



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Mikael Gustafsson

Skattekonsekvenser av
aktieägartillskott från fysiska
personer genom omvandlingar
av fordringar och villkorade
aktieägartillskott

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

HT09

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Disposition	6
2 VAD ÄR ETT AKTIEÄGARTILLSKOTT?	8
2.1 Kort om den civilrättsliga innebörden	8
2.2 Allmänt om den skatterättsliga innebörden	10
2.2.1 Aktieägartillskottens grundläggande egenskaper	10
2.2.2 Kan avdrag medges för aktieägartillskott vid konkurs?	11
2.2.2.1 Ovillkorade aktieägartillskott	11
2.2.2.2 Villkorade aktieägartillskott	11
2.2.3 Återbetalning av aktieägartillskott	12
2.2.4 Avyttring av rätten till återbetalning av villkorat aktieägartillskott	13
2.2.5 Ränta på villkorat aktieägartillskott	14
2.2.6 57 kap. IL:s fördelningsreglers tillämplighet på återbetalning av aktieägartillskott	14
3 SKATTERÄTTSLIGA KONSEKVENSER AV OMVANDLINGAR AV FORDRINGAR OCH VILLKORADE AKTIEÄGARTILLSKOTT	15
3.1 Introduktion	15
3.2 Konsekvenser för bolaget	15
3.2.1 Inverkan på betalningsskyldigheter	15
3.2.2 Inverkan på tidigare års underskott	16
3.2.2.1 Allmänt om reglerna om tidigare års underskott	16
3.2.2.2 Beloppsspärren	17
3.2.2.3 En obesvarad fråga – uppstår ackord vid omvandling?	18
3.2.2.3.1 Inledning	18

3.2.2.3.2	Vad är ett ackord?	19
3.2.2.3.3	Skattekonsekvenser av ackord	21
3.2.2.3.4	Oklart rättsläge	21
3.3	Konsekvenser för tillskottsgivaren	23
3.3.1	Värdering av tillskottet	24
3.3.1.1	Villkorat aktieägartillskott omvandlas till ovillkorat	24
3.3.1.2	Fordran omvandlas till ovillkorat aktieägartillskott	24
3.3.1.3	Fordran omvandlas till villkorat aktieägartillskott	25
3.3.2	Ett alternativ i doktrinen – tillskottets värde bör motsvara fordrans nominella belopp	25
3.3.3	Avyttring av den omvandlade tillgången?	26
3.3.3.1	Avyttringsbegreppet – lagrum och förarbeten	26
3.3.3.2	De olika omvandlingssituationerna	28
3.3.3.2.1	Omvandling av en fordran till ovillkorat aktieägartillskott	28
3.3.3.2.2	Omvandling av fordringar till villkorade aktieägartillskott	31
3.3.3.2.3	Omvandling av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade	31
3.3.4	Oklarheter kring rätten till återbetalning av villkorade aktieägartillskott	33
3.3.4.1	RÅ 2009 ref. 47 I	33
3.3.4.2	RÅ 2009 ref. 47 II	34
3.3.4.3	Åsikter i doktrinen	36
4	ANALYS	37
4.1	Skattekonsekvenser för bolaget	37
4.1.1	De klarlagda skattemässiga konsekvenserna av omvandlingar	37
4.1.2	Ackord eller inte ackord – det är frågan	38
4.2	Skattekonsekvenser för givaren	40
4.2.1	Har aktieägartillskott gjorts och i så fall till vilket värde?	40
4.2.2	Avyttring av den omvandlade tillgången	41
4.2.2.1	Omvandling av fordran till ovillkorat aktieägartillskott	41
4.2.2.2	Omvandling av fordran till villkorat aktieägartillskott	42
4.2.2.3	Omvandling av villkorat aktieägartillskott till ovillkorat	42
4.2.2.4	Avyttring endast om tillgången är helt värdelös?	43
4.2.3	Frågor rörande återbetalning av villkorat aktieägartillskott	43
4.2.3.1	Möjligheter att undvika fördelningsreglerna i 57 kap. IL	43
4.2.3.2	Risk för skatteflyktslagens tillämplighet på återbetalningar - RÅ 2009 ref. 47 II	46
4.3	Avslutande kommentar	49
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	51
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	53
	BILAGA – ÄNDRING I RÄTTSLÄGET	56

Summary

The purpose of this thesis is to clarify the legal position, concerning transformations of claims to conditioned or unconditioned capital contributions as well as transformations of conditioned capital contributions to unconditioned. I will discuss the consequences, both for the company and for the giver. Further, I will discuss the reasonability in the prevailing legal position, and I will try to point out remaining questions and try to bring an answer to them. My conclusions are as follows: As for the company, the contributions are tax-free, but can affect the possibilities to use the deficits from earlier years. This is the case due to specific rules if the contribution is made shortly before a change of ownership. Furthermore the position of the Swedish tax authorities is that an accord can be the consequence of the transformation. The accord would have the size of the difference between the nominal value and the market value of the transformed asset at the time of transformation. One could criticise the position of the authorities, since the court practice has shown that the whole transformed asset is considered to be divested. Since an accord is not considered to lead to a divestment, it appears unlikely that an accord would arise in the case of a transformation. Hence, the most reasonable position is that an accord does not occur. As for the giver, he is considered to have made a capital contribution, equal to the market value of the transformed asset at the time of transformation. Furthermore, the whole transformed asset is considered to be divested and tax deduction for capital loss is given. Albeit the legal position is not completely clear, there is much that indicates that the above mentioned applies for all kinds of transformations. The legal position this far does at least not seem unreasonable. Concerning repayments of conditioned capital contributions it could be concluded that it is within tax law considered as an amortisation, even though the repayment exceeds the market value of the transformed asset. I find it hard to motivate why such a payment should be deemed to be repayment, since practice has stipulated that a contribution cannot have a value exceeding the market value of the transformed asset at the time of transformation. Should it not be that value that sets the limit for what is to be considered as repayment instead of dividend, at least if the payment is not made to the same person as the one who actually made a real contribution (i.e. a contribution with a market value that equals the nominal value) from the beginning? It should be noted that the anti-tax evasion clause is applicable during certain circumstances when conditioned capital contributions are used to evade the special rules in chapter 57 of the Swedish Income Tax Act, *Inkomstskattelagen (1999:1229)*. Which circumstances these are, is still somewhat obscure. Finally, it is mainly concerning the repayments of conditioned capital contributions the legal position appears to be illogical and hence unreasonable. If this prevailing position is going to persist, the Swedish Supreme Administrative Court, *Regeringsrätten*, has to be more elaborate and clarifying in its motivations.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att klarlägga det skatterättsliga läget beträffande omvandlingar av fordringar till villkorade eller ovillkorade aktieägartillskott samt omvandlingar av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade. Jag behandlar både konsekvenserna för bolaget och för givaren, samt diskuterar rimligheten i det rådande rättsläget. Dessutom visar jag på oklarheter i rättsläget och diskuterar möjliga svar på dessa obesvarade frågor. Slutsatserna är följande: För bolaget är aktieägartillskottet skattefritt, men det kan påverka möjligheterna att utnyttja tidigare års underskott, dels om omvandlingen sker kort innan ett ägarbyte eftersom tillskottet då ska beaktas vid bestämmandet av beloppsspärren, dels finns det risk för att aktieägartillskottet kan ses som ackord motsvarande skillnaden mellan den omvandlade tillgångens nominella värde och marknadsvärde vid omvandlingstillfället. Detta är i vart fall Skatteverkets ståndpunkt. Man kan dock ifrågasätta riktigheten i den uppfattningen, eftersom det i praxis har konstaterats att en värdelös fordran som omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott anses avyttrad i sin helhet. Då ackord inte brukar anses innebära avyttring är det svårt att se hur det kan vara fråga om ackord vid omvandlingar. Det förefaller vara den rimligaste ståndpunkten att ackord inte uppstår. För givaren anses ett aktieägartillskott ha skett med ett värde som motsvarar den omvandlade tillgångens marknadsvärde vid omvandlingstidpunkten. Dessutom anses den omvandlade tillgången avyttrad och avdrag för kapitalförlust medges således. Även om rättsläget inte är helt klart, finns mycket som tyder på att ovan sagda gäller alla omvandlingar. Detta förefaller åtminstone inte orimligt. Vidare kan sägas att återbetalningar av villkorade aktieägartillskott betraktas som återbetalning av lån, även när återbetalningen överstiger marknadsvärdet av den omvandlade tillgången. Jag anser att det är svårt att motivera synen på en sådan utbetalning som återbetalning, eftersom praxis konstaterar att tillskott inte kan anses ha skett med mer än den omvandlade tillgångens marknadsvärde. Borde det inte vara det värdet som utgör taket för vad som ska ses som återbetalning och inte utdelning, i vart fall när det inte är samma person som från början har tillskjutit medlen som nu emottar ”återbetalningen”? Det har framgått att skatteflyktslagen kan tillämpas under vissa förutsättningar när villkorade aktieägartillskott används för att kringgå fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Vilka dessa förutsättningar är mer precist är oklart. Det är främst beträffande återbetalningar som rättsläget förefaller ologiskt och därmed orimligt. Ska rättsläget i fortsättningen se ut så här måste det till en utförlig och klagörande motivering från Regeringsrätten.

Förord

Ämnet för denna uppsats har varit såväl givande som fordrande och ibland har det rått underskott på idéer. Jag har också under arbetet insett att det är mycket krävande att jobba på ackord. Tack vare värdefulla tillskott i form av goda råd från, bland annat, min handledare på Juridicum, Mats Tjernberg, och från skatteavdelningen på PricewaterhouseCoopers i Malmö, med Håkan Danmyr i spetsen, har jag dock till slut fått utdelning och lyckats omvandla ett kaos av tankar och funderingar till ett (förhoppningsvis) läsbart examensarbete. Det kan jag verkligen skatta mig lycklig för och jag vill kreditera såväl dem som alla andra som har hjälpt och stöttat mig i mitt arbete och gjort så att jag har uppnått detta resultat. Till sist vill jag även rikta ett särskilt tack till Emil Lundgren och Max Stille för revisionen av uppsatsen.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Ds	Departementsserien
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer (numera FAR SRS)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KonkL	Konkurslag (1987:672)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RN	Riksskattenämnden
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
UFR	Uttalanden från rådet för finansiell rapportering

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den senaste tiden har varit svår för ett stort antal ekonomier och många företag har försatts i konkurs. Visst kan det ses som en större tragedi när stora företag tvingas lägga ner, men den enskilde småföretagaren kanske drabbas ännu hårdare än många anställda. För flertalet småföretagare är det egna bolaget mer än bara en juridisk person. Det är ett livsverk. Att behöva likvidera bolaget eller försätta det i konkurs kan medföra känslomässiga svårigheter men även mycket djupa ekonomiska problem, eftersom det ofta är företagarens enda inkomstkälla. Dessutom är det ofta så att företagaren på lång sikt tror att bolaget skulle kunna generera vinster, trots de ekonomiska bekymmer som det befinner sig i för tillfället. Om den prognosen är sann men bolaget ändå tvingas i konkurs innebär konkursen stor kapitalförstörelse. Av denna anledning är det alltså viktigt att undersöka vilka möjligheter det finns att rädda bolag i kris från konkurs eller tvångslikvidation. Ett sådant sätt är att tillskjuta mer kapital, t.ex. genom aktieägartillskott. Har aktieägaren fordringar på det egna bolaget kan aktieägartillskottet ske genom att dessa fordringar omvandlas till villkorade eller ovillkorade aktieägartillskott.¹ Även villkorade aktieägartillskott kan omvandlas, fast då till ovillkorade aktieägartillskott.² Dessa beslut rör ofta stora värden och kan medföra stora skattekonsekvenser och då är det av stor vikt att rättsläget är klart och tydligt. Historiskt sett har detta inte varit fallet beträffande de skatterättsliga konsekvenserna och trots att stora förbättringar har skett de senaste åren finns det tyvärr fortfarande många frågetecken. Det är i den kontexten som den här uppsatsen ska läsas.

1.2 Syfte

Som konstaterades inledningsvis har alltså rättsläget länge varit oklart kring omvandlingar av fordringar och villkorade aktieägartillskott, trots att det är ett så viktigt område. Syftet med den här uppsatsen är således att försöka bringa klarhet i det rådande rättsläget genom att strukturera upp de prejudikat som finns och belysa omvandlingarnas konsekvenser, både för bolaget som mottar aktieägartillskottet och för aktieägaren som genom att omvandla en tillgång ger ett aktieägartillskott. De omvandlingar som jag kommer att behandla är följande:

- fordring omvandlas till villkorat aktieägartillskott
- fordring omvandlas till ovillkorat aktieägartillskott
- villkorat aktieägartillskott omvandlas till ovillkorat aktieägartillskott

¹ För omvandlingar mellan fordringar och villkorade aktieägartillskott, se t.ex. RÅ 2009 ref. 47 I och för omvandlingar mellan fordringar och ovillkorade aktieägartillskott, se RÅ 2009 ref. 41.

² Se t.ex. RÅ 2002 ref. 107.

Dessutom kommer jag att försöka visa på obesvarade frågor vars besvarande är av vikt för förutsägbarheten de skatterättsliga följderna vid omvandlingar. I anslutning därtill belyses diskussionen inom doktrinen angående dessa frågor, men även praxis som i dessa fall alltså är oklar. Även förarbeten behandlas. Slutligen följer en diskussion kring hur det gällande rättsläget ser ut och dess rimlighet samt vilka frågor som är obesvarade samt tankar kring hur tänkbara svar på dessa frågor kan lyda.

1.3 Metod och material

Då syftet är att redogöra för rättsläget samt diskutera eventuella oklarheter ur ett uteslutande juridiskt perspektiv anser jag att en rättsdogmatisk metod är den mest lämpade för denna uppsats. Denna innebär således att rättsläget ska klarläggas genom att analysera de rättskällor som finns till hands, varvid deras inbördes hierarki beaktas. Då många av de frågor som behandlas inte är lagreglerade kommer jag främst att försöka härleda principer utifrån rättspraxis.

Med ovan sagda följer det naturligt att materialet är de rättskällor som ska användas vid klassisk rättsdogmatisk metod, dvs. lagar, praxis, förarbeten och doktrin.

1.4 Avgränsningar

Med tanke på det begränsade utrymmet och tillgänglig tid för arbetet är det oundvikligt att vissa avgränsningar måste göras. Därför kommer denna uppsats att fokusera på situationen då den som omvandlar fordran eller aktieägartillskottet är en fysisk person som har aktier i det aktuella bolaget. Typsituationen är också att dessa andelar är kvalificerade, även om de inte måste vara det. Jag kommer alltså inte att behandla frågor som uppstår när ett moderbolag gör omvandlingar. Detta leder alltså till att det i den här uppsatsen endast behandlas inkomstslaget kapital och inte inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare tar uppsatsen sikte på svensk rätt och svenska förhållanden. Gränsöverskridande äganden berörs ej.

1.5 Disposition

Inledningsvis kommer jag att kort behandla vad ett aktieägartillskott är, både civilrättsligt och skatterättsligt. I samband med redogörelsen för aktieägartillskottens skatterättsliga innebörd avhandlas skatterättsliga aspekter som kanske inte direkt har samband med omvandlingar, men som ändå är av vikt att känna till för att få en helhetsbild av omvandlingens konsekvenser, eftersom även ett aktieägartillskott som har tillkommit genom

en omvandling innehar de skatterättsliga egenskaper som behandlas i avsnittet.

Därefter behandlas de skatterättsliga konsekvenserna av omvandlingar av fordringar och villkorade aktieägartillskott. Kapitlet delas upp i två större avsnitt, varav det första behandlar konsekvenserna för bolaget som tar emot aktieägartillskottet genom omvandlingen och det andra behandlar konsekvenserna för givaren av aktieägartillskottet. I anslutning till de frågor som har besvarats i praxis behandlas även de relaterade frågor som ännu inte har ett givet svar.

Sedan följer en analys där slutsatserna angående rättslägets utseende presenteras. Följaktligen diskuteras här även de oklarheter som har framkommit angående rättsläget och även potentiella svar på de frågor som kvarstår. Sist finns en avslutande kommentar som mycket kort sammanfattar slutsatserna.

2 Vad är ett aktieägartillskott?

För att underlätta förståelsen av problematiken kring omvandlingar är det av vikt att man känner till aktieägartillskottens grundläggande egenskaper. Detta kapitel syftar därför till att ge en överblick över aktieägartillskottens civilrättsliga och skatterättsliga innebörd. Att betydelsen av aktieägartillskotten till viss del skiljer sig mellan de olika disciplinerna kommer att framgå.

2.1 Kort om den civilrättsliga innebörden

Det centrala rättsfallet för den civilrättsliga innebörden av ett aktieägartillskott är NJA 1988 s. 620, det s.k. Snabbhaksfallet. Av detta mål följer att Högsta domstolens syn på aktieägartillskott är att dessa ökar bolagets egna kapital, såvida tillskottet inte ges med villkoret att bolaget förpliktar sig att återbetala det (och detta inte ska ske vid bolagets likvidation eller konkurs). Finns villkor riktade mot bolaget ska tillskottet istället betraktas som lån, även om det är efterställt andra borgenärer. Tillskottet ska då skuldföras. En annan sak är det alltså enligt domstolen om det inte är bolaget som villkoret är riktat mot, utan mot övriga aktieägare om att återbetalning ska ske med fria vinstmedel. I så fall ska tillskottet inte skuldföras förrän bolagsstämman har beslutat om återbetalning. I normalfallet får det enligt domstolen antas att avsikten är att de aktiebolagsrättsliga reglerna om utdelning då ska följas. Även om villkoret enligt ordalydelsen är riktat mot bolaget, är det den verkliga innebörden av villkoret som är avgörande. Innebär villkoret att återbetalning ska ske med vinstmedel kan detta endast ske om aktieägarna beslutar detta. Då är det alltså aktieägarna och inte bolaget villkoret riktar sig mot. Höga beviskrav för att det inte är ett lån uppställs dock.

Prytz och Tamm påpekar att uttalandena i Snabbhaksfallet sker *obiter dicta* vilket medför en viss osäkerhet kring prejudikatvärdet. Vidare anser författarna bl.a. att rättsfallet inte är allmängiltigt då det endast behandlar vissa typfall. Likväl anser de att rättsfallet väger tungt som det vägledande rättsfallet avseende aktieägartillskott.³

Redan innan Snabbhaksfallet avgjordes menade Rodhe att aktieägartillskott civilrättsligt är ett tillskott som ökar det fria egna kapitalet, såvida det inte måste användas till att täcka förluster. Nettobehållningen ökar således alltid. Någon påverkan på det bundna kapitalet uppkommer inte. För att få den här effekten måste det klargöras att det inte är fråga om lån.⁴ Tillskotten kan vara villkorade eller ovillkorade. Det förstnämnda innebär att återbetalning

³ Prytz, Jesper och Mart Tamm, *Tillskott utan aktieteckning*, s. 22.

⁴ Rodhe, Knut, *Något om aktieägartillskott*, s. 19.

ska ske när fritt eget kapital finns ”för detta ändamål”⁵ och det andra innebär att aktieägaren först kan få tillbaka tillskottet vid en likvidation eller i en konkurs där alla fordringsägarna har fått sina fordringar täckta.⁶ En återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott är enligt Rodhe att se som utdelning och måste således följa reglerna för värdeöverföringar till aktieägare som finns i den bolagsrättsliga lagstiftningen. Utdelningen skiljer sig från en vanlig utdelning i den bemärkelsen att tillskottsgivaren har företräde framför andra aktieägare och kan dessutom kräva utdelning om förutsättningarna är uppfyllda. Då det är fråga om utdelning måste först en balansräkning som påvisar fritt eget kapital fastställas. Vidare menar Rodhe att ”en rätt och plikt att återbetala eller skuldföra ett villkorat tillskott aktualiseras först sedan bolagsstämman i de för beslut om vinstutdelning stadgade formerna bestämt att återbetalning eller skuldföring skall ske.”⁷ Att ett villkorat aktieägartillskott inte ska skuldföras var också ståndpunkten redan i lagberedningens förslag till lag om aktiebolag redan på 1940-talet.⁸

Tillskottet behöver inte utgöras av likvida medel utan kan även bestå av andra tillgångar.⁹ I så fall ska tillgången civilrättsligt värderas till sitt verkliga värde och bör enligt Prytz och Tamm ske på samma sätt som vid tillskjutande av apportegendom.¹⁰ Den högsta tillåtna värderingen är egendomens verkliga värde för bolaget.¹¹ Med detta avses inte marknadsvärdet ”utan endast det belopp den minst betingar för bolaget vid en värdering enligt vedertagna principer.”¹² Tillgången måste kunna tas upp i balansräkningen.¹³ Inom civilrätten är det alltså värdet för bolaget som avgör storleken på aktieägartillskottet.

Av det ovan sagda följer att vid återbetalning av ett aktieägartillskott krävs att reglerna om värdeöverföringar i 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ABL, följs.

Några få ord bör också sägas om redovisningen av aktieägartillskott. Enligt Rådet för finansiell rapportering ska erhållna aktieägartillskott redovisas direkt mot fritt eget kapital hos mottagaren, förutom när de lämnas ”i samband med en nyemission och tillskottet utgör en förutsättning för att aktierna ska få tecknas till en fördelaktigt låg kurs”.¹⁴ Då ska tillskottet istället öka överkursfonden.¹⁵

⁵ Rodhe, Knut, *Något om aktieägartillskott*, s. 19.

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*, s. 20.

⁸ SOU 1941:9 s. 568.

⁹ Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag*, s. 101.

¹⁰ Prytz, Jesper och Mart Tamm, *Tillskott utan aktieteckning*, s. 61.

¹¹ 2 kap. 6 § ABL.

¹² Sandström, Torsten, *Svensk Aktiebolagsrätt*, s. 111.

¹³ Prop. 1975:103 s. 293.

¹⁴ UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott.

¹⁵ *Ibid.*

2.2 Allmänt om den skatterättsliga innebörden

2.2.1 Aktieägartillskottens grundläggande egenskaper

Ovan har den civilrättsliga innebörden av ett aktieägartillskott diskuterats. Den skatterättsliga bedömningen skiljer sig dock från den civilrättsliga, vilket vi kommer att se i det följande. Då fokus i uppsatsen kommer att ligga på skatterättsliga konsekvenser av omvandlingar behandlas här endast sådana konsekvenser som jag inte avser att gå djupare in på senare. Mer direkta konsekvenser av omvandlingen behandlas längre fram. Det här avsnittet syftar snarast till att ge en överblick av aktieägartillskotts generella skatterättsliga konsekvenser.

Eftersom aktieägartillskott inte är reglerade i skattelagstiftning, baseras den här översikten huvudsakligen på Regeringsrättens praxis.

Gemensamt för både villkorade och ovillkorade aktieägartillskott är att de inte leder till inkomstbeskattning för bolaget då de inte ses som en intäkt.¹⁶ Inte heller uppstår någon avdragsgill kostnad vid givandetidpunkten för den som ger ett aktieägartillskott.¹⁷

Däremot får *ovillkorade aktieägartillskott* läggas till omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget.¹⁸ Med andra ord blir effekten att kapitalvinsten på aktierna minskar i motsvarande mån.

Om *villkorade aktieägartillskott* kan först allmänt sägas följande. I RÅ 2009 ref. 47 I, för vilket kommer att redogöras i detalj senare, konstaterade Regeringsrätten att den skatterättsliga behandlingen av villkorade aktieägartillskott följer av domstolens praxis och att lagstiftning saknas. Regeringsrätten hänvisade till RÅ83 1:42, RÅ85 1:10 och RÅ 1988 ref. 65, RÅ 2002 ref. 106, RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 215, RÅ 2002 not. 216, RÅ 2005 not. 82 och RÅ 2006 not. 162. Dessa mål kan därför tjäna som en utgångspunkt i beskrivningen av domstolens praxis angående villkorade aktieägartillskott.

Regeringsrätten yttrade i RÅ 2002 ref. 106 att det saknas civilrättslig och skatterättslig reglering för villkorade aktieägartillskott, men att "[k]ännetecknande för aktieägartillskott är att de ges till aktiebolag i syfte att öka dess kapital utan att öka dess skulder." Vidare sägs att det vid villkorade aktieägartillskott dels är en fråga om en överenskommelse mellan bolaget och givaren om att ta emot respektive ge tillskottet, dels en

¹⁶ RÅ 1956 not fi 1.

¹⁷ Se bl.a. Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, s. 301 och Algotsson, Tomas, *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, s. 592.

¹⁸ Se t.ex. RÅ 2002 not. 216.

överenskommelse mellan den givande aktieägaren och övriga aktieägare om att rösta för en återbetalning av tillskottet i framtiden.

Av bl.a. RÅ 2002 not. 215 följer att Regeringsrätten betraktar ett villkorat aktieägartillskott som en ”svävande fordringsrätt”. I målet uttryckte sig Regeringsrätten som följer:

”Ett villkorat aktieägartillskott får alltså inte ha karaktär av skuldebrev. Det står samtidigt klart att ett sådant tillskott inte heller har karaktär av delägar rätt i bolaget. Tillskottet torde snarast ha karaktär av svävande fordringsrätt, dvs. en rätt som inte kan göras gällande mot bolaget förrän de villkor som är förenade med tillskottet har uppfyllts. Detta torde normalt inträffa när bolagsstämman fattat beslut om att tillskottet helt eller delvis skall betalas tillbaka.”

När det är fråga om andra tillgångar än likvida medel som tillskjuts uppkommer frågan om vilket värde som ska anses tillskjutet som aktieägartillskott. Tillskott av fordringar på det aktuella bolaget som tillskjuts kommer att behandlas senare i uppsatsen.

2.2.2 Kan avdrag medges för aktieägartillskott vid konkurs?

2.2.2.1 Ovillkorade aktieägartillskott

Ett ovillkorat aktieägartillskott får som sagt läggas till omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget.¹⁹ Av 44 kap. 8 § IL följer att avdrag får göras vid konkurs för förlust på värdepapper utgivna av bolaget. Aktierna är sådana värdepapper och då de ovillkorade aktieägartillskotten räknas till omkostnadsbeloppet får det således beaktas vid kapitalvinstberäkningen.²⁰

2.2.2.2 Villkorade aktieägartillskott

Villkorade aktieägartillskott påverkar inte aktiernas omkostnadsbelopp. Regeringsrätten yttrade i RÅ85 1:10 att om ägaren till bolaget samtidigt avyttrar både aktierna i bolaget och återbetalningskravet som härrör från det villkorade aktieägartillskottet till bolaget, får tillskottet inte räknas som anskaffningskostnad för aktierna, utan de ska skattemässigt behandlas separat från varandra.

I RÅ 2002 ref. 106 yrkade den skattskyldige förlustavdrag p.g.a. att han hade ett villkorat aktieägartillskott på ett bolag som gick i konkurs. Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, tillämplig vid den tiden. Avdrag för realisationsförlust medgavs endast om avyttring skett, men med avyttring jämfördes, beträffande finansiella instrument, situationen då instrumenten definitivt förlorat sitt värde genom att bolag som utgett dem

¹⁹ Se t.ex. RÅ 2002 not. 216.

²⁰ Se t.ex. RÅ 2002 ref. 107 och prop. 1995/96:109 s. 90.

upplösts genom konkurs eller likvidation. Frågan blev då om villkorliga aktieägartillskott var finansiella instrument utgivna av bolaget. Enligt Regeringsrätten kunde så inte anses vara fallet, då bolagets roll i tillskotts-förfarandet är ”närmast passiv”. Samma uppfattning hade Regeringsrätten i RÅ 2002 not. 215.

Av målet framgår alltså att det inte är en framkomlig väg att försöka få avdrag för förlust på villkorat aktieägartillskott p.g.a. att bolaget har gått i konkurs.

2.2.3 Återbetalning av aktieägartillskott

Återbetalning av ovillkorade aktieägartillskott är inte möjlig.²¹ Det finns desto mer att säga om den skatterättsliga behandlingen av återbetalning av villkorade aktieägartillskott. Som kommer att framgå skiljer sig den skatterättsliga behandlingen från den civilrättsliga, då återbetalningen skatterättsligt normalt behandlas som återbetalning av lån och inte som utdelning.

I RÅ83 1:42 sågs dock återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet som utdelning. Det tidigare moderbolaget till bolag A hade gett ett villkorat aktieägartillskott till bolag A. Bolag A såldes sedan till det utomstående bolaget B. Regeringsrätten yttrade att om det villkorade aktieägartillskottet skulle återbetalas till det nya moderbolaget B skulle det ses som utdelning. Målet rör koncernförhållanden men är av principiell karaktär.

RÅ85 1:10 behandlar situationen där ett villkorat aktieägartillskott återbetalas till givaren. Riksskatteverkets uppfattning, till vilken Regeringsrätten anslöt sig i denna del, var följande: ”En förutsättning för att återbetalningen skall kunna beskattas som utdelning måste i princip vara att den för mottagaren utgör avkastning på det i bolaget investerade kapitalet. Så är uppenbarligen inte fallet när återbetalningen sker till tillskottsgivaren själv, eftersom denne endast får tillbaka det som han tidigare skjutit till.” Riksskatteverket konstaterade att RÅ83 1:42 således inte kan anses ha generell räckvidd.

I RÅ 1988 ref. 65 hänvisas till de ställningstaganden som gjorts i RÅ85 1:10 och av dem drar Regeringsrätten slutsatserna, dels att realisationsvinstreglerna i dåvarande 35 § 4 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, var tillämpliga på återbetalningen och dels ”att också en återbetalning, som görs till någon som genom oneröst eller benefikt fång övertagit tillskottsgivarens rätt, skall - om inte särskilda omständigheter föranleder annat (jfr situationen i RÅ83 1:42) - i beskattningshänseende behandlas som om fråga vore om en återbetalning av lån.” I målet hade en person först förvärvat aktierna i ett bolag och därefter rätten till återbetalning. Samma bedömning gjordes i RÅ 1988 not. 567.

²¹ Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*, s. 380.

Arvidsson hävdar att, för det fall någon endast har förvärvat rätten till återbetalning, man ska behandla återbetalning på samma sätt som om återbetalningen skett till någon som även förvärvat aktierna.²²

Beträffande RÅ83 1:42 menar Arvidsson att avgörandet är mer eller mindre överspelat, trots att Regeringsrätten inte helt har tagit avstånd ifrån målet. Dock menar han att det kan bli fråga om att beskatta en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott som utdelning ”om den reella innebörden av återbetalningen vid en samlad bedömning är utdelning och inte återbetalning av lån.”²³ Han menar vidare att det härvidlag krävs ”mycket speciella omständigheter”.²⁴

Ungefär detsamma menar Lodin m.fl. som påpekar att Regeringsrätten inte i något senare pleniavgörande har ändrat sin praxis och att det gäller än, med de inskränkningar som följer av ett antal senare domar. Sammantaget anser han att det är i stort sett i undantagsfall som återbetalning av villkorade aktieägartillskott ses som utdelning.²⁵

2.2.4 Avyttring av rätten till återbetalning av villkorat aktieägartillskott

Av RÅ85 1:10 framgår att om aktier och villkorat aktieägartillskott samtidigt avyttras, ska dessa skattemässigt ses var för sig. Detta innebär enligt Algotsson att det villkorade aktieägartillskottet ska behandlas som en fordran och att separat realisationsvinstberäkning ska ske på tillskottet.²⁶

Tivéus menar att det är något oklart om det krävs att rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott avyttras tillsammans med aktierna för att avdrag ska medges. Anledningen till tvekan inför detta anser han är att ”det då är svårt att visa att förlusten är såväl verklig som definitiv. Grunden för ett vägrat avdrag skulle då vara att bolaget får en ränteförmån (om inte ränta ingår i villkoren för tillskottet) och att värdet på tillskottet därför skall diskonteras. Effekten av diskonteringen skall då anses vara ett ovillkorat tillskott till bolaget. Om avdrag inte skulle medges för en förlust på det villkorade aktieägartillskottet kompenseras tillskottsgivaren således i stället genom en ökad anskaffningsutgift (förbättringsutgift) på aktierna.”²⁷

Som kommer att konstateras nedan är det med all sannolikhet klarlagt att i vart fall en avyttring genom omvandling av återbetalningsrätten till ett ovillkorat aktieägartillskott leder till avdragsrätt.²⁸ Frågan om överlåtaren

²² Arvidsson, Richard, *Om aktieägartillskott*, s. 873.

²³ *Ibid.* s. 870.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*, s. 380f.

²⁶ Algotsson, Tomas, *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, s. 595.

²⁷ Tivéus, Ulf, *Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs*, s. 216.

²⁸ Se nedan i 3.3.2.2.3.

ska medges avdrag vid överlåtelse av endast rätten till återbetalning har såvitt jag känner till inte prövats. Skatteverket är dock av uppfattningen att en försäljning av villkorade aktieägartillskott med förlust är avdragsgill oavsett om försäljningen sker till en aktieägare eller till någon annan, samt även om företaget redan genom avslutad konkurs har upphört att existera.²⁹

Något som har varit föremål för ett antal prövningar i underrättspraxis är huruvida det är en förutsättning för avdragsgill överlåtelse av rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott att bolagsstämman har fattat beslut om återbetalning.³⁰ Rättsläget förefaller oklart, men Kammarrätten i Göteborg har i två domar från 2008 respektive 2009 konstaterat att bolagsstämmobeslut inte är något krav.³¹ Här kan tilläggas att denna fråga bör kunna ha samband med frågan huruvida en omvandling mellan ett villkorat och ett ovillkorat aktieägartillskott ska betraktas som avyttring. En överlåtelse är ju en form av avyttring. Är det villkorade tillskottet värdelöst vid tidpunkten är det sannolikt att något beslut om återbetalning inte har fattats. Detta behandlas utförligare i avsnitt 3.3.2.2.3.

2.2.5 Ränta på villkorat aktieägartillskott

Av RÅ 1987 ref. 145 följer att avdrag för ränta endast kan medges efter det att bolagsstämman har beslutat om återbetalning av aktieägartillskottet tills återbetalning har skett. Domstolen anförde följande: ”För tid dessförinnan föreligger inte någon bolagets förpliktelse gentemot [den skattskyldige] som kan jämföras med en skuld varå ränta kan utgå.”

2.2.6 57 kap. IL:s fördelningsreglers tillämplighet på återbetalning av aktieägartillskott

Som kanske redan har framgått följer att om återbetalning av ett aktieägartillskott är att betrakta som utdelning på kvalificerad andel, ska inkomsten fördelas enligt ovan nämnda regler mellan inkomstlagen tjänst och kapital, vilket innebär stora skillnader i skattesatser. Hur återbetalning av villkorade aktieägartillskott ska behandlas diskuteras nedan i analysen. Då återbetalning av ovillkorade aktieägartillskott är utdelning och även skattemässigt ses som sådan träffas den av fördelningsreglerna.

²⁹ Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, diarienummer 131 424735-09/111.

³⁰ Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6073-02, dom 2003-11-11 och Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 397-03, dom 2005-09-08 där avdrag nekades då bolagsstämman inte fattat beslut. Avdrag medgavs trots att beslut inte fattats om återbetalning av Kammarrätten i Sundsvall i mål nr 3002-97, dom 2000-03-31.

³¹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6396-06, dom 2008-01-28 respektive mål nr 5821-07, dom 2009-01-26. Här kan tilläggas att frågan bör kunna ha samband med frågan huruvida en omvandling mellan ett villkorat och ett ovillkorat aktieägartillskott ska anses innebära en avyttring.

3 Skatterättsliga konsekvenser av omvandlingar av fordringar och villkorade aktieägartillskott

3.1 Introduktion

Situationerna som i det följande ska diskuteras är dels när en fordran omvandlas till ett villkorat eller ett ovillkorat aktieägartillskott, dels när ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott. Att kort sammanfatta vad en omvandling egentligen är låter sig knappast göras, men som kommer att framgå av det följande ersätts den omvandlade tillgången av en annan tillgång genom omvandlingen, med ett antal skatterättsliga konsekvenser som följd. I vissa fall är de lätta att konstatera genom en analys av praxis, men i andra fall är de mycket mer oklara. Nedan följer först en redogörelse för vad som händer i bolaget mot vilket fordran eller det villkorade aktieägartillskottet finns. Därefter belyses konsekvenserna för givaren.

3.2 Konsekvenser för bolaget

Aktieägartillskott leder inte till inkomstbeskattning då de inte ses som en intäkt för bolaget. Detta stod klart redan på 1950-talet genom RÅ 1956 not fi 1. Däremot uppstår en mängd andra konsekvenser, som ska behandlas nedan.

3.2.1 Inverkan på betalningsskyldigheter

När fordringsägaren, som alltså tillika är aktieägare, omvandlar sin fordran på bolaget till ett aktieägartillskott, försvinner en skuld för bolaget uppgående till den omvandlade fordrans nominella värde. Det egna kapitalet ökar således med fordrans nominella värde, oavsett vad fordrans marknadsvärde är vid omvandlingstillfället. Marknadsvärdet på fordran påverkar såklart inte bolagets skuld: ”Bolaget är så länge det består och skulden inte formellt har efterskänkts ju skyldigt att betala tillbaka skuldens nominella belopp.”³² Beträffande omvandlingar av villkorade aktieägartillskott följer av det tidigare sagda, dvs. att inga villkor får vara riktade mot bolaget, att det inte är någon skillnad ur bolagets perspektiv om aktieägartillskottet är villkorat eller ovillkorat. En följd är ju naturligtvis att givaren inte har någon möjlighet att kräva någon återbetalning ens när

³² Tivéus, Ulf, *Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs*, s. 213

disponibla vinstmedel finns, vilket kanske kan ses som en konsekvens även för bolaget. Det diskuteras om omvandlingen även innebär ett ackord under vissa förutsättningar.³³ Den frågan behandlas nedan i avsnitt 3.2.2.3.

3.2.2 Inverkan på tidigare års underskott

3.2.2.1 Allmänt om reglerna om tidigare års underskott

Aktieägartillskott kan påverka möjligheterna för det mottagande bolaget att utnyttja sitt eventuella underskott från tidigare år, vilket kommer att framgå av det här avsnittet. Nedan kommer att redogöras för den relevanta lagstiftningen som utgör utgångspunkten för detta avsnitt. Därefter belyses omvandlingars effekter på möjligheterna att utnyttja underskotten.

Det finns viss problematik kring utnyttjandet av tidigare års underskott, särskilt då bolaget har mottagit kapitaltillskott före en ägarförändring samt då ackord har medgetts. Regler för behandlingen av tidigare års underskott finns i 40 kap. IL. Huvudregeln stadgas i 40 kap. 2 § och lyder som följer:

”Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21-26 och 28 §§, om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 §, om partiella fissioner i 38 a kap. 17 § eller om underskott av andelshus i 42 kap. 33 §.”

Av 40 kap. 9 § IL följer att det ska vara fråga om ett s.k. underskotts företag för att reglerna i 40 kap. IL ska få betydelse. Definitionen i 40 kap. 4 § lyder:

”Med *underskotts företag* avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 § eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§.”

Det finns alltså olika situationer där ett underskotts företag kan anses föreligga. Det kan dels vara att det *de facto* fanns ett underskott föregående beskattningsår, dels att det har funnits underskott tidigare år som inte har fått utnyttjas p.g.a. begränsningsregler, som t.ex. koncernbidragsspärren (som dock ej behandlas i denna uppsats).

Nedan kommer begränsningar i avdragsrätten för tidigare års underskott att behandlas. Först behandlas den s.k. *beloppsspärren* i 40 kap. 15 §. Därefter

³³ Se bl.a. Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08.

behandlas de begränsningar i samband med konkurs och ackord som regleras i 40 kap. 20-21 §§.

3.2.2.2 Beloppsspärren

Beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL inträder vid vissa ägarförändringar som stadgas i 40 kap. 10-13 §§. De fall som avses i 40 kap. 10 § är då ett företag får bestämmande inflytande över ett underskotts företag, men denna situation faller utanför uppsatsens omfattning och behandlas ej vidare. Av 40 kap. 11 § 1 st. framgår att en beloppsspärr inträder även när bl.a. en fysisk person genom ägarförändringar erhåller det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag. I 40 kap. 11 § 2 st. stadgas att en fysisk person och till denne närstående räknas som en person.³⁴ 40 kap. 12 § stadgar att även i andra fall än de i 40 kap. 10-11 §§ kan en beloppsspärr inträda. De fall som avses är när subjekt i 40 kap. 11 § var och en har förvärvat andelar bestående av minst 5 procent av samtliga röster i underskotts företaget samt att de tillsammans har förvärvat minst 50 procent av röstantalet. Detta ska ha skett under en femårsperiod.

Av 40 kap. 5 § 3 st. framgår att vid bedömningen av om bestämmande inflytande över underskotts företaget har uppnåtts ska fysiska personer bedömas som om de hade varit svenska aktiebolag.³⁵

Innebörden av beloppsspärren är enligt 40 kap. 15 § ”att underskotts företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva 1. det bestämmande inflytandet över underskotts företaget i sådana fall som avses i 10 och 11 §§, eller 2. andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskotts företaget i sådana fall som avses i 12 §.”

Dock finns det ytterligare en begränsning och denna är den mest intressanta för denna uppsats. I 40 kap. 16 § stadgas nämligen att utgiften även ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Detsamma gäller för kapitaltillskott som har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Enligt 2 st. ska beloppet dock inte minskas om givaren är en juridisk person eller svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Som framhålls i ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden³⁶ saknas definition i lagtexten av begreppet kapitaltillskott. Nämnden menar vidare att ”[n]ågon allmänt vedertagen uppfattning om vad som bör omfattas av

³⁴ Med närstående avses personer som anges i 2 kap. 22 §, men även ett svenskt handelsbolag där den fysiske personen själv eller en närstående fysisk person är delägare.

³⁵ Se även prop. 1993/94:50 sida 261 f.

³⁶ Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 8 mars 2006.

begreppet kapitaltillskott” saknas, men att man kan hämta ledning från förarbetena till ett lagförslag om en lag om avdrag för underskott i näringsverksamhet.³⁷ Där yttrades i samband med behandlingen av en föreslagen kapitaltillskottsspärr att med kapitaltillskott avses bl.a. aktieägartillskott.³⁸ Skatterättsnämnden ansåg att trots att den lagstiftningen inte blev av finns det ”emellertid inget i förarbetena som tyder på att begreppet kapitaltillskott vid tillämpningen av beloppsspärren skulle ha en annan betydelse än den som redovisades i anslutning till de nämnda förslagen om kapitaltillskottsspärr.”³⁹ Det finns även kammarrättsdomar där utfallet är att aktieägartillskott ansågs utgöra sådana kapitaltillskott som avses i 16 §.⁴⁰

Skatteverkets ståndpunkt är att tillskottet därvidlag ska värderas till marknadsvärdet av den omvandlade fordran vid tillskottstillfället vid beräkningen av beloppsspärren i 40 kap. 16 § IL.⁴¹ I ställningstagandet stödjer Skatteverket sig på RÅ 2002 ref. 107 och RÅ 2002 not. 216 och menar att, även om målen rör givarsidan, det ”saknas grund för att göra en värdering på annat sätt när det gäller tillskott, som enligt 40 kap. 16 § IL skall reducera förvärvsutgiften vid beräkning av beloppsspärren.”⁴²

3.2.2.3 En obesvarad fråga – uppstår ackord vid omvandling?

3.2.2.3.1 Inledning

Till sist finns i 40 kap. 21 § IL begränsningar som tar sikte på bl.a. situationer då den skattskyldige är ett aktiebolag och får ackord utan konkurs eller skuldsanering. Då ska avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som har fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.

När man omvandlar en fordran mot ett eget bolag uppstår frågan huruvida skulden försvinner för bolaget genom ett ackord eller ett aktieägartillskott, eller för den delen om det är både ett ackord och ett aktieägartillskott och om dessa överlappar eller utgör olika delar av det nominella beloppet av skulden.

I samma ställningstagande som diskuterats ovan angående beloppsspärren ger Skatteverket sin syn på följden för ett underskottsbolag som får ett

³⁷ Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 8 mars 2006.

³⁸ Ds 1993:28 s. 251.

³⁹ Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 8 mars 2006.

⁴⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4255-1999, dom den 23 januari 2001 ansåg att villkorade aktieägartillskott var kapitaltillskott som skulle minska anskaffningskostnaden. Detsamma ansåg Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2680-2002, dom den 23 april 2003, där två aktieägare gav villkorade aktieägartillskott innan de förvärvade det bestämmande inflytandet genom att var och en förvärva ytterligare 0,5 procent.

⁴¹ Skatteverkets ställningstagande 2006-02-01, diarienummer 131 61025-06/111.

⁴² Ibid.

tillskott genom att en skuld till ägaren efterges.⁴³ Där sägs att "[s]killnaden mellan marknadsvärdet och fordrans nominella belopp ska behandlas som ackord och minska avdrag för underskott som kvarstår från föregående beskattningsår."⁴⁴ Vidare hänvisar Skatteverket till ett tidigare ställningstagande där verket ansåg att om en fordran eller ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott, ska det till den del det nominella beloppet överstiger marknadsvärdet vid tillfället, ses som ackord.⁴⁵ Skatteverket anser alltså att aktieägartillskottet och ackordet är två skilda konsekvenser av omvandlingen och som kan uppstå parallellt om fordrans marknadsvärde är lägre än det nominella värdet. Är fordran värdelös vid tillskottstidpunkten anser Skatteverket alltså inte att tillskottet påverkar beloppsspärren enligt 40 kap. 16 § IL. Istället blir effekten att det nominella beloppet på fordran anses vara ackord, vilket enligt 40 kap. 21 § IL ska minska mottagarens möjligheter att utnyttja underskottsavdragen.⁴⁶

3.2.2.3.2 Vad är ett ackord?

För att kunna besvara fråga huruvida ett ackord uppstår genom omvandlingen bör man först ställa sig frågan vad ett ackord är. Ackord innebär att borgenären eller borgenärerna efterger fordringarna som de har på gäldenären.⁴⁷ Ackord kan ske antingen genom offentligt ackord eller genom underhandsackord.⁴⁸ För offentliga ackord är det enligt föreskrivna regler tillräckligt att en majoritet av borgenärerna godkänner ackordet för att det ska binda alla borgenärer.⁴⁹ Ett underhandsackord är istället en ej lagreglerad överenskommelse mellan en eller flera borgenärer och gäldenären och utformas enligt parternas egen vilja.⁵⁰ Inom skatterätten behandlas de båda formerna av ackord på samma sätt.⁵¹ En ackordsvinst är enligt RÅ 1963 ref. 48 skattefri för gäldenären.⁵² Grege anser att anledningen till att ackordsvinst inte ska beskattas kan förklaras med att skatteförmågan inte ökar hos gäldenären, eftersom denne är på obestånd.⁵³

Grege sammanfattar rekvisiten för att efterskänkandet ska ses som ett skattefritt ackord för mottagaren enligt följande:

- Obestånd
- Villkorslöst efterskänkande
- "Frivillig" överenskommelse

⁴³ Skatteverkets ställningstagande 2006-02-01, diarienummer 131 61025-06/111.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08, diarienummer 131 478187-05/111.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Staberg, Lennart och David Kleist, *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s.149.

⁴⁸ Ibid. s. 149. Angående offentliga ackord kan sägas att de regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion samt i 12 kap. KonkL.

⁴⁹ Ibid s. 149. Se t.ex. 12 kap. 15 § KonkL angående lagregleringen.

⁵⁰ RÅ 1963 ref. 48.

⁵¹ Staberg, Lennart och David Kleist, *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s. 149.

⁵² Se även RÅ 1929 Fi 396 och RÅ 1929 Fi 2032.

⁵³ Grege, Göran, *Beskattning vid formellt och informellt ackord*, s. 73.

- Uppgörelse med en eller flera borgenärer⁵⁴

Angående *obeståndsbegreppet* hävdar Grege att Regeringsrätten tillämpar en fri tolkning.⁵⁵ I RÅ 1963 ref. 48 diskuterar Regeringsrätten ”bristande betalningsförmåga” och kommer fram till att om sådan föreligger kan det vara fråga om underhandsackord. Staberg och Kleist tror att Regeringsrätten idag skulle pröva om gäldenären är illikvid eller i framtiden kommer att bli det när den prövar om ett underhandsackord föreligger eller ej.⁵⁶ Kravet på obestånd anser Skatteverket innefattar att betalningsförmågan inte endast är tillfällig och hänvisar till RN 1960 4:4 och RN 1962 4:5.⁵⁷ Det är således enligt min mening inte säkert att obestånd enligt konkurslagen (1987:672), KonkL, måste föreligga för att underhandsackord ska kunna ske. Att underhandsackord kan ske om sådant obestånd föreligger torde enligt min mening vara ostridigt.

Kravet på *definitivt efterskänkande* behandlades i RÅ Aa-128/83 där Regeringsrätten fann att det inte var fråga om ett ackord när kreditgivare hade tillskjutit nio miljoner kr till ett bolag med ett underskott på 20 miljoner kr med villkoret att återbetalning skulle ske med en viss andel om det visade sig att underskottet inte var så stort som balansräkningen ifråga visade. Vid en senare skiljedom enades parterna om att bolaget skulle återbetala en viss del av tillskottet. Grege kommenterar rättsfallet och anger att anledningen till att överenskommelsen eller skiljedomen inte var att betrakta som ackord var att ”kreditorerna hade förbehållit sig viss rätt att återkomma med ytterligare krav”.⁵⁸ Vidare anger han följande:

”Vad gäller avtalet den 26 maj 1972 (förlikningsavtalet, *min anm.*) hade redan enligt avtalets innehåll, som det framgår av handlingarna i målet, tvisten hänskjutits till avgörande av skiljemän. I detta läge kunde ingendera parten förutse den slutliga utgången. Kravet på frivillighet fick därmed ej anses vara uppfyllt.”⁵⁹

Skatteverket ansluter sig till uppfattningen att rättsfallet uppställer krav på villkorslöst efterskänkande.⁶⁰

Att villkor som ställs mot annan än bolaget inte behöver frånta efterskänkandet sin karaktär av ackord förefaller framgå av ett mål från Kammarrätten i Göteborg där ett av parterna kallat ”kapitaltillskott” inte ansågs vara ett villkorat kapitaltillskott. Istället menade kammarrätten att det var ett underhandsackord. Det var en bank som efterskänkte en fordran på ett bolag med villkoret att aktieägarna senare under vissa förutsättningar

⁵⁴ Grege, Göran, *Beskattnings vid formellt och informellt ackord*, s. 73.

⁵⁵ *Ibid.* s. 136.

⁵⁶ Staberg, Lennart och David Kleist, *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s. 150.

⁵⁷ Skatteverkets handledning för 2009 års taxering, s. 587.

⁵⁸ Grege, Göran, *Beskattnings vid formellt och informellt ackord*, s. 93 f.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ Skatteverkets handledning för 2009 års taxering, s. 587.

skulle rösta för en återbetalning av eftergiften. Då villkoret inte riktade sig mot bolaget ifråga var efterskänkandet enligt kammarrätten ovillkorligt.⁶¹

3.2.2.3.3 Skattekonsekvenser av ackord

Ackord ska som sagt enligt 40 kap. 21 § IL minska underskottsavdraget. Vidare är, som ovan konstaterats, en ackordsvinst skattefri för gäldenären.⁶² Enligt mångas uppfattning föreligger avdragsrätt för borgenären p.g.a. ackordet trots att skattefrihet alltså råder för gäldenären. Exempelvis Grege hävdar att "[d]å ett ackord eller en ackordsliknande överenskommelse har ingåtts är avdragsrätten på borgenärssidan oftast klar då i sådant fall obestånd hos gäldenären har förutsatts."⁶³ Även Staberg och Kleist menar att reciprocitetsprincipen inte gäller ackord utan borgenären har avdragsrätt trots skattefriheten hos gäldenären.⁶⁴

Av en annorlunda uppfattning är Skatteverket som inte alls anser att alla ackordsförluster är avdragsgilla. Någon avdragsrätt föreligger aldrig för ackordsförlust i inkomstslaget kapital enligt Skatteverket som motiverar detta ställningstagande med att ackordet inte kan anses innebära en avyttring. I inkomstslaget näringsverksamhet kan avdragsrätt dock aktualiseras på t.ex. kundfordringar men inte heller i detta inkomstslag anser Skatteverket att något avdrag kan medges för ackordsförluster på kapitaltillgångar.⁶⁵

3.2.2.3.4 Oklart rättsläge

Det saknas rättsfall från Regeringsrätten som direkt tar sikte på situationen och det förefaller råda osäkerhet angående rättsläget bland kammarrätterna angående frågan om ackord uppstår vid omvandlingar. Här följer några domar som behandlar frågan.

Kammarrätten i Sundsvall ansåg i ett mål att omvandlingen av fordran till ovillkorat aktieägartillskott inte innebar en avyttring utan snarare ett efterskänkande av fordran⁶⁶ Med andra ord ansåg kammarrätten att omvandlingen var att se som ett efterskänkande samt att ett efterskänkande inte var att se som en avyttring. Omvandlingen till ovillkorade aktieägartillskott var alltså samtidigt ett efterskänkande, dvs. en term som ofta används i samband med ackord.

Kammarrätten i Göteborg ansåg att ett tillskott avseende en fordran på bolaget till vilket tillskottet gjordes inte innebar en avyttring. Kammarrätten

⁶¹ Kammarrätten i Göteborg, 2003-05-13, mål nr 666-01.

⁶² RÅ 1963 ref. 48, RÅ 1929 Fi 396 och RÅ 1929 Fi 2032.

⁶³ Grege, Göran, *Beskattnings vid formellt och informellt ackord*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1996, s. 60 f.

⁶⁴ Staberg, Lennart och Kleist, David, *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, Skattenytt nr 4 2005 s. 150.

⁶⁵ Skatteverkets handledning för 2009 års taxering, s. 589.

⁶⁶ Kammarrätten i Sundsvall, 2003-12-01, mål nr 1964-01.

menade: ”I förevarande fall har emellertid den som aktieägartillskott betecknade rättshandlingen inneburit ett avstående av en fordran mot det ifrågavarande bolaget. Fordran utslocknar i bolagets ägo. Även om avståendet från fordran skulle ha varit affärsmässigt betingat och således av onerös natur kan det därför inte anses som en sådan avyttring som utlöser reavinstbeskattning enligt 24 § 2 mom SIL.”⁶⁷ Domstolen använde termen ”avstående” av fordran samt sade inte uttryckligen att det var fråga om ett aktieägartillskott. Istället sade rätten ”den som aktieägartillskott betecknade rättshandlingen”. Rättsfallet har av Skatteverket åberopats som stöd för sin ståndpunkt angående ackord.⁶⁸

Kammarrätten i Jönköping avgjorde ett mål där en fordran som en bank hade på ett insolvent bolag överläts mot nominellt belopp till aktieägaren i bolaget (med möjlighet till nedsättning av köpeskillingen under förutsättning att aktieägaren fullgjorde betalningen upp till ett visst belopp) under villkor att aktieägaren omvandlade fordran till ett villkorat aktieägartillskott. Kammarrätten fann således att fordran föll bort genom det villkorade aktieägartillskottet och att detta innebar ett ackord som minskade underskottsavdraget. En omständighet som möjligen kan ha inverkat på bedömningen är att det i målet förelåg ett avtal mellan aktieägaren och banken om att företa dessa rättshandlingar. I vart fall Skatteverket resonerar som att detta förfarande var ämnat att kringgå reglerna för begränsning av underskottsavdrag.⁶⁹ Enligt min mening kan reglerna då inte gärna ha ansetts vara tillämpliga om aktieägaren på eget bevåg gjort samma sak. Att ett efterskänkande av en fordran ses som ett underhandsackord utesluter alltså inte, i vart fall enligt Kammarrätten i Jönköping, att det samtidigt är fråga om ett aktieägartillskott.

Sammanfattningsvis kan sägas att det alltså är mycket svårt att se en klar och tydlig linje i underrättspraxis och något svar på frågan om ackord uppstår vid omvandlingar förefaller enligt min mening omöjligt att finna i dessa mål.

En annan väg att gå för att undersöka om omvandlingar innebär ackord är att försöka besvara frågan om ackord innebär avyttring. Eftersom Regeringsrätten i t.ex. RÅ 2009 ref. 41 och RegR 4730-2006 har konstaterat att den omvandlade (värdelösa) fordran ansågs avyttrad i sin helhet, bör det också krävas att ackord innebär en avyttring för att en omvandling ska kunna innebära ett ackord. Annars blir det omöjligt att förstå hur det kan vara fråga om ackord vid sådana omvandlingar där den omvandlade tillgången anses avyttrad i sin helhet. Enligt Skatteverket föreligger inte någon avdragsrätt för ackordsförlust i inkomstslaget kapital, vilket motiveras med att ackordet inte kan anses innebära en avyttring. (I inkomstslaget näringsverksamhet kan avdragsrätt dock aktualiseras på t.ex.

⁶⁷ Kammarrätten i Göteborg, 2004-05-26, mål nr 6638-01.

⁶⁸ Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08, diarienummer 131 478187-05/111 och Skatteverkets ställningstagande 2006-02-01, diarienummer 131 61025-06/111.

⁶⁹ Kammarrätten i Jönköping, 2002-09-05, mål nr 2355-2356-2000.

kundfordringar men inte heller i detta inkomstslag anser Skatteverket att något avdrag kan medges för ackordsförluster på kapitaltillgångar.)⁷⁰

Uppfattningen att ackord inte innebär en avyttring vinner stöd i förarbetena, där frågan diskuteras i samband med införandet av IL. FAR var remissinstans och ansåg att ackordssituation borde omfattas av avyttringsbegreppet, men regeringen yttrade att någon sådan utvidgning inte avsågs.⁷¹

Även underrättspraxis tyder på en utbredd uppfattning att ackord inte innebär avyttring.⁷²

Inom kort kommer dock förhoppningsvis ett svar på frågan om ackord numera innebär avyttring eller inte. Regeringsrätten har i december 2009 meddelat prövningstillstånd i tre mål där kammarrätten har kommit fram till att underhandsackord inte leder till en avyttring av den nedsatta fordran.⁷³

I doktrinen råder det delade meningar angående om omvandlingar medför ackord. Palmström och Fredriksson påtalar att för det fallet att bolaget är insolvent vid omvandling av en fordran ”ligger det nära till hands att jämställa omvandlingen med ett underhandsackord.”⁷⁴ Arvidsson menar däremot att det följer av principavgörandet i RÅ 2009 ref. 41 att det inte kan vara fråga om ackord när vare sig fordringar eller villkorade aktieägartillskott omvandlas, ”oavsett i vilken ekonomisk situation bolaget än befinner sig.”⁷⁵ Han har redan innan rättsfallet hävdat att det inte finns någon ”juridisk grund för att hävda att en nedgång i värdet på en fordran eller en rätt till återbetalning av villkorat aktieägartillskott skall jämföras med ackord.”⁷⁶ Vidare påpekar han, dock beträffande aktiebolag, att skyldighet finns att skriva ned fordran till marknadsvärdet enligt god redovisningssed.⁷⁷

3.3 Konsekvenser för tillskottsgivaren

Personen som äger tillgången som omvandlas kommer att erfara att en mängd skatterättsliga frågor är relaterade till omvandlingen. Många har fått

⁷⁰ Skatteverkets handledning för 2009 års taxering, s. 589.

⁷¹ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 522.

⁷² I bl.a. följande fall har ackord inte ansetts innebära avyttring: Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4285-04, dom den 24 januari 2007, Kammarrätten i Göteborg mål nr 6482-04, dom den 14 september 2006, samt Kammarrätten i Jönköping, 3784-02, dom den 21 oktober 2005.

⁷³ RegR 3798-09, RegR 3799-09 och RegR 5401-09.

⁷⁴ Palmström, Per och Anders Fredriksson, *Ytterligare något om avdrag för kapitalförluster på fordringar, aktieägartillskott och aktier*, s. 774 f.

⁷⁵ Arvidsson, Richard, *Nytt klargörande rättsfall avseende omvandling av fordran och villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott*, s. 996.

⁷⁶ Arvidsson, Richard, *Omvandling av villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott*, s. 716.

⁷⁷ *Ibid.* s. 716 f.

svar genom rättspraxis. Både frågorna och svaren kommer att behandlas nedan. Tyvärr finns det också många frågor som saknar ett givet svar. I dessa fall behandlas frågeställningen och även åsikter i doktrinen och rättspraxis, som då alltså inte utgörs av några klara prejudikat. Till att börja med behandlas frågan om vilket värde aktieägartillskott ska anses uppgå till. Sedan behandlas frågan om omvandlingen innebär en avyttring av den omvandlade tillgången. Därefter behandlas frågor kring rätten till återbetalning av detta aktieägartillskott.

3.3.1 Värdering av tillskottet

3.3.1.1 Villkorat aktieägartillskott omvandlas till ovillkorat

När ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat är det marknadsvärdet av det villkorade aktieägartillskottet vid omvandlingstidpunkten som avgör storleken på det ovillkorade aktieägartillskottet. Detta framgår av RÅ 2002 ref. 107. Frågan som egentligen behandlades var om ett ovillkorat aktieägartillskott som ska höja omkostnadsbeloppet har getts. Regeringsrätten yttrade följande:

”När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskott inte anses ske med högre belopp än som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Med hänsyn till den skilda karaktären på villkorade och ovillkorade aktieägartillskott måste detsamma gälla om ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat.”

I ovannämnda mål kom Regeringsrätten fram till att det villkorade aktieägartillskottet saknade värde vid omvandlingen och det således inte var fråga om ett lämnande av ”ett ovillkorat aktieägartillskott som kan medföra en höjning av omkostnadsbeloppet.”⁷⁸

3.3.1.2 Fordran omvandlas till ovillkorat aktieägartillskott

Samma sak gäller när det är fråga om att bestämma storleken på ovillkorade aktieägartillskott som lämnas genom omvandling av fordringar. RÅ 2002 not. 216 rörde frågan om det hade lämnats något ovillkorat aktieägartillskott som påverkade omkostnadsbeloppet genom en omvandling av en fordran. Liksom i RÅ 2002 ref. 107 konstaterade domstolen att det är marknadsvärdet på den omvandlade tillgången vid omvandlingstillfället som avgör storleken på aktieägartillskottet. Då det i det här fallet var fråga om en omvandling av en fordran långt efter det att bolaget hade försatts i konkurs ansåg Regeringsrätten att fordringen var värdelös ”och att åtgärden endast haft den effekten för bolaget att dess skulder och därmed också dess sammanlagda underskott minskat.” Alltså hade inget ovillkorat

⁷⁸ RÅ 2002 ref. 107.

aktieägartillskott som påverkade omkostnadsbeloppet lämnats i det här målet heller.

3.3.1.3 Fordran omvandlas till villkorat aktieägartillskott

I december kom ett antal Regeringsrättsdomar som behandlade aktieägartillskott, däribland RÅ 2002 ref. 107 och RÅ 2002 not. 216. Något som inte explicit behandlades i något av dessa rättsfall är till vilket värde ett villkorat tillskott som getts genom omvandling av fordran ska anses uppgå. Dessa får som bekant inte läggas till omkostnadsbeloppet och skiljer sig därför från de ovillkorade aktieägartillskotten. Men även om frågan inte behandlas anges ändå i domskälen i både RÅ 2002 ref. 107 och not. 216 att ett tillskott inte kan anses uppgå till högre belopp än den tillskjutna tillgångens värde vid tillskottstillfället. Det anges inte att det skulle vara några särregleringar av vissa tillgångar.

Att resonemanget är tillämpligt även vid omvandlingar mellan fordringar och villkorade aktieägartillskott ansåg även Kammarrätten i Göteborg.⁷⁹

Av RÅ 2009 ref. 47 I följer att vad som erlades för den omvandlade tillgången angavs vara anskaffningsvärde för det villkorade aktieägartillskottet. Emellertid omvandlades tillgången direkt efter förvärvet, vilket leder till att marknadsvärdet troligen var detsamma som vad tillgången köptes för.⁸⁰

3.3.2 Ett alternativ i doktrinen – tillskottets värde bör motsvara fordrans nominella belopp

Även om rättsläget avseende värderingen av tillskott förefaller förhållandevis klart, har målen diskuterats en del i doktrinen och eftersom en del av uppsatsens syfte är att bedöma rimligheten i rättsläget återges här några röster som hörts. I åtminstone två artiklar har rimligheten i rättsläget diskuterats.

Tivéus menar att Regeringsrättens resonemang om att värdet på det ovillkorade tillskottet motsvaras av marknadsvärdet på den tillskjutna tillgången ska tillämpas vid tillskott av annan tillgång än kontanta medel, dock med undantag för fordringar. Anledningen är att genom omvandlingen försvinner en skuld för bolaget motsvarande det nominella värdet av fordran. Detta gäller oavsett bolagets ekonomiska ställning.⁸¹ När en fordran omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott bör således fordrans nominella belopp räknas till aktiernas omkostnadsbelopp. Som ytterligare

⁷⁹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2995-04, dom 2006-04-03.

⁸⁰ Målet refereras mer utförligt nedan i avsnitt 3.3.4.1.

⁸¹ Tivéus, Ulf, *Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs*, s. 219.

stöd för sin tes anför Tivéus att om ett ovillkorat tillskott först hade skett och skulden därefter hade återbetalats med de tillskjutna pengarna, hade tillskottet fått räknas till omkostnadsbeloppet. Den ekonomiska konsekvensen av de båda förfarandena är densamma. Beträffande omvandlingar mellan villkorade och ovillkorade aktieägartillskott anser han att det egentligen inte borde ske någon ny värdering eftersom det inte sker något nytt tillskott, utan bara ett eftergivande av återbetalningsanspråket.⁸²

Palmström och Fredriksson håller med Regeringsrätten att då det är fråga om andra tillgångar än kontanta medel, det är den omvandlade tillgångens värde vid omvandlingen som ska sätta det övre taket för hur mycket som ska anses ha tillskjutits bolaget. De håller således inte med Tivéus om att det beträffande fordringar istället ska vara det nominella värdet som avgör. Vad som ska avgöra är istället om aktierna har förbättrats, eftersom anledningen till att omkostnadsbeloppet ökas med ovillkorade aktieägartillskott är att dessa ses som förbättringsutgifter. Någon förbättring med det nominella värdet sker inte om marknadsvärdet är lägre, menar författarna. Detta trots de redovisningsmässiga effekter som uppkommer och som enligt dem är Tivéus enda och otillräckliga argument.⁸³

Även beträffande omvandlingar av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade ställer sig Palmström och Fredriksson, till skillnad från Tivéus, bakom Regeringsrättens ståndpunkt och menar att vad som avgör om omkostnadsbeloppet ska ökas eller inte är om aktierna har förbättrats, eftersom anledningen till att ovillkorade aktieägartillskott ska öka omkostnadsbeloppet är att de är förbättringsutgifter. Så är fallet när ett villkorat aktieägartillskott som inte är värdelöst omvandlas. Då förbättras varje akties värde, eftersom tillskottsgivarens prioriterade utdelning inte står i vägen för övrig utdelning. Så är dock inte fallet om det villkorade aktieägartillskottet är värdelöst, eftersom dess vara eller icke vara inte påverkar värdet på aktierna, då det inte hade kunnat bli fråga om någon utdelning även om det inte hade omvandlats. Ytterligare skäl för att omkostnadsbeloppet inte ska påverkas då ett värdelöst villkorat aktieägartillskott omvandlas är enligt författarna att tillskottsgivaren inte har haft någon utgift.⁸⁴

3.3.3 Avyttring av den omvandlade tillgången?

3.3.3.1 Avyttringsbegreppet – lagrum och förarbeten

En fråga som uppkommer vid omvandlingar är huruvida kapitalvinstberäkning ska ske på den omvandlade tillgången, och om så ska ske både då det är fråga om en fordran och då det är ett villkorat aktieägartillskott som omvandlas. Detta kommer att behandlas i det

⁸² Tivéus, Ulf, *Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs*, s. 219.

⁸³ Palmström, Per och Fredriksson, Anders, *Ytterligare något om avdrag för kapitalförluster på fordringar, aktieägartillskott och aktier*, s. 766.

⁸⁴ *Ibid.*

följande. Först redogörs kort för lagregleringen på området och därefter följer en genomgång av praxis, följt av förarbetsuttalanden och doktrin.

Av 41 kap. 1 § IL följer att inkomster och utgifter från kapitalvinster och kapitalförluster räknas till inkomstslaget kapital, såvida inte de aktuella inkomsterna eller utgifterna ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital avses enligt 41 kap. 2 § IL bl.a. vinst och förlust vid avyttring av tillgångar. I 44 kap. IL regleras de grundläggande frågorna angående kapitalvinst och kapitalförlust. Enligt 44 kap. 1 § IL gäller bestämmelserna alla tillgångar och förpliktelser om inget annat föreskrivs. I samma paragraf anges dock att det finns särregleringar av vissa tillgångar i 45-52 kap.. 44 kap. 2 § IL stadgar att vad som föreskrivs för kapitalvinster i 44, 45, 46, 47, 48, 48 a samt 50, 52 och 54 kap. gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster.

Huvudregeln för kapitalvinstberäkningen är enligt 44 kap. 13 § IL att kapitalvinsten är skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången eller för den utfärdade förpliktelsen minskad med utgifterna för avyttrandet eller utfärdandet och omkostnadsbeloppet. Paragrafen innebär alltså att, för att en kapitalvinst eller kapitalförlust ska kunna uppkomma, måste det ha varit fråga om en avyttring av en tillgång eller ett utfärdande av en förpliktelse. I den här uppsatsen behandlas endast avyttringssituationen, då det är den som aktualiseras vid omvandlingar. Omkostnadsbeloppet avser enligt 44 kap. 14 § IL, såvida inget annat föreskrivs, anskaffningsutgiften ökat med förbättringsutgifter.

Vad är då en avyttring av tillgångar? Huvudregeln anges i 44 kap. 3 § IL som stadgar att det ska vara fråga om försäljning, byte eller liknande överlåtelse av tillgångar. Utöver huvudregeln finns vissa kompletterande bestämmelser angående avyttring. I 44 kap. 4 § IL stadgas bl.a. att till avyttring räknas att innehavaren av en fordran får betalt för denna. Vidare framgår av 44 kap. 7 § IL att om bolaget som gett ut ett värdepapper träder i likvidation ska värdepappret anses avyttrat. Enligt 44 kap. 8 § IL gäller att ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Detsamma gäller om företaget upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, eller upplöses genom fusion eller fission. Paragrafens andra stycke ger för handen att då det är fråga om sådana konkurser som avses i 1 st. 1 p. en kapitalförlust alltid ska anses definitiv när företaget försätts i konkurs. Med andra ord innebär paragrafen bl.a. att kapitalförlust på värdepapper utgivna av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening anses definitiv då bolaget försätts i konkurs.

I förarbetena till den förändrade skattelagstiftningen 1990 föreslogs att en definition av avyttring skulle tas in i lagstiftningen. Följande yttrades:

”Med avyttring avses köp, byte eller därmed jämförliga överlåtelser (prop. 1967:153 s. 42) Det saknas dock en reglering i lag av denna innebörd av begreppet. Avgörande för om en avyttring skett är att egendomen eller en del av egendomen definitivt avhänsts ägaren. Av rättspraxis framgår att en avyttring i vissa fall ansetts föreligga även när egendomen utslöcknar utan att den byter ägare (RÅ 1938 ref 11, RÅ 1977 ref 39 och RÅ 84 1:60)”⁸⁵

Vidare sägs att avyttringsbegreppet inte ska påverkas av att en definition tas in i lagen.⁸⁶ Att ackord inte innebär avyttring enligt förarbetena har redogjorts för ovan.⁸⁷

Beskattningstidpunkten är enligt 44 kap. 26 § IL för kapitalvinster det beskattningsår då tillgången avyttrades. Av samma lagrum följer att kapitalförluster får dras av som kostnad först det beskattningsår förlusten är definitiv.

3.3.3.2 De olika omvandlingssituationerna

Praxis angående om omvandlingar innebär avyttringar har varit minst sagt spretig. På senare år har förtydligande rättsfall kommit. Det här avsnittet syftar till att visa det aktuella rättsläget, men även kort visa på de tidigare oklarheter som rådde och i vissa fall fortfarande råder. Nedan redogörs för praxis och i viss mån doktrin angående de tre olika tänkbara omvandlingarna.

3.3.3.2.1 Omvandling av en fordran till ovillkorat aktieägartillskott

En snabb titt i backspeglarna visar att det, fram till dess att bl.a. domen i RÅ 2009 ref. 41 avkunnades i mars 2009, var mycket osäkert om omvandlingar skulle innebära avyttringar och underrättspraxis var mycket spretig. Som exempel kan nämnas att Kammarrätten i Göteborg i ett rättsfall fann att omvandling av fordran till ovillkorat aktieägartillskott innebar avyttring⁸⁸ och i två andra att så inte var fallet.⁸⁹ Rättsfall där domstolen menar att det inte är fråga om avyttring finns också från kammarrätterna i Stockholm och Sundsvall.⁹⁰

I RÅ 2009 ref. 41 klargjorde så Regeringsrätten att en (värdelös) fordran ska anses vara avyttrad då den omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott. Den skattskyldige omvandlade en fordran på ett av honom helägt bolag till

⁸⁵ Prop. 1989/90:110 s. 392.

⁸⁶ Ibid. s. 393.

⁸⁷ Prop. 1999/00:2 del 2 s. 522. Se ovan under avsnitt 3.2.2.3.5.

⁸⁸ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 318-06, dom 2007-05-09.

⁸⁹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 5476-03, dom 2004-08-30 samt mål nr 6638-01, dom 2004-05-26.

⁹⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5174-04, dom 2005-05-30 samt mål nr 4234-05, dom 2006-06-30 och mål nr 799-05, dom 2005-10-13 och Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1964-01, dom 2003-12-01.

ett ovillkorat aktieägartillskott. En knapp månad senare gick bolaget i konkurs, men hade enligt förvaltningsberättelsen varit på obestånd redan vid omvandlingstillfället. Regeringsrätten konstaterade att med aktieägartillskott ”brukar avses tillskott, i form av kontanta medel eller andra tillgångar, som inbetalas till ett bolag under sådana omständigheter att det kan tas upp som en tillgång hos bolaget utan att en motsvarande skuld tas upp (jfr NJA 1988 s. 620).” Vidare konstaterade Regeringsrätten att i det här fallet utgörs tillskottet av att den skattskyldige har avstått från en fordran på bolaget och att detta innebär att bolagets ”egna kapital ökat i motsvarande mån”. Beträffande avyttringsbegreppet yttrade domstolen bl.a. följande:

”Den nuvarande lagregleringen av avyttringsbegreppet infördes väsentligen i samband med 1990 års skattereform. I förarbetena anfördes följande (prop. 1989/90:110 s. 392 och s. 710). Begreppet avyttring har i praxis getts en vid innebörd. Avgörande för om avyttring skett är att egendomen eller en del därav definitivt avhånts ägaren. I vissa fall har avyttring ansetts föreligga även när en egendom utslocknar utan att den byter ägare. Den föreslagna lagregleringen av avyttringsbegreppet är inte avsedd att innebära någon ändring i dessa avseenden.”

Regeringsrätten gav i samma mål exempel från sin praxis där innebörden av begreppet avyttring har tolkats extensivt. Ändring av storleken av ett aktieslags rätt till utdelning innebar avyttring enligt RÅ 1997 ref. 81, RÅ 2000 ref. 44 och RÅ 2005 ref. 76. Regeringsrätten påpekade i målet att i RÅ84 1:1 innebar inte ”enbart en omvandling av ett slag av aktier till ett annat, där varken bolagets totala aktiekapital, bolagets förmögenhetsmassa eller aktiernas andelstal ändrats” någon avyttring. Domstolen nämnde att ovillkorade aktieägartillskott i praxis har lagts till ”anskaffningsutgiften för aktierna eller som en förbättringsutgift och således påverkat omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen.” Vidare refererades RÅ 2002 not. 216. Till slut redogjorde Regeringsrätten för sin bedömning av förevarande mål. Den lyder som följer:

”Det tillskott [den skattskyldige] lämnat bolaget innebär att hans fordran upphört att gälla. För bolagets del innebär åtgärden att det egna kapitalet ökat i motsvarande grad. Även om bolagets ekonomiska situation vid tillskottet var sådan att [den skattskyldiges] fordran då kan antas ha saknat marknadsvärde, får åtgärden skattemässigt anses innebära att fordringen avyttrats. [Den skattskyldige] är således berättigad till yrkat avdrag för kapitalförlust.”

Regeringsråden Sandström och Fernlund var skiljaktiga och ville inte medge avdrag för den skattskyldige. De hänvisade till RÅ 2002 not. 216 och RÅ 2002 ref. 107 och menade att inte heller i förevarande fall fanns något marknadsvärde för fordran och således kan inte omkostnadsbeloppet höjas av tillskottet. Av den anledningen anser de att ingen ersättning har erlagts för fordringen och att den därför inte kan anses avyttrad.

Även RegR 4730-2006 gällde frågan huruvida en fordran skulle anses avyttrad när den omvandlades till ett ovillkorat aktieägartillskott. Regeringsrätten konstaterade först att den skattskyldige sedan år 2001 var en av sju aktieägare i bolaget, att han lånade ut pengar till bolaget i juli 2002 och att han omvandlade fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott den 20 augusti 2002, vilket var en dag innan bolaget försattes i konkurs. Domstolen redogjorde därefter för vad som brukar avses med aktieägartillskott och hänvisar till det s.k. Snabbhaksfallet, NJA 1988 s. 620. Tillgången ska ha tillskjutits bolaget på sätt som gör att den hos bolaget kan tas upp som just en tillgång utan att den ska tas upp som skuld. I förevarande fall utgjordes tillskottet alltså av en fordran och detta ledde till att bolagets egna kapital ökade med fordrans belopp. Därefter formulerade sig Regeringsrätten på samma sätt som i RÅ 2009 ref. 41 och går alltså igenom vad 44 kap. 3 § stadgar om avyttring, hur avyttringsbegreppet behandlades i prop. 1989/90:110 s. 392 och s. 710, hur praxis har visat på ett vitt avyttringsbegrepp samt att ovillkorade aktieägartillskott i praxis har ansetts böra räknas in i aktiernas omkostnadsbelopp. Till sist refererades även här RÅ 2002 not. 216, innan Regeringsrätten gjorde samma bedömning som i RÅ 2009 ref. 41.

De två regeringsråden Sandström och Fernlund som skrev sig skiljaktiga i RÅ 2009 ref. 41 gjorde så även i detta mål och med samma motivering.

Med dessa två rättsfall är det alltså konstaterat att det i vart fall beträffande omvandlingar av fordringar till ovillkorade aktieägartillskott är fråga om avyttring av fordringarna. Det bör dock påminnas om att det i båda målen fanns två dissidenter.

Skatteverket har i ett ställningstagande vidgått att det är fråga om avyttring när en fordran omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott.⁹¹

I doktrinen har Forsell och Fjärstedt framfört att eftersom det i målen har varit fråga om omvandlingar av värdelösa fordringar till ovillkorade aktieägartillskott bör man endast i sådana fall anse att fordran avyttras. Om fordrans marknadsvärde motsvarar det nominella värdet ska detta värde istället räknas till omkostnadsbeloppet. Detsamma gäller om fordran inte är helt värdelös utan är täckt till viss del, eftersom det inte är realistiskt att lägga en del av fordran till omkostnadsbeloppet och medge avdrag för resten av den.⁹²

Tivéus menar istället att "[d]en del av avskaffningsutgiften för den omvandlade fordringen som inte har kunnat beaktats som del av

⁹¹ Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, diarienummer 131 424735-09/111.

⁹² Forsell, Patric och Fjärstedt, Patrik, *Internationellt: Från fordran till aktieägartillskott – Skatte- och redovisningsmässiga värderingsfrågor vid omvandlingar*, Balans nr 6/7 2009 s. 41.

omkostnadsbeloppet för aktierna kan således i stället utnyttjas som kapitalförlust på fordringen vid omvandlingen.”⁹³

3.3.3.2.2 Omvandling av fordringar till villkorade aktieägartillskott

Enligt RÅ 2009 ref. 47 I innebär en omvandling av en fordran till ett villkorat aktieägartillskott ”att en kapitalvinstbeskattad tillgång (fordringen) ersätts av en annan sådan tillgång (anspråket på återbetalning).”⁹⁴ Anskaffningsvärdet för anspråket på återbetalning var enligt domstolen det belopp fordringen hade anskaffats för. Till saken hör att omvandlingen skedde direkt efter förvärvet av fordringen. Domstolen uttalade dock inte uttryckligen att omvandlingen innebär en avyttring.

Kammarrätten i Göteborg ansåg redan 2006 att omvandlingar av fordringar till villkorade aktieägartillskott innebar avyttring.⁹⁵

Skatteverket anser att det i princip är fråga om avyttring när fordringar omvandlas till villkorade aktieägartillskott.⁹⁶

Med andra ord finns det mycket som tyder på att även omvandlingar av fordringar till villkorade aktieägartillskott är att betrakta som avyttring.

3.3.3.2.3 Omvandling av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade

Det finns inget solklart rättsfall angående om ett villkorat aktieägartillskott ska anses avyttrat om det omvandlas till ett ovillkorat. Att det villkorade aktieägartillskottet upphör att existera genom omvandlingen framgår dock av RÅ 2005 not. 82. Målet behandlar möjligheterna att få avdrag för kapitalförlust vid en koncernintern försäljning av rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott, men trots att målet alltså rör koncernförhållanden väljer jag att behandla det i uppsatsen då det ändå kan tjäna som underlag till en diskussion kring följderna av omvandlingar av nämnda slag.

I en ansökan om förhandsbesked förelåg följande förutsättningar. X AB hade tillskjutit villkorade aktieägartillskott till det hälftenägda Y AB. Aktierna och rätten till återbetalning såldes senare till ett annat bolag inom koncernen. På återbetalningsrätten gjordes då en stor förlust. Bolaget angav att Skatterättsnämnden skulle utgå ifrån att ersättningen inte understeg marknadsvärdet. En fråga som ställdes rörde huruvida avdrag för förlust på det villkorade aktieägartillskottet skulle medges om det omvandlades till ett

⁹³ Tivéus, Ulf, *Rättsfall – Nya mål om avyttringsbegreppet – kommentar till*

Regeringsrättens domar den 23 mars och den 14 maj 2009, Skattenytt nr 11 2009 s. 739.

⁹⁴ För en utförlig redogörelse av rättsfallet, se nedan under avsnitt 3.3.3.1.

⁹⁵ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2995-04, dom 2006-04-03.

⁹⁶ Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, diarienummer 131 424735-09/111.

ovillkorat av förvärvaren. Dessutom frågades om betydelsen av avdragsbegränsningar för koncerninterna överlåtelser i nuvarande 25 kap. 10 § IL men dessa bortses från här.

Skatterättsnämnden utgick i sin bedömning från att ersättningen inte understeg marknadsvärdet och ansåg bl.a. följande: Eftersom RÅ 2002 ref. 107 stadgar att, vid en omvandling mellan ett villkorat och ett ovillkorat aktieägartillskott, marknadsvärdet av det förra ska anses tillskjutet, stod det därigenom klart att det villkorade aktieägartillskottet skulle anses avyttrat till marknadsvärdet. Skatterättsnämnden ansåg i sitt förhandsavgörande att det villkorade aktieägartillskottet ansågs upphöra att existera vid omvandlingen, vilket ledde till att kapitalförlusten fick dras av enligt nuvarande 25 kap. 10 § IL.

Regeringsrätten prövade förhandsbeskedet och även domstolen fann att det villkorade aktieägartillskottet upphörde att existera genom omvandlingen. Dock menade Regeringsrätten att underlaget inte möjliggjorde något svar på om någon förlust skulle uppkomma, eftersom det inte redogjorts för om det fanns några andra villkor eller transaktioner som hade samband med överlåtelser.

I underrättspraxis finns det mål som pekar åt motsatta håll. Kammarrätten i Stockholm har ansett ett det inte är fråga om en avyttring då ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat. Någon mer ingående motivering gavs dock inte.⁹⁷ Kammarrätten i Göteborg menade dock att Regeringsrätten i RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 216 och RÅ 2005 not. 82 visar att en omvandling av en fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott är att se som avyttring. Kammarrätten anförde att Regeringsrätten visserligen inte uttryckligen angav i RÅ 2002 ref. 107 att omvandlingen innebar avyttring, men Regeringsrätten konstaterade att aktieägartillskotten har skilda karaktärer. Då ett villkorat aktieägartillskott är att se som en ”svävande fordringsrätt” enligt RÅ 2002 ref. 215 fanns det enligt kammarrätten ingen anledning att inte behandla en omvandling av en sådan till ett ovillkorat aktieägartillskott på annat sätt än om det hade varit en fordran. Således ansågs avyttring föreligga.⁹⁸

I doktrinen anser Tivéus att det mest sannolika är att Regeringsrättens praxis innebär att även omvandlingar av villkorade till ovillkorade aktieägartillskott utgör avyttring. Han har svårt att se varför det skulle vara någon materiell skillnad mellan sådana omvandlingar och omvandlingar av fordringar.⁹⁹

Arvidsson menar också att det är klarlagt att omvandling mellan villkorade och ovillkorade aktieägartillskott innebär avyttring. Detta anser han följa av avgörandet i RÅ 2009 ref. 41 och rättsfrågan i det målet ”är av principiell

⁹⁷ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5469-06, dom 2007-03-26.

⁹⁸ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2329-07, dom 2008-05-19.

⁹⁹ Tivéus, Ulf, *Rättsfall – Nya mål om avyttringsbegreppet – kommentar till Regeringsrättens domar den 23 mars och 14 maj 2009*, s. 739.

karaktär”.¹⁰⁰ Dock ansåg han detta följa även redan av RÅ 2002 ref. 107 där Regeringsrätten konstaterade att villkorade och ovillkorade tillskott har skilda karaktärer.¹⁰¹

Skatteverket menar i ett ställningstagande från den 1 juni 2009 att en sådan omvandling ”i princip” är en avyttring.¹⁰²

3.3.4 Oklarheter kring rätten till återbetalning av villkorade aktieägartillskott

Historiskt sett har återbetalningar av villkorade aktieägartillskott betraktats som återbetalningar av lån. Det har under 2009 kommit två rättsfall som ytterligare förtydligar rättsläget angående återbetalningar, men tyvärr också väcker vissa frågor. Dessa frågor kommer att diskuteras i analysen.

3.3.4.1 RÅ 2009 ref. 47 I

RÅ 2009 ref. 47 I behandlade frågan om den skatterättsliga behandlingen av återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott som skett genom omvandling av en fordran. Fordringen hade förvärvats till underpris samtidigt med hälften av aktierna i ett bolag och där bolaget efter förvärvet var att betrakta som fåmansbolag. Ett moderbolag och dess dotterbolag hade fordringar på ett av dotterbolaget ägt bolag, nedan kallat bolag X. Fordringarna uppgick tillsammans till ett belopp om 16 737 244 kr. Moderbolaget och dotterbolaget gick i konkurs och fordringarna köptes, tillsammans med aktierna i bolag X mot vilket fordringarna fanns, av en privatperson som erlade 125 000 kr för aktierna och 175 000 kr för fordringarna. Dagen därpå förvärvade den i målet skattskyldige hälften av dessa aktier för 62 500 kr, men även rätten till halva fordringsbeloppet, 8 368 622 kr, för vilket han erlade 87 500 kr. Fordringarna omvandlades nu till villkorade aktieägartillskott. Senare erhöll den skattskyldige genom återbetalning av en del av det villkorade aktieägartillskottet 740 000 kr, vilket redovisades som inkomst i kapital. Han beräknade sin kapitalvinst genom att subtrahera anskaffningsvärdet som uppgick till 87 500 kr. Bolaget i fråga var ett fåmansföretag och den skattskyldiges andelar var kvalificerade.

Regeringsrätten konstaterade att då villkorade aktieägartillskott inte är reglerade i skatterättslig lagstiftning får man gå till praxis för att avgöra hur de ska behandlas. Domstolen räknade upp ett antal avgöranden, däribland RÅ83 1:42, RÅ 1988 ref. 65 och RÅ 2002 ref. 107 och yttrade att det följer av denna praxis att återbetalning av villkorade aktieägartillskott ska ses som återbetalning av lån, men också ”att anspråket på återbetalning ska ses som

¹⁰⁰ Arvidsson, Richard, *Nytt klagande rättsfall avseende omvandling av fordran och villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott*, s. 992.

¹⁰¹ Arvidsson, Richard, *Omvandling av villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott*, s. 711.

¹⁰² Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111.

en tillgång som kan bli föremål för kapitalvinstbeskattning.” I förevarande fall gjorde Regeringsrätten följande bedömning:

”Den skattskyldiges omvandling av sin fordran på bolaget till ett villkorat aktieägartillskott innebär att en kapitalvinstbeskattad tillgång (fordringen) ersätts av en annan sådan tillgång (anspråket på återbetalning). Annat har inte framkommit än att anskaffningsutgiften för anspråket på återbetalning är vad [P. B.] betalat för fordringen, dvs. 87 500 kr. Den del av det återbetalade beloppet som överstiger 87 500 kr utgör därmed kapitalvinst.”

Liksom kammarrätten fann Regeringsrätten att lag mot skatteflykt (1995:575), skatteflyktslagen, inte var tillämplig. De båda domstolarna fann att de tre första rekvisiten var uppfyllda, men att förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte, eftersom Regeringsrätten skatterättsligt började se återbetalningar av villkorade aktieägartillskott som återbetalning av lån i slutet på 1980-talet och detta diskuterades då det föreslogs att utskiftningsskatten skulle avskaffas. Denna rättspraxis var alltså känd för lagstiftaren men denne hade ändå inte vidtagit några åtgärder mot uppläggen.

Regeringsrådet Hamberg skrev sig skiljaktig och menade att Skatteverkets talan skulle bifallas. Inom skatterätten fingeras att det finns en fordran mot bolaget, en s.k. ”svävande” fordringsrätt, trots att det egentligen inte finns någon betalningsförpliktelse kvar för bolaget efter tillskottet. Hamberg anförde:

”Detta skatterättsliga synsätt har sin bakgrund i att belopp som utdelas från bolaget till tillskottsgivaren hos denne inte kan sägas utgöra en avkastning på i bolaget investerat kapital utan, ekonomiskt sett, endast en ersättning för vad som tidigare tillskjutits. Vad som civilrättsligt utgör utdelning, behandlas därför som en kapitalvinst avseende den av tillskottsgivaren genom tillskottet förvärvade svävande fordringsrätten. Om, som i förevarande fall, det som tillskjutits saknar värde är emellertid ett sådant resonemang inte tillämpligt. Utdelade belopp saknar erforderligt samband med tillskottet och utgör inget annat än avkastning av bolagets kapital. Anledning saknas enligt min mening till en fortsatt utveckling av praxis innebärande att en svävande fordringsrätt mot bolaget ska anses uppkomma även i de fall då tillskottet utgörs av en nominell fordran på bolaget utan värde.”

3.3.4.2 RÅ 2009 ref. 47 II

Detta mål berör inte omvandling av fordran till aktieägartillskott, men är fortfarande intressant eftersom målet i övrigt uppvisar likheter med RÅ 2009 ref. 47 I. Dessutom kan målet vara föremål för en diskussion kring konsekvenser av att man genom att ändra vissa förutsättningar får målet att beträffande sakomständigheterna mer likna de ovan refererade målen.

I målet ägde den skattskyldige samtliga aktier i ett bolag X, som i sin tur ägde AB A, med dotterbolaget AB B. AB B köpte aktierna i AB C av ett brittiskt bolag. Den skattskyldige köpte samtidigt rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott som AB C tidigare hade fått. Det nominella värdet uppgick till 17 417 000 kr men köpeskillingen var 10 000 kr. Senare beslutade bolagsstämman i AB C att återbetala 1 000 000 kr till den skattskyldige, som redovisade en kapitalvinst på 990 000 kr. AB C fick möjlighet att återbetala aktieägartillskottet genom koncernbidrag.

Regeringsrätten fastslog att den skattskyldiges andelar är kvalificerade, samt att rättshandlingarna ”rent faktiskt” hade gjorts såsom påståtts av den skattskyldige och att det inte finns möjlighet att angripa förfarandet med hjälp av IL, men att skatteflyktslagen var tillämplig. Regeringsrätten gjorde följande bedömning:

”[Den skattskyldige] har genom sitt ägande i [bolaget X] kontrollerat de andra bolagen. Det av [den skattskyldige] förvärvade anspråket på återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet har för honom haft ett värde endast på grund av det avgörande inflytande som han, utan att själv vara aktieägare, haft över [AB C]. Det är ostridigt att utbetalningen till honom inte skulle ha kunnat komma till stånd om inte [AB C] tillförts koncernbidrag i viss omfattning. Det framstår vidare som klart att det egentliga skälet för förfarandet varit att ge [den skattskyldige] en möjlighet att, under återopande av det villkorade aktieägartillskottet, lyfta vinstmedel från koncernen med beskattning enbart i inkomstslaget kapital och därmed undgå en beskattning enligt bestämmelserna i 57 kap. IL.”

Således tillämpade Regeringsrätten skatteflyktslagen och den skattskyldige ansågs ha fått utdelning och beskattades därefter.

Regeringsråden Knutsson och Stenman var skiljaktiga i målet. De menade att praxis angående villkorade aktieägartillskott innebär att återbetalning ska ses som återbetalning av lån om inte särskilda omständigheter föreligger. Vad dessa innebär har inte förtydligats, men de ansåg att det ska vara fråga om ”speciella förhållanden i det enskilda fallet” och att

”[e]nbart den omständigheten att en återbetalning görs från ett fåmansbolag till någon som, i likhet med [den skattskyldige], har övertagit tillskottsgivarens rätt kan därmed knappast utgöra särskilda omständigheter och detta oaktat att en återbetalning av ett tillskott i en sådan situation ofta framstår som skattemässigt mer förmånlig än en utdelning.”

Inte heller spelade det enligt de skiljaktiga någon roll att återbetalningen finansierades med koncernbidrag. Angående det fjärde rekvisitetet för skatteflyktslagens tillämpning sades att praxisen kring behandlingen av aktieägartillskott tillkom innan fåmansbolagsbeskattningsreglerna infördes. De yttrade:

”Dessa regler har medfört att det många gånger framstår som särskilt förmånligt att i samband med ett förvärv av aktier i ett fåmansbolag förvärva ett av en tidigare ägare lämnat villkorat aktieägartillskott för att därefter låta bolaget återbetala tillskottet i stället för att lämna utdelning.”

De konstaterade att förfarandet är en ”direkt konsekvens av Regeringsrättens praxis på området” och då det gjordes i enlighet med denna praxis således inte kan strida mot lagstiftningens syfte. Även dissidenterna tog upp uttalandena i förarbetena i samband med avskaffandet av utskiftningsskatten, vilket de också ansåg tyder på att ingen förändring beträffande synen på aktieägartillskott var avsedd. De menade vidare att det inte på något sätt framgår att det skulle göra någon skillnad att betalningen skedde från ett fåmansbolag eller att koncernbidrag användes för att finansiera återbetalning. Som stöd för det senare pekade de på likheterna med RÅ 2007 ref. 85 (den s.k. Industrivärdendomen) och RÅ 2001 ref. 79, där koncernbidrag varit ett steg i möjliggörandet av skattefördelen.

Det kan kort konstateras att kammarrätten i RÅ 2009 ref. 47 II också ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig. Att praxis angående återbetalning av villkorade aktieägartillskott hade diskuterats i förarbetena var inget hinder för att förfarandet skulle kunna strida mot lagstiftningens syfte, eftersom resonemangen i förarbetena får ”anses åsyfta beskattningen av ordinära villkorade aktieägartillskott och kan inte ges någon mer vidsträckt tolkning.”

3.3.4.3 Åsikter i doktrinen

Tivéus menar att Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 47 I följde sin tidigare praxis när den bedömde utbetalningen som återbetalning av lån. Här ansågs som sagt inte skatteflyktslagen tillämplig, vilket den gjorde i RÅ 2009 ref. 47 II. Det finns dock en rad skillnader mellan fallen som kan ha spelat in, t.ex. vid vilken tidpunkt ”3:12-inkomsterna” har upparbetats, ett bolag istället för en privatperson förvärvar aktierna samtidigt som en privatperson förvärvar återbetalningsrätten och att koncernbidragsreglerna därför används till kringgående av fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Vilken eller vilka av skillnaderna som ledde till de olika utfallen är svårt att säga enligt Tivéus och det leder till onödig osäkerhet för de skattskyldiga.¹⁰³

¹⁰³ Tivéus, Ulf, *Rättsfall – Nya mål om avyttringsbegreppet – kommentar till Regeringsrättens domar den 23 mars och den 14 maj 2009*, Skattenytt nr 11 2009 s. 741.

4 Analys

Ovan har jag redogjort för det rådande rättsläget beträffande omvandlingar av fordringar och villkorade aktieägartillskott, samt i viss mån belyst alternativ som framförts i doktrinen. Nedan följer en sammanfattning av vad vi vet om skattekonsekvenserna av dessa omvandlingar för bolagets del. Samtidigt kommenterar jag rimligheten i rättsläget. Dessutom behandlas de frågor som fortfarande förefaller obesvarade samt vilka svar de kan tänkas ha. Efter det upprepar jag samma procedur med skattekonsekvenserna för givaren. Till sist följer en avslutande kommentar.

4.1 Skattekonsekvenser för bolaget

4.1.1 De klarlagda skattemässiga konsekvenserna av omvandlingar

Vad som sker när en fordran omvandlas till ett villkorat eller ovillkorat aktieägartillskott är att bolagets skuld till ägaren motsvarande fordrans nominella belopp försvinner. Således ökar bolagets fria egna kapital med samma belopp. Eftersom det är en förutsättning att några villkor inte uppställs mot bolaget för att det ska vara fråga om ett aktieägartillskott, spelar det i det här avseendet ingen roll om fordran omvandlas till ett villkorat eller ovillkorat aktieägartillskott. Soliditeten ökar alltså i båda fallen. Trots att det fria egna kapitalet alltså ökar uppkommer det ingen skattepliktig inkomst för bolaget när ett aktieägartillskott mottas. Detta följer sedan länge av Regeringsrättens praxis och inget tyder på att det skulle ha ändrats nu.

När bolagsstämman har röstat för en återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet ses det som en skuld fram tills betalningen sker. Inte heller detta medför några skattekonsekvenser för bolaget. Omvandlas ett villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat, blir enda följderna att givaren inte längre kan kräva någon återbetalning, även om motsvarande fritt eget kapital skulle finnas. Någon skattekonsekvens uppkommer alltså inte då heller.

En indirekt följd som är mycket viktig uppstår i situationer när bolaget byter ägare. Kapitaltillskott som har getts inom en viss period innan ägarförändring kan nämligen minska det belopp av underskottet som får utnyttjas. Aktieägartillskott har i vart fall av Skatterättsnämnden och i förarbeten ansetts utgöra ett sådant kapitaltillskott. Om en ägarförändring är planerad bör den nuvarande ägaren således underlåta att omvandla fordran och istället avyttra fordran tillsammans med aktierna och låta den nye ägaren omvandla den. Annars är risken att den nye ägaren inte kan utnyttja

lika mycket av underskottsavdraget och att denne således inte är villig att betala lika mycket för aktierna och det villkorade aktieägartillskottet.

Det finns alltså inte så mycket att säga om klarlagda skattemässiga konsekvenser för bolagets vidkommande, mer än att det egentligen inte uppkommer några alls, bortsett från vid ägarbyten. Dock finns det desto mer att säga om oklarheterna, vilket kommer att märkas i efterföljande avsnitt.

4.1.2 Ackord eller inte ackord – det är frågan

Som har konstaterats ovan anser Skatteverket i ställningstaganden att aktieägartillskottet endast kan uppgå till ett belopp motsvarande den omvandlade fordrans marknadsvärde, vilket har stöd i t.ex. RÅ 2002 ref. 107. Vad verket dessutom hävdar är att omvandlingen innebär ett ackord motsvarande skillnaden mellan fordrans nominella värde och marknadsvärdet. Detta ackord minskar bolagets underskottsavdrag. Skatteverkets ståndpunkt förefaller alltså vara att omvandlingen dels innebär ett aktieägartillskott, dels ett ackord och att dessa inte överlappar varandra. Frågan är dock om Skatteverket har rätt i sin ståndpunkt? Något givet svar är svårt att finna i praxis, där något prejudikat från Regeringsrätten inte finns och där någon klar linje är svår att finna i praxis från kammarrätterna. Inte heller finns någon enhetlig uppfattning i doktrin, men det går att resonera kring en mängd spörsmål. Diskussionen nedan syftar främst till att klargöra vilka problemen är när man ska avgöra om det är ett ackord eller inte.

Ovan har diskuterats förutsättningarna för att ackord ska anses föreligga. Bl.a. konstaterades att det ska vara ett villkorslöst efterskänkande av en fordran, gäldenärsbolaget ska vara på obestånd, det ska finnas en frivillig uppgörelse och en överenskommelse med en eller flera borgenärer. Är förutsättningarna då uppfyllda när man omvandlar en fordran till ett villkorat/ovillkorat aktieägartillskott respektive ett villkorat till ett ovillkorat aktieägartillskott?

Rimligen torde förutsättningarna behöva föreligga vid omvandlingstillfället. Då det inte är fråga om någon fordran när man omvandlar ett villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat torde det inte kunna vara fråga om ackord i de situationerna, såvida bolagsstämman inte har beslutat om återbetalning innan omvandlingen. Trots detta anser alltså Skatteverket att även omvandlingar av villkorade aktieägartillskott kan medföra ackord.

Kravet på villkorslöst efterskänkande har i vart fall i kammarrättspraxis visat sig avse relationen med bolaget, vilket naturligtvis är alldeles rimligt. Att villkor uppställs mot aktieägarna har inte ansetts leda till att detta rekvisit inte är uppfyllt. Således bör det faktum att, då fordran omvandlas till ett villkorat aktieägartillskott, det finns villkor som riktas mot övriga aktieägare inte medföra att det inte kan vara fråga om ett ackord.

Obeståndsbegreppet förefaller vara något annorlunda det i konkurslagen. Det har varit tillräckligt att visa att bristande betalningsförmåga föreligger. För övrigt kan sägas att om fordringarna respektive de villkorade aktieägartillskotten inte har haft ett marknadsvärde motsvarande det nominella värdet, har bolaget således varit på obestånd.

Det ska vara fråga om en frivillig uppgörelse och överenskommelse med en eller flera borgenärer. Det bör inte kunna riktas några invändningar mot att frivillighetsrekvisitet är uppfyllt. Något tvång är det ju inte fråga om. Men är det en uppgörelse och en överenskommelse med en eller flera borgenärer? Det är svårt att se någon skillnad på denna situation och situationen vid ett "vanligt" aktieägartillskott som ju brukar sägas innebära en överenskommelse mellan aktieägarna sinsemellan men även en överenskommelse mellan den givande aktieägaren och bolaget om att ge respektive ta emot den aktuella tillgången. Således bör även dessa rekvisit kunna vara uppfyllda. Dock kan det diskuteras vad överenskommelsen innebär. Ostridigt är väl att ackord inte uttryckligen diskuteras i samband med överenskommelsen. Men är det ett krav för att ackord ska föreligga? Generellt är det ju den verkliga innebörden av rättshandlingarna som ska ligga till grund för en rättslig bedömning och om denna verkliga innebörd är att ett ackord föreligger torde det vara av mindre betydelse om parterna har nämnt själva ordet ackord. Frågan är ju dock om den verkliga innebörden är just att ett ackord ska anses föreligga.

Slutsatsen så här långt är att de av Grege uppställda rekvisiten för ackord *skulle kunna vara* uppfyllda och att det så här långt inte finns något uppenbart hinder mot att anse att omvandlingen innebär ett ackord.

Riktigt så enkelt förefaller det dock inte vara. Kvar finns vissa frågor som jag ska försöka redogöra för nedan.

Innebär ett ackord en avyttring? Om så inte är fallet är det väldigt svårt att tro att en omvandling innebär ett ackord, eftersom Regeringsrätten har konstaterat att omvandlingar av värdelösa fordringar innebär avyttring av hela fordran. Ett ackord innefattar ett efterskänkande. I vissa kammarrättsfall har efterskänkandet inte ansetts innebära avyttring. Även i förarbetena konstateras att det inte är tanken att ackord ska ses som avyttring. Skatteverket har hävdats bestämt, och gör så fortfarande, att då ackord inte innebär en avyttring, föreligger det inte någon avdragsrätt för borgenären för förluster p.g.a. ackord på kapitaltillgångar, såsom lånefordringar. Med detta i åtanke kan man läsa t.ex. RÅ 2009 ref. 41 och RegR 4730-2006 där fordran alltså i sin helhet genom omvandlingen ansågs avyttrad. Skatteverket hävdar, såvitt jag förstår, att omvandlingen till viss del ska innebära ett ackord för bolaget, samtidigt som Regeringsrätten har konstaterat att hela fordran är avyttrad för givaren. Att det är fråga om avyttring i alla omvandlingsfallen har ju Skatteverket till och med vidgått i ett ställningstagande. Hur är detta förenligt? Enligt min mening betyder detta under alla omständigheter att Skatteverket har fel. Rimligen innebär det ovan sagda att då det är konstaterat att det är fråga om en avyttring, det

inte är fråga om något ackord, eftersom ackord inte innebär avyttring. Alternativt innebär det sagda att det numera är så att ett ackord innebär en avyttring och att det således är fråga om ett ackord vid omvandlingar. För tillfället finns det knappast något som tyder på att det senare skulle vara fallet, eftersom övervägande källor anger att ackord inte heller i dagens rättsläge innebär avyttring. Som sagt har Regeringsrätten meddelat prövningstillstånd i just denna fråga, så en lösning på problemet torde vara inom räckhåll.

Ett annat problem uppkommer om det inte är fråga om ackord. Vad händer med den omvandlade tillgången till den del den inte motsvaras av ett marknadsvärde? Uppgår aktieägartillskottet ur bolagets synvinkel till något annat belopp (dvs. det nominella värdet) än för givaren?

4.2 Skattekonsekvenser för givaren

4.2.1 Har aktieägartillskott gjorts och i så fall till vilket värde?

Som har konstaterats ovan går det alltså att ge aktieägartillskott genom att omvandla fordringar eller villkorade aktieägartillskott. När så sker uppgår aktieägartillskottet till marknadsvärdet av den omvandlade tillgången vid omvandlingstillfället, med säkerhet då det är fråga om fordringar till ovillkorade aktieägartillskott och villkorade till ovillkorade aktieägartillskott. Som sagts ovan förefaller Regeringsrätten ha avsett att ta ett generellt ställningstagande i RÅ 2002 ref. 107 och RÅ 2002 not. 216 och sådan är också tolkningen i åtminstone en kammarrättsdom, samt i Skatteverkets ställningstagande. Enligt min mening förefaller det vara den rimligaste tolkningen av rättsläget, eftersom Regeringsrätten valde att formulera sig så allmänt. Med andra ord borde samma sak gälla för omvandlingar mellan fordringar och villkorade aktieägartillskott. Att villkorade aktieägartillskott inte kan påverka omkostnadsbeloppet är visserligen klarlagt, men uttryckssättet Regeringsrätten använder antyder att domstolen talar generellt om aktieägartillskott.

I doktrinen har det framförts kritik från Tivéus mot att det ska vara marknadsvärdet som ligger till grund för värderingen av tillskottet. Att beakta värdet för bolaget istället för värdet för givaren låter ju heller inte helt orimligt. Samtidigt menar Tivéus att det endast är för fordringar som det nominella värdet ska gälla. Att särbehandla fordringar förefaller ologiskt och skapar troligen än mer förvirring än vad som redan råder kring rättsläget. Rimligare är det kanske att argumentera som Palmström och Fredriksson som håller med Regeringsrätten och motiverar detta med att det är karaktären av förbättringsutgifter för ovillkorade aktieägartillskott som gör att de ska läggas till omkostnadsbeloppet. Om inte möjligheten till utdelning ökar, kan det vara svårt att motivera att omkostnadsbeloppet ska öka, särskilt när givaren inte har haft någon utgift. Det resonemanget är

dock svårt att använda för att motivera att marknadsvärdet av den omvandlade tillgången ska avgöra tillskottets storlek när det är fråga om omvandling till villkorade aktieägartillskott, eftersom dessa innebär en preferens vid utdelning som gör att övriga aktier inte gynnas på annat sätt än att bolagets soliditet förbättras. Att alla omvandlingar bör behandlas lika är dock ett argument för att även i dessa fall tillmäta tillskottet samma värde som den omvandlade tillgången. Sammanfattningsvis kan sägas att även om Tivéus uppfattning inte är helt otänkbar, det rådande rättsläget åtminstone inte är orimligt. Tyvärr medför rättsläget beträffande tillskottens värde frågetecken vid frågor om återbetalning av tillskotten, vilket kommer att diskuteras nedan. Där finns också anledning att återkomma till Tivéus.

4.2.2 Avyttring av den omvandlade tillgången

Genom redogörelsen för tidigare praxis ovan får anses visat att rättsläget angående avyttringsbegreppet vid omvandlingar har varit oerhört oklart, med kammarrättsfall som spretar åt olika håll och med avsaknad av klara prejudikat från Regeringsrätten. Även i doktrinen har många uppfattningar funnits. På många punkter har rättsläget ljusnat avsevärt och på en del punkter är det helt solklart, om man nu litar på att rättsfallen är tillräckligt väl förankrade i domstolen.

4.2.2.1 Omvandling av fordran till ovillkorat aktieägartillskott

Beträffande omvandlingar av fordringar till ovillkorade aktieägartillskott har rättsläget klargjorts genom RÅ 2009 ref. 41 och RegR 4730-2007. Genom rättsfallen kan först och främst konstateras att en fordran ska anses avyttrad om den omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott, oaktat att fordran ansågs sakna marknadsvärde vid omvandlingstillfället. Regeringsrätten sade också att fordran då upphörde att gälla. Genom domen möjliggörs således avdrag för förluster på de omvandlade fordringarna, eftersom kapitalvinstberäkning då aktualiseras. Ett tidigare oklart rättsläge har nu alltså förtydligats avsevärt. Dock var det ingen enhällig domstol som meddelade domen, utan det var inte mindre än två skiljaktiga, som menade att det inte kan vara fråga om en avyttring då ingen ersättning utgick.

Med tanke på att det i förarbetena anges att en tillgångs utslocknande utan ägarbyte kan anses vara en avyttring, är det svårt att se att något krav på ersättning för tillgången kan uppställas för att det ska vara fråga om en avyttring. Majoritetens ställningstagande förefaller mer logiskt än minoritetens i det avseendet. Av en annan, än viktigare, anledning anser jag att majoriteten har den rimligaste ståndpunkten, nämligen det faktum att det är marknadsvärdet av den omvandlade tillgången som får läggas till omkostnadsbeloppet när det är fråga om ovillkorade aktieägartillskott. Ett grundläggande antagande är att den skattskyldige i något skede måste ha rätt till avdrag för en verklig förlust. Skulle han endast få avdrag för den del av fordran som motsvaras av ett marknadsvärde skulle han gå miste om avdrag

motsvarande resten av det nominella beloppet av fordran, vilket förefaller omotiverat missgynnande. Med nuvarande rättsläge medges istället avdrag för den delen redan vid avyttringen, vilket är helt rimligt och logiskt.

4.2.2.2 Omvandling av fordran till villkorat aktieägartillskott

Det råder brist på explicita upplysningar från Regeringsrättens sida huruvida en fordran som omvandlas till villkorat aktieägartillskott avyttras. Emellertid skedde en sådan omvandling i RÅ 2009 ref. 47 I och då klargjorde domstolen att den kapitalvinstbeskattade fordran ersattes av en annan kapitalvinstbeskattad tillgång, nämligen återbetalningsanspråket. Frågan som avhandlades av Regeringsrätten var egentligen hur återbetalningen av tillskottet skulle betraktas och det konstaterades att en kapitalvinst skedde med det erhållna beloppet minskat med anskaffningsvärdet för återbetalningsrätten, vilket utgjordes av anskaffningsvärdet eller marknadsvärdet för den omvandlade fordran (fordran omvandlades direkt vid förvärvet, så det går inte att skilja anskaffningsvärdet från marknadsvärdet. Om slutsatserna ovan ska följas är det marknadsvärdet som är relevant, men sammanfaller alltså här med anskaffningsvärdet). Av detta ligger det nära till hands att anta att en avyttring har skett av fordran, eftersom den har ersatts av en annan tillgång, vars anskaffningsvärde motsvaras av den omvandlade tillgångens marknadsvärde. Varför Regeringsrätten inte uttryckligen yttrar att fordran har avyttrats beror säkerligen på att det inte är kapitalvinstberäkningen på fordran i sig som är intressant i målet, men trots detta hade det för tydlighetens skull varit önskvärt att domstolen uttryckte sig så tydligt som det någonsin går.

Tivéus menar också i sin artikel i Skattenytt nr 11 2009 att vad domstolen egentligen säger är att det är fråga om en avyttring av fordran.

Även enligt min mening är det vad som avses, dels med tanke på Regeringsrättens uttryckssätt i målet, men även med hänsyn till det generella sättet domstolen uttryckte sig på i RÅ 2002 ref. 107 och RÅ 2002 not. 216. Då jag utgår ifrån att det är marknadsvärdet av fordran som avgör det villkorade aktieägartillskottets storlek, innebär det att samma resonemang som beträffande fordringar till ovillkorade aktieägartillskott är tillämpligt även här.

4.2.2.3 Omvandling av villkorat aktieägartillskott till ovillkorat

Frågan om en omvandling av ett villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat innebär en avyttring är inte besvarad. Vad vi däremot vet är att RÅ 2002 ref. 107 avsåg just denna situation. Med hänsyn till vad jag har sagt ovan är den enda rimliga tolkningen av rättsläget att det även i denna situation är fråga om avyttring. Den ståndpunkten får stöd både av Tivéus och av Arvidsson. Vad Regeringsrätten ansåg i RÅ 2005 not. 82 kan diskuteras. Trots att

domstolen inte uttalade uttryckligen att så var fallet, talar dock mycket för att domstolen ansåg att det villkorade aktieägartillskottet avyttrades. Domstolen instämde ju i Skatterättsnämndens slutsats, som nämnden kommit fram till genom att först konstatera att tillskottet var avyttrat. Att inte nämna det antagandet överhuvudtaget om domstolen inte skulle hålla med om det förefaller mindre troligt. Tystnaden kan tyda på att Regeringsrätten helt enkelt ansåg att rättsläget var klarlagt genom RÅ 2002 ref. 107, precis som Skatterättsnämnden ansåg. För rättssäkerheten hade det naturligtvis inte varit fel att uttryckligen klargöra att det är fråga om en avyttring redan i det här målet. I vilket fall som helst utesluter inte det här målet att Regeringsrätten även innan målen från den 23 mars 2009 ansåg att omvandlingar innebar avyttringar och inte heller att det skulle röra sig om avyttring vid omvandlingar mellan villkorade och ovillkorade aktieägartillskott.

4.2.2.4 Avyttring endast om tillgången är helt värdelös?

Det förefaller inte finnas något stöd i praxis för att, som Forsell och Fjärstedt anser att man bör göra, endast betrakta omvandlingar av värdelösa fordringar till ovillkorade aktieägartillskott som avyttringar. Någon sådan tolkning förefaller dock inte rättspraxis ge stöd för. I t.ex. RegR 4730-2006 ansåg Regeringsrätten att fordran får anses avyttrad trots att den antagligen saknade marknadsvärde. Detta tyder snarare på att den i vilket fall som helst skulle anses avyttrad. Om man också beaktar målen från 2002 måste följden rimligen bli att hela fordran anses avyttrad, varpå skillnaden mellan det nominella beloppet och marknadsvärdet utgör kapitalförlust och att övrig del räknas till omkostnadsbeloppet. En uppdelning, precis som Tivéus menar, förefaller snarare vara den mest logiska lösningen.

4.2.3 Frågor rörande återbetalning av villkorat aktieägartillskott

4.2.3.1 Möjligheter att undvika fördelningsreglerna i 57 kap. IL

Vad man kan utläsa av RÅ 2009 ref. 47 I är bl.a. att Regeringsrätten förefaller anse att dess praxis, även RÅ83 1:42, ger för handen att återbetalning av villkorligt aktieägartillskott är att betrakta som återbetalning av lån ur ett skatterättsligt perspektiv. De ordalag som användes i RÅ 1988 ref. 65 ser man inga spår av och därför ligger det nära till hands att tro att Regeringsrätten anser att återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott, oavsett vilka omständigheter som i övrigt föreligger, kategoriskt är att betrakta som återbetalning av lån. Civilrätten och skatterätten har alltså helt olika syn på de villkorade aktieägartillskotten. I vilket fall som helst bör man inte kunna se det som att det finns möjligheter att angripa det aktuella förfarandet genom att se återbetalningen som utdelning, vilket alltså skulle föranleda en beskattning enligt reglerna för

fåmansbolagsbeskattning. Detta gällde alltså även om fordran hade köpts till ett belopp vida understigande det nominella värdet och därefter omvandlats. Köpeskillingen för fordran betraktades som anskaffningsvärde för anspråket på återbetalning och återbetalningen minskat med anskaffningsvärdet utgjorde kapitalvinst, inte utdelning. Vad som, vilket också framgår ovan, måste påpekas här är att anskaffningsvärdet troligen var detsamma som marknadsvärdet vid omvandlingstillfället, eftersom förvärvet av fordran och omvandlingen av densamma skedde i stort sett samtidigt. Det framgår inte (i vart fall inte med säkerhet) i målet att den erlagda köpeskillingen inte skulle spegla fordrans marknadsvärde vid förvärvet så det ligger nära till hands att anta att de motsvarar varandra. Regeringsrätten ansåg alltså att det utbetalade beloppet som översteg anskaffningsvärdet för återbetalningsrätten innebar en kapitalvinst och inte utdelning. Detta oaktat att återbetalning av allt att döma troligen översteg vad den skattskyldige enligt principerna i t.ex. RÅ 2002 ref. 107 kan anses ha tillskjutit som villkorat aktieägartillskott.

Inte heller ansåg Regeringsrätten att man kunde angripa förfarandet med hjälp av skatteflyktslagen i det här målet. Vad som i detalj har hänt, och som således bör vara ett godtagbart sätt att uppnå skattefördelen att slippa att bli beskattad i inkomstslaget tjänst p.g.a. de s.k. 3:12-reglerna är följande:

- Aktierna i ett bolag som är likvidationspliktigt förvärfvas.
- Samtidigt med detta förvärvande anskaffas även en fordran på bolaget.
- Ersättningen för fordran understiger fordrans nominella värde.
- Fordran omvandlas till ett villkorat aktieägartillskott.
- Verksamhet börjar bedrivas i det förvärvade bolaget.
- Genom medel som har genererats av ovannämnda verksamhet återbetalas det villkorade aktieägartillskottet.

Anmärkningsvärt är alltså enligt min mening att hela utbetalningen verkar ha setts som en form av återbetalning. Man kan fråga sig hur förenligt detta är med principerna som verkar följa av t.ex. RÅ 2002 ref. 107 där det sägs att tillskottets storlek bestäms av den omvandlade tillgångens marknadsvärde vid omvandlingstidpunkten. I förevarande mål torde fordrans marknadsvärde ha varit (högst) 87 500 kr. Borde inte då rätten till återbetalning också uppgå till 87 500 kr p.g.a. aktieägartillskottet, även om fordrans nominella värde var mycket högre? Enligt min mening förefaller dissidenten Hambergs resonemang mer logiskt. Det är svårt att motivera en återbetalning av något betalningsmottagaren aldrig har tillskjutit. Att tillämpa samma synsätt vid återbetalningen som om det hade varit en fordran, dvs. resonemang kring ”svävande fordringsrätter” förefaller helt logiskt, dels då återbetalningen sker till givaren, dels då återbetalningsrätten har överlåtits till nominellt värde och dels då den har överlåtits benefikt och förvärvaren har inträtt i överlåtarens skattemässiga situation. Med andra ord, så länge det ursprungliga betalningsanspråket finns kvar i någon form fungerar reglerna om kapitalvinster på fordringar utmärkt. Men när fordran omvandlas upphör den ju att existera, så något betalningsanspråk som

grundar sig på den kan inte komma ifråga. Istället är det intressanta vilken storlek det villkorade aktieägartillskottet har. Så fort en omvandling har skett där den omvandlade tillgångens marknadsvärde är lägre än sitt nominella belopp och aktieägartillskottet, om jag har förstått rättsfallen från 2002 rätt, således uppgår till den omvandlade fordrans marknadsvärde, blir det mycket svårt att se logiken i varför "återbetalningen" till den del den överstiger det villkorade aktieägartillskottet ska betraktas som just återbetalning och inte som utdelning. Tyvärr förefaller det inte bli helt rättvist eller ge helt logiska följder om återbetalningen till den del den överstiger marknadsvärdet vid omvandlingstillfället ska betraktas som utdelning. Ett problem är t.ex. om det är samma (fysiska) person som lånar ut pengar och sedan omvandlar fordran. Då kommer det alltså först uppstå en kapitalförlust som minskar dennes intäkter i inkomstslaget kapital där skattesatsen är 30 procent och där avdragsrätten är kvoterad. Om återbetalning sedan skulle bli möjlig skulle beskattningen om det ses som utdelning ske dels i inkomstslaget kapital och dels i inkomstslaget tjänst, under förutsättning att det är kvalificerade andelar. Man kan fråga sig hur rättvist detta är, eftersom det i det här läget inte uppstår någon vinst överhuvudtaget för den skattskyldige. Han får ju endast tillbaka vad han en gång lånat ut. I det läget känns det minst lika rimligt att betrakta återbetalningen som återbetalning av lån.

Om Tivéus värderingsprincip för fordringar tillämpades, dvs. att fordrans nominella värde skulle vara aktieägartillskottets värde, skulle man kunna komma till rätta med ett antal svårlösliga dilemman. För det första så skulle det vara helt logiskt att betrakta all "återbetalning" upp till det nominella beloppet av den omvandlade fordran som just återbetalning. Då hade man alltså slippit de huvudbryn som t.ex. RÅ 2009 ref. 47 I verkar medföra, när Regeringsrätten betraktar belopp som överstiger aktieägartillskottet som återbetalning av detsamma. Dessutom skulle storleken på aktieägartillskottet utan tvekan överensstämja för mottagaren och givaren. Problemen med Tivéus syn på saken är att om tillskottet skulle anses uppgå till det nominella beloppet skulle något avdrag inte kunna medges vid omvandlingstillfället, även om fordran har förlorat sitt värde. Omvandlas den till ett ovillkorat aktieägartillskott kan beloppet dock enligt praxis läggas till omkostnadsbeloppet. Man kan tycka att skattesystemet borde uppmuntra till att försöka rädda bolag i kris och göra det så enkelt som möjligt att så snabbt som möjligt få avdrag för verkliga förluster. Dessutom vore det märkligt att särbehandla fordringar från andra tillgångar vid värderingen, då något sådant skulle bidra till bristande logik i skattesystemet.

Tilläggs kan att rättsläget inte heller blir mycket klarare av att ta hjälp av civilrätten, eftersom betalningen skulle ses som utdelning både om den enda grunden för utbetalningen är aktieinnehavet och om den skulle vara en återbetalning av aktieägartillskott.

Eftersom aktieägartillskott bygger på aktieägaravtal verkar hela diskussionen landa i avtalstolkning av detta aktieägaravtal. Var avsikten att

övriga aktieägare skulle rösta för återbetalning motsvarande värdet för givaren eller för mottagaren? Detta stöter också på stora problem, eftersom det ofta rör sig om en enda aktieägare.

Avslutningsvis kan sägas att Regeringsrättens syn på återbetalningen leder till ologiska konsekvenser beträffande aktieägartillskottets storlek. Att det framstår som att tillskotten betraktas som olika hos givaren och mottagaren är svårbegripligt och leder till bekymmer vid återbetalningen.

4.2.3.2 Risk för skatteflyktslagens tillämplighet på återbetalningar - RÅ 2009 ref. 47 II

Målet RÅ 2009 ref. 47 II rörde alltså inte något omvandlingsscenario, men är ändå av intresse eftersom målet visar att Regeringsrätten anser att det finns situationer där återbetalningar av villkorade aktieägartillskott kan angripas med skatteflyktslagen. Dessutom kan man sluta sig till att inte heller sådana till synes konstlade upplägg som det här var fråga om leder till att utdelning anses vara för handen genom en tillämpning av IL. Uppenbarligen ansåg inte Regeringsrätten att det förelåg sådana särskilda skäl som det talades om i RÅ 1988 ref. 65. När man även läser RÅ 2009 ref. 47 I får man intrycket att det till och med kan vara så att Regeringsrätten har frångått sin tidigare praxis och alltså inte längre anser att det finns några sådana omständigheter som kan föranleda att utdelning anses ha skett. Onekligen är det i vart fall så att utrymmet för att klassificera utbetalningen som utdelning nu är oerhört liten. Att även dissidenterna fann att det inte var fråga om sådana särskilda omständigheter som det talas om i RÅ 1988 ref. 65 stärker än mer uppfattningen att det är mycket svårt att finna sådana särskilda omständigheter.

Däremot verkar dörarna alltså ha öppnats för en tillämpning av skatteflyktslagen, vilket kan tyckas något förvånande om man ser till hur Regeringsrätten resonerade i RÅ 2009 ref. 47 I, där förfarandet inte ansågs strida mot syftet med lagstiftningen. Vad har då Regeringsrätten anfört i RÅ 2009 ref. 47 II som skäl för tillämpning? Jo, följande:

- Den skattskyldige har haft full kontroll över bolagen
- Hade den skattskyldige inte haft denna kontroll över bolagen hade det villkorade aktieägartillskottet varit värdelöst för honom
- Att AB C tillfördes koncernbidrag var nödvändigt för att återbetalningen skulle kunna vara möjlig
- Det framstod som att det egentliga skälet var att undgå fördelningsreglerna i 57 kap. IL.

Det finns således vissa skillnader mellan målen. I RÅ 2009 ref. 47 I fanns det två ägare till bolaget. Den skattskyldige hade således inte full kontroll över bolaget. Dessutom var det inte fråga om något koncernbidrag som möjliggjorde utbetalningen. Istället var det så att den skattskyldige bedrev verksamhet och att det var denna verksamhets överskott som möjliggjorde utbetalningen. Dock kan det framstå som att det egentliga skälet till att man gjorde som man gjorde även i det förra fallet var för att kringgå

fördelningsreglerna. Skälet till att man inte tillämpade skatteflyktslagen i RÅ 2009 ref. 47 I var ju att rekvisitet i 2 § 4 st. inte var uppfyllt eftersom man ansåg att lagstiftaren kände till praxis och att denne ändå hade förhållit sig passiv och att förfarandet således inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. Av samma uppfattning var kammarrätten i RÅ 2009 ref. 47 II beträffande ”ordinära villkorade aktieägartillskott”, vilket domstolen alltså inte ansåg att det här var fråga om. Med andra ord finns det tecken på att praxis är konsekvent beträffande ”ordinära villkorade aktieägartillskott”, även om Regeringsrätten inte explicit uttalar något om sådana.

Majoriteten var mycket otydlig med att strukturera upp sitt resonemang angående uppfyllandet av rekvisiten och det är således svårt att avgöra mer exakt vad i förfarandet som skulle strida mot lagstiftningens syfte. Även om man kan utläsa vilka omständigheter som tillsammans har lett till en tillämpning av skatteflyktslagen, är det önskvärt ur ett rättssäkerhetsperspektiv att det framgår klart och tydligt exakt varför lagen blev tillämplig. Detta är särskilt viktigt med hänsyn till lagens mycket speciella karaktär av generalklausul som alltså förbjuder enligt övrig lagstiftning tillåtna förfaranden. Förvisso kan man nog utläsa av RÅ 2009 ref. 47 I att Regeringsrätten förenar sig med kammarrätten i synen på ”ordinära villkorade aktieägartillskott”, men vad är det som avgör att det inte är fråga om något sådant ordinärt tillskott i RÅ 2009 ref. 47 II?

Enligt min mening förefaller den främsta anledningen till att skatteflyktslagen tillämpas i RÅ 2009 ref. 47 II vara att man inte ska kunna kringgå fördelningsreglerna i 57 kap. IL genom att hålla nere resultaten i övriga koncernbolag genom att ge koncernbidrag till det aktuella bolaget för att finansiera återbetalningen, som sedan alltså inte skulle ses som utdelning. Detta förefaller vara den springande punkten i detta rättsfall. Hade den skattskyldige inte kunnat berika bolaget med koncernbidrag hade hans rätt till återbetalning varit värdelös, åtminstone för tillfället. Endast den omständigheten att ett bolag som återbetalar tillskottet har fått ett koncernbidrag kan naturligtvis inte föranleda att skatteflyktslagen tillämpas. Det måste också krävas att återbetalning är möjlig endast p.g.a. detta koncernbidrag. Annars spelar ju varken det avgörande inflytandet eller själva koncernbidraget någon roll för återbetalningen av tillskottet. Koncernbidraget måste rimligen också ha kommit från ett bolag där den skattskyldige hade blivit tvungen att tillämpa fördelningsreglerna om samma medel hade delats ut till honom.

Som redan har konstaterats är det i det här målet egentligen inte fråga om omvandlingsproblematik, men vad som är centralt i målet förefaller alltså vara hur återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet finansieras och detta kan vara av intresse även vid en omvandlingssituation. Av allt att döma skulle Regeringsrätten bedöma situationen där, allt annat lika, den skattskyldige, istället för ett villkorat aktieägartillskott på bolaget, köper en fordran på bolaget och sedan själv omvandlar den till ett villkorat aktieägartillskott, på samma sätt som skedde i RÅ 2009 ref. 47 II. Ett

problem som då uppkommer är bedömningen av marknadsvärdet på fordran vid omvandlingstillfället. Uppgår fordrans marknadsvärde till det nominella värdet eller saknas täckning för delar av eller hela fordran? Hade den skattskyldige haft en fordran med samma nominella värde som det villkorade aktieägartillskottet i det här målet hade bolaget varit likvidationspliktigt, eftersom tillgångarna förefaller ha varit obefintliga och skulderna då minst hade uppgått till ca 17 000 000 kr. Fordran hade då alltså inte varit täckt och en omvandling av fordran till aktieägartillskott hade då varit nödvändig för att undgå likvidationsplikten. Av viss betydelse för den fortsatta bedömningen är vid vilken tidpunkt koncernbidraget ges. Om koncernbidraget ges innan fordran omvandlas är bolaget fortfarande likvidationspliktigt (om vi antar att det uppgår till samma belopp som i RÅ 2009 ref. 47 II). Dock bör det egna kapitalet ha ökat med koncernbidraget. Eftersom bolaget uppvisar en förlust beskattas inte koncernbidraget och detta borde i sin helhet öka det egna kapitalet. I så fall finns det täckning på fordran motsvarande koncernbidragets storlek, om det nu inte finns andra fordringsägare. Denna täckning torde motsvara fordrans marknadsvärde vid tillfället. Under sådana omständigheter torde en omvandling av fordran till ett villkorat aktieägartillskott innebära att ett tillskott med samma belopp som koncernbidraget har getts, om man ska tillämpa de principer som kom till uttryck i RÅ 2002 ref. 107. Således skulle innehavaren av rätten till återbetalning åtminstone ha rätt till detta belopp, om man bortser från skatteflyktslagens existens. Man kan diskutera om innehavaren då inte till och med har rätt att få tillbaka hela det nominella beloppet som fordran belöpte på, med tanke på hur Regeringsrätten resonerar i RÅ 2009 ref. 47 I. Dock torde man nu, vid en rättslig bedömning av detta förfarande, komma till samma slutsats angående tillämpligheten av skatteflyktslagen. Återbetalningsanspråket emanerar nu från en fordran som har omvandlats till ett villkorat aktieägartillskott istället för att hela tiden ha haft sin grund i ett tillskott. Detta är den enda skillnaden. Fortfarande förutsätter en återbetalning att ett koncernbidrag sker. Detta i sin tur förutsätter att, för att anspråket på återbetalning ska ha något värde, att man kan kontrollera att ett sådant koncernbidrag tillskjuts. Vidare kan nog inte heller lagstiftarens passivitet rädda den skattskyldige från en tillämpning av skatteflyktslagen, eftersom inte heller detta lär ses som ett ”ordinärt villkorat aktieägartillskott”. Med andra ord förefaller det generellt vara förenat med fara för skatteflyktslagens tillämpning att finansiera återbetalningar av villkorade aktieägartillskott med koncernbidrag.

Några ord bör också sägas om dissidenternas ståndpunkt. De fann alltså i likhet med majoriteten att det inte var fråga om sådana särskilda omständigheter som det talas om i RÅ 1988 ref. 65. Detta stärker än mer uppfattningen att det är mycket svårt att finna sådana särskilda omständigheter. Beträffande tillämpningen av skatteflyktslagen förde de ett annat resonemang än majoriteten och dissidenterna var mycket tydligare med att ange skälen för sitt ställningstagande. Att de materiellt sett inte är alldeles självklara är en annan sak. Åsikten att redan det faktum att praxis angående synen på de villkorade aktieägartillskotten tillkom innan 3:12-reglerna skulle föranleda att ett upplägg som möjliggörs av denna syn inte

kan anses strida mot den nya lagstiftningen kan kanske ifrågasättas. Innan reglerna infördes torde det inte ha funnits samma anledning att handla med tillskotten som efter införandet. Även om man kan tycka att lagstiftaren borde ha förutsett att sådana här förfaranden skulle kunna uppstå är det ändå inte helt uppenbart att så var fallet. Att inget nämndes om uppläggen i förarbetena kan ju inte gärna garantera att de var övervägda vid lagstiftandet. Var inte anledningen till att man införde skatteflyktslagen att lagstiftaren ville täppa till möjligheter att kringgå lagstiftningen som inte hade förutsetts?

Dissidenterna anför även att likheterna mellan omständigheterna i målen rörande s.k. räntesnurror och RÅ 2009 ref. 47 II ger stöd för att inte tillämpa skatteflyktslagen. Likheterna är att koncernbidrag var en förutsättning för att kunna erlägga en betalning som i sin tur var en förutsättning för att uppnå en skattefördel. I räntesnurremålen utgjordes fördelen av att bolaget som mottog koncernbidraget betalade samma belopp i ränta till ett för bolagsskatt ej skattskyldigt subjekt, vilket ledde till att bolagen inte behövde betala någon bolagsskatt på beloppen. I RÅ 2009 ref. 47 II var det istället det faktum att koncernbidraget möjliggjorde en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott som utgjorde skattefördelen. Syftet med koncernbidragsreglerna är att bolag i koncerngemenskap inte ska hamna i en sämre skattemässig situation än om bolagen hade varit ett skattesubjekt. Det är därför inte möjligt att ge koncernbidrag till t.ex. ett investmentföretag, eftersom dessa schablonbeskattas istället för att inkomstbeskattas. På så vis hade en omotiverad skattefördel uppnåtts. I räntesnurremålen berodde skattefördelen på att mottagaren av räntebetalningarna inte var subjekt för inkomstbeskattning. Även i RÅ 2009 ref. 47 II var mottagaren av betalningen särbehandlad, eftersom utdelningar ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital när de sker till en person med kvalificerade andelar i det utdelande bolaget. Här tycks dock likheterna stanna. Skattefördelen i räntesnurremålen ansågs ju ha ett nära samband med den positiva särbehandlingen av kommuner respektive investmentföretag. I RÅ 2009 ref. 47 II var det snarare en negativ särbehandling som man försökte undvika. Det är mycket svårt att avgöra om man bör dra några paralleller eller inte mellan målen, men konstateras kan i vart fall att det är svårt att motivera skattefördelens legitimitet i det sistnämnda fallet på något liknande sätt som gjordes i räntesnurrefallen, eftersom den fysiske personen inte på något sätt är skattebefriad eller har någon annan relevant lindring av beskattningen.

4.3 Avslutande kommentar

De kanske mest intressanta slutsatserna som kan dras av konsekvenserna av omvandlingar är att de med ganska stor sannolikhet i samtliga omvandlingssituationer innebär ett aktieägartillskott uppgående till marknadsvärdet av den omvandlade tillgången samt med stor sannolikhet innebär en avyttring av den omvandlade tillgången. Dessutom finns stora möjligheter att, eftersom återbetalning inte ses som utdelning, kringgå

fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Dock finns det många oklarheter kring konsekvenserna av omvandlingar. Ett stort frågetecken finns t.ex. angående hur aktieägartillskottens storlek ska bestämmas för att utfallet ska bli logiskt både för bolaget och för givaren. I nuläget framstår det som att storleken för att bestämma avdragsmöjligheterna för givaren vid omvandlingen beror på marknadsvärdet av den omvandlade tillgången, medan det verkar vara värdet för bolaget som styr vid återbetalningen. Där blir det i vart fall beträffande fordringar det nominella värdet som är relevant. Vidare finns det också viss osäkerhet kring skatteflyktslagens tillämplighet på förfaranden där den skattskyldige på olika sätt har laborerat till synes för att undgå fördelningsreglerna för fåmansföretag. Ett minst lika stort frågetecken finns det efter frågan om det uppstår ett ackord när tillgången omvandlas, även om det mesta enligt min mening talar för att så inte är fallet. Rättsläget får ändå betraktas som oklart på ett antal punkter. Då det ofta rör sig om småföretagare som försöker rädda sina företag och där värdet som står på spel för de skattskyldiga ofta är omfattande, är det av yttersta vikt att rättsläget är så klart som möjligt. Dagens rättsläge innehåller alldeles för många frågetecken för att det ska vara tillfredsställande och med tanke på hur många av dessa frågetecken som enkelt kan rätas ut genom ett explicit ställningstagande från Regeringsrätten, känns det rättfärdigat att önska att så också görs så fort som möjligt.

Käll- och litteraturförteckning

Förarbeten:

Prop. 1975:103 s. 293

Prop. 1989/90:110

Prop. 1993/94:50

Prop. 1995/96:109

Prop. 1999/00:2 del 2 s. 522

SOU 1941:9 s. 568

Ds 1993:28 s. 251

Publikationer från Skatteverket:

Skatteverkets handledning för 2009 års taxering

Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08, diarienummer 131 478187-05/111

Skatteverkets ställningstagande 2006-02-01, diarienummer 131 61025-06/111

Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, diarienummer 131 424735-09/111

Rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering:

UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott,

<http://www.farsrskomplett.se/folng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN65788@@RTN66284@@RTN66294@@TN0000344B@@N65632>

(Kontrollerad den 3 februari 2010)

Doktrin:

Algotsson, Tomas, *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, Skattenytt nr 10 1993

Arvidsson, Richard, *Nya domar om avdragsrätt för förlust på fordringar, aktieägartillskott m.m.*, Svensk Skattetidning nr 5 2003

Arvidsson, Richard, *Nytt klagörande rättsfall avseende omvandling av fordran och villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott*, Svensk Skattetidning nr 9 2009

Arvidsson, Richard, *Om aktieägartillskott*, Svensk Skattetidning nr 9 2000

Arvidsson, Richard, *Omvandling av villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott*, Svensk Skattetidning nr 10 2005

Grege, Göran, *Beskattning vid formellt och informellt ackord*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1996

Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag*, Norstedts Juridik AB, Vällingby 2008

Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*, Studentlitteratur, 12 uppl. Lund 2009

Palmström, Per och Anders Fredriksson, *Ytterligare något om avdrag för kapitalförluster på fordringar, aktieägartillskott och aktier*, Skattenytt nr 11 2003

Prytz, Jesper och Mart Tamm, *Tillskott utan aktieteckning*, Juristförlaget, Stockholm 1995

Rabe, Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik, Stockholm 2002, 15 uppl.

Rodhe, Knut, *Något om aktieägartillskott*, Balans nr 2 1981

Sandström, Torsten, *Svensk Aktiebolagsrätt*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2005

Staberg, Lennart och David Kleist, *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, Skattenytt nr 4 2005

Tivéus, Ulf, *Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs*, Skattenytt nr 4 2003

Tivéus, Ulf, *Rättsfall – Nya mål om avyttringsbegreppet – kommentar till Regeringsrättens domar den 23 mars och 14 maj 2009*, Skattenytt nr 11 2009

Rättsfallsförteckning

Domar från Högsta domstolen:

NJA 1988 s. 620

Domar från Regeringsrätten:

RÅ 1929 Fi 396

RÅ 1929 Fi 2032

RÅ 1956 not fi 1.

RÅ 1963 ref. 48

RÅ83 1:42

RÅ Aa-128/83

RÅ85 1:10

RÅ 1987 ref. 145

RÅ 1988 ref. 65

RÅ 1988 not. 567

RÅ 2002 ref. 106

RÅ 2002 ref. 107

RÅ 2002 not. 215

RÅ 2002 not. 216

RÅ 2005 not. 82

RÅ 2009 ref. 41

RÅ 2009 ref. 47 I

RÅ 2009 ref. 47 II

RegR 3798-2009

RegR 3799-2009

RegR 5401-2009

Kammarrättsdomar:

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 814-98, dom den 16 februari 2000

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2680-2002, dom den 23 april 2003

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 666-01, dom den 13 maj 2003

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2780-02, dom den 1 juli 2003

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6073-02, dom den 11 november 2003

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6638-01, dom den 26 maj 2004

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 5476-03, dom den 30 augusti 2004

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2995-04, dom den 3 april 2006

Kammarrätten i Göteborg mål nr 6482-04, dom den 14 september 2006

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 318-06, dom den 9 maj 2007

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6396-06, dom den 28 januari 2008

Kammarrätten i Göteborg mål nr 5821-07, dom den 26 januari 2009

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2355-2356-2000, dom den 5 september 2002

Kammarrätten i Jönköping, 3784-02, dom den 21 oktober 2005

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4255-1999, dom den 23 januari 2001

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5174-04, dom den 30 maj 2005

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 799-05, dom den 13 oktober 2005

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4234-05, dom den 30 juni 2006

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7093-05, dom den 16 oktober 2006

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4285-04, dom den 24 januari 2007

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 3002-97, dom den 31 mars 2000

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1964-01, dom den 1 december 2003

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 397-03, dom den 8 september 2005

Skatterättsnämndens förhandsbesked:

Förhandsbesked från den 8 mars 2006

Riksskattenämnden:

RN 1960 4:4

RN 1962 4:5

Bilaga – ändring i rättsläget

Efter uppsatsens färdigställande meddelade Regeringsrätten i domar den 17 mars 2010 i målen 3798-09, 3799-09 samt 5401-09 att underhandsackord innebär en avyttring av den del av fordran som sätts ner genom ackordet. Regeringsrätten hänvisar till RÅ 2009 ref. 41 och anser att även vid ackordsuppgörelser upphör fordran att gälla i den mån fordran sätts ned genom uppgörelsen. Således medgavs avdrag för kapitalförlust avseende den nedsatta delen.