



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Pierre Duras

Inkomstbeskattning i konkurs

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Lars Pelin

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
Vt 04

Innehåll

1	INLEDNING	5
2	CIVILRÄTTSLIGA REGLER	6
2.1	Konkurs	6
2.1.1	Allmänt	6
2.1.2	Förfarandet	6
2.1.3	Fodringar i konkurs	8
2.1.4	Konkursboets redovisning	9
2.1.5	Förmånsrättsordningen	9
2.2	Fastställandet av uppkomsttidpunkten för skattefordringar	11
3	SKATTERÄTTSLIGA PRINCIPER VID INKOMSTBESKATTNINGEN	13
3.1.1	Skatteförmågeprincipen	13
3.1.2	Likformighetsprincipen	13
3.1.3	Neutralitetsprincipen	14
3.1.4	Kontinuitetsprincipen	14
3.1.5	Subjektsprincipen	14
4	SKATTSKYLDIGHET OCH SKATTEPLIKTIGA INKOMSTER	15
4.1	Allmänt	15
4.2	Fysiska personer	15
4.3	Juridiska personer	16
4.4	Inkomstslag	17
4.4.1	Inkomst av tjänst	17
4.4.2	Inkomst av kapital	18
4.4.3	Inkomst av näringsverksamhet	20
4.5	Fondavsättningar	22
5	RÄTTSUTVECKLINGEN I PRAXIS	23
5.1	Praxis fram till RÅ 1955 ref. 21	23
5.2	RÅ 1955 ref. 21 och senare praxis	25
6	SKATTSKYLDIGHET VID KONKURS	29
6.1.1	Allmänt	29
6.1.2	Konkursboets beskattning	29
6.1.3	Konkursgäldenärens beskattning	30
6.1.4	Avdragsmöjligheter	31
6.1.5	Återföring av fondavsättningar	31

7	FÖRSLAG TILL BESKATTNING AV KONKURSBO	32
7.1	Problembeskrivning	32
7.2	Beskattning av konkursbo	33
8	ANALYS OCH EGNA SLUTSATSER	37

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
AFL	Lagen om allmän försäkring
AGL	Arvs- och gåvoskattelagen
BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
EFL	Lag om ekonomiska föreningar
FRL	Förmånsrättslagen
HBL	Lagen om handelsbolag och enkla bolag
IL	Inkomstskattelagen
KammarR	Kammarrätten
KL	Konkurslagen
Prop	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RN	Riksskattenämnden
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Lagen om sociala avgifter
SbtL	Skattebetalningslagen
SkfL	Lagen om förmånsberättigade skattefordringar
SvSKT	Svensk skattetidning
UB	Utsökningbalken
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

En fysisk eller juridisk person kan genom en skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenär själv försättas i konkurs. Vid ett konkursbeslut omhändertas gäldenärens tillgångar samt skulder. Rådigheten övergår till ett konkursbo som företräds av konkursförvaltaren. Konkursgäldenären kvarstår som juridiskt subjekt dock med begränsad rättshandlingsförmåga.

Konkursen syftar till att största möjliga mån omvandla gäldenärens tillgångar till pengar och därefter, enligt gällande förmånsrättsregler, dela ut medlen till borgenärerna. I vissa fall väljer också konkursförvaltaren att driva gäldenärens verksamhet vidare då detta ansetts vara gynnsamt inför den framtida försäljningen. Det är vid omvandling av gäldenärens tillgångar samt vid fortsatt drift som inkomstbeskattningen kommer in och det är här uppsatsen har sin tyngdpunkt. Hur dessa intäkter behandlas enligt gällande rätt samt hur de bör behandlas för att inte motverka syftet med konkursinstitutet och uppmana till missbruk.

Vem som är skattesubjekt vid inkomstbeskattningen i konkurs samt vilka inkomster som är skattepliktiga vid en konkurs regleras genom praxis.

Uppsatsen inleds med en allmän genomgång av de civilrättsliga reglerna i kapitel 2. Där behandlas de konkursrättsliga reglerna som är relevanta för uppsatsens del, bl.a. förfarandet i konkurs med de olika subjekt och fordringar som förekommer. Vidare i uppsatsen presenteras det svenska skattesystemet. Först behandlas de viktigaste skatterättsliga principerna och därefter de olika skattesubjekten samt inkomstlagen.

I kapitel 5 behandlas praxis på området. Dels rättsfall från tiden före 1955 för att visa hur konkursbo beskattades före RÅ 1955 ref. 21 och dels rättsfall från senare år som reglerar skattskyldigheten för konkursbo samt konkursgäldenär enligt nu gällande rätt.

Kapitel 6 sammanfattar rättsläget samt behandlar hur beskattningen sker enligt gällande rätt för konkursbo resp. konkursgäldenär.

Kritik och synpunkter kring den gällande rättsordningen samt förslag till hur beskattningen istället kan utformas presenteras i kapitel 7.

2 Civilrättsliga regler

2.1 Konkurs

2.1.1 Allmänt

Bestämmelserna i KL tillhandahåller en ordning för tvångsmässig betalning vid konkurs. Detta är nödvändigt för att förhindra kapplöpningen mellan borgenärerna som konkurrerar om en gäldenärs tillgångar. En sådan kapplöpning sett ur samhällsekonomisk synvinkel anses vara skadlig, eftersom den kan förvärpa gäldenärens obestånd och i värsta fall framkalla insolvens i fall där det kunnat undvikas. Vidare ger dessa bestämmelser i KL gäldenären lättare att få kredit och borgenärerna en ökad trygghet.

Konkursbo är en förvaltningsform för gäldenärens tillgångar och skulder tills konkursen avslutats. Civilrättsligt torde konkursbo inte anses som en juridisk person, termen används som beteckning på en förmögenhetsmassa¹. Termen konkursbo används också som beteckning för ett eget rättssubjekt som för gäldenärens räkning kan driva verksamheten vidare, ingå avtal och väcka talan som part vid rättegång m.m.

En konkursgäldenär kan vara såväl fysisk som juridisk person. I den här uppsatsen koncentrerar jag mig i stort sett på enbart de juridiska personerna, främst aktiebolaget.

2.1.2 Förfarandet

Konkursförfarandets syfte är endast att klarlägga vilka fordringar som förekommer, hur stora dessa är och om de är förenade med någon förmånsrätt samt fördela de tillgångar som finns på ett proportionerligt sätt till borgenärerna med hänsyn till deras storlek samt eventuell förmånsrätt.

Beslut om att försätta en fysisk- eller en juridisk person i konkurs fattas alltid av tingsrätt. Beslutet förutsätter att en skriftlig ansökan inkommit antingen från gäldenären själv eller från borgenär. Har ansökan gjorts av gäldenär skall den i stort sett bifallas med en gång. Har ansökan gjorts av borgenär skall rätten sätta ut en förhandling för prövning av ansökan. Till förhandlingen kallas de berörda parterna.

¹ Pelin Lars, Svensk intern och internationell skatterätt med särskild inriktning på inkomst- och förmögenhetsskatterätten s. 56

Vid konkurs förlorar gäldenären rådigheten över den egendomen som ingår i konkursboet, äganderätten kvarstår dock. Den egendom som ingår omfattas av det som tillhörde gäldenären vid beslutet om konkurs, det som med giltig verkan kan återvinnas samt det som tillfaller gäldenären under konkursen förutsatt att den är utmätningsbar (KL 3:3). Rådigheten tillkommer gäldenärens konkursbo företrätt av den av rätten utsedde konkursförvaltaren. Konkursgäldenären behåller dock sin status som juridiskt subjekt, rättssubjektiviteten kvarstår alltså om än med begränsad rättshandlingsförmåga.

Konkursförvaltaren är helt allmänt att ta tillvara borgenärernas gemensamma rätt och bästa samt vidta alla åtgärder som främjar en för borgenärerna förmånlig och snabb avveckling av boet (7:8 KL).

Konkursförvaltaren är skyldig att upprätta en bouppteckning med uppgifter om konkursboets tillgångar och skulder. I bouppteckningen skall tillgångarna tas upp till noggrant uppskattade värden.

Med ledning av konkursbouppteckningen skall förvaltaren avgöra om konkursen bör avskrivas omgående enligt KL 10:1 med hänsyn till att tillgångarna inte förslår till att bekosta ett fortsatt konkursförfarande. Om gäldenären bedrivit rörelse får förvaltaren fortsätta att driva rörelsen om detta är ändamålsenligt, som regel under högst ett år från edgångssammanträdet men kan få drivas under längre tid om det finns särskilda skäl (8:2 KL). Det är ofta möjligt att uppnå ett högre pris vid försäljning av en hel verksamhet än om delarna säljs av successivt, därför kan det vara ändamålsenligt att fortsätta driva verksamheten vidare.² Konkursförvaltaren behöver inte, om han väljer att sälja av verksamheten, sälja denna till högstbjudande utan kan istället välja att sälja till den som kan trygga sysselsättningen på längre sikt. (KL 7:8 2 st.) Ett lägre pris får dock bara godtas om borgenärernas rätt inte nämnvärt förringas.³

Juridiska personer upplöses om konkursen avslutas utan överskott. För aktiebolag, handelsbolag samt ekonomiska föreningar gäller att likvidation inträder senast en månad efter avslutandet även om konkursen avslutats med överskott (13:9 ABL, 2:44 HBL, 11:19 EFL) För aktiebolag kan likvidationen under vissa förutsättningar upphöra, och bolagets verksamhet återupptas om aktieägarna beslutar om detta (13:44 ABL). Förutsättning för återupptagande är att konkursen avslutas med överskott. Motsvarande regler gällande avslutande av likvidation gäller för ekonomiska föreningar (11:19 EFL) och för handelsbolag (2:44 HBL). Om konkursgäldenären är en fysisk person har inte konkursens avslutande någon befriande verkan, och skulderna kvarstår därmed.

² Se Heuman 5:e upplagan s. 234

³ Prop. 1986/87:90 s. 111 f. och 262 f.

För skatterättens del kan det vara bra att känna till att konkursboet är skyldigt att redovisa och inbetala mervärdesskatt, punktskatter, arbetsgivaravgifter och källskatter om verksamheten drivs vidare. De skulder som härvid uppstår betraktas som massaskulder.

2.1.3 Fodringar i konkurs

I en konkurs kan olika fordringar förekomma, dessa fordringar indelas i konkursfordringar, massafordringar, gäldenärsfordringar och konkurskostnader. I KL. 5:e kap. regleras under vilka förutsättningar och i vilken utsträckning en borgenär kan kräva utdelning för sina betalningsanspråk.

För konkursfordringar gäller gemensamma regler för prioriterade resp. oprioriterade fordringar och frågor rörande förmånsrätten för dessa regleras genom förmånsrättslagen. Gemsensamt för dessa är att fordringarna enbart kan göras gällande då de uppkommit före konkursbeslutet. Undantag gäller för de fall då giltig skuldsättning ägt rum enligt 3:2 KL. Efter denna tidpunkt förlorar gäldenären rådigheten över sina tillgångar, och skulder som han därefter ådrar sig kan inte göras gällande mot boet.

Konkursfordringarna riktar sig mot gäldenären och betalas ur boet efter att massaskulderna betalats.

Massafordringar motsvaras av en skuld som konkursboet ådragit sig genom avtal, passivitet, rörelsedrift osv. Beträffande massafordran är alltså konkursboet betalningsansvarigt och fordringen belastar inte gäldenären sedan konkursen avslutats.

Gäldenärsfordran riktar sig mot konkursgäldenären men är av den karaktären att borgenären inte kan göra den gällande som en konkursfordran enl. 5kap. 1 § KL. En sådan fordran kan bara göras gällande i sådan egendom som inte ingår i konkursen eller som gäldenären återfår rådigheten över eller senare förvärvar eftersom den uppkommit efter konkursbeslutet.

Konkurskostnader har som massafordringar företräde framför konkursfordringar. Med konkurskostnader avses de faktiska kostnaderna för konkursen ex. vis förvaltararvode. Uppräkning av dessa kostnader återfinns i 14 kap. KL. Av samma kapitel följer också att kostnaderna har företräde framför massafordringar.

Det som är mest intressant i konkursrätten, för denna uppsatsens del, är om statens fordringar på skatter och avgifter skall anses utgöra gäldenärsfordringar, konkursfordringar eller massafordringar. Härvid är det uppkomsttidpunkten som är avgörande för fordringens ställning i konkursen. Uppkomsttidpunkten behandlas nedan i avsnitt 2.2.

2.1.4 Konkursboets redovisning

Enligt gällande rätt är konkursförvaltaren skyldig att upprätta en bouppteckning med uppgifter om konkursboets tillgångar och skulder. I bouppteckningen skall tillgångarna tas upp till noggrant uppskattade värden. De skulder som inte kan tas upp till beloppet får preciseras senare.⁴ Sådana skulder kan vara gäldenärens skatteskulder som kronofogdemyndigheten ofta inte kan ange förrän lång tid efter konkursutbrottet eller eventuella skadeståndsanspråk.⁵ Som grund för bouppteckningen har förvaltaren all väsentlig dokumentation rörande bokföringen och viktiga affärstransaktioner till sitt förfogande. Kan förvaltaren inte tolka komplicerad bokföring i betydelsefulla hänseenden är han skyldig att anlita en expert. (KL 7:11)

Med ledning av konkursbouppteckningen skall förvaltaren avgöra om konkursen bör avskrivas omgående enligt KL 10:1 med hänsyn till att tillgångarna inte förslår till att bekosta ett fortsatt konkursförfarande. Om gäldenären bedrivit rörelse får förvaltaren fortsätta att driva rörelsen om detta är ändamålsenligt, som regel under högst ett år från edgångssammanträdet men kan få drivas under längre tid om det finns särskilda skäl (8:2 KL). Det är ofta möjligt att uppnå ett högre pris vid försäljning av en hel verksamhet än om delarna säljs av successivt, därför kan det vara ändamålsenligt att fortsätta driva verksamheten.⁶

Bokföringsskyldigheten för konkursbo regleras i 7:19 KL. Huvudregeln är att förvaltaren, oavsett vem som är gäldenär, skall bokföra in- och utbetalningar. Kraven är emellertid större vid mer omfattande och komplicerade konkurser samt när gäldenärens verksamhet drivs vidare av förvaltaren.⁷ Förvaltarens bokföringsskyldighet vid ett aktiebolags konkurs är idag alltså inte reglerad genom lag annat än i 7:19 KL. Bokföringsnämndens uttalande tyder dock på att vid en mer komplicerad konkurs, ställs högre krav på redovisning samt bokföring.

2.1.5 Förmånsrättsordningen

Reglerna om förmånsrätt styr fördelningen av gäldenärens tillgångar mellan konkursborgenärerna dvs. mellan borgenärerna som har fordringar mot gäldenären före konkursen, konkursfordringar. Innan dessa får betalt skall dels egendom som tillhör annan än konkursgäldenären separeras och dels konkurskostnader samt massaskulder betalas. Företrädesordningen mellan olika fordringar vid utmätning och konkurs regleras i förmånsrättslagen (1970:979) (FRL) och 7:e kap utsökningsbalken.

⁴ Se Heuman 5:e upplagan s. 223

⁵ Se Heuman 5:e upplagan s. 223

⁶ Se Heuman 5:e upplagan s. 234

⁷ Se BFN U 87:10 Bokföring i konkurs

Utgångspunkten vid fördelning mellan borgenärerna är principen om lika rätt. Fastän likabehandlingsprincipen anses vara en given utgångspunkt⁸ är det normalt endast en mindre del av tillgångarna som blir fördelade med stöd av likabehandlingsprincipen. Förmånsrätterna utgör en inskränkning i denna princip och ett undantag från huvudregeln om likabehandling. FRL innehåller en uppräkningslista av de fordringar som har bättre rätt än andra samt anger vilken ordning som gäller mellan dessa prioriterade fordringar.

I FRL sker en uppdelning mellan särskilda och allmänna fordringar. Särskild förmånsrätt (3a-9 §§ FRL) belastar viss egendom ex. vis. panträtt i viss bestämd egendom och gäller både vid utmätning och vid konkurs. Allmän förmånsrätt (10-14 §§ FRL) gäller enbart vid konkurs. Vad gäller den inbördes ordningen mellan särskilda och allmänna fordringar har särskilda förmånsrätter i regel företräde (15 § FRL). En fordran med allmän förmånsrätt enligt 10 eller 10 a § FRL kan dock få företräde om det behövs. Fordringar med allmän förmånsrätt enligt samma paragraf har inbördes lika rätt med undantag för företagsinteckningar som enligt lag (2003:528) om företagsinteckning kan ha olika företrädesrätt (14 § FRL).

För de allmänna förmånsrätterna har de nya förmånsrättsreglerna som infördes 1 januari 2004 lett till vissa ändringar. Företagshypotek har ersatts av företagsinteckningar som regleras i 11 § FRL. Förmånsrätten gäller i 55 % av värdet av den egendom som återstår sedan borgenärer med förmånsrätt enligt 4, 4 a, 6-8, 10 och 10 a §§ har fått betalt. Således får företagsinteckningshavarna 55 % av konkursboet efter att konkurskostnader och massagälden betalats samt de särskilda förmånsrättshavarna fått betalt. Resterande 45 % går direkt vidare till nästa kategori av förmånsrättshavare, löneborgenärerna. Allmän förmånsrätt gäller för lönefordringar som belöper på tiden före konkursbeslutet och en månad därefter (12 § FRL). När det gäller löner för tiden efter en månad från konkursbeslutet, så blir konkursboet arbetsgivare enligt de nya reglerna. Konkursboet gör avdrag för källskatt och betalar arbetsgivaravgifter. Lönerna och skatterna blir massafordringar i konkursboet och ska betalas innan det blir någon utdelning i konkursen.

Sedan de förmånsberättigade borgenärerna fått betalt utgår betalning till borgenärer utan förmånsrätt, oprioriterade fordringar (18 § FRL). Bland de oprioriterade fordringarna kan nämnas leverantörers fordringar på betalning för levererade varor som inte omfattas av separationsrätt och skadeståndsfordringar. Även en fordran med särskild förmånsrätt kan behandlas som en oprioriterad till den del den inte förslår till betalning ur ex. vis. pantsatt egendom (18§ FRL). Oprioriterade borgenärer har sinsemellan lika rätt till betalning och skall således, i likhet med prioriterade borgenärer med samma förmånsrätt, få betalt i förhållande till fordringarnas belopp (14 och 18 §§ FRL). Enligt de nya reglerna är dock de fordringarna i 19 § FRL eftersatta bland de oprioriterade.

Statens förmånsrätt för skatter som tidigare var belägen i 11 § FRL är från den 1 januari 2004 avskaffad. Staten blir därmed oprioriterad. Det staten

⁸ Prop. 1970:142 s. 83

förlorar på skattefordringarna när förmånsrätten försvinner, tar man delvis igen på grund av förmånsrätten för lönefordringar. För förmånsberättigade löner betalar staten lönegaranti. Staten har därmed rätt till lönefordringarna med förmånsrätt och får först betalt ur de resterande 45 % av konkursboet.

2.2 Fastställandet av uppkomsttidpunkten för skattefordringar

Oftast är det problematiskt att fastställa när en skattefordran uppkommit i en konkurs. Gränsdragning är dock inte mindre viktig då det för fiscus sida ofta är av avgörande betydelse att kunna fastställa tidpunkten för fordringens uppkomst då frågan om fordran kan göras gällande i konkursen är sekundär till frågan om tidpunkten för dess uppkomst. Kan en fordran inte göras gällande i konkursen bortfaller också frågan om förmånsrätt. De olika skatterna är många och debiteras normal vid olika tidpunkter. Tidpunkten är inte lagreglerad för skatter och avgifter och något generellt svar eller regel angående tidpunkten kan därför inte ges. Ytterligare ett problem är om frågan är en skatterättslig eller konkursrättslig fråga. Pelin menar dock att det mesta talar för att det primärt är en konkursrättslig fråga.⁹ Hänsyn måste därför tas till konkursrättsliga syften och principer.

I Ds Fi 1971:6 föreslogs en ny lag om förmånsberättigade skattefordringar. Där diskuterades ingående frågan om skattefordringars uppkomst. Man menade att det inte skulle vara några större problem att fastställa när skattefordran uppkommit. I promemorian föreslogs att fordran på inkomstskatt torde uppstå redan i och med inkomstförvärvet. ”Detta får anses naturligt eftersom skatten erläggs - låt vara preliminärt - i nära anslutning till inkomsternas förvärvande. I en del fall kan det visserligen uppkomma frågor om en skattefordran är att hänföra till en inkomst före eller efter konkursbeslutet, men den omständigheten att fordringen kan bestämmas slutligt först sedan taxering och debitering ägt rum hindrar inte att den görs gällande i konkursen och i och för sig inte heller att utdelning sker. De nu anförda synpunkterna på fordrans uppkomst torde kunna anses gälla även övriga skatter och avgifter som ingår i den allmänna uppbörden. Även fordran på socialförsäkringsavgift - oavsett om det gäller egenavgift eller arbetsgivaravgift - får anses uppkomma under det löpande s. k utgiftsåret.... När det gäller övriga förmånsberättigade skatter och avgifter - mervärdesskatter, punktskatter... - torde tidpunkten för fordrans uppkomst kunna fastställas utan svårighet.”

Att formulera en allmän princip för när uppkomsttidpunkten infaller är svårt. Viss ledning vid bedömningen kan fås av numera upphävda Lagen om

⁹ Se Pelin Lars, Elwing Carl M. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord s. 48 f. och därvid gjorda hänvisningar.

förmånsberättigade skattefordringar (LFS) och skattebetalningslagen (SbtL). Enligt LFS hade fordran på slutgiltig skatt förmånsrätt endast om perioden till vilken skatten var att hänföra gått till ända innan beslut om konkurs meddelats, och fordran på sociala avgifter förmånsrätt endast om den belöpte på lön som utgetts före konkursen. Statens förmånsrätt har emellertid upphävts och är numera oprioriterad fordran men uppkomsttidpunkten torde dock inte ha förändrats i samband med förmånsrätten. Statens inkomstskattefordran torde därmed kunna göras gällande i konkursen som oprioriterad fordring om det beskattningsår, till vilket den slutliga skatten hänför sig har gått till ända före konkursbeslutet. Bestämmelsen i 3 § LFS avsåg emellertid enbart slutlig skatt. I förarbetena betonades att regeln inte skulle begränsa förmånsrätten för preliminär skatt eller avgift.¹⁰ Härmed torde en fordran på preliminärskatt kunna göras gällande i konkursen trots att perioden till vilken skatten är att hänföra inte gått till ända. Fordran avser preliminärskatt för tiden före konkursbeslutet. Vad som gäller fordran på inkomstskatt efter konkursutbrottet då konkursförvaltaren väljer att driva gäldenärens verksamhet vidare är dock oklart.

Konkursbo har vid fortsatt drift ansetts redovisningsskyldigt för sociala avgifter samt skyldigt att innehålla och redovisa preliminär A-skatt.¹¹ Enligt lag är konkursbo dessutom skattskyldigt för punktskatter och mervärdesskatt. Tidpunkten för de indirekta skatternas uppkomst har inte ansetts vara några större problem att fastställa. Tidpunkten tycks vara den då de förfaranden eller de omständigheter som grundar skattskyldigheten inträffar. Skattskyldighetens inträde skulle därmed utgöra den väsentliga grunden för statens fordran. Vilket torde gälla även för inkomstbeskattningsdel.

¹⁰ Prop. 1971:142 s. 43.

¹¹ Jfr. RÅ 1973 ref. 58 och RÅ 1988 ref. 90

3 Skatterättsliga principer vid inkomstbeskattningen

I de flesta västländer är inkomstbeskattningen uppbyggd kring samma principer som under en längre tid stått oförändrade, även om reglerna för att bäst uppnå målen med dessa principer har förändrats. För Sveriges del består dessa principer främst av skatteförmågeprincipen, neutralitetsprincipen, likformighetsprincipen och subjektprincipen.

3.1.1 Skatteförmågeprincipen

Innebär i kort att medborgarna betalar skatt efter förmåga. På det övergripande planet märkte man att det var svårt att mäta skatteförmågan, man införde därför ett axiom på vilket skatteförmågan vilar. Denna grundsats förutsätter att inkomstens gränsnytta är avtagande, vilket ledde till de progressiva skatteskalorna. Vid detaljutformningen har skatteförmågeprincipen bidragit till att kontantmetoden används vid inkomstbeskattningen, d.v.s. att en inkomst beskattas först när den erhållits. Vid detaljutformningen av skattesystemet kan skatteförmågeprincipen indelas i två delar, den ena tar sikte på när skatten skall erläggas och den andra på vilka inkomster som överhuvudtaget skall beskattas.

3.1.2 Likformighetsprincipen

Denna princip har under åren fått en ökad betydelse vid utformningen av det svenska skattesystemet. Principen innebär, att beskattningen skall utformas på ett sådant sätt, att den i möjligaste mån är rättvis och likformig. På det övergripande planet innebär detta att skatten skall fördelas mellan samhällsmedlemmarna på ett sådant sätt, att den blir likformigt och rättvist fördelad. Med andra ord skall alla i samma ekonomiska och sociala situation beskattas på samma sätt. Det skall sakna betydelse, i vilken form som en inkomst erhålls och i vilken form en utgift erläggs. Till likformighetsprincipen kan också hänföras kravet på att skattereglerna skall vara så utformade, att de inte medför någon skatteplanering och skatteflykt. Skatteplanering och skatteflykt skapar bristande likformighet och medför orättvisor i skattebelastningen. Strävan från lagstiftarens sida har varit att utforma skattesystemet så att alla i praktiken verkligen betalar den skatt, som följer av lagstiftningen och som varit åsyftad av lagstiftaren.

3.1.3 Neutralitetsprincipen

Innebörden av neutralitetsprincipen är att beskattningen skall vara så utformad, att den är neutral i förhållandet mellan olika handlingsalternativ. 1993 års företagsskattereform är ett bra exempel på neutralitetsprincipens genomslag. I reformen var en av de bärande tankarna att anpassa skattereglerna för enskilda firmor och handelsbolag till de som gällde för aktiebolag, för att därigenom förbättra neutraliteten i skattesystemet. För företagsbeskattningsområdet innebär principen också att beskattningen skall vara neutral mellan företagets sätt att ordna sin distribution, produktion och sina inköp, men också vad gäller deras olika investerings- och finansieringsalternativ.

3.1.4 Kontinuitetsprincipen

Kontinuitetsprincipen innebär att förvärvaren av en tillgång genom ett benefikt förvärv inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Principen tillämpas bl.a. vid dödsbobeskattning och vid fusioner.

3.1.5 Subjektsprincipen

Subjektsprincipen innebär att den som innehar en förvärvskälla är skattskyldig för inkomst som härrör från förvärvskällan oavsett hur innehavaren förfogar över densamma. Subjektsprincipen kan anses härledas ur källteorin: att det är förvärvaren av intäkten som skall beskattas, även om intäkten på något sätt tillfaller annan person.

4 Skattskyldighet och skattepliktiga inkomster

4.1 Allmänt

Med skattskyldighet menar man den subjektiva sidan av beskattningen. Frågan rör främst vilka fysiska samt juridiska personer som är möjliga att beskatta, möjliga skattesubjekt. En annan fråga gäller den territoriella skattskyldigheten, en fråga som måste besvaras för att avgöra omfattningen av skattskyldigheten, då subjektet kan vara både obegränsat och begränsat skattskyldigt. Ett skattesubjekt kan också på grund av specialregler vara undantagen beskattning eller särbehandlad på grund av dess karaktär. Skattskyldigheten regleras i IL:s 3:e kapitel för fysiker och i kapitel 4-7 för juridiska personer.

4.2 Fysiska personer

Alla fysiska personer är skattesubjekt och skattskyldiga för alla sina inkomster. Fysikerna beskattas individuellt för deras respektive inkomster, någon sambeskattning är aldrig aktuellt, vilket för en familj innebär att varje familjemedlem beskattas separat för sin inkomst, oavsett ålder.

Fysiska personer kan antingen vara begränsat skattskyldiga eller obegränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga är bara skattskyldigt för vissa inkomster med särskilt stark anknytning till Sverige (3: 18-20 IL) medan de obegränsat skattskyldiga är skyldiga att erlagga skatt för alla inkomster (3: 8 IL). Avgörande för om en fysiskt person är obegränsat eller begränsat skattskyldig beror i huvudsak på var personen i fråga är bosatt.

Obegränsat skattskyldig är den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas i Sverige, och den som har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare varit bosatt här¹² (3:3 IL). De inkomster som avses är inkomst av tjänst, näringsverksamhet och kapital.¹³

¹² Detta gäller inte för personer som är anställda vid utländsk stats beskickning eller konsulat, vilka istället är begränsat skattskyldiga.

¹³ Behandlas mer utförligt i avsnitt 4.4

4.3 Juridiska personer

För juridiska personer, undantaget handelsbolag samt dödsbon, hänförs all inkomst till inkomstslaget näringsverksamhet.

Inkomst av tjänst är reserverad för fysiska personer, då en juridisk person inte kan vara anställd. Inkomst av kapital hänförs också till inkomstslaget näringsverksamhet.

Aktiebolag samt ekonomiska föreningar beskattas som självständiga skattesubjekt, helt skilt från ägarna. Dock finns det åtskilliga regler som behandlar förhållandet mellan bolag och ägare. Aktiebolag kan endast ha inkomst av näringsverksamhet (1:3 st. 2 IL). All inkomst beskattas i periodiseringshänseende enligt bokföringsmässiga grunder, undantaget kapitalvinster och kapitalförluster. All näringsverksamhet som bedrivs av ett aktiebolag räknas som en enda verksamhet. (14:10 IL) Trots att alla inkomster hänförs till en verksamhet finns det begränsningar när det gäller kapitalförluster vid avyttring av delägaraktier, där avdrag eller kvittning medges enbart mot kapitalvinster på andra delägaraktier. Dessa inkomster resp. förluster hänförs till den s.k. aktiefällan. Fällan innebär att ett underskott på delägaraktier som ett visst år inte kan utnyttjas får föras fram och avdras som förlust nästa år, förutsatt att det då finns kapitalvinster att dra av mot. (48:26 IL)

För ekonomiska föreningar gäller i huvudsak samma skatteregler som för aktiebolag. Föreningarna beskattas med samma skattesatser som aktiebolag (28%) och den är befriad från skattskyldighet för mottagen utdelning under samma förutsättningar.

Vissa skillnader finns dock, främst beror dessa på de olika mål som aktiebolaget resp. den ekonomiska föreningen har. Aktiebolaget främsta mål är att generera vinster åt sina aktieägare medan den ekonomiska föreningen har som mål att främja sina medlemmars ekonomiska intressen bl.a. genom att ge dem möjlighet till billigare inköp, bostäder och bättre priser på sina produkter.

Handelsbolag, som förvisso är en juridisk person med egen rättskapacitet, beskattas inte på bolagsnivå utan istället på delägarnivå. För en delägare ingår bolagsinkomsten på samma sätt som hans övriga inkomster i hans skattepliktiga inkomst.

Efter att resultatet av bolagets verksamhet bestämts, fördelas resultatet mellan delägarna i enlighet med bolagsavtalet eller handelsbolagslagen. Den andel som sålunda påförs respektive delägare skall denne beskattas för. Det

är också bolagets verksamhet som bestämmer vilket inkomstslag som inkomsterna skall hänföras till¹⁴.

För juridiska personer som är delägare i ett handelsbolag skall all inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Eftersom beskattning sker på delägarnivå, kan en fysiker som delägare aldrig vara anställd av bolaget, någon tjänsteinkomst blir därför aldrig aktuell. Får en delägare ut lön från bolaget skall den således inte beskattas i inkomstslaget tjänst (10:4 IL) I övrigt skall en fysisk person som är delägare, med ett viktigt undantag, beskattas för sin andel av bolagets vinst i inkomstslaget näringsverksamhet. (13:4 IL) Undantaget gäller vid försäljning av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter. Den kapitalvinst/kapitalförlust som härvid kan uppstå beskattas i inkomstslaget kapital.

Även för juridiska personer talar man om obegränsad respektive begränsad skattskyldighet när det gäller den territoriella skattskyldigheten. Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga, medan utländska juridiska personer endast är begränsat skattskyldiga för vissa inkomster (6:3 och 7 IL). I regel är det registreringen som är avgörande för om det är en svensk juridisk person eller ej.

4.4 Inkomstslag

4.4.1 Inkomst av tjänst

Inkomstslaget behandlas i 10-12 kap. IL. I 10 kap. finns de grundläggande bestämmelserna, i kap. 11 anges vilka inkomster som ska tas upp som intäkter vid beskattning och i 12 kap. regleras vilka utgifter som är avdragsgilla som kostnader.

Endast fysiska personer och vissa dödsbon beskattas för inkomst av tjänst. Inkomstslaget fungerar till viss del som en uppsamlingspost för en del inkomster som inte hänförs till kapital eller näringsverksamhet. Någon uppdelning i olika förvärvskällor görs inte. Till intäkt av tjänst hör ersättning för arbete, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Även inkomster som normal beror på tidigare anställning som pensioner, livräntor och liknande hänförs till detta inkomstslag (10:1 IL). Ersättningen utgör intäkt av tjänst oavsett om den gällt kontanter eller i form av förmåner som fri eller subventionerad kost, bil eller bostad. Även kostnadsersättningar är skattepliktiga i princip även om de ofta motsvaras av rätt till avdrag och inte behöver ligga till grund för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. En förutsättning för att inkomst ska hänföras till inkomstslaget tjänst är att den inte är befriad från skatt enligt 8 eller 11 kap. IL eller är att hänföra till ett annat inkomstslag. En annan

¹⁴ Se RÅ 1986 ref.123

förutsättning är att inkomsten allmänt sett ses som en ersättning för en prestation av något slag.

Beträffande tidpunkten för beskattningen gäller kontantprincipen. Principen innebär att inkomster tas upp som intäkt då inkomsten kan disponeras över eller kommer den skattskyldige till del. Skatteplikt föreligger också för inkomster som förvärvas efter det att anställningen upphört, om det är ett utflöde ur den tidigare anställningen. Om lön för flera år uppburits retroaktivt under ett senare år ska inkomsten inte fördelas på dessa år utan istället beskattas det sistnämnda året.

För avdragsgilla utgifter gäller generellt att alla utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster får dras av som kostnader (12:1 IL). Utgifter får dras av som kostnad det beskattningsår då den skattskyldige betalar dom eller på annat sätt har kostnaderna (10:13 IL).

Det finns inga särbestämmelser för de fall då inkomsttagaren är försatt i konkurs. Dock torde det vara så att gäldenären får behålla tjänsteinkomst som han har inestående vid konkursens början eller senare förvärvat.

4.4.2 Inkomst av kapital

Till inkomst av kapital hänförs enligt 41:1 IL. sådana intäkter och kostnader som inte ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Hit hör bl.a. influtna räntor, utdelningar, avkastning av fastighet eller annan tillgång. Skattskyldiga för inkomst av kapital är fysiska personer och dödsbon (1:3 IL). För juridiska personer hänförs alla kapitalinkomster till inkomstslaget näringsverksamhet (13:2 IL).¹⁵

Redovisningen av löpande intäkter och kostnader sker enligt kontantprincipen, och kapitalvinster beskattas vid avyttring. Undantag från kontantprincipen gäller för bankräntor (41:8 IL) och för s.k. förskottsräntor (41:9 2 st. IL). Med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar (44:26 IL). Värdepapper ses också som avyttrade när det företag som gett ut det träder i likvidation eller försätts i konkurs (44:7 och 44:8 IL).

Kapitalvinster är i huvudsak skattepliktiga till 100%. Vissa undantag medger en lättnad i beskattningen, bl.a. uppskovsmöjligheter vid försäljning av permanentbostad, (47 kap. IL) vilket underlättar anskaffningen av en ny bostad, då det normalt inlåsta kapitalet istället kan användas i större omfattning. Uppskovsavdraget tas upp till beskattning när ersättningsbostaden avyttras (47:11 IL). Frågan om medgivet

¹⁵ För handelsbolag finns det särskilda regler i 13:4 2 st. IL. I vissa fall skall fysisk persons kapitalvinst på försäljning av andel i handelsbolag räknas som inkomst av näringsverksamhet (13:5 och 51 kap. IL)

uppskovsavdrag skall återföras till beskattning när fastighetsägaren försätts i konkurs regleras inte i IL.

Vidare medges avdrag för löpande kapitalkostnader och kapitalförluster. Dessutom medges avdrag för alla räntekostnader som inte är hänförliga till och avdragsgilla i näringsverksamhet (13:2 IL).

Skatten blir i regel lika hög oavsett vem som uppbär kapitalinkomsten. Den proportionella skatten ligger på 30% och något grundavdrag medges inte. Dock kan det bli aktuellt med förmögenhetskatt på kapitaltillgångarnas förmögenhetsvärde, vilket gör att kapitalbeskattningen alltjämnt kan sägas ha en progressiv karaktär. Vissa regler är schabloniserade vilket medför att inkomstbeskattningen inte alltid blir helt likartad.

Inkomstberäkningen sker genom att de löpande inkomsterna tas upp som intäkt, de utgifter som har samband med förvärven dras av som kostnader (42 kap IL). Kapitalvinster och kapitalförluster beräknas vid avyttring eller när förlusten är definitiv. Från ersättningen dras tillgångens omkostnadsbelopp. Resultatet är antingen en kapitalvinst eller en kapitalförlust som tas upp som en intäkts- eller kostnadspost i beräkningen av inkomsten av kapital.¹⁶ När summeringen av posterna är avklarad utgår som sagt 30 % i skatt på överskottet på vinsten (65:7 IL). Leder beräkningen till ett underskott skall skatten minska med 30 % av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 % av det återstående underskottet (65:9 IL). Skattereduktionen kan utnyttjas mot andra förvärvsinkomster och mot fastighetskatten så långt den förslår. Skattereduktionen kan inte sparas och utnyttjas ett senare beskattningsår. Det finns ingen uttrycklig begränsning att utnyttja skattereduktion för de fall den skattskyldige försätts i konkurs.

Kapitalvinstberäkningen för aktier och andra delägarätter regleras i 44 och 48 kap. IL. Kapitalvinstberäkningen sker genom att skillnaden mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet räknas fram (44:13 IL). Huvudregeln är att omkostnadsbeloppet beräknas enligt genomsnittsmetoden (48:7 IL). För marknadsnoterade aktier finns en alternativregel i 48:15 IL, här beräknas omkostnadsbeloppet enligt schablonmetoden till 20% av ersättningen.

Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter och icke marknadsnoterade andelar är avdragsgilla till 100 % mot kapitalvinster under samma år beträffande marknadsnoterade delägarätter och icke marknadsnoterade andelar (48:20 IL). Kvittas den avdragsgilla kapitalförlusten mot löpande kapitalintäkter eller mot kapitalvinst på annan egendom reduceras den avdragsgilla delen till 70 % (48:24 IL). Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter får dras av enbart mot kapitalvinster på delägarätter (48:26 IL). Avdragsbegränsningen

¹⁶ De grundläggande bestämmelserna för kapitalvinster finns i 44 kap IL och särskilda regler i kap. 45-52 IL., beroende av vilka slags tillgångar som avyttrats.

(aktiefällan) omfattar numera såväl kapitalplaceringsaktier som näringsbetingade aktier.

4.4.3 Inkomst av näringsverksamhet

Med näringsverksamhet menas en verksamhet av ekonomisk karaktär som bedrivs självständigt och i viss omfattning. Verksamheten bedrivs ofta av särskilt upprättade juridiska personer som aktiebolag, men kan också direkt drivas av fysisk person. Reglerna om näringsverksamhet finns i 13-40 kap. IL. Dessa är i huvudsak desamma oavsett vem som bedriver verksamheten och i stort gemensamma för alla typer av näringsverksamhet som kan bedrivas.¹⁷

Här ska enbart de gemensamma reglerna behandlas medan de speciella reglerna lämnas därhän.

Fram till 1990 var inkomst av näringsverksamhet uppdelad i tre inkomstslag, nämligen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Numera är all näringsverksamhet hänförlig till ett enda inkomstslag, dock finns det fortfarande speciella regler som enbart gäller för jordbruk och fastighetsuthyrning.

För juridiska personer gäller att all skattepliktig inkomst beskattas i näringsverksamhet, medan det för fysiska personer måste avgränsas mot inkomstlagen tjänst och kapital. Grundrekvisiten för näringsverksamhet är att verksamheten skall bedrivas *självständigt* och *yrkesmässigt* i *förvärvssyfte*. (13:1 IL.)

Självständighetsrekvisitet är ofta svårast att visa vid uppdragsverksamhet. För en uppdragstagare, där anställningsavtal saknas, blir graden av självständighet och regelbundenhet i uppdragsverksamheten avgörande för om näringsverksamhet eller tjänst föreligger. Har uppdragstagaren ett stort antal uppdragsgivare talar detta för att ett självständighetsförhållande föreligger.

Yrkesmässighetsrekvisitet anses uppfyllt då verksamheten bedrivs regelbundet och inte endast tillfälligt. I regelbundenheten ligger ett krav på viss omfattning och varaktighet. Bedrivs verksamheten under en längre tid sätts kravet på omfattning lägre. I RÅ 1982 Aa 132 sågs fiskeverksamhet som näringsverksamhet trots att bruttoinkomsten för verksamheten bara var 7765 kr, verksamheten hade dock bedrivits under flera år.

Förvärvssyfte har normalt en verksamhet som riktar sig till allmänheten för att ge ett ekonomiskt utbyte, verksamheten är sådan att den normal bedrivs i förvärvssyfte och inte bedrivs för att huvudsakligen tillfredsställa personliga intressen (hobbyverksamhet).

Näringsverksamhet, som normal omfattar en mängd affärshändelser och ett stort antal transaktioner, kräver vissa metoder för att enkelt kunna överblicka och beräkna resultatet av verksamheten. I Bokföringslagen

¹⁷ Kapitel 35-39 är dock endast tillämpliga på juridiska personer.

(1976:125) (BFL) 2 kap. föreskrivs därför att näringsidkare normalt är bokföringsskyldiga. För aktiebolag gäller dessutom redovisningsreglerna i Årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL).

Tekniskt sett tar sig den skattemässiga beräkningen av inkomst av näringsverksamhet sin utgångspunkt i den resultaträkning och balansräkning som upprättas vid verksamhetsårets slut. Det redovisade resultatet läggs till grund för beräkningen av den skattepliktiga inkomsten med avseende på beskattningstidpunkten. (14:4 IL.)

Underskott i näringsverksamhet får normalt rullas framåt i tiden för att kvittas mot eventuella överskott i verksamheten senare år (40:2 IL).¹⁸

Om den skattskyldige är eller har varit försatt i konkurs inträder en begränsning i avdragsrätten. Inskränkningen innebär att underskott som uppkommit före konkursen inte får dras av. (40:20 IL). Motsvarande begränsningar gäller för det s.k. slutavdraget i 42:34 4 st. IL. och förmodligen också för avdragsrätten enligt 45:32 IL.¹⁹

För tid före konkursutbrottet åligger bokföringsskyldigheten konkursgäldenären och han är även fullt ut skattskyldig för denna tid. Efter konkursbeslutet ingår näringsverksamheten i konkursboet och gäldenärens bokföring omhändertas.

Förvaltaren är sedan bokföringsskyldig för alla in- och utbetalningar, oavsett om gäldenären varit bokföringsskyldig eller inte. Detta gäller inte om god redovisningssed kräver att bokföringen sker på annat sätt (7:19 KL). Enligt BFL får räkenskapsåret bara kortas av när bokföringsskyldighet inträder, när räkenskapsåret läggs om eller när bokföringsskyldigheten upphör. Om räkenskapsåret kan avkortas så att konkursgäldenärens räkenskaper kan avslutas på konkursdatumet regleras inte.

För fysisk person inträder automatiskt näringsförbud när konkursbeslut meddelas. Näringsförbudet innebär att gäldenären inte får driva näringsverksamhet där bokföringsskyldighet enligt BFL föreligger (6:1 KL). Vid konkursboets fortsatta drift av gäldenärens verksamhet betraktas detta som en fortsättning av gäldenärens näringsverksamhet. Verksamheten upphör när konkursen avslutas. Avyttrar konkursförvaltaren näringstillgångar skall i princip näringsbeskattning ske (15 kap. IL). Även uttagsbeskattning kan bli aktuell om näringstillgångarna säljs till underpris (22 kap. IL).

¹⁸ För fysiska personer samt för konstnärlig eller liknande verksamhet finns det specialregler för avdragsrätt i 62:3, 62:4 IL.

¹⁹ Se Pelin Lars, Elwing Carl M. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord s. 106 med där gjorda hänvisningar.

4.5 Fondavsättningar

Vid fondavsättning erhåller den skattskyldige avdrag från sin inkomsttaxering för det beskattningsår som avsättningen sker. Avdraget skapar då en obeskattad reserv, vilka skall återföras till beskattning enligt de speciella regler som gäller för de olika typer av fondavsättningar som görs. Periodiseringsfonden (30 kap. IL) är en allmän reserv. Avsättningen medges vid inkomsttaxeringen för det beskattningsår avsättningen sker. Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag får dra av högst ett belopp som motsvarar 30% av i princip årets justerade resultat (30:6 IL). Juridiska personer får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 % av näringsverksamhetens överskott (30:5 IL).

Gjorda avsättningar skall återföras till beskattning senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avsättningen gjordes (30:7 IL). Återföringen får ske tidigare och får användas för att kvitta bort förluster i verksamheten. Återfört belopp torde utgöra intäkt för konkursgäldenären vid taxering för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs meddelats.²⁰

Under vissa förutsättningar medges också avdrag för ersättningsfonder. Ersättningsfonderna får användas i de speciella situationer som regleras i 31 kap. IL. Därtill kommer dessutom vissa spärregler i 31 kap. 8-9 IL. Om den skattskyldige träder i likvidation eller konkurs skall, som periodiseringsfonderna ovan, avdrag för avsättning återföras (31:20 IL). Konkursgäldenären torde även vad gäller återföring av ersättningsfond vara rätt skattesubjekt, återfört belopp utgör därmed intäkt för gäldenären vid taxering för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs meddelats. Detsamma gäller för återföring av expansionsfond.

Andra fonder såsom upphovsmannakonto, skogskonto och skogsskadekonto torde däremot inte återföras till beskattning i samband med konkurs då lagstöd för detta saknas.²¹

Sammantaget skall alltså periodiserings, expansions och ersättningsfonder återföras till beskattning när den skattskyldige träder i likvidation eller konkurs. Vad som gäller för nya fondavsättningar efter konkursbeslutet är dock osäkert. Det finns inget uttryckligt lagstöd mot detta så i princip torde det vara tillåtet.

²⁰ Se Pelin Lars, Elwing Carl M. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord s. 103 med där gjorda hänvisningar.

²¹ Se Pelin Lars, Elwing Carl M. Inkomstbeskattning vid konkurs och ockord s. 105 med där gjorda hänvisningar.

5 Rättsutvecklingen i praxis

5.1 Praxis fram till RÅ 1955 ref. 21

Fram till 1955 delades skattskyldigheten mellan konkursgäldenären och konkursboet. Frågan var då som nu inte reglerad genom lagstiftning utan enbart via praxis. Avgörandena i RegR tycktes inte följa någon bestämd linje och osäkerheten var därför stor. I doktrin framfördes mot detta stark kritik. Kritiken bestod främst av att det saknades författningenligt stöd för beskattning av konkursbo eller att författningens grunder motiverade en sådan beskattning²² samt att äganderätten aldrig övergick till boet utan kvarstannade hos gäldenären. Vidare ansåg man att om endast ett skattesubjekt (konkursgäldenären) befanns skattskyldig skulle redovisningen av inkomster bli mer likformig.²³ I konsekvens med att enbart konkursgäldenären skulle beskattas skulle heller inte deklaration behöva avlämnas av boet.

Som tidigare nämnts beskattades konkursboet och konkursgäldenären för olika typer av inkomster som inflöt till konkursboet. De rättsfall som i huvudsak reglerade dessa frågor fram till 1955 tas upp i det följande:

I RÅ 1922 ref. 50 ansågs konkursgäldenären skattskyldig för garantibelopp av fastighet. Två skiljaktiga ledamöter menade att istället måste konkursboet anses skattskyldigt. Målet ledde till att konkursgäldenär befanns skattskyldig för beviljningsavgift för fastigheter som han ägde.

I RÅ 1929 ref. 102 och RÅ 1931 not 1367 befanns konkursboet skattskyldigt för inkomster vid försäljning av skog. I 1929 års mål hade en fastighetsägare avträtt sin egendom till konkurs. Frågan var om konkursgäldenären eller konkursboet skulle beskattas för den kapitalvinst som erhållits vid försäljning av fastigheten. Regeringsrätten menade att konkursboet skulle beskattas för kapitalvinsten.

I RÅ 1936 not fi 97 var omständigheterna följande: Konkursförvaltaren och konkursgäldenären träffade sinsemellan ett avtal som innebar att gäldenärens tjänsteinkomst under konkursen skulle tillfalla boet. I gengäld skulle gäldenären få behålla inkomster från sin privata läkarklinik. I överenskommelse härmed deklarerade läkaren för inkomsten från sin

²² Se vidare i Bratt SvSKT 1953 s. 234

²³ Bratt i SvSKT 1953 s. 237

praktik och konkursboet deklarerade för tjänsteinkomsten. En enhällig regeringsrätt ansåg dock gäldenären skattskyldig för all inkomst.

I RÅ 1941 ref. 56 undanröjde regeringsrätten ett tidigare fastställt taxeringsbeslut som innebar att konkursgäldenären beskattats för inkomst av kapital. Skattedirektören yrkade då på överflyttning av beskattningen till konkursboet. Detta yrkande medförde emellertid ”med hänsyn till i målet upplysta omständigheter icke någon åtgärd”. De omständigheter som regeringsrätten avsåg var att konkursen avslutats innan domen meddelades samt att konkursförvaltaren avlidit. Konkursboets skattskyldighet prövades därför aldrig.

Enligt uttalande i målet ansågs principen för fördelning av skattskyldigheten vara ett skatteförmågeresonemang. Gäldenären skulle enbart beskattas för sådan inkomst han fick behålla för sina levnadskostnader. I målet åberopades ett utlåtande av Eberstein. Hans uppfattning, att skatteförmågeprincipen bör ligga till grund för skattskyldighetens fördelning visar sig väl i det åberopade utlåtandet. Av utlåtandet framgår bl.a. följande: ”I 1936 års rättsfall synes man hava menat att, för varje fall i fråga om inkomst av arbete, all sådan intäkt skall beskattas hos gäldenären. Ett sådant betraktelsesätt *kan* grunda sig på den meningen, att *samtliga* gäldenärens inkomster skola beskattas hos honom själv. Denna åsikt är emellertid icke skatterättsligt grundad utan inkomsten bör beskattas antingen hos boet eller gäldenären beroende på hos vem den med inkomsten förenade skatteförmågan är till finnandes. En beskattning hos gäldenären enbart skulle slå illa ut genom att han i regel är i saknad av sådan skatteförmåga. Och göres gäldenären till skattesubjekt, synes konkursboets egendom icke kunna tagas i anspråk för skatten.”

I RÅ 1952 not fi 1293 var frågan om konkursbo var skattskyldigt för kapitalvinsten vid försäljning av en av gäldenärens fastigheter. Regeringsrätten ansåg att försäljningen, som enbart syftade till att omvandla fastigheten till pengar för utdelning till borgenärerna, inte var skattskyldigt för detta slag av inkomster. Huruvida konkursgäldenären var skattskyldig prövades aldrig, dock hävdades det i doktrin att regeringsrätten torde ha ansett gäldenären skattskyldig för kapitalvinsten.²⁴ Om regeringsrätten ansett gäldenären skattskyldigt sår det i strid med resonemangen i föregående mål.

Konkursbo beskattades alltså för inkomst från skogsförsäljning och gäldenären för inkomst av tjänst och beviljningsavgift. Varken bo eller gäldenär beskattades för inkomst av kapital som utgör avkastning på tillgångar som ingår i konkursboet, eller för kapitalvinst vid fastighetsförsäljning. Det bör tilläggas att regeringsrätten aldrig fick tillfälle att ta ställning till hur inkomst av rörelse skulle beskattas. Inom doktrinen

²⁴ Bratt i SvSKT 1953 s. 226 f. Och Ds fi 1969:13 s. 72

uttalades den uppfattningen att konkursbo var skattskyldigt för inkomst av rörelse om boet fortsatte att driva rörelsen vidare efter konkursutbrottet.²⁵

Bratt sammanfattade rättsläget före 1955 på följande sätt:

”Den inkomst som uppstår genom avyttring av produkter m.m. eller eljest såsom avkastning i en förvärvskälla skall beskattas hos konkursboet, den åter som hänför sig till avyttring av förvärvskällan såsom sådan eller av tillgångar av fast egendoms natur i denna och som följaktligen har karaktär av kapitalomsättning skall – till den del den är skattepliktig – beskattas hos konkursgäldenären. Vidare, och med tillämpning av RÅ 1936 not. Fi 97: Inkomst genom konkursgäldenärens personliga arbetsinsats skall beskattas hos gäldenären själv; detta gäller i första hand den del av samma inkomst han får behålla för sig och sin familj men därutöver även sådan inkomst av tjänst som han får avstå till konkursboet.”²⁶

5.2 RÅ 1955 ref. 21 och senare praxis

Genom rättsfallet förändrades rättsläget markant. Konkursbo sågs inte längre som skattskyldigt för några inkomster som uppkommer i samband med avvecklingen av gäldenärens tillgångar. Rättsfallet gällde främst inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), kapitalvinst (försäljning av fastighet) och inkomst av kapital (ränta och utdelning). Men av avgörandets motivering ”enär skattskyldighet för inkomst icke åvilar konkursbo” torde slutsatsen, att all inkomst är inkluderad kunna dras. Omständigheterna i målet var följande: Konkursboet anförde i sin deklaration, att boet inte var skattskyldigt för inkomst eftersom konkursförvaltningen utgjorde en tvångsrealisation av konkursgäldenärens tillgångar. För den händelse boet skulle taxeras uppgav boet inkomst av annan fastighet och inkomst av kapital samt underskott på jordbruksfastighet. Konkursboet uppgav också att ränta på konkursgäldenärens skulder betydligt översteg boets ränteinkomster. Boet hade även sålt vissa fastigheter som gäldenären innehaft kortare tid än 10 år samt andelar i fastighetsförening vilka inte varit i gäldenärens ägo i mer än fem år.

Målet som avgjordes i plenum med en knapp majoritet gav ingen annan motivering än den ovan nämnda. RegR meddelade följande utslag: ”I anledning av konkursboets talan prövar regeringsrätten, enär skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo, lagligt att med ändring av KammarR:s utslag undanröja de överklagade taxeringarna.”

Till denna formulering anslöt sig sex regeringsråd. Ytterligare en kom till samma slut men med en annan motivering: ”Vidkommande konkursboets talan, så enär ifrågavarande inkomster varit konkursgäldenärens och icke

²⁵ Bratt i SvSKT 1953 s. 229, Kuylensstierna SvSKT 1950 s. 123 samt i särskilt yttrande i RÅ 1955 ref 21

²⁶ Se Bratt i SvSKT 1953 s. 229

boets egna, samt den skattskyldighet som må åligga konkursgäldenären, ej kan göras gällande i förevarande ordning, prövar jag lagligt att, med ändring av KammarR:s utslag, undanröja de överklagade taxeringarna.” Fyra regeringsråd ansåg att konkursboet skulle beskattas för inkomst av annan fastighet och kapital och två regeringsråd ville beskatta boet även för kapitalvinsten.

Genom rättsfallet torde det anses vara fastslaget att konkursbo inte beskattas för inkomster i samband med avveckling av konkursboets tillgångar samt att inkomster som förvärvas när konkursbo driver gäldenärens verksamhet vidare är skattefria för boet.

Några direkta slutsatser rörande gäldenärens skattskyldighet torde inte kunna göras av 1955 års rättsfall, eftersom regeringsrätten aldrig uttalade sig i frågan.

Efter 1955 har det tillkommit ett flertal rättsfall som dels bekräftar den skattemässiga ställningen för konkursbo samt dels klargör skattskyldighetens omfattning i vissa inkomstslag för gäldenären. I RN 1956 nr 1:10, RÅ 1976 ref. 170, RÅ 1981 1:7 och RÅ 1982 har regeringsrätten bekräftat uppfattningen att skattskyldighet inte åvilar konkursbo, oavsett vilket inkomstslag inkomsten hänförs till. Däremot så har konkursbo ansetts redovisningsskyldigt för sociala avgifter samt skyldighet att innehålla och redovisa preliminär A-skatt i fråga om avgifter och skatter som uppkommer i samband med fortsatt drift eller i övrigt vid avveckling av gäldenärens näringsverksamhet.²⁷ Vidare så har konkursbo ansetts skyldigt att vid utdelning på lönefordran som uppkommit före konkursbeslutet innehålla källskatten.

I RÅ 1988 ref. 90 drev konkursboet gäldenärens tandläkarpraktik vidare och frågan som uppstod var om den ersättning som utgick till gäldenären för arbetet i den av boet fortsatt drivna verksamheten skulle ses som uttag ur hans verksamhet eller som lön från konkursboet. Regeringsrätten fann att ersättningen var lön och att konkursboet därmed var skyldigt att erlagga arbetsgivaravgifter.

För arbetsgivaravgifter gäller att konkursbo som massaskuld betalar arbetsgivaravgifter på lön utdelad i konkurs. Efter målet RÅ 2000 ref. 29 gäller även ett utvidgat arbetsgivarbegrepp. Frågan i målet var om konkursbo var skyldigt att erlagga arbetsgivaravgifter för utdelning i konkursen på lönefordringar som hänförde sig till tiden före konkursutbrottet. Boet hävdade att eftersom de förskottsbetalda utdelningarna till löneborgenärerna inte utgjorde någon av konkursboets utgiven ersättning var konkursboet inte att anse som arbetsgivare och någon skattskyldighet för arbetsgivaravgifter förelåg inte. RegR konstaterade att för det aktuella utgiftsåret (1993) gällde enligt 1:2 (lagen om sociala

²⁷ Jfr. RÅ 1973 ref 58 och RÅ 1988 ref. 90 (nedan)

avgifter) SAL att arbetsgivaravgifter skulle betalas av den som var arbetsgivare. Vidare att den som hade utgett ersättning som enligt (lagen om allmän försäkring) AFL var att hänföra till inkomst av anställning, skulle anses som arbetsgivare även om det inte förelåg något anställningsförhållande.

Konkursgäldenärens skattskyldighet har prövats i ett antal mål sedan 1955. I ovan nämnda RÅ 1981 1:7 ansågs gäldenären som skattesubjekt och därmed skyldig att deklarerat. Delvis i motsats till detta avgörande står utgången i RÅ 1981 1:20 där regeringsrätten gav en konkursförvaltare rätt att anföra besvär över gäldenärens taxering.

I RÅ 1982 1:5 beskattades gäldenären för kapitalvinst för en fastighet som konkursboet avyttrat. Här frångick regeringsrätten sitt skatteförmågeresonemang som användes i RÅ 1941 ref. 56. Den omständigheten att gäldenären inte hade rådighet över egendomen och inte kunde förfoga över inkomsten från försäljningen saknade alltså betydelse för beskattningen. Ett regeringsråd utvecklade sin talan och anförde bland annat följande: ”Om försäljningen har skett före konkursen men köpeskillingen erlagts under konkursen bör någon tvekan inte kunna råda om att gäldenären är skattskyldig. Detsamma får anses gälla om försäljningen har skett och köpeskillingen har erlagts under konkursen. Vad en konkursgäldenär förvärvat genom eget arbete under konkursen är sålunda en skattepliktig inkomst för honom, även om inkomsten helt eller delvis tillkommer konkursboet enligt bestämmelserna i 27 § andra stycket konkurslagen. Anledning saknas att behandla inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på annat sätt”.

I RÅ 1991 not. 246 ansågs inte skattskyldighet föreligga för intäkter som erhållits vid försäljning av inventarier i jordbruk (näringsverksamhet) efter konkurstillfället. Regeringsrätten yttrade: ”Vid sådant förhållande uppkommer frågan om Sven Erik S kan medges avdrag för skillnaden mellan det bokförda värdet av inventarierna ... och köpeskillingen ... Vad som inflyter vid försäljning av lösa inventarier i jordbruk räknas som intäkt av jordbruksfastighet. Den aktuella försäljningen har skett genom konkursboets försorg. Sven Erik S kan inte anses skattskyldigt för försäljningsintäkten. Han är därför inte berättigad till avdrag för den förlust som kan ha uppkommit genom försäljningen av inventarierna.” Konkursboet hade även sålt fastigheterna som ingick i jordbruksverksamheten och för den kapitalvinst som uppstod vid försäljningen ansågs Sven Erik S vara skattskyldig för.

Rättsfallet leder alltså till att intäkter som uppkommer i samband med konkursboets försäljning av näringsstillgångar inte skall beskattas och att avdrag för förlust därmed inte heller medges. Att Regeringsrätten inte

motiverade varför gäldenären inte var skattskyldig gör rättsläget vad gäller omfattningen av gäldenärens skattskyldighet oklar.

Kammarätten i Göteborg mål nr. 4864-2000. Här ansågs konkursgäldenären skattskyldig för kapitalinkomster (inkomstränta, aktieutdelning och kapitalvinst vid försäljning av aktier). Det ansågs helt utan betydelse om kapitalintäkter är tillgängliga för lyftning före eller efter konkursutbrottet. Genom att konkursförvaltaren betalar gäldenärens skulder ses betalningen komma gäldenären tillgodo. Den skattskyldiga yrkade avdrag för bl.a. förvaltningskostnader (konkursförvaltarens arvode, avyttringskostnader, tillsynsavgift, kungörelseavgift och kallelse avgift) på den grunden att de var kostnader för intäkternas förvärvande. Domstolen medgav ej avdrag med motiveringen att kostnaderna var att hänföra till konkurskostnader som skall betalas av konkursboet.

6 Skattskyldighet vid konkurs

6.1.1 Allmänt

De tidigare sex inkomstslagen har genom skattereformen 1990 nu istället blivit tre. Inkomst av tjänst beskattades redan tidigare hos gäldenären själv och det torde inte råda några tvivel kring den fortsatta beskattningen i detta inkomstslag. Vad gäller inkomst av jordbruksfastighet, rörelse och annan fastighet som nu beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är osäkerheten fortfarande stor. RSV menar dock att sammanslagningen av inkomstslagen i sig inte innebär någon förändring avseende beskattningen av de tidigare inkomstslagen rörelse och jordbruksfastighet.²⁸ Vidare menar RSV att kapitalvinster, som tidigare hänfördes till tillfällig förvärvsverksamhet, fortfarande beskattas hos gäldenären trots att kapitalvinster numera beskattas i inkomstslaget kapital.

6.1.2 Konkursboets beskattning

Av den praxis som redogjorts för ovan, kan det konstateras att konkursbo inte är ett skattesubjekt skyldigt att erlagga inkomstskatt, vilket medför att gäldenären kvarstår ensam som skattesubjekt, även under den tiden då hans bo tvångsförvaltas av konkursförvaltaren. Konkursboet är emellertid skyldigt att redovisa och inbetala mervärdesskatt och punktskatter om verksamheten drivs vidare.

Dessutom är konkursboet redovisningsskyldigt för sociala avgifter samt skyldig att innehålla och redovisa preliminär A-skatt vid fortsatt drift av gäldenärens verksamhet eller vid avveckling av verksamheten, oavsett när fordran uppkommit.²⁹

För arbetsgivaravgifter gäller att konkursbo är betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppstår då betalning av lönefordringar sker. Detta gäller oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift själv avlönat personal. Konkursbo är i bägge fallen att anse som arbetsgivare.³⁰

De skulder som härvid uppstår betraktas som massaskulder.

²⁸ Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m 2002 s. 1748

²⁹ Jfr. RÅ 1973 ref. 58 samt Rå 1988 ref. 90

³⁰ Se RÅ 2000 ref. 29

6.1.3 Konkursgäldenärens beskattning

Fram till dagen för konkursutbrottet är konkursgäldenären skattskyldig för sina inkomster på vanligt sätt, d.v.s. i obegränsad eller begränsad omfattning.

Konkursgäldenären har ansetts skattskyldig för kapitalvinst vid försäljning av fastighet i RÅ 1982 1:5 och senare i RÅ 1991 not. 246. Huvudregeln torde vara att konkursgäldenärens skattemässiga ställning inte skall vara mer förmånlig om konkursboet avyttrar fastigheten under konkursen än om han själv avyttrat den före konkursen.³¹ Den omständigheten att konkursgäldenären i 1982 års fall inte förfogade över inkomsten tillmättes inte någon betydelse, vilket kan diskuteras utifrån skatteförmågesynpunkt. Här kommer ju hela inkomsten boet till godo och gäldenärens möjlighet att betala skatt på kapitalvinsten torde vara mycket liten. Skattskyldigheten åvilar dock alltid konkursgäldenären som den formelle ägaren vid avyttringstillfället.

I kammarrättsavgörandet 4864-2000 ansågs gäldenären vara skattesubjekt för kapitalinkomster från bl. a. aktieutdelning och försäljning av aktier. Dock vägrades avdrag för utgifter gäldenären haft i samband med inkomsternas förvärvande vilket står i motsatts till symmetriprincipens syfte. Frågan är också hur gäldenärens förmåga att betala skatt ökar bara därför att hans skulder minskas.

Inkomst av fordringar uppkomna före konkursutbrottet men som inkasserats av konkursförvaltaren beskattas hos gäldenären trots att inkomsterna tillfaller boet.³²

Skattskyldigheten för gäldenären avser emellertid inte all inkomst. Ett viktigt undantag som inte har fått sin lösning i praxis är näringsinkomster som inte beskattas hos gäldenären eller hos boet. Konkursgäldenären har således inte i något avgörande beskattats för inkomst av näringsverksamhet som uppstår genom att boet driver verksamheten vidare.

När konkursboet driver gäldenärens verksamhet vidare borde detta ses som en fortsättning av den tidigare verksamheten. Försäljning av näringstillgångar beskattas normalt i inkomstslaget näringsverksamhet (15 kap. IL). Det finns inga undantagsbestämmelser för näringsinkomster under konkurs. I RÅ 1991 not. 246 ansågs dock varken bo eller gäldenär vara skattskyldigt för intäkter som uppkommit i samband med konkursboets försäljning av näringstillgångar.

³¹ Jfr. Neutralitetsprincipen.

³² RÅ 1976 ref. 170

6.1.4 Avdragsmöjligheter

Avdrag för underskott i näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret får enligt 40:2 IL dras av bl.a. under förutsättning att några begränsningar i 40 kap. IL inte finns. I 40:20 IL stadgas, att om den skattskyldige är försatt i konkurs inträder en sådan begränsning i avdragsrätten. Enligt förarbetena är det konkursårets ingående underskott som inte får dras av och inte heller rullas framåt i tiden, rätten till avdrag går helt förlorad.³³ Avdragsförbudet är undantaget de fall då konkursen avslutas med överskott, då avdragsrätten finns kvar.

För underskott av kapital finns ingen avdragsbegränsning vid konkurs. Av RÅ 1991 not. 246 framgår också att avdrag för förlust i samband med försäljning av näringsstillgångar inte är avdragsgill.

6.1.5 Återföring av fondavsättningar

Periodiseringsfonder, expansionsfonder och ersättningsfonder skall återföras till beskattning om den skattskyldige försätts i konkurs. (30:8-10 IL, 31:20 IL och 34:17-17 IL) Detta torde, enligt riksskatteverket,³⁴ innebära att återfört belopp utgör intäkt för konkursgäldenären vid taxering för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs meddelats. I rättsfallet RÅ 1979 1:81 som behandlade den numera upphävda lagen om särskild fartygssfond (1994:40), beskattades den skattskyldige vid återföring trots att denna var försatt i konkurs.

³³ Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 477 f.

³⁴ Se RSV Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. 2002 s. 1750

7 Förslag till beskattning av konkursbo

7.1 Problembeskrivning

Vid inkomstbeskattningen beskattas konkursgäldenären i vissa fall och konkursbo aldrig för inkomster som inflyter till konkursboet. De inkomster som gäldenären enligt praxis har att svara för är: inkomst av eget arbete, inkomst från verksamhet som bedrivs vid sidan om konkursen, kapitalvinster vid försäljning av fastigheter och återföring av periodiserings- expansions- och ersättningsfonder men inte för näringsinkomster.

Problemen med dagens lösning är att gäldenär genom att bli försatt, eller försätta sig själv i konkurs kan få en i viss mån skattefri verksamhet under tiden som konkursen avslutas och möjlighet att med obeskattade vinster betala av borgenärerna. Skattefriheten leder även till att konkurrensfördelar skapas gentemot övriga bolag på samma marknad utanför konkursförfarandet.

För att skapa ett jämlikt skattesystem är de i kapitel 3 beskrivna principerna en bra utgångspunkt. Idag upprätthålls dessa principer inte alls vid beskattningen av konkursbo/konkursgäldenär och i det närmaste går jag genom vad dessa problem innebär.

Före 1955 beskattades hela inkomsten i konkurs. Rå 1955 ref. 21 ledde emellertid till att konkursbo ansågs som ej skattskyldig vid inkomstbeskattningen och avsteg från principen att beskattning sker av all inkomst, som inte uttryckligen är undantagen i IL.

Att konkursbo skattebefriades är inte förenligt med skatteförmågeprincipen då konkursgäldenären ensamt skall svara för inkomstskatten. Vid konkursutbrottet övergår samtliga tillgångar till boet och således är det boet som har den faktiska förmågan att erlagga skatt. Förvisso minskas gäldenärens skuldbörda genom konkursbeslutet, men det faktum att skuldbördan minskar medför inte att förmågan att erlagga skatt ökar.

Normalt är det också den som uppbär en inkomst som beskattas för den, även i de fall inkomsten kommit annan tillgodo. Vid konkurs är det tvärtom, konkursboet uppbär inkomsten och gäldenären beskattas för denna, vilket inte heller är förenligt med subjektprincipen. Förvisso kan inkomsten ses som ett resultat av gäldenärens arbete och avtal med en tredje part och därför kan beskattning av gäldenären vara berättigad även om det är boet som uppbär inkomsten. Men i slutändan kan jag inte se någon skillnad, för skatten träffar likväl gäldenären, även om boet skulle vara skattesubjektet.

Härför har jag skapat ett eget förslag till hur beskattningen kan ske för att minska möjligheterna till missbruk och för att upprätthålla ovan nämnda principer.

Utgångspunkterna för det fortsatta arbetet är att konkursbo är ensamt skattesubjekt och att beskattningen skall vara så neutral som möjligt i förhållande till de omständigheter som rådde före konkursutbrottet, samt att försöka upprätthålla kontinuiteten. Anledningen till detta är att en person, fysisk eller juridisk, inte skall beskattas annorlunda eller mer föredelaktigt för att han väljer ett visst handlingsalternativ.

Förslaget behandlas utifrån att det är ett aktiebolag som gått i konkurs.

7.2 Beskattning av konkursbo

Härvid kan olika lösningar tänkas. Dels kan konkursboet regleras som en egen juridisk person och beskattas utifrån speciella regler som utformats enbart för konkursbo, och dels kan konkursboet överta konkursgäldenärens skattemässiga ställning. Det senare alternativet torde uppfylla neutralitetsprincipen bäst då boet beskattas som gäldenären skulle ha beskattats. En potentiell gäldenär har då inget att vinna på att försättas i konkurs. Det senare alternativet är det som jag valt att försöka behandla.

För varje intäkt måste fastställas när den uppkommit och när skattskyldigheten för intäkten uppstår för att kunna hänföras antingen till konkursboets verksamhet eller till gäldenärens. Ingår intäkten i boets verksamhet betraktas den normalt som massafordran, och om den ingått i gäldenärens verksamhet får den ställningen av konkursfordran eller gäldenärsfordran.

Att fastställa när en fordran uppstått, mot vem den riktar sig och vilken ställning den därmed får i konkursen är besvärligt. Särskilt med tanke på att ett konkurrensförhållande mellan skatterätten och konkursrätten föreligger. Skattreglerna syftar ju främst till att generera inkomster till staten och i en konkurssituation är det därför naturligt att anta att staten försöker tillgodose sig själv. Konkursinstitutets väsentligaste syfte är istället att tillgodose flera borgenärer och deras behov av ett system som fördelar gäldenärens tillgångar på ett rättvist sätt.³⁵ Som visats ovan finns inte heller något tillfredställande system för fastställandet av när en fordran på inkomstskatt uppstått.³⁶

³⁵ Öberg sid. 113 f. med där gjorda hänvisningar

³⁶ Se avsnitt 2.2 ovan fastställande av inkomstskattefordran

Den fortsatta framställningen består av ett förslag på hur beskattningen kan utformas för att få största möjliga kontinuitet och neutralitet då konkursbo sätts som skattesubjekt.

Kontinuitet är eftersträvansvärt i det första skedet, när tillgångar och skulder på något sätt skall överföras till konkursboet. Vid själva beskattningen av konkursboet är det subjektprincipen, neutralitetsprincipen, skatteförmågeprincipen samt likformighetsprincipen som styr utformningen. Förslaget är utformat utifrån ett aktiebolags konkurs.

Aktiebolag beskattas som tidigare nämnts i inkomstslaget näringsverksamhet. Problemen vid beräkningen av inkomsten uppstår främst på grund av de periodiseringsfrågor som uppkommer vid bokföringen. I 14:2 IL. anges att resultatet av näringsverksamheten beräknas utifrån bokföringsmässiga grunder och vidare att inkomster tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnader det år de är hänförliga till enligt god redovisningssed.

För ett aktiebolag varierar intäkts- och kostnadsföringen beroende på vilka typer av inkomster och kostnader som finns i verksamheten. Om periodiseringsfrågan inte kan besvaras utifrån reglerna i IL skall den periodisering som följer av god redovisningssed tillämpas vid beskattningen. Detta brukar benämnas det kopplade området då den inkomstskatterättsliga tillämpningen kopplas till den redovisningsrättsliga.³⁷

Lösningen innebär att gäldenären inte alls beskattas för inkomster som företaget har under det år då konkursutbrottet sker. Konkursboet inträder helt i gäldenärsföretagets skattemässiga situation. Detta sker genom att boet anses ha bedrivit gäldenärens verksamhet från ingången av gäldenärens beskattningsår. Gäldenären skall således inte ta upp någon intäkt eller göra några avdrag för det beskattningsår som avslutas genom konkursen. Intäkts- och kostnadsredovisningen sker istället helt hos konkursboet från gäldenärens senaste årsredovisning. Transaktionen skall alltså skattemässigt behandlas som en onerös överlåtelse trots att något vederlag inte utgått. Genom lösningen får vi kontinuitet i beskattningen när gäldenärens verksamhet övergår till boets förvaltning och någon direkt gränsdragning mellan fordringar uppkomna i gäldenärens, resp. boets verksamhet behöver inte göras. Både karaktärskontinuitet och värdekontinuitet uppnås på detta sätt. Verksamhetskontinuiteten kommer automatiskt med konkursboets fortsatta drivande av gäldenärens verksamhet.

Inkomster som konkursboet förvärvat skall beskattas och fordring på inkomstskatten blir en massafordran i konkursen. Inkomster som gäldenären under året förvärvat men som ingår i konkursboets redovisning skall också beskattas men fordran på inkomstskatten härvid betraktas som konkursfordran.

³⁷ Se Lodin m.fl. s. 248

Kontinuitetsprincipen medför också att rätten till avdrag för underskott hos gäldenären övergår till konkursboet. Ett problem härvid är bestämmelsen i 40:20 IL som anger att:

”Om den skattskyldige är eller har varit försatt i konkurs, får underskott som uppkommit före konkursen inte dras av.” Underskott i näringsverksamhet får således inte dras av när gäldenären försatts i konkurs, vilket jag finner lite märkligt när konkursboet driver verksamheten vidare. Gäldenären hade rätt att göra dessa avdrag om konkursen inte inträffat, någon ägarförändring sker inte heller som kan motivera att underskotten faller bort. Hade gäldenären istället avvecklat verksamheten, innan konkurs blev aktuellt, genom likvidationsförfarandet i 13 kap. ABL hade underskotten kunnat utnyttjas mot de eventuella vinster som uppstod i verksamheten under fortsatt drift av likvidator, eller vid försäljning av bolagets tillgångar. Här måste således också en förändring ske som innebär att avdragsrätten medföljer till konkursboet, även för underskott som uppkommit tidigare år. Möjligen kan det bli problem om verksamheten säljs vidare från konkursboet, men då sker en ägarförändring och då torde reglerna i 40:15 IL (beloppsspärr) och 40:18 IL (koncernbidragsspärr) träda in vad gäller begränsningar i avdragsrätten.

För de olika fondavsättningar ett aktiebolag kan göra, gäller generellt att de skall återföras till beskattning när innehavaren försätts i konkurs. Fondavsättningarna har gjorts av gäldenären och ses som ett resultat av hans verksamhet. Därför ses skatt på återförda fonder som konkursfordringar med förmånsrätt enligt 11 § FRL.

Gäldenärens verksamhet året före konkursutbrottet har redan beskattats och all skatt därefter skall erläggas av boet på samma grunder som om gäldenären beskattats. Beskattningen blir då också neutral i förhållande till vad som gällde för gäldenären före konkursutbrottet.

Konkursrättsligt är den föreslagna lösningen dock inte så lyckad. Konsekvenserna av lösningen blir att vissa borgenärer får en bättre ställning i konkursen än vad dom annars skulle ha haft. De fordringar som under året uppkommit och som skulle redovisats i gäldenärens verksamhet, anses istället ha uppkommit i konkursboets verksamhet. De berörda fordringarna ses då som massafordringar och skall således betalas före konkurs- och gäldenärsfordringar. Resultat är inte helt tillfredsställande sett ur alla borgenärsers perspektiv och måste justeras lagstiftningsvägen så att dessa fordringar behandlas som konkursfordringar, vilka enligt FRL är oprioriterade.

I konkursförfarandet och fastställandet av fordringarnas uppkomst och därmed vilken ställning fordringen har i konkursen utgår ifrån de regler som idag gäller enligt KL och förmånsrättslagen. Därvid gäller, som beskrivits ovan, att en fordran endast får göras gällande i konkursen om den

uppkommit före konkursbeslutet (KL: 5:1). Efter denna tidpunkt förlorar gäldenären rådighet över sina tillgångar, och skulder som han därefter ådrar sig får inte göras gällande mot boet. Undantag gäller för fall då giltig skuldsättning ägt rum enligt godtrosreglerna i KL 3:2. Fordringar som konkursboet ådragit sig betrakats som massafordringar. Således kommer de fordringar som ingår i konkursboets övertagna redovisning, som uppstått innan beslut om konkurs meddelats fortfarande ses som konkursfordringar, medan *inkomster* som uppkommer efter konkursbeslutet i konkursboets verksamhet fortsatt beskattas som om gäldenären inte försatts i konkurs. Emellertid med det tilläget att skattefordringarna på inkomsterna behandlas som oprioriterade konkursfordringar. Syftet med lösningen är att gäldenären inte skall undgå inkomstbeskattningen men också att beskattningen inte skall inverka negativt på bättre prioriterade borgenärens utdelning.

Bokföringsskyldigheten för konkursbo regleras i 7:19 KL. Huvudregeln är att förvaltaren, oavsett vem som är gäldenär, skall bokföra in- och utbetalningar. Kraven är emellertid större vid mer omfattande och komplicerade konkurser samt när gäldenärens verksamhet drivs vidare av förvaltaren.³⁸ Förvaltarens bokföringsskyldighet vid ett aktiebolags konkurs är idag alltså inte reglerad genom lag annat än genom 7:19 KL. Bokföringsnämndens uttalande tyder dock på att vid en mer komplicerad konkurs, ställs högre krav på redovisning samt bokföring. Det är därför, enligt min mening, inte orimligt att ålägga förvaltaren samma bokförings- och redovisningsskyldighet som gäldenären hade före konkursutbrottet. Förvaltaren kan för redovisningen använda sig av externa konsulter som handhar redovisningen eller använda sig av gäldenärens bokföringssystem och personal.

De eventuella fondavsättningar som gäldenären gjort återförs till beskattning enligt vanliga regler, vilket enligt gällande rätt innebär en skattepliktig intäkt för gäldenären. Men hur skall återföring av fondavsättningarna beskattas när konkursbo är skattesubjekt? En rimlig lösning, enligt mig, är att beskattningen sker utifrån de regler som gäller idag. Fonderna återförs till beskattning i vanlig ordning. Den skattepliktiga intäkten redovisas hos konkursboet, men då avsättningarna gjorts före konkursutbrottet betraktas fordran som konkursfordran och inte som intäkt genererad av boets verksamhet trots att det är boet som återför fonderna till beskattning.

³⁸ Se BFN U 87:10 Bokföring i konkurs

8 Analys och egna slutsatser

Sedan 1955 har konkursbo varit helt skattebefriat vid inkomstbeskattningen. Konkursgäldenären har beskattats i vissa fall i inkomstlagen tjänst och kapital, näringsbeskattningen har helt uteblivit. Om avveckling genom konkurs inte inträffat hade gäldenären som vanligt beskattats, men genom konkursinstitutet ges en viss skattelättnad. Denna skattelättnad har förmodligen inte varit en medveten eftergift från lagstiftarens sida men inte heller ett så stort problem att ny reglering varit nödvändig. Redan 1969 i utredning Ds Fi. 1969:13 konstaterades det att reglerna kunde missbrukas. Utredningen föreslog att konkursgäldenären var den som fullt ut skulle beskattas för de intäkter som erhöles vid förvaltarens avveckling av verksamheten. Några lagändringar följde aldrig på förslaget. Kort efter utredningen infördes emellertid förmånsrätt för bl.a. skatter vilket kan ha varit anledningen till att regleringen på skatterättens område uteblev. Vidare så kan jag tänka mig att de skatteintäkter som staten eventuellt kunde få inte var speciellt stor, så kanske kan det också ha berott på att staten velat prioritera en större utdelning bland de övriga borgenärerna, istället för att ytterligare belasta konkursboet med skatter.

Oavsett skäl från för lagstiftarens underlåtenhet kvarstår det faktum att institutet *kan* missbrukas, vilket enligt min mening är skäl nog att se över reglerna. Inte för att skapa ytterligare skatteintäkter till staten utan helt enkelt för att reglerna kan missbrukas om någon väljer att göra så, samt de konsekvenser missbruket kan leda till där ett bolag gynnas med skattelättnader gentemot övriga på marknaden, som inte åtnjuter dessa lättnader. I praktiken torde det dock sakna betydelse för inkomstbeskattningens del om intäkterna är skattepliktiga eller ej eftersom det stora flertalet konkurser inte genererar något överskott som kan inkomstbeskattas. Dessutom är konkursförfarandet en begränsad tid och när konkursen väl är avslutad skall bolaget likvideras.³⁹ Emellertid kan uttagsbeskattning⁴⁰ komma ifråga då näringsstillgångar säljs till underpris. Underpris torde vara regel snarare än undantag vid avvecklingen av gäldenärens verksamhet då det är svårt för konkursförvaltaren att få ett marknadsmässigt pris för tillgångarna.

³⁹ För aktiebolag kan likvidationen under vissa förutsättningar upphöra, och bolagets verksamhet återupptas om aktieägarna beslutar om detta (13:44 ABL). Förutsättning för återupptagande är att konkursen avslutas med överskott. Motsvarande regler gällande avslutande av likvidation gäller för ekonomiska föreningar (11:19 EFL) och för handelsbolag (2:44 HBL). I de fall där konkursinstitutet missbrukas torde konkurserna alltid avslutas med överskott, vilket leder till att bolagen teoretiskt sett kan återuppta sin verksamhet efter konkursavslutet och därmed erhållit en period utan näringsbeskattning. Förvisso kan ju alla tillgångar eller i varje fall vissa nödvändiga tillgångar i verksamheten realiserats av konkursförvaltaren under konkursen så ett eventuellt återupptagande av verksamheten blir för dyrt. Även om inte verksamheten återupptas är det en lönsam metod för att avveckla en verksamhet jämför med ex. vis likvidationsbestämmelserna i ABL.

⁴⁰ Se 22 kap IL.

Men som tidigare nämnts finns det ett visst utrymme för missbruk och därför bör regelverket ses över för att skapa lika förutsättningar mellan konkursbolag och bolag utanför konkursförfarandet samt för att minska missbruksmöjligheterna till en otillbörligt lönsam avveckling av verksamheten.

Nu efter att förmånsrätten för skatter tagits bort och skattefordringar i konkurs är oprioriterade torde det finnas utrymme för ändringar, eftersom eventuell utdelning på skattefordringar sker efter att borgenärer med särskild och allmän förmånsrätt fått betalt. Genom att beskatta konkursboet skulle det därmed vara olönsamt att missbruka reglerna då skattefordringarna finns där för att få utdelning ur överskottet och övriga borgenärer inte missgynnas då skattefordringarna är oprioriterade. Sådana regler måste emellertid utformas så att under konkursboets förvaltning uppkomna skatteskulder inte ses som massaskulder.

Den svenska skatterätten bygger på vissa principer som använts för att ändamålsaktigt forma de regler som styr beskattningen. Dessa principer beskrivs ovan i avsnitt 3. Vidare är alla skattskyldiga i större eller mindre omfattning om de inte uttryckligen är skattebefriade genom lag. Konkursboet inte är skattepliktigt för några inkomster och är inte ett skattesubjekt överhuvudtaget i inkomstskattehänseende. Skattefriheten regleras helt genom praxis, någon lagstadgad skattefrihet för konkursbo finns ej. Utifrån de skatterättsliga principer som gäller, samt att konkursboet inte uttryckligen är skattebefriade enligt IL torde dock slutsatsen att även konkursboet bör vara skattesubjekt vid inkomstbeskattningen, kunna dras. De principer som starkt talar för detta är främst skatteförmågeprincipen, likformighetsprincipen, subjektprincipen och neutralitetsprincipen.

I det närmaste skall jag jämföra gällande rätt så som den kommer till uttryck genom praxis med dessa principer.

Konkursboet är enligt idag gällande rätt ett rättssubjekt som bl.a. har talerätt i taxeringsmål och är skyldigt att innehålla och redovisa preliminärskatt samt erlägga sociala avgifter som uppkommer vid fortsatt drift eller i övrigt vid avveckling av gäldenärens verksamhet. Alltså redan idag föremål för viss beskattning i egenskap av arbetsgivare. Det är också konkursboet som efter konkursbeslutet förfogar över de medel som gäldenären tidigare haft samt de som senare av olika anledningar kommer boet tillgodo. Förmågan att betala skatt ligger därmed helt hos boet och i enlighet med *skatteförmågeprincipen* bör konkursboet beskattas för de inkomster som tillkommer under förvaltningen. Det kan emellertid hävdas att det trots allt är gäldenärens skuldbörda som minskas genom de intäkter boet erhåller och att principen därmed är uppfylld. Dock har det ingen större betydelse för bolaget i konkurs del eftersom det bara är vid fysisk persons konkurs som skulderna kvarstår efter att konkursen är avslutad. Dessutom anser jag inte

att gäldenärens skatteförmåga ökar genom att hans skulder minskar. Att en persons skuld minskar ger ju inte personen nya medel att betala skatt med. Skatteförmågan ligger här enligt min mening helt på konkursboet då inkomsterna tillfaller detta.

Likformighetsprincipen som innebär att alla som har en lika stor inkomst beskattas utifrån samma skatteregler. Som tidigare påpekats är ett konkursbo i alla avseenden förutom vid inkomstbeskattningen ett rättssubjekt och bör därför i likhet med andra rättssubjekt betala skatt under samma förutsättningar som dessa. Risken med att inte upprätthålla likformighet i beskattningen under fortsatt drift av bolaget är att konkurrensen i viss mån kan snedvridas genom de skattelättnader i näringsbeskattningen som konkursförfarandet idag medför. I längden finns det en viss risk att fler konkurser skapas genom olikformigheten, vilket är ytterligare ett skäl till att konkursbo skall beskattas.

Före reformeringen av lönegaranti- och förmånssystemet kunde en konkursförvaltare dessutom hålla igång bolaget med medel från lönegarantin, även om driften gick med underskott. Detta var möjligt eftersom arbetstagaren hade rätt till lönegaranti för lön, oavsett om han arbetade åt konkursboet eller inte. Konkursboet fortsatte då ofta driften för att få visst täckningsbidrag. Lönegaranti reglerna inskränktes därför i tiden för att inte snedvrida konkurrensen mellan bolag i samma bransch som i värsta fall kunde leda till nya konkurser. Lönegarantireglerna är inga skatteregler men fungerar som ett bra exempel på hur olikformighet i regelsystemet skapar olika konkurrensfördelar.

Subjektsprincipen innebär att den som uppbär en intäkt också är den som beskattas för intäkten oavsett vem intäkten kommer till godo. Tiden före konkursutbrottet beskattas bolaget enligt vanliga regler. När så bolaget försatts i konkurs omhändertas alla tillgångar av förvaltaren och konkursboet står för förvaltningen av dessa. Den som då disponerar över intäkterna borde också enligt subjektsprincipen vara den som beskattas för intäkten, d.v.s. i konkurs är konkursbo disponenten och därmed enligt subjektsprincipen rätt skattesubjekt. Det som talar emot ovan sagda är att gäldenären, som inte kan disponera över intäkten, äger intäkten och härvid borde beskattas för den. Jag kan till viss del hålla med om detta då det normalt inom inkomstbeskattningen är den som uppbär inkomsten som skall beskattas oavsett vem intäkten kommer till godo. Vidare så kan ju intäkten helt bero på gäldenärens handlande före konkursutbrottet ex. vis genom gäldenärens utförda arbete eller uppdrag. Konkursboet träder då in i gäldenärens ställe och lyfter ersättningen efter konkursutbrottet. Det som talar emot beskattning av gäldenären är dels att intäkterna tillkommer boet genom ett tvångsmässigt förfarande och dels att gäldenären inte disponerar över dem och således inte kan använda dessa till att betala de skatteskulder som är knutna till intäkten.

Neutralitetsprincipens påverkan på skatterätten leder till att regler för den skattskyldige skall framstå som likvärdiga. Oavsett vilket handlingsalternativ den skattskyldige väljer ex. vis vid val av bolags form,

skall beskattningen vara likvärdig. Gällande rätt är idag inte neutral, dels beskattas fysisk person i konkurs för eventuella tjänste- och kapitalinkomster jämfört med aktiebolags inkomst av näringsverksamhet som är skattebefriad i konkurs, och dels beskattas bolags näringsinkomst i konkurs inte alls jämfört med likvärdigt bolag utanför konkursförfarandet som beskattas fullt ut. För de bolag som inte är i konkurs och som konkurrerar med konkursbolaget är detta naturligtvis orättvist vilket kan leda till att bolaget på sikt konkurreras ut.

Sammantaget leder en analys av ovanstående principer till slutsatsen att all inkomst i konkurs bör beskattas med hänvisning till neutralitetsprincipen och likformighetsprincipens syften. Vidare så leder analysen till att det är konkursbo som bör beskattas i konkurs, slutsatsen dras utifrån subjekts- och skatteförmågeprincipen. Till stöd för slutsatserna anförs också att enligt lag är all inkomst skattepliktig och några uttryckliga undantag från denna principiella skattskyldighet inte finns vid konkursförfarandet.

Skälen för beskattning är som tidigare nämnts inte att nämnvärt öka statens skatteintäkter utan för att reglerna idag kan missbrukas vilket inte kan vara önskvärt från lagstiftarens sida. Missbruket kan dessutom leda till ojämlig konkurrens på marknaden vilket i sin tur kan skapa fler konkurser, och inte heller detta torde vara önskvärt.

Sedan rättsfallet 1955 ref. 21 gäller dock att konkursbo inte är skattskyldigt för några inkomster och har inte heller sedan 1955 beskattats för några. Förklaringen till att Regeringsrätten i 1955 års fall inte ansåg att konkursbo var skattesubjekt kan enligt Pelin förklaras av domstolens syn på konkursboets civilrättsliga status⁴¹ och att skatterätten normalt bygger på civilrätten.⁴² Frågan är dock om konkursboets civilrättsliga status har någon betydelse för skatterättens del. Det borde vara tillräckligt med en regel som stadgar att bestämmelserna om juridiska personer skall tillämpas på konkursbo, eller en regel som stadgar att konkursbo inträder i gäldenärens skattemässiga situation och beskattas efter samma regler som gäldenären skulle ha gjort. Det senare regleringssättet är inte heller på något sätt främmande i svensk skattelagstiftning, konstruktionen används idag t.ex. vid dödsbobeckattning och vid fusioner. Lösningarna är dock förenade med vissa problem gällande värdesättning av konkursboets ingående tillgångar och skulder samt att konkursgäldenärens bokföring vid konkursutbrottet inte alltid är komplett och korrekt. Förmodligen krävs det härför lagändringar som gör det möjligt att ändra den tidigare värdesättningen. Problemet med ofullständig bokföring vid konkursutbrottet finns emellertid kvar oavsett om konkursbo eller konkursgäldenär är inkomstskattesubjekt.

⁴¹ Många är de som diskuterat frågan om konkursbo är en juridisk person eller inte. Det går emellertid inte att finna ett entydigt svar i den frågan. Se vidare Pelin inkomstbeskattning vid konkurs och ackord sid. 137 med där gjorda hänvisningar.

⁴² Se Pelin Lars, Elwing Carl M. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord sid. 137

Eftersom konkursbo inte är skattesubjekt, och för att undvika skattefrihet för näringsinkomster, kan det tyckas rimligt att gäldenären istället blir skattskyldigt för all inkomst. Så är dock inte fallet. Konkursgäldenären har aldrig, efter 1955 års avgörande, beskattats för sådan inkomst som boet beskattades för före 1955 års avgörande. Detta kan enligt Pelin åtminstone delvis bero på att skattemyndigheten velat undvika att beskatta inkomster som den skattskyldige inte kunnat förfoga över.⁴³ Att använda sig av skatteförmågeprincipen för vissa och inte alla inkomster är dock märkligt. Vad detta beror på är svårt att säga, men det visar på att det finns en ganska stor osäkerhet angående hur inkomstskattefrågor skall behandlas vid konkurs och att någon form av lagstiftning för att lösa problemen är angelägen. Utredningen Ds Fi. 1969:13 förordade en lösning som innebar att gäldenären skulle beskattas för all inkomst i egenskap av den civilrättsligt rätta ägaren. Men som bekant ledde utredningen inte till några ändringar.

Enligt gällande rätt beskattas vissa inkomster och andra inte alls. Neutralitetsprincipen innebär, som beskrivits ovan, att val av företagsform och olika handlingsalternativ inte skall göras beroende av olika fördelar i skattelagstiftningen eller någon annan lagstiftning. Enligt skatteförmågeprincipen skall den som har förmågan att betala skatt vara den som betalar skatten. Vidare så stadgar likformighetsprincipen att alla som har samma förutsättningar erlägger lika skatt annars kommer olikheten att missgynna vissa subjekt. Dessa principer upprätthålls inte i den praxis som gällande rätt bygger på och enligt nuvarande rättsordning föreligger det därför en risk för att den mindre nogräknade kan förbättra sin ekonomiska situation genom att försätta sig själv i konkurs.

Eftersom vissa inkomster aldrig beskattas är det praktiskt möjligt att helt eller delvis betala gäldenärens skulder med obeskattade medel samt skaffa sig konkurrensfördelar. Problem har funnits länge och kanske är det dags att förändra lagstiftning eller från Regeringsrättens sida ändra den praxis som gett upphov till idag gällande rätt.

⁴³ Se Pelin Lars, Elwing Carl M. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord sid. 139

Litteraturförteckning

Böcker och artiklar

Bratt John, Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd, Svensk skattetidning 1953.

Heuman Lars, Specialprocess Utsökning och konkurs, Stockholm 2000.

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Åttonde upplagan del 1 och 2, Lund 2001.

Pelin Lars, Elwing Carl M. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord, Lund 2003.

Pelin Lars, Svensk intern och internationell skatterätt med särskild inriktning på inkomst- och förmögenhetsskatterätten, Lund 1995.

Rabe Gunnar, Det svenska skattesystemet upplaga 15:1, Stockholm 2002.

Rhode Knut, Aktiebolagsrätt, tjugonde upplagan 2002, bearbetad av Rolf Skog, Stockholm 2002.

RSV,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års beskattning.

RSV, Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, RSV 1998
Svensson Bo, Skattskyldighet under konkurs, Svensk skattetidning 1984.

Welamson Lars, Konkurs, nionde omarbetade upplagan, Stockholm 1997.

Öberg Jesper, Mervärdesbeskattning vid obestånd andra upplagan, Stockholm 2001.

Offentligt tryck

Propositioner, Statens offentliga utredningar m.m.

SOU 1991:100

SOU 1992:113

SOU 1999:1

Prop. 1970:142

Prop. 1971:142

Prop. 1986/87:90

Prop. 1989/90:110 del 1-2

Prop. 1999/2000:2 del 2

Prop. 1999/00:2

Ds Fi. 1969:13

Rättsfallsförteckning

RÅ 1922 ref. 50
RÅ 1929 ref. 102
RÅ 1931 not 1367
RÅ 1936 not fi 97
RÅ 1941 ref. 56
RÅ 1952 not fi 1293
RÅ 1955 ref. 21
RÅ 1973 ref. 58
RÅ 1976 ref. 170
RÅ 1979 1:81
RÅ 1981 1:7
RÅ 1982 Aa 132
RÅ 1982 1:5
RÅ 1986 ref. 123
RÅ 1988 ref. 90
RÅ 1991 not. 246
RÅ 2000 ref. 29

Kammarätten I Göteborg mål nr. 4864-2000

RN 1956 nr 1:10