



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Charlotte Rosvall

Beskattning av inkomst under konkurs

Examensarbete
30 poäng

Handledare: Lars Pelin

Skatterätt

VT 2008

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	4
FÖRORD	6
FÖRKORTNINGAR	7
1 INLEDNING	8
1.1 Bakgrund och syfte	8
1.2 Avgränsningar	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Disposition	9
2 KONKURSINSTITUTET	10
2.1 Allmänt	10
2.2 Inledande av konkurs	10
2.2.1 Prövning av konkursansökan	11
2.3 Verkningar av konkurs	12
2.4 Förvaltning	13
2.5 Avslutande av konkurs	13
3 KONKURSBOETS JURIDISKA STATUS	14
4 FORDRINGAR OCH DESS UPPKOMST	16
4.1 Allmänt	16
4.1.1 Konkursfordran	16
4.1.2 Massafordran	16
4.1.3 Gäldenärsfordran	16
4.2 Skattefordringar	17
5 SKATTSKYLDIGHET FÖR TIDEN EFTER KONKURSBESLUTET	18
5.1 Allmänt	18

5.2 Konkursboets skattskyldighet	19
5.2.1 Rättspraxis före RÅ 1955 ref. 21	19
5.2.2 RÅ 1955 ref 21	19
5.2.3 Rättspraxis efter RÅ 1955 ref. 21	21
5.3 Konkursgäldenärens skattskyldighet	21
5.3.1 Inkomst av tjänst	21
5.3.2 Inkomst av kapital	22
5.3.2.1 Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet	23
5.3.2.2 Inkomst av annan fastighet	23
5.3.3 Inkomst av näringsverksamhet	23
5.3.4 Särskilt om fastigheter	24
5.3.5 Speciella beskattningsfrågor i samband med konkurs	25
5.3.5.1 Fonder	25
5.3.5.2 Underskottsavdrag	26
5.3.5.3 Räkenskapsårets omfattning	26
5.4 Betydelsen av att konkursbo inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt	27
6 ANALYS	28
6.1 Analys del 1 – uppbörsutredningens förslag	28
6.1.1 Skattskyldigheten delas mellan gäldenär och konkursbo	28
6.1.1.1 Avskattning - Bokföringsmässiga spørsmål	29
6.1.1.2 Beskattning av kapitalvinst	29
6.1.2 Skattskyldigheten åvilar endast gäldenären	30
6.2 Analys del 2 - Allmänna skatterättsliga principer	31
6.2.1 Uppbörsutredningens förslag i förhållande till allmänna skatterättsliga principer	31
6.2.2 Gällande rätt i förhållande till allmänna skatterättsliga principer	32
6.3 Analys del 3 – konkursboets juridiska status m.m.	34
6.3.1 Betydelsen av konkursboets juridiska status	34
6.3.2 Reglerad skattskyldighet - 3 och 6 kap. IL	36
6.4 Fondavsättning	37
6.4.1 Periodiseringsfonder 30 kap. IL	37
6.4.2 Ersättningsfonder 31 kap. IL	37
6.4.3 Expansionsfonder 34 kap. IL	37
6.4.4 Slutledning	38
6.4.5 Sammanfattande kommentarer	38
6.5 Min lösning på beskattningsfrågan	39
KÄLLFÖRTECKNING	41
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	43

Summary

The issue of tax liability in cases of bankruptcy are not currently regulated by law. Prior to the outcome in case RÅ 1955 ref. 21, tax liability was split between the bankrupt's assets administrated by an Official Receiver, trustee, and the bankrupt. This meant that the entire income was applicable for taxation. Since 1955 the bankrupt is not taxed for the income that previously was taxable. The tax obligation remains when it lay upon the bankrupt. The bankrupt is taxed for all incomes that arise prior to the bankruptcy and for certain incomes that may originate post-bankruptcy. The Swedish case RÅ 1991 not. 246 has had presidential value within the area of tax law, since the case was decided a bankrupt has not been taxed for incomes deriving from business. The development has within the field meant that incomes which arise during a bankruptcy are currently not taxed. Today there is no satisfactory answer to how bankrupt individuals should be taxed during an ongoing bankruptcy proceeding, why certain incomes are taxed and not others is a question which seems to lack a reasonable answer especially when a bankruptcy results in a surplus or is depreciated.

The question of who – the bankrupt and/or the bankruptcy estate – should be liable for paying taxes was addressed by the Tax Collection Committee in DS Fi 1969:13. The findings resulted in two main proposals. The first proposal was that tax liability should be divided equally between the bankrupt and the bankruptcy estate. The second proposal was to place all responsibility upon the bankrupt. The first alternative is based on the assumption that the bankruptcy estate should be responsible for paying taxes for the income that arises during the period when it is managing the bankrupt's assets. The management results in a tax obligation for the estate and the estate's taxes become debts of the estate (massagäld). The bankruptcy estate would in this case be tax liable for capital income and income deriving from business. A prerequisite should be that these sources of income have been placed under the bankrupt estate's management. For the bankrupt the proposal means that he is liable for taxes which derive from incomes which arise prior to the bankruptcy when a transition of responsibility takes place from the bankrupt to the bankruptcy estate. After this transition, the bankrupt is only liable for taxes on income which he himself has control over.

The second Committee proposal was that tax liability should rest entirely upon the bankrupt. The alternative would mean that the bankrupt should be tax liable for all sources of income, even when, for example, the bankruptcy estate continues to run the bankrupt's business or alternatively sells the bankrupt's assets. In this alternative the bankruptcy estate is entirely freed of tax liability and the bankrupt is taxed according to in force tax rules. The bankruptcy estate will not in this alternative be liable for taxes and therefore a claim cannot be directed towards them even in cases where taxable incomes arise during their management. Instead the Swedish Government

gets a tax claim on the bankrupt, this claim is usually not regarded as being secure since the otherwise collectable taxes may be distributed among the creditors. The Committee's proposal never resulted in a legal change in the field of bankruptcy.

An assessment based on general tax principles shows that the Committee's proposal where the debtor (bankrupt) is taxed for income from employment and the bankruptcy estate is taxed for sources of income which are placed under its administration is a solution which is preferable in comparison to when the bankrupt/debtor is taxed for all sources of income.

The bankruptcy estate's legal status and the regulated tax obligation in chapters 3 and 4 of the Swedish Income Tax Act (Inkomstskattelagen), are two aspects which also play a role when determining who should be held liable for taxes based on income. It is safe to say that in light of the bankruptcy estate's role as a legal entity, it should be regarded as a tax subject, especially since it has not explicitly been exempted in the Swedish Income Tax Act. The made arguments both contribute to the conclusion that both the bankruptcy estate and the bankrupt can be regarded as tax liable.

In the Swedish Income Tax Act, there are provisions about cancellations of reserve allocations, in these provisions it is stated that in case of a bankruptcy, the bankrupt should be taxed for the prior reserve allocations. In cases where the deductions should be reversed into the taxation of incomes from business, an uncertainty arises. The indistinctness lies between the text of law¹ and case law, where case RÅ 1991 not. 246 exempted the debtor from tax liability for incomes deriving from business.

Finally, a personal solution to the problem of taxation in situations of bankruptcy is presented. The suggested solution is that the bankruptcy estate should be allowed to step in, in place of the bankrupt, and be regarded as liable for taxes deriving from assets and business which are placed under its management during the income year for tax purposes in which the bankruptcy occurs. In other words, the bankruptcy estate will step in place of the debtor for tax purposes. Through this solution some practical difficulties will be eliminated, for example with regards to assessment of value, auditing the correctness of the books etc. These problems often arise when trying to assess the value of assets which should be transferred over into the management of the bankruptcy estate when the bankrupt is a legal entity. The proposal would contribute to maintained continuity within the business, also this would mean that all sources of income would be taxed properly while only minor changes would have to be made to the existing legislation.

¹ The Swedish Income Tax Act, Chapter 30 sections 7-10a, Chapter 31 sections 19-21 and Chapter 34 sections 14-17.

A legitimate question to pose is whether or not it is time to revise the current taxation situation with regards to bankruptcy. Today a system presides which appears to be lacking in structure. A possible reason for why the current legal position has remained unchanged and thus unclear for such a long period of time can probably be attributed to lacking knowledge and resources at the Swedish Tax Agency and among trustees.

Sammanfattning

Frågan om skattskyldighet vid konkurs är idag inte reglerad i lag. Före avgörandet RÅ 1955 ref. 21, delades skattskyldigheten mellan konkursgäldenär och konkursbo och hela inkomsten blev beskattad. Men sedan 1955 års avgörande blir konkursboet inte beskattat för inkomst av sådant slag som boet före 1955 blev beskattat för. Ett flertal rättsfall efter år 1955 bekräftar att konkursbo inte ska beskattas för inkomst som uppkommer i samband med avveckling av gäldenärs tillgångar eller för avkastning som ingår i konkursboet som kan uppkomma om konkursförvaltaren väljer att driva rörelsen vidare. Konkursbos befrielse från skattskyldighet gäller oberoende av vilket inkomstslag inkomsten härrör från.

Skattskyldigheten kvarstår i den mån den finns, hos konkursgäldenären. Konkursgäldenären beskattas för alla inkomster som uppkommer före konkursutbrottet och för vissa inkomster som uppkommer efter konkursutbrottet. I och med utgången i RÅ 1991 not. 246 har konkursgäldenären inte beskattats för näringsinkomster.

I dagsläget finns det inte någon tillfredställande form för hur beskattningsfrågan vid konkurs löses och det kan tyckas märkligt att vissa inkomster inte beskattas alls under en konkurs speciellt då en konkurs lämnar överskott eller avskrivs.

Frågan om vem – konkursgäldenären och/eller konkursboet – som bör vara skattskyldig för inkomst behandlades av Uppbördsutredningen redan 1969 i Ds Fi 1969:13. Utredningen resulterade i två huvudförslag varav det första innebär att skattskyldigheten delas mellan gäldenär och konkursbo alternativt att skattskyldigheten endast åvilar gäldenären. Det första alternativet bygger på förutsättningen att konkursboet själ bör svara för skatt på den inkomst, som förvaltningen av gäldenärens tillgångar medför. Detta medför skattskyldighet för boet vilket innebär att boets skatt kommer att utgöra massagäld. Konkursboet skulle alltså bli skattskyldigt för inkomst av kapital och näringsverksamhet. En förutsättning bör dock vara att dessa förvärvskällor lagts under boets förvaltning. För gäldenärens del innebär förslaget att han är skattskyldig för inkomst i de förvärvskällor som övergår till boet fram till och med den dag då beslut om konkurs fattas. För tiden därefter är han skattskyldig för inkomst som han själv förfogar över.

Det andra alternativet innebär att skattskyldigheten endast åvilar gäldenären. Alternativet innebär att gäldenären anses skattskyldig för all inkomst, även för inkomst som kan uppkomma genom att boet exempelvis fortsätter att driva gäldenärens verksamhet vidare alternativt avyttrar gäldenärens egendom. Konkursboet lämnas enligt detta alternativ helt utanför beskattningen och gäldenären beskattas enligt vanliga regler. Då konkursboet enligt detta alternativ inte anses skattskyldigt uppkommer

ingen massafordran i de fall skattepliktig inkomst, genom boets förvaltning, uppkommer under konkursen. Istället får staten en skattefordran på gäldenären, vilken får anses som osäker och de medel som skulle ha använts för betalning av skatten kan delas ut till borgenärerna. Utredningens förslag ledde dock aldrig till någon förändring på området.

En bedömning utifrån grundläggande skatterättsliga principer visar att utredningens förslag att gäldenären beskattas för tjänst och konkursboet beskattas för inkomst i de förvärvskällor som lagts under boets förvaltning är att föredra jämfört med om gäldenären anses som skattskyldig för samtliga inkomster.

Ytterligare ett perspektiv på frågan om vem som bör vara skattskyldig för inkomst fås genom att utgå ifrån betydelsen av konkursboets juridiska status och den reglerade skattskyldigheten i 3 och 6 kapitlet IL. Konstateras kan att konkursbo i egenskap av juridisk person torde kunna betraktas som ett skattsubjekt då det inte explicit undantagits i inkomstskattelagen. Ovanstående betraktelsesätt leder till att både konkursbo och konkursgäldenär kan betraktas som skattskyldiga.

Av bestämmelserna i inkomstskattelagen om återföring av gjorda fondavsättningar framgår att gäldenären vid konkurs ska beskattas för dessa tidigare avsättningar. I de fall då avdragen ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet uppstår en oklarhet mellan lagtext² och praxis eftersom praxis genom RÅ 1991 not. 246 undantagit gäldenären från skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avslutningsvis lämnas ett förslag på hur beskattningsfrågan kan lösas genom att låta konkursboet skattemässigt träda i gäldenärens ställe för de tillgångar och den verksamhet som förvaltas av boet för det beskattningsår under vilket konkurs inträffar, när det gäller inkomstslaget näringsverksamhet. D.v.s. konkursboet träder i gäldenärens skattemässiga situation. Härigenom undviks de praktiska svårigheter så som värderingsproblematiken, räkenskapernas skick etc. som kan föreligga vid värdering av tillgångar som övergår till konkursboets förvaltning då gäldenären är en juridisk person. Förslaget innebär kontinuitet i verksamheten samt att all inkomst blir beskattad med endast relativt små förändringar i inkomstskattelagen.

Fråga är om det inte är tid att se över beskattningssituationen vid konkurs och inte som idag hålla fast vid ett system som saknar struktur. En möjlig orsak till att rättsläget har fått vara oklart så länge kan vara okunskap och bristande resurser hos förvaltare och Skatteverket.

²Inkomstskattelagen 30 kap. 7-10a §§, 31 kap. 19-21 §§ och 34 kap. 14-17 §§.

Förord

Jag vill tacka min handledare Lars Pelin för stöd i arbetet med denna uppsats. Ett särskilt tack till Helena Wiklund Persson och Niklas Bång på Skeppsbron Skatt, Malmö för uppslag och värdefulla synpunkter. Jag vill även tacka konkursförvaltaren Ulf Ekström för en givande introduktion i det praktiska arbetet med handläggande av konkurs.

Majgården, sommaren 2008

Charlotte Rosvall

Förkortningar

ABL	aktiebolagslagen
BFL	bokföringslagen
BrB	brottsbalken
FRL	förmånsrättslagen
IL	inkomstskattelagen
KL	kommunalskattelagen
KonkF	konkursförordning
KonkL	konkurslagen
ML	mervärdesskattelagen
RegR	regeringsrätten
RÅ	regeringsrättens årsbok
SbetL	skattebetalningslagen
SIL	lagen om statlig inkomstskatt
SvSKT	svensk skattetidning
TSM	tillsynsmyndigheten

1 Inledning

1.1 Bakgrund och syfte

Frågan om skattskyldighet vid konkurs är idag inte reglerad i lag. Innan avgörandet RÅ 1955 ref. 21, delades skattskyldigheten mellan konkursgäldenär och konkursbo och hela inkomsten blev beskattad. Men sedan 1955 års avgörande blir konkursboet inte beskattat för inkomst av sådant slag som boet före 1955 blev beskattat för. Skattskyldigheten kvarstår i den mån den finns, hos konkursgäldenären. Utvecklingen har lett till att inkomst som kan uppkomma i konkursen idag inte blir beskattad. Det torde inte finnas någon anledning att låta en gäldenär undgå beskattning för inkomst bara av den anledningen att han på egen eller på borgenärernas begäran blivit försatt i konkurs.

Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är att beskriva hur beskattningssituationen vid konkurs ser ut idag och analysera frågeställningar som kan uppkomma ifråga om gäldenärs och konkursbos skattskyldighet respektive icke skattskyldighet för inkomst.

I fråga om formerna för beskattningen kan olika lösningar tänkas. Som ett alternativ till att beskatta konkursbo kan ställas möjligheten att göra gäldenären skattskyldig för all inkomst eller möjligen kan skatten fördelas mellan boet och gäldenären. Alternativet att ingen beskattas torde vara uteslutet.

1.2 Avgränsningar

I denna uppsats gör jag endast anspråk att behandla skattskyldighet och skatteplikt för inkomster i konkurs och inte andra skatter/avgifter såsom mervärdesskatt, punktskatt, arbetsgivaravgifter etc. Vidare har jag begränsat mig till att behandla skattekonsekvenserna för de fall fysiska personer och juridiska personer i form av aktiebolag försätts i konkurs. Inte heller behandlas eventuella möjligheter att anse konkursförvaltaren, i egenskap av förvaltare, som skattesubjekt eller ansvarig för skatter.

1.3 Metod och material

Uppsatsen utgår ifrån rättsdogmatisk metod. I huvudsak beskrivs gällande rätt och i analysen behandlas hur beskattningsfrågan skulle kunna lösas. De rättskällor som jag har använt mig av är de sedvanliga; lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Framst av intresse är inkomstskattelagen (1999:1229), konkurslagen (1987:672), Welamson's Konkursrätt I, Uppbördsutredningens betänkande Ds Fi 1969:13, RÅ 1955 ref. 21,

Skatteverkets ”Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering” och ”Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord” av Lars Pelin och Carl. M. Elwing.

1.4 Disposition

Inledningsvis ägnas ett kapitel åt konkursinstitutet, dess verkningar för gäldenären och boets förvaltning. Kapitel 3 ägnas åt att något diskutera konkursboets juridiska status. Därefter behandlas i kapitel 4 fordringar, i synnerhet skattefordringar och tidpunkten för dess uppkomst. I efterföljande kapitel 5, behandlas skattskyldighet under konkurs. Uppsatsen avslutas sedan med en analys vilken är uppdelad i fyra delar.

I första delen behandlas tänkbara lösningar på beskattningsfrågan med utgångspunkt från uppbördsutredningens, Ds Fi 1969:13, förslag.

Del två utgörs av en analys utifrån allmänna skatterättsliga principer, av hittills presenterade lösningar – dels gällande rätt enligt praxis, dels uppbördsutredningens två huvudförslag på hur beskattningsfrågan kan lösas.

I analysens tredje del har jag utgått ifrån betydelsen av konkursboets juridiska status och utifrån den reglerade skattskyldigheten i 3 och 6 kapitlet IL för att se hur skattskyldighetsfrågan kan lösas utifrån dessa perspektiv. Slutligen har jag funderat över betydelsen av den reglerade återföringen av vissa avdrag vid konkurs.

Till sist redovisar jag mitt förslag till lösning av beskattningssituationen.

2 Konkursinstitutet

2.1 Allmänt

Tvångsmässig verkställighet av betalningsanspråk kan delas upp i generalexekution och specialexekution. Vid specialexekution tillgodoses viss eller vissa borgenärer och utsökning sker bara beträffande viss eller vissa av gäldenärens förmögenhetstillgångar. Generalexekution, under vilken konkurs räknas, sker däremot i alla borgenärens intresse och i princip berörs all gäldenärens egendom.

Konkursinstitutets viktigaste funktion är att åstadkomma en samlad avveckling av gäldenärens tillgångar när flera borgenärer konkurrerar om dessa och tillgångarna inte räcker till att betala samtliga av gäldenärens skulder.³ Detta sker genom att konkursboet omhändertar och avyttrar gäldenärens tillgångar för borgenärernas räkning (1 kap. 1 § KonkL).

I 3 kap. 3 § KonkL anges vilken egendom som ska anses tillhöra konkursbo:

1. egendom som tillhörde gäldenären vid tiden för konkursbeslutet,
2. egendom som tillfaller honom under konkursen och
3. egendom som kan återvinnas till konkursboet.

Under konkursen förvaltas konkursboet av konkursförvaltare, vilken eller vilka utses av tingsrätten (7 kap. 2 § 1st. KonkL). Förvaltarens uppgift är att tillvarata borgenärernas rätt och att vidta de åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av boet (7 kap. 8 § 1st. KonkL). Förvaltningen övervakas av Kronofogdemyndigheten som är tillsynsmyndighet, TSM, i konkurser (7 kap. 25 och 27 §§ KonkL).

Reglerna om konkurs finns huvudsakligen i konkurslagen, KonkL. Till denna ansluter konkursförordningen, KonkF, som innehåller vissa administrativa föreskrifter angående förfarandet m.m.

2.2 Inledande av konkurs

Som villkor för att en gäldenär, vare sig han är fysisk eller juridisk person, ska bli försatt i konkurs gäller att han är på obestånd. Med obestånd avses att gäldenären inte rätteligen kan betala sina skulder och att denna oförmåga inte endast är tillfällig (1 kap. 2 § KonkL). Gäldenärens ekonomiska ställning ska alltså vara sådan att skulderna inte kan betalas allt eftersom de förfaller till betalning. En person kan däremot inte försättas i konkurs enbart

³ Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering*, del 3, s. 575.

för att han är illikvid, dvs. inte för stunden har tillgång till kontanter eller motsvarande som svarar mot skuldernas belopp.⁴

Frågan om ett aktiebolags obestånd har inte formellt något att göra med den i 25 kap. ABL föreskrivna tvångslikvidationen pga. kapitalbrist. Dessa regler syftar främst till att skydda bolagets borgenärer med utgångspunkt i det registrerade aktiekapitalet. Eftersom insolvensbedömningen kan säga ha karaktär av en prognos beträffande bolagets förmåga att fullgöra sina betalningar och därigenom fortleva som företag kan ett bolag vara på obestånd utan att likvidationsplikt föreligger. Omvänt kan det vara skyldigt att träda i likvidation även om bolaget är solvent.

För konkurs krävs att en ansökan görs till tingsrätten i den ort där gäldenären har sin hemvist (2 kap. 1 § 1 st KonkL). För juridiska personer i form av aktiebolag gäller som hemvist den ort där styrelsen har sitt säte. Är sätet för styrelsen inte bestämt eller finns det inte någon styrelse, är hemvistet den ort där förvaltningen äger rum. Ansökan om konkurs kan göras antingen av konkursgäldenären själv eller av någon av dennes borgenärer. Det finns inte föreskrivet någon straffsanktionerad skyldighet att begära sig i konkurs.

När gäldenären själv begär sig i konkurs bör han bifoga en förteckning över boets tillgångar och skulder (2 kap. 3 § KonkL). Görs ansökan av en borgenär ska han vid ansökan lämna uppgift om sin fordran och de omständigheter på vilka han grundar yrkandet (2 kap. 4 § KonkL).

2.2.1 Prövning av konkursansökan

En gäldenär har ingen ovillkorlig rätt att bli försatt i konkurs. Har han uppgett sig för att vara på obestånd – antingen i egen ansökan eller i förklaring över en borgenärs ansökan – ska uppgift från gäldenären att han är på obestånd godtas om inte särskilda skäl föranleder annat (2 kap. 7 och 14 §§ KonkL). Rör det sig om ett företag kan det inom företaget råda delade meningar om obestånd föreligger eller inte. Även om en firmatecknare har behörighet att inge konkursansökan så innebär inte det att han också har befogenhet att ensam fatta beslut om att företaget ska begäras i konkurs.⁵

En borgenär som ansöker om gäldenärs försättande i konkurs, ska styrka obeståndet. I Konkurslagen finns vissa presumptionsregler som innebär att om ett visst förhållande föreligger så ska gäldenären anses vara på obestånd om han inte kan bevisa motsatsen (2 kap. 7-9 §§ KonkL). Konkursansökan från en borgenär ska som regel prövas vid en förhandling (2 kap. 16 § 1st KonkL).

⁴ Welamson, L. *Konkursrätt*, s. 18 f.

⁵ Welamson, L. *Konkursrätt*, s. 27 ff.

En förhandling ska, oavsett om gäldenären eller borgenär är sökande, som regel hållas inom två veckor från det att ansökan kommit in till rätten (2 kap. 16 § 2st KonkL). Om gäldenären före förhandlingen medger en borgenärs ansökan ska rätten genast pröva ansökningen. Om rätten inte anser sig kunna meddela ett konkursbeslut omedelbart så prövas konkursansökan vid den utsatta domstolsförhandlingen (2 kap. 18 § KonkL).

Ett beslut om konkurs verkställs omedelbart och konkursansökan kan inte återkallas (16 kap. 4 § KonkL). Det gäller även om gäldenären själv ansökt om konkursen eller medgett en borgenärs konkursansökan. I fråga om återkallelse av konkursansökan gäller att det kan ske så länge konkursbeslut inte meddelats. Eventuellt upphävande av beslut ska göras av högre rätt, om gäldenären efter att ha överklagat visar att han är solvent (2 kap. 22 § KonkL).

2.3 Verkningar av konkurs

Konkursbeslutet medför en rad ekonomiska konsekvenser för gäldenären. I och med beslut om konkurs förlorar gäldenären rådigheten över sina tillgångar och han får inte åta sig förbindelser som kan göras gällande i konkursen (3 kap. 1 § KonkL). Äganderätten till tillgångarna blir kvar hos konkursgäldenären medan boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, blir ett rättssubjekt som disponerar över egendomen. Konkursboet kan ha en mängd olika inkomster, t.ex. genom att driva verksamheten vidare, avyttra aktier och fastigheter etc. Samtliga inkomster tillfaller konkursboet, med undantag för inkomster som behövs för gäldenären och dennes familjs försörjning. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantagen gäldenärens rådighet.

Juridiska personers inkomst tillfaller samtliga konkursboet.⁶

Gäldenären får inte heller driva näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (6 kap. 1 § 1st KonkL) eller vara stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör i ett aktiebolag (2 kap. 2 §, 8 kap. 11 och 31 §§ ABL).

Även på andra plan än ekonomiskt påverkas gäldenären av konkursbeslutet bl.a. i form av ett automatiskt förbud för gäldenären att utan samtycke av konkursdomstolen lämna landet. Förbudet gäller fram till dess att gäldenären har avlagt bouppteckningsed om inte domstolen därefter på begäran av förvaltaren förbjuder gäldenären att lämna landet (6 kap. 6 och 7 §§ KonkL). När gäldenären är en juridisk person gäller bestämmelserna om reseförbud för ställföreträdarna. Gäldenären har även upplysningsplikt gentemot rätten, tillsynsmyndigheten, förvaltaren och granskningsmän, samt skyldighet att avlägga bouppteckningsed (6 kap. 2 och 3 §§ KonkL).

⁶ Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering*, del 3, s.577.

2.4 Förvaltning

För förvaltning av konkursbo svarar en eller flera förvaltare, vilka utses i samband med att rätten meddelar beslut om konkurs (1 kap. 3 § KonkL). Som regel utses endast en förvaltare. Flera förvaltare kan dock utses om rätten med hänsyn till boets omfattning och beskaffenhet anser det nödvändigt, antingen att förvaltningen delas mellan flera förvaltare eller att förvaltningen utan delning bör anförtros åt flera förvaltare. Tillsynen över förvaltningen utövas av en särskild tillsynsmyndighet, TSM (7 kap. 2 § 2 st KonkL). Tingsrättens beslut om utseende av förvaltare kan överklagas av gäldenären, borgenärerna och TSM.

Förvaltarens uppgift är att vidta åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av boet och att ta tillvara borgenärernas gemensamma rätt och bästa. På begäran av borgenärerna ska förvaltaren lämna upplysningar om boet och dess förvaltning och han är även skyldig att ge de borgenärer som särskilt berörs kontinuerlig information om hur förvaltningen fortgår. Förvaltaren är också skyldig att samråda med gäldenären vid viktigare frågor (7 kap. 8-10 §§ KonkL).

Förvaltaren ska oavsett vad som gäller om bokföringsskyldighet för gäldenären, löpande bokföra in- och utbetalningar, om inte god bokföringssed kräver att bokföringen sker på annat sätt (7 kap. 19 § 1 st KonkL). Innan konkursen avslutas ska förvaltarens arvode bestämmas och förvaltaren avger sin slutredovisning. Bestämmelser om förvaltningens slutredovisning finns i 13 kap KonkL.

2.5 Avslutande av konkurs

Det normala är att en konkurs avslutas med att den skrivs av enligt 10 kap. KonkL eller att tingsrätten fastställer utdelningsförslag och att därefter – som avslutning – tillgängliga medel delas ut till borgenärerna enligt 11 kap. KonkL. Andra sätt på vilka en konkurs kan avslutas är frivillig uppgörelse mellan gäldenär och hans borgenärer samt ackord. För en fysisk person som är konkursgäldenär finns skulderna kvar även efter konkursen är avslutad. De borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar kan efter konkursen kräva betalning av gäldenären. Vid ett eventuellt överskott äger konkursgäldenären rätt till den egendom som finns kvar vid konkursens avslutande.

Juridiska personer, i form av aktiebolag upplöses i och med att konkursen avslutas utan överskott (25 kap. 50 § ABL). Avslutas konkursen med överskott ska bolaget träda i likvidation (25 kap. 51 § ABL). Likvidationen kan under vissa förutsättningar upphöra och bolagets verksamhet återupptas.

3 Konkursboets juridiska status

Termen konkursbo används i två olika betydelser. Å ena sidan talar man om att viss egendom ingår i konkursbo, varvid termen används i objektiv bemärkelse, såsom beteckning på en förmögenhetsmassa. Å andra sidan talas om att boet utför vissa handlingar, exempelvis väcker talan såsom part i rättegång. I det sammanhanget används termen i subjektiv bemärkelse. Att termen konkursbo används i dubbel bemärkelse är inte något säreget för konkursbo. Men med avseende på konkursbo framträder emellertid skillnaden mellan termens användning i subjektiv och objektiv bemärkelse särskilt påtagligt.

Rättssubjekt som allmänt ses som juridiska personer anses vara ägare till den egendom, vilken ingår i den av rättssubjektet personifierade förmögenhetsmassan. I fråga om konkursbo gäller att boet inte har någon egen förmögenhet och inte kan förvärva egendom för egen räkning. Till konkursboet hänförs all egendom som tillhörde gäldenären när konkursbeslutet meddelades eller som tillfaller honom under konkursen och som är sådan att den kan utmätas. Till boet räknas även sådan egendom som kan tillföras boet genom återvinning.

Med detta betraktelsesätt är uttryck som att boet har, äger eller förvärvar egendom inte förenliga. Man använder sig här istället av uttryckssätt som anknyter till termen konkursbo i dess objektiva mening. Däremot är det allmänt vedertaget att boet kan ha skulder, s.k. massaskulder. Detta betraktelsesätt innebär en konstruktion som glappar något, eftersom boet kan tänkas ha skulder men inte tillgångar.⁷

I doktrin är meningarna delade mellan dem som anser att konkursboet kan likställas med en juridisk person och dem som inte vill ta ställning eller är tveksamma. Om man anser att boet är en juridisk person eller ej, beror på hur man definierar begreppet rättssubjekt. Om man kräver att en juridisk person ska ha en egen förmögenhet, kan inte konkursboet ses som en juridisk person.⁸

Sammanfattningsvis kan man säga att i de allra flesta avseenden följer konkursboet de regler som gäller för de subjekt som brukar kallas för juridiska personer. Boet äger dock formellt ingen förmögenhet men kan exempelvis ådra sig skulder, sluta avtal och uppträda som part i domstol.

Eftersom endast rådigheten och inte äganderätten över gäldenärens egendom övergår till konkursboet kan gäldenären inte göra sig skyldig för tillgreppsbrott eller förskingring om han olovligen tillgodogör sig egendom

⁷ Welamson, L. *Konkursrätt*, s. 192 ff.

⁸ Bergström, S. *Skatter och civilrätt*, s 250 f.

som tillhör konkursboet, istället kan handlingen komma att bedömas som brott mot borgenär enligt 11 kap. BrB.

De skulder som konkursboet själv ådrar sig s.k. massaskulder ska betalas innan borgenärerna får någon utdelning. Konkursboets skulder kan inte göras gällande mot gäldenären, vare sig under konkursen eller därefter. Det är även möjligt för konkursboet att försättas i konkurs för boets skuld även om detta är mycket ovanligt.⁹

⁹ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 27 ff.

4 Fordringar och dess uppkomst

4.1 Allmänt

Vid konkurs skiljer man mellan fordringar som riktar sig mot gäldenären och sådana som avser konkursboet. De förra kallas konkursfordringar och de senare massafordringar. Innehavare av fordringarna kallas konkursborgenärer respektive massaborgenärer.

4.1.1 Konkursfordran

En konkursfordran ska ha uppkommit *före* konkursbeslutet. Fordran anses ha uppkommit före konkursbeslutet om den väsentliga grunden för anspråket har uppkommit dessförinnan. En fordran kan vara beroende av villkor eller ännu inte förfallen till betalning men ändå ha karaktär av konkursfordran. Avgörande är alltså endast när en fordran har uppkommit.¹⁰ I 5 kap. KonkL finns bestämmelser av materiellt slag; om fordringar med solidariskt betalningsansvar (4-9 §§), om beräkning av ränta på fordringar (11 och 12 §§), om värdering av en förmån som inte utgår i pengar (13 och 14 §§) samt om kvittning i konkurs (15-17 §§). Utdelning till konkursborgenärerna äger rum först sedan konkurskostnaderna och massaskulderna har betalats.

4.1.2 Massafordran

En massafordran motsvaras av en skuld som konkursboet har ådragit sig genom avtal, passivitet, rörelsedrift osv. Beträffande en massafordran är alltså konkursboet som sådant betalningsansvarigt och fordringen belastar inte gäldenären sedan konkursen har avslutats.¹¹

4.1.3 Gäldenärsfordran

Vid sidan av konkursfordran och massafordran finns ytterliggare en typ av fordran, nämligen gäldenärsfordran. Vad som avses är en sådan fordran hos gäldenären som uppkommit *efter* konkursbeslutet och den utgör därför inte en konkursfordran.¹²

¹⁰ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 37 f.

¹¹ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 38.

¹² Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 40.

4.2 Skattefordringar

Beträffande skattefordringar gäller den allmänna regeln i 5 kap. 1 § KonkL att de får ställning av konkursfordringar om de uppkommit *före* konkursbeslutet. Det är inte alltid lätt att avgöra när en fordran ska anses ha uppkommit men det får stor praktisk betydelse om statens fordringar på skatt ska ses som massafordran, konkurs- eller gäldenärsfordran. Det är alltså av avgörande betydelse att kunna fastställa tidpunkten för fordringars uppkomst. I dagsläget finns det inga lagregler om tidpunkten för skatters och avgifters uppkomst och inte heller några generella principer att luta sig mot.¹³

Man skiljer mellan direkta och indirekta skatter. För direkta skatter torde som huvudregel gälla att fordran på slutlig skatt uppkommer i och med beskattningsårets utgång. Debiterad preliminär skatt beräknas på årsbasis och debiteras i en post som ska betalas med lika stora belopp varje månad. Den preliminära skatten får därför anses uppkommen i samband med debiteringen.¹⁴

Ifråga om de indirekta skatterna såsom mervärdesskatt och punktskatter så bör tidpunkten vara den då de förfaranden eller de omständigheter som grundar skattskyldigheten inträffar. I konkurs torde indirekta skatter i överensstämmelse härmed kunna göras gällande på händelser som inträffar före konkursutbrottet.¹⁵

När det gäller skattefordringar avseende inkomstskatt som uppkommit *efter* konkursbeslut kan dessa fordringar inte göras gällande i konkursen. Istället är staten hänvisad att försöka få betalt för sådana skattefordringar efter konkursens avslutande.

När det gäller aktiebolag så anses dessa upplösta om konkursen avslutas utan överskott (25 kap. 50 ABL). I sådant fall är fordringen normalt värdelös. I vissa fall kan dock statens fordringar på skatter och avgifter göras gällande ändå. I SBetL finns i 12 kap. 6 § regler om företrädaransvar. Reglerna innebär i korthet att en företrädare för en juridisk person kan göras betalningsansvarig för ett underskott på den juridiska personens skattekonto.¹⁶

¹³ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 46 ff.

¹⁴ Skatteverket, *Handledning för skattebetalning 2006*, s. 754 f.

¹⁵ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 57.

¹⁶ Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering*, del 3, s. 583 f.

5 Skattskyldighet för tiden efter konkursbeslutet

5.1 Allmänt

I Sverige bosatta fysiska och svenska juridiska personer är i princip skattskyldiga för alla sina inkomster (kap. 3 och 6 IL). Före beslut om konkurs beskattas gäldenären som vanligt enligt gällande regler för fysiker respektive juridiska personer. Det finns inga särbestämmelser för konkursbo eller konkursgäldenär. För klargörande beträffande skattskyldighetens omfattning måste vägledning därför hämtas i rättspraxis.

Tidigare delades skattskyldigheten mellan konkursgäldenär och konkursbo men med stöd av RÅ 1955 ref. 21 utgör konkursbo inte längre skattesubjekt i inkomstskattehänseende, gäldenären återstår som enda skattesubjekt. Inkomst av tjänst har redan tidigare beskattats hos konkursgäldenären. Däremot är praxis mer osäker beträffande skattskyldigheten för konkursgäldenärs inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet och kapital. Vad gäller inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet har skattskyldighet ansetts föreligga.¹⁷

Mycket av den praxis som är relevant är från tiden före 1990 års skattereform då KL och SIL ersattes av IL. Det tidigare sex inkomstlagen; tjänst, annan fastighet, kapital, tillfällig förvärvsverksamhet, jordbruksfastighet och rörelse är nu tre; tjänst, kapital och näringsverksamhet.

Fysiska personers kapitalvinster ska numera beskattas i inkomstlaget kapital. Att dessa tidigare beskattades som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet torde inte innebära att tidigare praxis satts ut spel, när det gäller att bedöma om sådana inkomster är skattepliktiga för gäldenären. Inte heller torde införandet av nya inkomstlaget näringsverksamhet innebära någon förändring beträffande bedömningen såvitt avser de tidigare inkomstlagen rörelse och jordbruksfastighet.¹⁸

Inskränkningar i skattskyldigheten fanns inte enligt KL och SIL och föreligger inte heller enligt IL. Varken 1990 års skattereform eller IL innehåller några klargöranden beträffande skattskyldighetens omfattning. Övergången från KL och SIL till IL ska inte ha inneburit några förändringar när det gäller skattskyldighetens omfattning.¹⁹

¹⁷ Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering*, del 3, s. 588.

¹⁸ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 131.

¹⁹ Prop. 1999/2000:2 s. 1.

5.2 Konkursboets skattskyldighet

5.2.1 Rättspraxis före RÅ 1955 ref. 21

Före år 1955 beskattades samtliga inkomster i konkurs, antingen hos konkursboet eller hos konkursgäldenären. Men tidigare rättspraxis har inte alltid varit enhetlig. Rättsläget i praxis före 1955 har sammanfattats 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.”²⁰

Mot regeringsrättens praxis riktades stark kritik inom doktrin. Det ifrågasattes bl. a. om regeringsrättens avgörande representerade en sinsemellan enhetlig linje.²¹

5.2.2 RÅ 1955 ref 21

I och med utgången av RÅ 1955 ref. 21, som avgjordes i plenum, skedde en betydande förändring av tidigare praxis. I avgörande fastslog regeringsrätten att konkursbo inte är skattskyldigt. Omständigheterna i målet var följande:

Konkursboet anförde i sin deklaration att, eftersom konkursförvaltningen utgjorde en tvångsrealisation av gäldenärens tillgångar, borde konkursbo inte vara skattskyldigt för något slag av inkomst. Skulle konkursboet komma att bli taxerat uppgav boet inkomst av annan fastighet och inkomst av kapital genom utdelning samt underskott i jordbruksfastighet. Konkursboet uppgav också att ränta på gäldenärens skulder betydligt översteg boets ränteinkomster. Även fastigheter hade sålts, vilka gäldenären hade innehåft kortare tid än tio år samt att andelar i fastighetsförening vilka gäldenären inte ägt i fem år.

Taxeringsnämnden taxerade inte konkursboet.

²⁰ Bratt, J, *Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd*, SvSKT 1953 s 223-240, s 229. [Cit. Bratt].

²¹ Se Bratt s. 230 ff, Ebersteins yttrade i RÅ 1941 ref. 56, Kuylensstiernas yttrande i RÅ 1955 ref. 21.

Prövningsnämnden ansåg att konkursboet inte skulle beskattas för de ur förening uttagna vinstmedel men att boet skulle beskattas för inkomst av annan fastighet, inkomst av kapital och för realisationsvinsten som uppkom i samband med försäljning av fast egendom.

Konkursboet yrkade i besvären till kammarrätten att taxeringen skulle undanröjas eftersom konkursboet inte kunde anses skattskyldigt. När det gällde realisationsvinsten framhöll konkursboet att eftersom man vid förvaltning av konkursbo var skyldig att verkställa en snabb utredning av boet och kunde därför inte avvakta den tidpunkt som krävdes för att realisationsvinstbeskattning inte skulle ske. Beträffande ränteinkomsten framhölls att ränta på gäldenärens skulder översteg ränteinkomsterna. Togs inte hänsyn till denna ränta, som inte fick utbetalas under konkursen, skulle konkursboet komma att beskattas väsentligt hårdare än enligt gällande bestämmelser, i all synnerhet som konkursboet beskattats för inkomst av ränta på de medel som inlutit vid försäljning av boets tillgångar. Kammarrätten ändrade inte prövningsnämndens beslut.

Regeringsrätten kom fram till 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.”

Av regeringsråden var det sex ledamöter som anslöt sig till formuleringen, ytterliggare en ledamot kom till samma slut men med följande motivering: ”Vidkommande konkursboets talan, så enär ifrågavarande inkomster varit konkursgäldenärens ock icke 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 endast borde beskattas för inkomst av annan fastighet och kapital. Realisationsvinsten ansågs inte utgöra skattepliktig inkomst för konkursboet.

Två regeringsråd ansåg att konkursboet var skattskyldigt för samtliga inkomster och fann ej skäl att ändra kammarrättens utslag.

Någon mer utförlig motivering till sitt beslut lämnade regeringsrätten inte. Sedan plenumavgörande 1955 har konkursbo inte ansetts skattskyldigt för någon inkomst. I RÅ 1955 ref. 21 tog regeringsrätten inte ställning till en eventuell beskattning av gäldenären för de inkomster som domstolen prövade.

5.2.3 Rättspraxis efter RÅ 1955 ref. 21

Ett flertal rättsfall efter år 1955 bekräftar att konkursbo inte ska beskattas för inkomst som uppkommer i samband med avveckling av gäldenärs tillgångar eller för avkastning som ingår i konkursboet som kan uppkomma om konkursförvaltaren väljer att driva rörelsen vidare. Konkursbos befrielse från skattskyldighet gäller oberoende av vilket inkomstslag inkomsten härrör från.²²

5.3 Konkursgäldenärens skattskyldighet

Fram till dagen för konkursutbrottet är gäldenären skattskyldig för sina inkomster enligt allmänna bestämmelser. Några särbestämmelser angående skattskyldigheten för konkursgäldenärer finns inte, istället återstår att hämta vägledning av rättspraxis.

Tidigare rättspraxis, enligt vilken konkursbo beskattades i vissa fall, har bl.a. motiverats av önskemålet att så långt som möjligt undvika att göra gäldenären skattskyldig för inkomst som han inte förfogar över.²³ Några direkta slutsatser när det gäller gäldenärens beskattning kan inte dras av 1955 års rättsfall. I dagsläget pekar praxis emellertid på att vissa inkomster inte beskattas överhuvudtaget.

Även om RegR ännu inte uttalat att skattskyldighet åvila konkursgäldenären i alla avseenden har RegR inte i något mål avvisat principiell skattskyldighet för konkursgäldenären. Rättsläget har dock blivit oklart sedan RegR i domen RÅ 1991 not 246 ansett att gäldenären visserligen var skattskyldig för en kapitalvinst men inte för en inkomst av jordbruksfastighet.²⁴

Nedan följer en redogörelse avseende konkursgäldenärens skattskyldighet för inkomster som uppbärs under konkursen.

5.3.1 Inkomst av tjänst

Inkomst av tjänst har redan tidigare beskattats och beskattas alltjämt hos konkursgäldenären. Gäldenären är skattskyldig för inkomst av tjänst oberoende av om en del av inkomsten tas i anspråk av konkursboet.

I RÅ 1936 Fi 97 hade avtal mellan konkursförvaltare och konkursgäldenär träffats om att gäldenärens tjänsteinkomst under konkursen skulle tillfalla konkursboet. I gengäld skulle gäldenären behålla inkomsten från sin privata

²² Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 127.

²³ Ds Fi 1969:13 s. 20. Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s 131.

²⁴ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del II s. 493.

läkarpraktik. Gälldenären beskattades trots det för inkomst av tjänst oberoende av att viss del av inkomsten tillföll konkursboet.

RegR:s dom RÅ 1970 Fi 248 avsåg en person som försattes i konkurs år 1963. Vid 1964 års taxering beskattades han för den inkomst av tjänst som han hade uppburit under hela år 1963, dvs. även efter det han hade försatts i konkurs. Han fick inte avdrag för ett belopp som arbetsgivaren hade betalat in till konkursförvaltaren för att fördelas mellan borgenärerna.²⁵

5.3.2 Inkomst av kapital

Inkomst av kapital som uppkommer efter konkurs kan exempelvis bestå av avyttring av fastighet, utdelning på aktier eller att ränteinkomster erhålls.

Som tidigare nämnts ingår numera de tidigare förvärvskällorna inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och annan fastighet i förvärvskällan kapital. Fysiska personers kapitalvinster ska numera beskattas i inkomstslaget kapital. Att dessa tidigare beskattades som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet torde inte innebära att tidigare praxis satts ut spel, när det gäller att bedöma om sådana inkomster är skattepliktiga för gälldenären.

I RÅ 1941 ref. 56 beskattades konkursgälldenär inte för inkomst av kapital som utgjorde avkastning på tillgångar som ingick i konkursboet. Konkursboets skattskyldighet prövades inte av regeringsrätten. Rättsfall från tiden före 1955 då beskattningen delades mellan gälldenär och konkursbo bör användas med viss försiktighet, dessa bör inte tolkas så att avkastning på kapital som ingår i ett konkursbo aldrig kan kapitalbeskattas.²⁶

Om konkursgälldenären uppbär ränteintäkter eller erhåller utdelning på aktier torde gälla att han beskattas för sådana inkomster.²⁷ I en dom meddelad 2002-02-18 (mål nr 4864-2000) ansåg kammarrätten i Göteborg att konkursgälldenären var skattskyldig för kapitalinkomster (inkomstränta, aktieutdelning och kapitalvinst vid försäljning av aktier).

I dom meddelad av länsrätten i Göteborg och Bohus län den 28 juni 1983, mål nr S 6045-79 befanns konkursgälldenären skattskyldig för inkomst av kapital som inflöt under konkursen.

²⁵ Utgången i RÅ 1971 Fi 728 blev den samma.

²⁶ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 131.

²⁷ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 133 och Ds Fi 1969:13 s. 25.

5.3.2.1 Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet

I RÅ 1982 1:5 har en fysisk person ansetts skattskyldig för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (kapitalvinst vid försäljning av fastighet) under tid då han var försatt i konkurs. Utgången i RÅ 1982 1:5 har bekräftats av regeringsrätten i RÅ 1991 not. 246.

5.3.2.2 Inkomst av annan fastighet

Det finns inget avgörande där regeringsrätten har tagit ställning till om konkursgäldenär är skattskyldig för inkomst av annan fastighet under konkurs.

5.3.3 Inkomst av näringsverksamhet

Inkomst av näringsverksamhet som kan uppkomma efter konkursbeslut är hyresintäkter från hyresfastighet/näringsfastighet och vid eventuell avyttring av en av aktiebolag ägd fastighet. Inkomster kan även uppkomma då konkursförvaltaren väljer att driva gäldenärens verksamhet vidare.

Som tidigare nämnts ingår numera de tidigare förvärvskällorna inkomst av rörelse och jordbruksfastighet i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär inte någon förändring beträffande bedömningen av tidigare praxis.

I RÅ 1976 ref. 170 beskattades konkursgäldenären för fordringar som uppkommit före konkursen och som fakturerats och inkasserats av konkursboet. Det gällde fordringar för arbeten som gäldenären utfört i sin näringsverksamhet före konkursutbrottet.

RegR yttrade bl. a. att

”De fordringar varom nu är fråga och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren utgör icke skattepliktig intäkt för konkursboet. Såsom framgår av regeringsrättens avgörande i plenum RÅ 1955 ref. 21 åligger skattskyldigheten för inkomst inte konkursbo. Härav kan inte dragas den slutsatsen att konkursgäldenären inte kan taxeras för inkomster som influtit till konkursboet på grund av konkursförvaltarens åtgärder. Nu behandlade fordringar har uppkommit på grund av arbete som utförts i L:s rörelse före egendomsavträdet och utgjorde alltså tillgångar i denna rörelse. Den omständigheten att fordringarna under beskattningsåret fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren och ingått i konkursboet medför inte att inte L skulle vara skattskyldig för vad som influtit på grund av dessa fordringar.”

Det finns skäl att anta att RegR i detta mål fäste stor vikt vid att gäldenären enligt god redovisningssed borde ha redovisat de aktuella intäkterna före konkursutbrottet.²⁸

²⁸ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 134. Svensson, B. *Skattskyldighet under konkurs*, SvSKT 1984 s. 420-440 samt 673-685, s. 435.

I RÅ 1979 1:81 beskattades konkursgäldenären för medel som avsatts till investeringsfond enligt förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m.m. men som inte tagits i anspråk inom föreskriven tid. Medlen återfördes till beskattning hos konkursgäldenären oberoende av att han var försatt i konkurs när återföringen skulle ske.

I RÅ 1991 not 246 hade jordbruksfastigheter sålts på exekutiv aktion genom konkursförvaltarens försorg. RegR menade att konkursgäldenären var skattskyldig för den kapitalvinst som uppstod vid försäljningen. Vissa lösa inventarier såldes samtidigt som den fasta egendomen. Konkursgäldenären yrkade avseende dessa avdrag för skillnaden mellan inventariernas bokförda värde och köpeskillingen för dem.

”Vid sådant förhållande uppkommer fråga om S kan medges avdrag för skillnaden mellan det bokförda värdet av inventarier den 31 december 1983, 220 000 kr, och köpeskillingen för dem, 25 000 kr. Vad som inflyter vid försäljning av lösa inventarier i jordbruk räknas som intäkt av jordbruksfastighet. Den aktuella försäljningen har skett genom konkursboets försorg. S kan inte anses skattskyldig för försäljningsintäkten. Han är därför inte berättigad till avdrag för den förlust som kan ha uppkommit genom försäljningen av inventarierna.”

Rättsfallet talar för att intäkter som uppkommer i samband med konkursboets försäljning av näringsstillgångar inte ska beskattas och att avdrag för förlust därför heller inte kan medges. Regeringsrätten utvecklade inte varför konkursgäldenären inte kunde anses skattskyldig försäljningsintäkten, vilket gör rättsläget oklart vad gäller omfattningen av konkursgäldenärens skattskyldighet.²⁹

5.3.4 Särskilt om fastigheter

I 2 kap. 13 § IL definieras privatbostadsfastigheter. Av 14 § framgår att alla andra fastigheter är näringsfastigheter. Det framgår vidare av 13 kap. 1 § IL att näringsfastigheter beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Kapitalvinstberäkningen är i grunden densamma vid försäljning av näringsfastighet som vid försäljning av privatbostadsfastighet. Men vid försäljning av näringsfastigheter beaktar man bl.a. de värdeminskningssavdrag och utgifter för förbättrande reparationer som har gjorts i näringsverksamheten under den tid som man har ägt fastigheten.

Enligt 41 kap. 1 § IL ska fysiska personer beskattas i inkomstslaget kapital för kapitalvinster vid försäljning av näringsfastighet. Vissa skattemässiga problem kan därvid uppkomma vid behandlingen av

²⁹ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 135.

värdeminskningsavdrag och förbättrande reparationer. Under innehavstiden har sådana avdrag medgivits i inkomstslaget näringsverksamhet och därmed minskat denna inkomst. Problemet har lösts genom att vid en avyttring av en näringsfastighet ska den del av vinsten som motsvaras av under innehavstiden gjorda värdeminskningsavdrag och förbättrande reparationer tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Om gjorda värdeminskningsavdrag återförs till beskattning som intäkt av näringsverksamhet ska de naturligtvis inte också återföras till inkomstslaget kapital.³⁰

Av ovan redovisad rättsfallsgenombgång framgår att konkursgäldenär beskattats för inkomst av kapital och kapitalvinst vid försäljning av fastighet - tidigare i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet – numera inkomst av kapital. Vidare framgår att konkursgäldenär inte beskattats för inkomst av jordbruksfastighet – numera inkomst av näringsverksamhet - vid konkursboets försäljning av näringstillgångar.

Tidigare gjorda värdeminskningsavdrag, förbättrande reparationer (gäller även eventuella skogsavdrag och avdrag för substansminskning) kan då utifrån gällande praxis komma att bli obeskattade eftersom konkursgäldenär inte beskattats för av boet försålda näringstillgångar, d.v.s. inkomst av näringsverksamhet. Frågan tycks inte ha uppmärksammats vid införandet av IL:en.

5.3.5 Speciella beskattningsfrågor i samband med konkurs

5.3.5.1 Fonder

Periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder ska återföras till beskattning om den skattskyldige försatt i konkurs.³¹ Detta innebär att återfört belopp utgör intäkt för konkursgäldenären vid taxeringen för de beskattningsår under vilken beslut om konkurs meddelats.³²

I RÅ 79 1:81 beskattades konkursgäldenären för medel som avsatts till investeringsfond enligt dåvarande förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg men som inte tagit i anspråk inom föreskriven tid. Oberoende av att den skattskyldige var i konkurs när återföringen skulle ske, så beskattades gäldenären.

³⁰ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del II s. 398.

³¹ 30 kap. 8-10 §§ IL, 31 kap. 20 § IL och 34 kap. 16-17 §§ IL.

³² Prop. 1980/81:69, del A, s. 229.

Rättsläget för övriga fonder är inte helt klarlagt. I doktrin har det dock hävdats att det strider mot allmänna skatterättsliga principer att återföra de fonder till beskattning för vilka uttryckligt lagstöd saknas.³³

5.3.5.2 Underskottsavdrag

Lagstiftaren har inte ansett det vara försvarligt att i konkursfallen medge avdrag för tidigare års förluster eftersom det ofta är en annan person än konkursgäldenären som helt eller delvis får bära förlusten.³⁴ Skattskyldig som är försatt i konkurs har därför inte rätt till avdrag för underskott som uppkommit *före* konkursen.³⁵ Dessa underskott får inte heller rullas framåt i tiden, utan avdragsrätten för underskottet går helt förlorad.³⁶ Lägg konkursen emellertid ner på grund av att borgenärerna erhållit full betalning kan den skattskyldige senare få avdrag för underskottet som han inte medgavs under konkurstillståndet (40 kap. 20 § IL).

5.3.5.3 Räkenskapsårets omfattning

Det är oklart om konkursgäldenärens räkenskaper kan avslutas per konkursdatum eller om räkenskapsåret ska avse gäldenärens ”vanliga räkenskapsår” trots att gäldenären försatts i konkurs under räkenskapsåret. Frågan regleras inte i BFL. Enligt denna lag får räkenskapsåret kortas av men bara när bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret läggs om eller när bokföringsskyldigheten upphör (3 kap. 3 § BFL).

Före beslut om konkurs är gäldenären bokföringsskyldig i vanlig ordning. Efter konkursbeslutet omhändertas gäldenärens bokföring varefter verksamhetens förvaltning ska handhas av konkursförvaltaren och förvaltaren är skyldig att löpande bokföra in- och utbetalningar (7 kap. 19 § 1 st KonKL).

Det är lämpligt att gäldenärens räkenskaper avslutas per konkursdagen.³⁷ För inkomster som kan föranleda skattskyldighet efter denna tidpunkt får gäldenären inhämta uppgifter från förvaltaren.

Märk dock att gäldenärens redovisningsskyldighet inte upphör i och med konkursutbrottet och gäldenärens räkenskapsår berörs i princip inte av konkursutbrottet.

³³ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 105. Svensson, B. *Skattskyldighet under konkurs*, SvSKT 1984 s. 420-440 samt 673-685, s. 679 f.

³⁴ Prop. 1960:30 s. 90 f.

³⁵ Prop. 1999/2000, del II, s. 477-478.

³⁶ Pelin, L & Elwing, CM. *Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord*, s. 106.

³⁷ Svensson, B. *Skattskyldighet under konkurs*, SvSKT 1984 s. 420-440 samt 673-685, s. 436 och Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering*, del 3, s. 588.

5.4 Betydelsen av att konkursbo inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt

Sammanfattningsvis har konkursbo inte inkomstbeskattats alls efter RÅ 1955 ref. 21. Konkursgäldenären beskattas för alla inkomster som uppkommer före konkursutbrottet och för vissa inkomster som uppkommer efter konkursutbrottet. I och med utgången i RÅ 1991 not. 246 har konkursgäldenären inte beskattats för näringsinkomster. Det kan tyckas märkligt att vissa inkomster inte beskattas alls under en konkurs speciellt då en konkurs lämnar överskott eller avskrivs.

Risken finns att konkursinstitutet missbrukas om gäldenärens skulder efter ett konkursutbrott kan betalas eller reduceras med obeskattade medel. Detta i sig utgör skäl för att samtliga inkomster bör beskattas. Men det bör även undvikas att inkomst under konkurs från beskattningssynpunkt framstår som gynnad, vilket torde strida mot neutralitetsprincipen. Detta skulle kunna leda till att gäldenären hellre går i konkurs än försöker avveckla sina skulder på annat sätt.

I konkurs blir en fysisk person hårdare beskattad än en juridisk person i form av aktiebolag. Eftersom aktiebolag endast beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, beskattas det i dagsläget, inte alls. Däremot blir en fysiker beskattad både för inkomst av tjänst och kapital. Detta innebär att beskattningssituationen före respektive efter konkursutbrottet inte är likvärdig för fysiker och juridiska personer.

I dagsläget finns det inte någon tillfredställande lösning på beskattningsfrågan vid konkurs. I nästa kapitel har jag ställt frågan; Hur *bör* skattskyldighet för inkomst och ansvarighet för inkomstskatt vid konkurs fördelas mellan gäldenär och konkursbo?

6 Analys

Analysen är uppdelad i fyra delar. I första delen behandlas tänkbara lösningar på beskattningsfrågan med utgångspunkt från uppborädsutredningens, Ds Fi 1969:13, förslag.

Del två utgörs av en analys utifrån allmänna skatterättsliga principer av hittills presenterade lösningar – dels gällande rätt enligt praxis, dels uppborädsutredningens två huvudförslag på hur beskattningsfrågan kan lösas.

I analysens tredje del har jag utgått ifrån betydelsen av konkursboets juridiska status och utifrån den reglerade skattskyldigheten i 3 och 6 kapitlet IL för att se hur skattskyldighetsfrågan kan lösas utifrån dessa perspektiv. Slutligen har jag funderat över betydelsen av den reglerade återföringen av vissa avdrag vid konkurs.

Till sist redovisas mitt förslag till lösning av beskattningsfrågan.

6.1 Analys del 1 – uppborädsutredningens förslag

6.1.1 Skattskyldigheten delas mellan gäldenär och konkursbo

Alternativet bygger på förutsättningen att konkursboet själv bör svara för skatt på den inkomst, som förvaltningen av gäldenärens tillgångar medför. Detta medför skattskyldighet för boet vilket innebär att boets skatt kommer att utgöra massagäld. Skatten skulle enligt detta alternativ erläggas av boets medel, medel som annars skulle kunna användas för utdelning till borgenärerna. Konkursboet skulle alltså bli skattskyldigt för inkomst av kapital och näringsverksamhet. En förutsättning bör dock vara att dessa förvärvskällor lagts under boets förvaltning.

För gäldenärens del innebär uppborädsutredningens diskuterade förslag att han är skattskyldig för inkomst i de förvärvskällor som övergår till boet fram till och med den dag då beslut om konkurs fattas. För tiden därefter är han skattskyldig för inkomst som han själv förfogar över - beträffande arbetsinkomst även för den del av inkomsten som betalas till konkursboet. Om gäldenären t.ex. får fortsätta en verksamhet utan inblandning från konkursboets sida är gäldenären skattskyldig för inkomst därifrån. I uppborädsutredningen utgår man ifrån att det i praktiken inte är några problem att avgöra till vem - gäldenären eller boet – en förvärvskälla är att hänföra.³⁸

³⁸ Ds Fi 1969:13 s. 24 f.

6.1.1.1 Avskattning - Bokföringsmässiga spörsmål

Konkursboet betraktas som ett från gäldenären fristående subjekt med egna tillgångar och skulder. Fråga är hur konkursboet vid konkursens inträde, bokföringsmässigt ska överta gäldenärens tillgångar och skulder.

Ett alternativ är att konkursboet anses ha övertagit gäldenärens tillgångar till de värden som de har enligt gäldenärens räkenskaper. Vad som kan tala emot att beräkna boets inkomst på detta sätt är att boets skattesituation blir beroende av i vilken utsträckning gäldenären tidigare utnyttjat olika möjligheter till skattedispositioner. Eventuella dolda reserver kan då bli beskattade hos konkursboet vilket innebär att latent skatteskulder blir en massagäld hos konkursboet på bekostnad av övriga borgenärer. Denna lösning kan även ge upphov till praktiska problem eftersom konkursgäldenärens räkenskaper många gånger är i otillfredsställande skick och konkursförvaltaren skulle ofta sakna möjlighet att bedöma hur den ingående balansen rätteligen bör upprättas.

Ett förslag för att få en likformig beskattningssituation för konkursbon är att konkursboet vid sin inkomstberäkning istället startar från ett nolläge dvs. endast kommer att redovisa den inkomst som kan härledas från boets egna verksamhet. Dessa nollställda värden skulle utgöra de verkliga värdena på gäldenärens tillgångar och skulder vid konkursens början. Boet skulle endast komma att redovisa skattepliktig inkomst i den mån boet genom sin egen verksamhet ökade boets behållning i förhållande till de ingående nollställda värdena. Gäldenären skulle med denna lösning taxeras för inkomst, som bokförings- och skattemässigt kommer fram genom nollställningen. Gäldenären skulle med andra ord ”avskattas” per konkursdagen beträffande de förvärvskällor som övergår till konkursboet. Därmed skulle rent teoretiskt finnas förutsättningar att beräkna den skatt som belöper på tiden före konkursen och att göra denna bevakningsgill. Det kan dock uppstå svårigheter med att värdesätta boets tillgångar och skulder. Risken kan vara att värdena blir för högt eller för lågt satta och att man i efterhand får konstatera att man erhållit en förskjutning mellan gäldenärens och boets inkomstberäkning.³⁹

6.1.1.2 Beskattning av kapitalvinst

En lösning av beskattningsfrågan i enlighet med vad som sagts ovan medför att konkursbo kommer att bli beskattat för sådan inkomst som uppkommer då boet driver gäldenärens verksamhet vidare och gör denna vinstdrivande. När det gäller beskattning av eventuell kapitalvinst vid försäljning av tillgångar som kan uppkomma genom konkursboets försorg kan ett alternativ vara att beskattningen tillfaller gäldenären. För detta talar att gäldenären skulle ha varit skattskyldig för sådan kapitalvinst om tillgångarna avyttrats på annat sätt än genom konkurs.

³⁹ Ds Fi 1969:13 s. 25 ff.

En annan lösning skulle vara att konkursboet beskattas för kapitalvinsten av den anledningen att kapitalvinstbeskattningen är av engångsnatur och ofta uppgår till sådana belopp att det skulle kunna anses oskäligt om skatten på sådan vinst skulle behöva erläggas utan att kapitalvinsten tas i anspråk därför. Med den utgångspunkten borde reglerna för kapitalvinstbeskattning utformas så att konkursboet får erlägga skatt som belöper på sådan vinst under konkurs.⁴⁰

6.1.2 Skattskyldigheten åvilar endast gäldenären

Alternativet innebär att gäldenären anses skattskyldig för all inkomst, även för inkomst som kan uppkomma genom att boet exempelvis fortsätter att driva gäldenärens verksamhet vidare alternativt avyttrar gäldenärens egendom. Konkursboet lämnas enligt detta alternativ helt utanför beskattningen och gäldenären beskattas enligt vanliga regler.

I princip blir gäldenären personligen ansvarig för all skatt, dvs. inte bara för skatt på sin egen inkomst utan även för skatt på inkomst som härrör från konkursboets förvaltning av hans egendom.

Då konkursboet enligt detta alternativ inte anses skattskyldigt uppkommer ingen massafordran i de fall skattepliktig inkomst, genom boets förvaltning, uppkommer under konkursen. Istället får staten en skattefordran på gäldenären, vilken får anses som osäker och de medel som skulle ha använts för betalning av skatten kan delas ut till borgenärerna. Om skatten i verkligheten kommer att betalas blir helt beroende av gäldenärens egna ekonomiska situation under och efter konkursen.⁴¹

Beskattningsfrågan bör utan några praktiska hinder, kunna lösas efter samma princip även beträffande aktiebolag. Konkursgäldenären – dvs. bolaget – anses som skattskyldigt för all inkomst. De skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelats kan inte bevakas i konkursen, eftersom de då är gäldenärsfordringar. Skatten kan på så vis endast tas ut ur den konkursfria förmögenheten eller efter konkursens slut i de fall konkursen avslutas med överskott.⁴²

⁴⁰ Ds Fi 1969:13 s. 28 f.

⁴¹ Ds Fi 1969:13 s. 29 f.

⁴² Ds Fi 1969:13 s. 41 f.

6.2 Analys del 2 - Allmänna skatterättsliga principer

Utgångspunkten, oavsett vilken lösning på beskattningsfrågan man väljer, bör vara att alla inkomster ska bli beskattade. Den största nackdelen med nuvarande praxis är att näringsinkomster inte blir beskattade.

I det stora flertalet konkurser torde det sakna betydelse huruvida inkomster är skattepliktiga eller inte, eftersom den ersättning konkursboet erhåller vid avyttring sällan leder till ett beskattningsbart överskott. I vissa konkurser där t.ex. verksamheten genererar överskott eller i de fall då konkursen avslutas med överskott kan det däremot ha betydelse att vissa inkomster inte är skattepliktiga, exempelvis kan det snedvrída konkurrensförhållandet med andra näringsidkare.

Som framgår finns både för och nackdelar, materiella frågor och praktiska svårigheter, med att beskatta antingen gäldenär och/eller konkursbo. Frågan är vilken lösning man bör välja om man inte anser att gällande praxis svarar för en godtagbar lösning.

Nedan följer en analys utifrån allmänna skatterättsliga principer, av hittills presenterade lösningar - dels gällande rätt enligt praxis, dels uppberdsutredningens två huvudförslag på hur beskattningsfrågan kan lösas.

6.2.1 Uppberdsutredningens förslag i förhållande till allmänna skatterättsliga principer

Uppberdsutredningen har som framgår ovan diskuterat två huvudförslag, se avsnitt 6.1.1 och 6.1.2. En bedömning utifrån grundläggande skatterättsliga principer visar att utredningens förslag att gäldenären beskattas för tjänst och konkursboet beskattas för inkomst i de förvärvskällor som lagts under boets förvaltning (avsnitt 6.1), är att föredra jämfört med om gäldenären anses som skattskyldig för samtliga inkomster.

Enligt *skatteförmågeprincipen* ska i korthet envar betala skatt i förhållande till sin förmåga. Det har även hävdats att skatteförmågeprincipen innebär att man till skattepliktig inkomst endast kan räkna sådan över vilken inkomsttagaren kan förfoga över.⁴³ Ligger man skatteförmågeprincipen till grund för fördelningen av skattskyldigheten talar mycket för att konkursboet bör ses som skattskyldig för den inkomst som boet disponerar över. Förslaget att göra gäldenären skattskyldig för all inkomstskatt strider mot skatteförmågeprincipen eftersom gäldenären inte ges möjlighet att förfoga över sina tillgångar och inte heller kan påverka skattekonsekvenserna av

⁴³ Bratt, J. *Om beskattning av inkomst under konkurstillstånd*, SvSKT 1953 s. 232 ff. och Ebersteins yttrande i RÅ 1941 ref. 56.

förvaltarens handlande. Särskilt anmärkningsvärt är de fall då konkursförvaltningen istället för en direkt avveckling av tillgångarna i boet, under en längre tid driver verksamhet över vilken gäldenären inte har något inflytande.

Likformighetsprincipen är en allmän rättvisepincip som bygger på att lika fall ska bedömas lika. I skattesammanhang innebär detta att personer med lika faktisk inkomst ska beskattas lika. I enlighet med likformighetsprincipen bör man inte särskilja konkursbo från övriga rättssubjekt, utan boet bör beskattas för de inkomster det uppbär.

Enligt *subjektprincipen* ska den som uppburit en inkomst också vara skattskyldig för den, oavsett hur den skattskyldige disponerar över den. De inkomster som uppkommer efter konkursbeslutet uppbärs och disponeras av konkursboet. Sett utifrån subjektprincipen bör alltså konkursbo ses som skattesubjekt för inkomst som uppkommer efter konkursbeslut meddelats, förutsatt att inkomsten hör till de förvärvskällor som lagts under boets förvaltning. Övriga inkomster, främst tjänsteinkomster, disponeras och skattas av gäldenären.

Sammanfattningsvis bör konkursboet, utifrån dessa principer, vara skattskyldigt för de inkomster som boet uppbär.

Neutralitetsprincipen innebär att den skattskyldige inte ska välja handlingsalternativ efter skattereglernas utformning. Tillämpad på konkurser borde denna princip innebära att gäldenärens skattsituation inte ska påverkas av om han försätts i konkurs. Neutralitetsprincipen talar för att samtliga inkomster i konkurs bör vara skattepliktiga. Båda förslagen kan anses överensstämmande med denna princip.

6.2.2 Gällande rätt i förhållande till allmänna skatterättsliga principer

Som tidigare redogjorts för, är konkursboet inte skattesubjekt i inkomstskattehänseende enligt gällande praxis. Gäldenären däremot är skattesubjekt och beskattas idag för vissa inkomster som inflyter under konkursen. I och med beslut om konkurs förlorar gäldenären rådigheten över sina tillgångar och han får inte åta sig förbindelser som kan göras gällande i konkursen. Äganderätten till tillgångarna blir kvar hos konkursgäldenären medan boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, blir ett rättssubjekt som disponerar över egendomen. Konkursboet kan ha en mängd olika inkomster, t.ex. genom att driva verksamheten vidare, avyttra aktier och fastigheter etc. Samtliga inkomster tillfaller konkursboet, med undantag för inkomster som behövs för gäldenären och dennes familjs försörjning. Beträffande juridiska personer så tillfaller samtliga inkomster boet. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet blir gäldenärens

egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantagen gäldenärens rådighet.

Genom att utgå ifrån *skatteförmågeprincipen*, som innebär att envar ska betala skatt i förhållande till sin förmåga, vid fördelningen av skattskyldighet mellan olika subjekt framkommer att gällande praxis inte överensstämmer med denna princip. Då gäldenärens tillgångar övergår till konkursboet, övergår också den faktiska förmågan att erlagga skatt, varför de inkomster som tillfaller konkursboet under konkursen enligt skatteförmågeprincipen, borde beskattas hos konkursboet.

Med tanke på att den som uppbär en inkomst också ska beskattas för den, oavsett hur inkomsten disponeras – *subjektsprincipen* – torde konkursboet anses som skattskyldig för de inkomster som inflyter till konkursboet efter konkursbeslutet eftersom det är boet som uppbär och disponerar denna inkomst. Resonerar man däremot som så att det är gäldenären som uppbär inkomsten och att boet endast disponerar denna, blir slutsatsen att motsatsens bör gälla dvs. gäldenären ska beskattas för inkomsten, vilket överensstämmer med praxis beträffande inkomst av tjänst och kapital. Vad som talar emot denna slutsats är dock att gäldenären i konkursfallen blivit fråntagen dispositionsrätten med tvång och på så vis inte heller ges möjlighet att använda influtna medel till betalning av skatten.

Likformighetsprincipen är en allmän rättvisepincip som bygger på att lika fall ska bedömas lika. Med tanke på att konkursboet som rättssubjekt, kan ikläda sig rättigheter och skyldigheter torde det även enligt likformighetsprincipen innebära att konkursboet bör behandlas som övriga juridiska personer i inkomstskattehänseende och därmed betala samma skatt på samma faktiska inkomster. Konkursboet bör således även med hänvisning till denna princip vara skattskyldigt.

Neutralitetsprincipen innebär att den skattskyldige inte ska välja handlingsalternativ efter skattereglernas utformning. Tillämpad på konkurser borde denna princip innebära att gäldenärens skattsituation inte ska påverkas av om han själv försätter sig i konkurs. Enligt gällande praxis undgår gäldenären att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vid en eventuell konkurs. Enligt neutralitetsprincipen bör samtliga inkomster vara skattepliktiga vid konkurs, praxis i dag synes inte överensstämma härmed.

6.3 Analys del 3 – konkursboets juridiska status m.m.

Nedan har jag utgått ifrån betydelsen av konkursboets juridiska status och utifrån den reglerade skattskyldigheten i 3 och 6 kapitlet IL för att se hur skattskyldighetsfrågan kan lösas utifrån dessa perspektiv. Slutligen har jag funderat över betydelsen av den reglerade återföringen av vissa avdrag vid konkurs.

6.3.1 Betydelsen av konkursboets juridiska status

Inställningen till hur skattskyldigheten i inkomstskattesammanhang bör bedömas, påverkas av om man väljer att se konkursboet som rättssubjekt och då även som möjligt skattesubjekt.

Konkursbo följer i de allra flesta avseenden de regler som gäller för de subjekt som brukar kallas för juridiska personer. I doktrin råder det oenighet huruvida konkursbo ska ses som en juridisk person eller inte. Denna diskussion har berörts ovan i kapitel 3. Om man anser att konkursboet är en juridisk person eller ej, beror på hur man definierar begreppet rättssubjekt. Om man kräver att en juridisk person ska ha en egen förmögenhet, kan inte konkursboet ses som en juridisk person. Boet äger formellt ingen egen förmögenhet. Enligt Bergström har konkursboet en tillräckligt stark självständig ställning för att man ska kunna anse att det äger rättskapacitet i de viktigaste avseendena. Konstruktionen juridisk person utgör av naturliga skäl endast en samlingsbeteckning för några viktiga moment som bör känneteckna ett självständigt subjekt. Det blir så närmast en fråga om vilka rekvisit man väljer.⁴⁴

När det gäller konkursboets påstådda oförmåga att äga tillgångar så kan konstateras att boet i vissa fall har tillgångar i form av t.ex. skattefordran på staten då boet exempelvis betalat in för mycket moms alt. betalt ut för mycket lön till anställda för att på så vis ha en fordran på de anställda. En kundfordran kan uppstå då boet driver gäldenärens verksamhet vidare. Boet har då som fordringsägare möjlighet att överlåta fordran till ett factoringbolag. Det faktum att boet kan sägas ha tillgångar i form av en fordran torde vara ytterligare ett kriterium på att man bör kunna betrakta boet som en juridisk person och inte enbart som en förvaltningsform. Det faktum att konkursbon kan försättas i konkurs (1 kap. 4 § KonkL) för boets skuld är ytterligare något som pekar på att konkursbo bör likställas med en juridisk person.

⁴⁴ Bergström, S. *Skatter och civilrätt*, s 250 f.

En intressant jämförelse kan vara att se hur konkursbo behandlas i mervärdesskattesammanhang.

Mervärdesskattskyldighet kan enbart åvila sådana associationer som tillika är rättssubjekt.⁴⁵ I mervärdesskattehänseenden har konkursboet fått ställning av skattesubjekt. När det sägs att skattskyldigheten åvilar ”den som omsätter varan eller tjänsten” etc. avses alltså den fysiska eller juridiska person som svarar för transaktionen.

För omsättning och förvärv före konkursutbrottet är konkursgäldenären skattskyldig. För tid därefter åvilar skattskyldigheten konkursboet. Då konkursboet anses fullfölja den av konkursgäldenären bedrivna verksamheten, betraktas verksamheten automatiskt som yrkesmässig, om konkursgäldenären bedrev sådan verksamhet. Konkursboet har rätt till avdrag för ingående skatt, även om det inte skulle ha någon omsättning som i sig skulle kunna föranleda skattskyldighet.⁴⁶

Konkursboet är skattskyldigt för den omsättning som såväl en fortsatt drift efter konkursutbrottet som utförsäljning av kvarvarande inventarier etc. kan föranleda. Statens fordran på skatt hänförlig till tid före konkursutbrottet är en konkursfordran enligt 5 kap. 1 § KonkL, medan skatt hänförlig till tid därefter är en massafordran på konkursboet, som ska betalas före konkursfordringarna.⁴⁷

Enligt 3 § mervärdesskattelagen utgör konkursbo skattesubjekt. Därigenom uppstår ingen diskontinuitet om den skattskyldige går i konkurs, eftersom konkursboet övertar gäldenärens skatterättsliga situation. Däremot uppkommer diskontinuitet inom inkomstbeskattningen då konkursboet inte träder in i gäldenärens skatterättsliga situation.

I 2 kap. 3 § IL definieras begreppet juridisk person och förklaring ges till hur termen används i IL. Av paragrafen går att utläsa att bestämmelserna om juridiska personer *inte* ska tillämpas på dödsbon, svenska handelsbolag, juridiska personer som förvaltar samfälligheter och som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL. Det går även att utläsa att bestämmelserna om juridiska personer ska tillämpas också på investeringsfonder vidare hänvisas till de fall då utländska associationer anses som eller behandlas som juridiska personer. Paragrafen får anses vara uttömmande då undantagsfallen regleras. Detta torde innebära att konkursbon ses om juridisk person i inkomstskattehänseende och bör därför betraktas som sådan.

I propositionen till IL:en kan utläsas att ”Uttrycket juridisk person används i huvudsak på samma sätt som i civilrätten.”⁴⁸ Uttalandet torde styrka uppfattningen att konkursbo bör behandlas som en juridisk person i inkomstskattehänseenden. Jag vill här återknyta till vad som sagts tidigare vad gäller konkursbo som juridisk person och de meningsskiljaktigheter

⁴⁵ Westberg, B. Mervärdesskatt - en kommentar, s 35.

⁴⁶ Westberg, B. Mervärdesskatt - en kommentar, s 253f.

⁴⁷ Westberg, B. Mervärdesskatt - en kommentar, s 431.

⁴⁸ INKOMSTSKATTELAGEN, del 2, Författningskommentarer. Proposition 1999/2000:2, s. 23.

som finns inom doktrin. Är man av den uppfattningen att konkursbo är att anses som juridisk person i civilrätten torde detta betraktelsesätt gälla även i inkomstskattesammanhang.

Det faktum att konkursbo i andra skattesammanhang såsom beträffande bl. a. moms betraktas som en juridisk person och skattesubjekt torde även det tala för att boet kan ses som sådant även när det gäller inkomstskatt, speciellt med tanke på att det inte är uttalat undantaget i inkomstskattelagen såsom skattesubjekt. Det borde finnas ett tydligt ställningstagande till hur man ser på formen konkursbo inom skatterätten. Det är en brist inom skatterättens område att en sådan kontinuitet saknas. Ett gemensamt synsätt behöver inte betyda att konkursbo ses som skattesubjekt i alla sammanhang, det kan antingen inkluderas alternativt exkluderas från skattskyldigheten, men ett tydligt och allmänt ställningstagande torde krävas.

6.3.2 Reglerad skattskyldighet - 3 och 6 kap. IL

Inom inkomstskatterätten utpekas vissa fysiska och juridiska personer som skattskyldiga, dvs. skattesubjekt. Ett rättssubjekt är i de allra flesta fall också att bedöma som ett skattesubjekt om det inte finns några särskilda författningsbestämmelser som visar att det inte ska utgöra ett skattesubjekt.⁴⁹ Vissa kategorier av personer är genom särskild reglering frikallade från skyldighet att erlagga inkomstskatt. Det gäller ej för konkursbon och konkursgäldenärer, däremot är dessa till viss del frikallade genom praxis.

Kapitel 3 och 6 i IL behandlar skattskyldigheten (den subjektiva skattskyldigheten). Den subjektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda subjekt om de ska beskattas, dvs. om de över huvud taget är skattesubjekt, och i så fall i vilken utsträckning de ska beskattas. På andra ställen i lagen behandlas skatteplikten (den objektiva skattskyldigheten). Den objektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda inkomster om de ska beskattas.⁵⁰

Kapitel 3 IL reglerar skattskyldigheten för fysiska personer. Det finns bestämmelser om obegränsat och begränsat skattskyldiga. Det finns inga särskilda regler för skattskyldigheten för en fysisk person som är konkursgäldenär. Det torde innebära att förutsättningarna för skattskyldighet då en fysisk person försätts i konkurs inte ändras. Gäldenären torde vara skattskyldig enligt samma regler såväl före som efter konkursens utbrott. Samma resonemang bör gälla för en juridisk person.⁵¹ I rättspraxis ses gäldenären som skattesubjekt men är endast skattskyldig i inkomstlagen tjänst och kapital. Enligt praxis beskattas gäldenären inte för inkomst av näringsverksamhet vilket får till följd att en juridisk person som försätts i konkurs är helt skattebefriad.

⁴⁹ Bergström, S. *Skatter och civilrätt*, s 230.

⁵⁰ KARNOV, Svensk lagsamling med kommentarer, del 3, s. 3536.

⁵¹ Juridiska personers skattskyldighet regleras i 6 kap. IL.

6.4 Fondavsättning

Som tidigare berörts i 5.3.5 *Speciella beskattningsfrågor i samband med konkurs*, finns det reglerat att vissa fondavsättningar ska återföras vid konkurs. Dessa återföringsregler vittnar om att någon ska beskattas.

6.4.1 Periodiseringsfonder 30 kap. IL

I 30 kap. IL finns bestämmelser om en resultatbaserad reservering, periodiseringsfond. Bestämmelserna har överförts från lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. Syftet med regleringen är att företagen ska kunna utjämna sina resultat mellan olika räkenskapsår med verkan vid beskattningen. Härigenom anses företagets finansiering av investeringar med eget kapital underlättas och deras likviditet förstärks. Genom att en periodiseringsfond kan upplösas i en förlustsituation erbjuder systemet också en möjlighet till utjämning av en förlust mot tidigare års vinster.⁵²

Enligt 30 kap. 8 § 7p. IL ska en juridisk person återföra sina avdrag i förtid om den försätts i konkurs, det samma gäller för en enskild näringsidkare enligt 9 § 4p. Enligt 10 § 6p. ska en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag återföra sina avdrag om delägaren eller handelsbolaget går i konkurs. Att avdragen enligt 10 § ska återföras om handelsbolaget träder i likvidation eller försätts i konkurs har lagts till genom IL och fanns således inte med i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. Tillägget har gjorts utan några kommentarer i förarbeten eller propositionen till IL:en.

6.4.2 Ersättningsfonder 31 kap. IL

Bestämmelserna i kapitlet har överförts från lagen (1990:663) om ersättningsfonder. De innebär att uppskov med beskattningen av en försäkringsersättning eller ett vederlag vid en tvångsavyttring kan erhållas i avvaktan på att den förlorade eller avyttrade egendomen ersätts med ny egendom. När ersättningsanskaffning sker förs uppskovet vidare på så sätt att anskaffningsvärdet för den nya egendomen kommer att utgöras av vederlaget vid förvärvet minskat med det obeskattade beloppet.⁵³ Enligt 31 kap. 20 § 9p. ska avdraget återföras, även om tiden i 19 § inte har löpt ut, om den som innehar fonden försätts i konkurs.

6.4.3 Expansionsfonder 34 kap. IL

Bestämmelserna, som härrör från lagen (1993:1537) om expensionsmedel har tillkommit som ett led i syftet att ge enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag skatteregler som är likvärdiga med reglerna för aktiebolag.

⁵² KARNOV, Svensk lagsamling med kommentarer, del 3, s. 3620.

⁵³ KARNOV, Svensk lagsamling med kommentarer, del 3, s. 3623.

Reglerna ger möjlighet att fondera vinstmedel i verksamheten på samma villkor som gäller för aktiebolag, dvs. med enkelbeskattning. De fonderade medlen kan användas för expansion av verksamheten utan ytterligare beskattning.⁵⁴

Enligt 16 § 5p. ska en enskild näringsidkares avdrag återföras om han försätts i konkurs. Enligt 17 § 7p. ska avdrag som en delägare i ett svenskt handelsbolag har gjort återföras om delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

6.4.4 Slutledning

I samtliga uppräknade fall tyder den reglerade återföringen av gjorda avdrag vid konkurs på att lagstiftaren ansett att beloppen ska återföras och tas upp till beskattning. Eftersom gäldenären tidigare genom avsättning skjutit upp beskattningen, bör gäldenären beskattas för återfört belopp då denne försätts i konkurs. Av den tidigare framställningen framgår att gäldenären är skattskyldig för dessa avdrag.

I de fall då avdragen ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet uppstår en oklarhet mellan lagtext⁵⁵ och praxis eftersom praxis genom RÅ 1991 not. 246 undantagit gäldenären från skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet.

6.4.5 Sammanfattande kommentarer

Som framgår av min analys i avsnitt 6.3.1 torde konkursbo i egenskap av juridisk person kunna betraktas som ett skattsubjekt då det inte explicit undantagits i inkomstskattelagen.

Analysen i avsnitt 6.3.2 visar att konkursgäldenär inte undantagits från skatteplikt enligt inkomstskattelagen. Ovanstående betraktelsesätt leder till att både konkursbo och konkursgäldenär kan betraktas som skattskyldiga.

Fråga är om det inte är tid att se över beskattningssituationen vid konkurs och inte som idag hålla fast vid ett system som saknar struktur. En möjlig orsak till att rättsläget har fått vara oklart så länge kan vara okunskap och bristande resurser hos förvaltare och Skatteverket.

Vidare torde den som försätts i konkurs anses skattskyldig enligt samma regler som gällde för denne före konkursutbrottet. Som synes divergerar praxis och lagstiftning även på denna punkt. Någon förklaring till varför gäldenären inte anses skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet i praxis har inte gått att finna.

⁵⁴ KARNOV, Svensk lagsamling med kommentarer, del 3, s. 3630.

⁵⁵ Inkomstskattelagen 30 kap. 7-10a §§, 31 kap. 19-21 §§ och 34 kap. 14-17 §§.

6.5 Min lösning på beskattningsfrågan

Ett alternativ kan vara att låta konkursboet skattemässigt träda i gäldenärens ställe för de tillgångar och den verksamhet som förvaltas av boet för det beskattningsår under vilket konkurs inträffar, när det gäller inkomstslaget näringsverksamhet. D.v.s. konkursboet träder i gäldenärens skattemässiga situation. Härigenom undviks de praktiska svårigheter så som värderingsproblematiken, räkenskapernas skick etc. som kan föreligga vid värdering av tillgångar som övergår till konkursboets förvaltning då gäldenären är en juridisk person. Dessutom erhålls kontinuitet i verksamheten.

För inkomstslaget kapital skulle konkursboets inträdande ske först i samband med konkursbeslutet. Inkomst av tjänst ska fortfarande beskattas hos gäldenären i enlighet med gällande praxis.

Konkursboet bör kunna beskattas enligt de regler som gäller för gäldenären, dvs. de beskattningsregler som gäller för fysiker om gäldenären är en fysisk person och för näringsverksamhet om gäldenären är en juridisk person.

I de fall konkursgäldenären är en fysisk person innebär detta att inkomst av kapital och näringsverksamhet ska beskattas enligt gällande regler för fysiker. Enligt nuvarande praxis beskattas en fysisk person under inkomst av kapital vid försäljning av fastighet. Vid eventuell vinst vid försäljning av fastighet efter konkursdatum blir skattefordran som uppkommer, enligt denna lösning, att betrakta som massafordran vilken har företräde i förhållande till konkursfordran. För övriga borgenärer innebär detta att de kommer i en sämre ställning än om gäldenären blivit beskattad för fastighetsförsäljningen. Om däremot gäldenären beskattas för fastighetsförsäljningen uppkommer skattefordran först vid beskattningsårets utgång och kan på så vis inte bevakas i konkursen. Istället är staten hänvisad att försöka få betalt för sådana skattefordringar efter konkursens avslutande. Eventuellt kan reglerna om bevakningssgilla fordringar i konkurslagen ändras på så sätt att övriga borgenärer inte kommer i sämre läge.

Även om övriga borgenärer i och med föreslagen lösning kommer i en sämre situation vid eventuellt överskott i konkursboet torde detta ändå inte innebära att den totala utdelningsbara massan minskar avsevärt eftersom flertalet konkurser avslutas med underskott.

Beträffande inkomst av kapital bör, om gäldenären är en fysisk person och konkursboet övertar gäldenärens beskattningssituation, gäldenären redovisa och skatta för de transaktioner som uppkommer under konkursåret, före beslut om konkurs. De transaktioner som uppkommer efter konkursbeslutet redovisas av och beskattas hos konkursboet.

En tillämpning av ovan angivna lösning innebär att all inkomst blir beskattad och att det endast fordras relativt små förändringar i inkomstskattelagen. Även praktiska skäl talar för denna lösning, då man härigenom undviker praktiska svårigheter så som värderingsproblematiken,

räkenskapernas skick etc. En jämförelse med allmänna skatterättsliga principer visar att förslaget inte strider mot någon av dessa:

Syftet med *skatteförmågeprincipen* - att envar ska betala skatt i förhållande till sin förmåga - får anses uppfyllt i och med att konkursboet anses skattskyldigt, då det övertar gäldenärens tillgångar och med dessa, den faktiska förmågan att erlagga skatt.

Även *likformighetsprincipen* som bygger på att lika fall ska bedömas lika får anses överensstämma med denna lösning då konkursboet här behandlas som vilket annat rättssubjekt och därmed beskattas utifrån samma skatteregler på lika inkomst. Då konkursboet anses som skattskyldig för de inkomster som inflyter till konkursboet efter konkursbeslutet, över vilka boet även disponerar synes syftet med *subjektprincipen* vara uppfyllt.

Neutralitetsprincipen innebär som tidigare nämnts att den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte ska styras av skattereglernas utformning. Tillämpad på konkurser borde denna princip innebära att gäldenärens skattesituation inte ska påverkas av om han försätts i konkurs och att samtliga inkomster bör vara skattepliktiga vid konkurs. Föreslagen lösning torde överensstämma med denna princip.

Källförteckning

Litteraturförteckning

- Blom Birgitta,
Eriksson Anders,
Hirchfeldt Johan,
Ramberg Jan KARNOV, Svensk lagsamling med kommentarer
del. 3. 2006/2007.
- Bratt, Johan Om beskattning av inkomst under
konkurstillstånd, SvSKT 1953 s. 223ff
- Bergström, Sture Skatter och civilrätt. En studie över
användningen av civilrättsliga termer i
skatterättsliga sammanhang, 1978
- Lodin Sven-Olof,
Lindencrona Gustav,
Melz Peter och
Christer Silfverberg Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt.
Uppl. 10, 2005
- Pelin, L., Elwing, C.M. Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord,
Lund 2003
- RSV Utsökning & Indrivning, utgåva 4
- SKV Handledning för beskattning av inkomst vid
2008 års taxering
- SKV Handledning för skattebetalning, 2006
- Svensson, B Skattskyldighet under konkurs, SvSKT 1984 s.
420-440 samt 673-685.
- Welamson, L Konkursrätt, 1961
- Westberg, B Mervärdesskatt – en kommentar, 1997

Offentligt tryck

Prop. 1960:30

Prop. 1980/81:69

Prop. 1999/2000:2

Inkomstskattelagen, del 2, Författningskommentar.

Ds. Fi 1969:13, Skattskyldighet under konkurs. Uppbördsutredningens betänkande III

Rättsfallsförteckning

RÅ

RÅ 1936 not Fi 97
RÅ 1941 ref. 56
RÅ 1952 not Fi:1923
RÅ 1952 Fi 1213
RÅ 1955 ref. 21
RÅ 1970 Fi 248
RÅ 1971 Fi 728
RÅ 1976 ref. 170
RÅ 1979 1:81
RÅ 1982 1:5
RÅ 1991 not 246

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4864-2000. Dom 02-02-18

Länsrätten

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, mål nr S 6045 – 79. Dom 1983-06-28