



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Louise Malmberg

Beskattningskonsekvenser för
dotterbolaget när moderbolaget
efterskänker en fordran

Examensarbete
30 högskolepoäng

Christina Moëll

Skatterätt

Termin 9 - VT 2011

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsning	7
1.5 Disposition	8
2 AKTIEÄGARTILLSKOTT	9
2.1 Syftet med ett aktieägartillskott	9
2.2 Tillskottets villkor och dokumentation	9
2.3 Inbetalning av aktieägartillskott	11
2.3.1 Behöriga tillskottsgivare	11
2.3.2 Är allt som en aktieägare lämnar aktieägartillskott?	11
2.3.3 Tillskottets form	12
2.4 Skatterättsliga konsekvenser av aktieägartillskott	13
2.4.1 Ovillkorade tillskott	13
2.4.2 Villkorade tillskott	14
2.4.3 Tillskott från annan än aktieägare	14
2.5 Redovisning av aktieägartillskott	15
3 VAD UTGÖR EN INKOMST ENLIGT 15 KAP 1 § IL?	16
4 ACKORD	17
4.1 Olika former av ackord	17
4.2 Skattemässig bedömning av ackord	17
4.2.1 Förutsättningar för ett ackord	18
4.2.1.1 Efterskänkandet av fordringen ska vara oåterkalleligt	18

4.2.1.2	Bristande betalningsförmåga hos gäldenären	18
4.2.2	Beskattningen av ett ackord	19
4.2.3	Begränsning av underskottsavdrag	20
5	SKATTEMÄSSIGA KONSEKVENSER FÖR GÄLDENÄREN VID EFTERGIFT AV EN FORDRAN	22
5.1	Vad för slags tillgång utgör fordran?	22
5.2	Borgenärens beskattning vid omvandling av en fordran	23
5.3	Den ekonomiska innebörden	26
5.4	Omvandling av fordran till aktieägartillskott utifrån kammarrättspraxis	28
5.4.1	Aktieägare förvärvar fordran från extern part	29
5.4.2	Extern part ger kapitaltillskott	32
5.4.3	Extern part efterger en fordran	34
5.5	Fordringar med värde som understiger nominellt belopp eller helt saknar värde	35
5.5.1	Skatteverkets ståndpunkt	36
5.5.2	Åsikter i den skatterättsliga litteraturen	36
5.5.3	Kammarrättens resonemang	37
6	ANALYS	38
6.1	Moderbolaget omvandlar en fordran direkt	38
6.1.1	Eftergift av en fordran	38
6.1.2	Omvandling av fordran till ett aktieägartillskott	39
6.1.2.1	Fordran uppgår till det nominella värdet	40
6.1.2.2	Fordran understiger det nominella värdet	41
6.2	Moderbolaget förvärvar först fordran från en extern bank	42
6.3	Avslutande kommentarer	44
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	46
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	49

Summary

The purpose of this thesis is to analyse the tax consequences for a subsidiary upon a forgiveness of a receivable granted by its parent company. It is customary that a parent company lends capital to its subsidiary and therefore holds a receivable towards the subsidiary. One alternative for the parent company to capitalise its subsidiary is by forgiving the receivable.

When forgiving a receivable the receivable is often converted into capital by way of a capital contribution. A capital contribution is normally tax exempt for the receiving company. However, there is an ongoing discussion whether the forgiveness of a receivable, might be regarded as an income or a composition rather than a capital contribution. If it would be regarded as a composition, the right to offset tax losses carried forward may be restricted in the hands of the receiving company. Several questions arise in this respect but there are only a few cases from the administrative courts of appeal on this, and the outcome from the cases differ a lot. Regardless of how a forgiveness of a receivable is treated for accounting purposes, it is the economical substance of the transaction that constitutes the basis for tax purposes, even though the treatment is normally the same for accounting and tax purposes.

According to case law, the forgiveness of a receivable into a capital contribution or a composition is normally regarded as a disposal in the hands of the creditor. For the debtor, here the subsidiary, the forgiveness of the receivable will increase the equity of the subsidiary with an amount corresponding to the nominal value of the receivable. For tax purposes, my view is that this forgiveness should not result in any taxable income between group companies. Instead, according to my opinion, it is more in line with the economical substance of this transaction to consider this as a capital contribution from the parent company to its subsidiary.

Forgiving a receivable is customary when a subsidiary is having financial problems and needs to be capitalised. This implies that the fair market value of the receivable usually should be below its nominal value. According to the Swedish Supreme Administrative Court, a capital contribution is only considered to be made at fair market value of the receivable at the time of the conversion. For both the creditor and the debtor, only that part of the receivable can constitute a capital contribution. The remaining part of the receivable, i.e. the difference between the nominal value and the fair market value, could be treated as taxable income for the debtor. But, since the fair market value of the receivable is lower than the nominal value, the subsidiary may be regarded as having financial problems, and be insolvent to some extent. The forgiveness may also be considered as definite in that part of the receivable. Together it indicates that the conditions that must be met in order to treat it as a private composition for tax purposes, instead of an income, are fulfilled. According to case law, a composition should not be taxed. However, one consequence still

remains; tax losses carried forward from earlier years should be reduced with an amount corresponding to the gain of the composition.

Sammanfattning

Den här uppsatsen syftar till att redogöra för de beskattningskonsekvenser som inträder för ett dotterbolag när dess moderbolag efterger en fordran som det har på dotterbolaget. Det är vanligt förekommande att ett moderbolag lånar ut pengar till sitt dotterbolag och således innehar en lånefordran. Att därefter efterge fordran är en åtgärd som moderbolaget kan vidta för att exempelvis kapitalisera sitt dotterbolag.

Efterskänkandet sker ofta genom att fordran omvandlas till ett aktieägartillskott. För mottagaren är ett aktieägartillskott en skattefri inkomst. I den skatterättsliga sfären finns det dock en pågående diskussion om huruvida efterskänkandet av en fordran, istället för ett aktieägartillskott, ska betraktas som en inkomst eller ett underhandsackord som begränsar rätten till avdrag för inrullade underskott i näringsverksamheten. Frågorna är många och de kammarrättsdomar som finns på området ger olika svar. Oavsett hur omvandlingen betecknas i redovisningen har det i skatterättsliga artiklar konstaterats att det är den ekonomiska innebörden av transaktionen som ska vara avgörande vid beskattningen, även om den i regel är densamma som i redovisningen.

Enligt rättspraxis innebär en omvandling av en fordran till ett aktieägartillskott eller ett ackord en avyttring för borgenären. Vad gäller då för gäldenären? När ett dotterbolag får en fordran efterskänt innebär det att bolaget får en utebliven kostnad motsvarande fordrans nominella belopp och att det egna kapitalet ökar med motsvarande summa. Frågan är hur detta ska bedömas skatterättsligt. Min slutsats är att det i en intressegemenskap inte torde vara fråga om en skattepliktig intäkt. Istället speglar det den ekonomiska innebörden bättre att betrakta det som ett aktieägartillskott från moderbolaget till dotterbolaget.

En eftergift av en fordran förekommer oftast då dotterbolaget har finansiella problem och behöver kapitaliseras. Fordrans marknadsvärde vid omvandlingstillfället understiger därför i regel sitt nominella värde. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen utgör värdet av ett aktieägartillskott marknadsvärdet på fordran vid omvandlingstillfället. Endast den delen av fordran kan därför utgöra ett aktieägartillskott, för såväl givare som mottagare. Resterande del av fordran, det vill säga skillnaden mellan fordrans nominella värde och marknadsvärde, torde dock inte heller kunna ses som en skattepliktig intäkt för gäldenären. Eftersom fordran är värd mindre än sitt nominella värde, kan dotterbolaget anses ha bristande betalningsförmåga. I den delen av fordran kan eftergiften också betraktas som definitiv. Det talar för att de skatterättsliga förutsättningarna är uppfyllda för att istället betrakta det som ett underhandsackord. Ett ackord ska enligt praxis vara skattefritt för mottagaren. En konsekvens är dock att inrullat underskott ska reduceras med ett belopp som motsvarar ackordsvinsten.

Förord

Det är vinter, året är 2007 och startskottet går. Starten till en jur. kand. på Juridicum i Lund. Det är med både förväntan och viss vilshenhet som jag har hela utbildningen framför mig...

...Nio lärorika terminer senare är jag äntligen framme vid upploppet och på vägen har jag lyckats skaffa mig både kunskap och erfarenhet, men även vänner för livet och en starkare tro på mig själv. Året har blivit 2011 och sommaren är här. Den här uppsatsen blir min sista prestation innan målnöret är spräckt. Det är med stor spänning jag nu ser fram emot nya utmaningar och en förväntan inför vad livet som jurist har att erbjuda.

Jag vill rikta ett särskilt stort tack till mina två handledare under min uppsatspraktik på PwC i Göteborg, Maria Andersson Berg och Maria Barenfeld. Tack för att ni tog er tid och gav mig värdefulla synpunkter och goda råd. Ni gav mig möjlighet att få känna på hur ett arbetsliv som skatterådgivare kan te sig, en erfarenhet väl värd att ha med sig.

Även min handledare på Lunds universitet, Christina Moëll, vill jag framföra ett tack till som gett mig uppmuntrande kommentarer och synpunkter på det språkliga innehållet i den här uppsatsen.

Tack också alla ni, familj, vänner och pojkvän, som funnits där för mig under min studietid och stöttat mig hela vägen fram mot min jur.kand.

Förkortningar

Aa	Äldre beteckning för domar i skattemål
AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Dnr	Diarienummer
Fi	Finansdepartementet
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JT	Juridisk tidskrift vid Stockholms universitet
KonkL	Konkurslag (1987:672)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Not	Notis
Prop	Proposition
Ref	Referat
RN	Riksskattenämnden
RÅ	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
SN	Skattenytt
SvSkT	Svensk Skattetidning
UFR	Uttalanden från rådet för finansiell rapportering

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Vanligt förekommande är att ett moderbolag kapitaliserar sitt dotterbolag genom att låna ut pengar till detta. Moderbolaget kommer således att inneha en eller flera fordringar på sitt bolag. Om ett dotterbolag sedan skulle hamna i betalningssvårigheter står olika medel till buds för moderbolaget att stötta sin dotter ekonomiskt. En möjlighet är att moderbolaget låter efterskänka sin fordran på det egna bolaget. I många fall sker det genom att fordran omvandlas till ett aktieägartillskott eller ett ackord. Då dotterbolaget har finansiella problem är oftast marknadsvärdet på fordran vid omvandlingstillfället klart lägre än det nominella värdet.

En sådan omvandling av en befintlig fordran har kommit att skapa stora diskussioner i den skatterättsliga sfären. Såväl i praxis som i litteraturen har frågan uppmärksammats angående vilka skatterättsliga effekter en eftergift av en fordran får på ett bolag. Främst har borgenärens perspektiv behandlats och då har diskussionerna koncentrerats till frågorna om omvandlingen kan utgöra en avyttring som in sin tur medför en kapitalförlust och om det spelar någon roll i det fall fordringen saknar värde vid omvandlingen. Högsta förvaltningsdomstolen har dock konstaterat att såväl en omvandling till aktieägartillskott som ackord utgör en avyttring även om fordringen saknar värde.¹ Vad som dock inte har fått lika mycket uppmärksamhet som det förtjänar är den motsatta situationen, det vill säga vad som gäller för gäldenären. Frågan har delvis prövats i underrättsinstanserna, men med väldigt olika utgång.

Att en skuld efterskänks medför att gäldenären får en kostnad nedsatt motsvarande fordrans nominella värde. Det skulle således innebära att en inkomst uppstår för det mottagande bolaget. Vad som blir intressant och samtidigt gör rättsläget så osäkert är hur omvandlingen ska betraktas. Utgör den ett villkorat eller ovillkorat aktieägartillskott eller ska det hela kanske betraktas som ett ackordsförfarande? De flesta verkar vara överens om att det är transaktionens ekonomiska innebörd som ska avgöra klassificeringen och därmed beskattningen. Det ska alltså inte spela någon roll vilken rubricering som transaktionen åsätts i redovisningen. Beroende på hur omvandlingen betecknas skatterättsligt får den olika skatterättsliga effekter eftersom dessa skiljer sig åt mellan tillskott och ackord. Om efterskänkandet ska betraktas som ett aktieägartillskott är det inte skattepliktigt för gäldenären², vilket det däremot är om det istället skulle bedömas utgöra en skattepliktig intäkt. Om det i nästa steg skulle uppfylla kriterierna för ackord är det däremot en skattefri intäkt för gäldenären³, men däremot ska inrullade

¹ RÅ 2009 ref 41, RÅ 2009 ref 47 och RÅ 2010 ref 34.

² RÅ 1956 not fi 1.

³ RÅ 1929 Fi 396, RÅ 1929 Fi 2032 och RÅ 1963 ref 48.

underskott från föregående beskattningsår reduceras med ackordsbeloppet enligt 40 kap 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

Att rättsläget är osäkert vad avser gäldenärens beskattning står klart och det föreligger därmed en stor brist på skatterättens område. Av den anledningen finns det därför skäl att närmare utreda frågan och försöka bringa klarhet i rättsläget.

1.2 Syfte

Fokus i uppsatsen kommer att ligga på det mottagande bolagets perspektiv och syftar till att belysa framförallt vilka de skattemässiga effekterna blir för ett dotterbolag när dess moderbolag efterskänker en fordran på detta. Det är framförallt juridiska personer som avses. Jag kommer att diskutera huruvida omvandlingen bör ses som ett aktieägartillskott, inkomst eller ackord framförallt utifrån transaktionens ekonomiska innebörd. Eftersom problemet enbart har behandlats i underrättspraxis och där med skiftande domslut finns inget av prejudikatvärde att utgå ifrån. Däremot finner jag det lämpligt att utifrån rättsfallen föra en diskussion om hur problemet med eftergiftens skattemässiga konsekvenser för det mottagande bolaget kan lösas. Även om uppsatsen är koncentrerad till gäldenärens perspektiv är det oundvikligt att kort beröra även borgenärens situation för att bidra till ett djup i diskussionen.

1.3 Metod och material

Då uppsatsen är av rättsutredande karaktär kommer den traditionella rättsdogmatiska metoden att tillämpas. Det innebär att de sedvanliga juridiska källorna, det vill säga lagtext, förarbeten, praxis och litteratur används för att belysa rättsläget. Även olika slag av rättsinformation från Skatteverket ingår i materialet.

1.4 Avgränsning

Det finns många intressanta frågor och perspektiv inom detta område som jag gärna hade fördjupat mig mer i, men som med mycket annat är det nödvändigt att göra en del prioriteringar. Som tidigare nämnts kommer utredningen i uppsatsen att koncentreras till gäldenärens perspektiv, eftersom min bedömning är att den praxis som finns på borgenärens område är mer utredd och enhetlig. Självklart är även de frågor som kan uppkomma för borgenärens del intressanta, men de kommer endast att beröras kortfattat och i de situationer där det kan bidra till ett större djup i diskussionen. Min bedömning är trots allt att praxis är mer enhetlig på borgenärens område och tillhörande frågor är mer utredda. Jag har också valt att inte behandla fysiska aktieägare mer än vad som förekommer i aktuell praxis, det är således

moder- dotterbolagsförhållande som avses. I inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas till stor del reglerna om kapitalvinst respektive kapitalförlust och därför kan även reglerna som gäller för fysiska personer i viss mån vara relevanta. Den ekonomiska innebörden av transaktionen kommer att få mycket uppmärksamhet, då det är uppenbart att domstolarna verkar tillämpa en sorts genomsyn när de betecknar omvandlingen. Av utrymmesskäl kommer dock inte själva genomsynsdiskussionen som finns på skatterättens område att belysas på ett djupare plan. Avslutningsvis kommer det uteslutande att vara svensk rätt som behandlas och gränsöverskridande förhållanden kommer därför inte att beröras.

1.5 Disposition

En eftergift av en fordran sker ofta genom omvandling till ett aktieägartillskott. Först ut i redogörelsen av gällande rätt blir därför aktieägartillskottet och dess egenskaper. I kapitel två kommer aktieägartillskottets civilrättsliga, skatterättsliga samt redovisningsrättsliga egenskaper att behandlas. Därefter, i kapitel tre, följer en presentation av bestämmelsen i 15 kap 1 § IL, om vad som utgör en inkomst i näringsverksamhet. Eftersom en omvandling av en fordran även kan komma att bedömas som ett ackord kommer ackordets egenskaper att beskrivas i kapitel fyra med fokus särskilt på dess skatterättsliga effekter.

Därefter är det dags för en diskussion avseende de skattemässiga konsekvenserna för gäldenären, det vill säga dotterbolaget, vid eftergift av en fordran. Kapitel fem är uppdelat i flera avsnitt där olika relevanta frågeställningar kommer att problematiseras. Det är bland annat där som borgenärens skattemässiga konsekvenser kort kommer att redogöras för.

För att samla tankarna och sammanfatta den praxis och skatterättsliga litteratur som presenterats kommer diskussionen att följas av en analys i kapitel sex. Den är uppdelad i två huvudavsnitt som berör dels situationen där ett moderbolag efterger en egen fordran som det har på sitt dotterbolag och dels situationen där ett moderbolag först förvärvar en fordran på dotterbolaget från en extern part för att därefter efterge den. Här kommer de slutsatser som jag funnit angående rättsläget att presenteras. Det sista avsnittet består av avslutande kommentarer där problematiken och slutsatserna kommer att sammanfattas.

2 Aktieägartillskott

Aktieägartillskott är en kapitaliseringsform som saknar lagstöd i såväl aktiebolagsrätten som skatterätten.⁴ En redogörelse för gällande rätt avseende aktieägartillskott får av den anledningen baseras på litteratur och domstolspraxis där oskrivna regler med tiden utkristalliserats. I detta kapitel kommer de grundläggande civilrättsliga samt skatterättsliga principerna för aktieägartillskottet att presenteras för att ge en grund till den problematik som sedan kommer att diskuteras. Med ett aktieägartillskott är syftet att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder.⁵ Till skillnad från tillskott i samband med bolagsbildning och nyemission sker ett aktieägartillskott fritt från aktieteckning.⁶

2.1 Syftet med ett aktieägartillskott

Syftet med ett aktieägartillskott är i regel att förstärka bolagets soliditet och det görs därför i allmänhet när bolagets ställning är svag.

Aktieägartillskottet ökar bolagets nettobehållning men påverkar inte den del av bolagets egna kapital som redovisas som bundet. Tillskottet ökar följaktligen det fria egna kapitalet i balansräkningen, förutsatt att det inte omedelbart måste kvittas mot en förlust.⁷ I de fall kapitaliseringen måste ske under tidsbrist är aktieägartillskott en lämplig kapitaliseringsform. Likaså då ett okomplicerat förfarande önskas eftersom ett aktieägartillskott sker formlöst.⁸ En situation när så kan vara fallet är enligt Prytz och Tamm när en fordringsägare vill ”rädda en fordran” genom att omvandla den till ett villkorat tillskott, istället för att se på när gäldenären går i konkurs. Särskilt motiverat kan det vara när fordran hör till de oprioriterade.⁹

2.2 Tillskottets villkor och dokumentation

Aktieägartillskott kan vara av två slag: ovillkorat eller villkorat. Det förstnämnda innebär att ett tillskott av kapital sker utan förbehåll om återbetalning. Det kan således jämföras med en ren kapitalinsats från aktieägarens sida. Ett villkorat aktieägartillskott lämnas däremot med villkor, i regel att tillskjutet kapital ska återbetalas när bolaget har intjänat vinstmedel så att fritt eget kapital finns tillgängligt för en återbetalning. En kombination av dessa två slag av aktieägartillskott förekommer också.¹⁰

⁴ Arvidsson, R., *Om aktieägartillskott*, s 847.

⁵ Rodhe, K., *Något om aktieägartillskott*, Balans nr 2 1981.

⁶ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 35.

⁷ Arvidsson, R., *Om aktieägartillskott*, s 850.

⁸ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 54 samt s 35.

⁹ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 54.

¹⁰ Arvidsson, R., *Om aktieägartillskott*, s 850.

Ytterligare en skillnad mellan villkorade och ovillkorade tillskott är, enligt Jilkén och Ugglå, att övriga aktieägare i ett mottagande bolag normalt inte kan sägas ha berikats vid ett villkorat tillskott, vilket däremot kan sägas vara fallet vid ett ovillkorat tillskott.¹¹

För att kunna öka bolagets egna kapital är det av betydelse att tillskottet inte ger upphov till någon skuld för bolaget. Det är därför av stor vikt att det verkligen är fråga om ett tillskott och inte ett lån. Om en skuld redovisas har inget egentligt tillskott gjorts och bolagets soliditet har inte förbättrats. Därför får ett villkorat aktieägartillskott inte vara jämförbart med ett skuldebrev med mottagande bolag som gäldenär.¹²

Det är upp till aktieägaren att välja kapitaliseringsform. Vad som är viktigt i detta sammanhang är att han på något sätt i en handling dokumenterar åtgärdens karaktär så att informationen finns tillgänglig för framtida behov. Handlingen bör också visa om tillskottet görs med villkor, och i så fall villkorets innehåll, för att undvika en eventuell framtida tvist.¹³

Genom NJA 1988 s 620, det så kallade Snabbhaksfallet, lade Högsta domstolen grunden till mycket av det som civilrättsligt anses vara gällande rätt för aktieägartillskott.¹⁴ Ett konstaterande som Högsta domstolen bland annat gjorde var att rätten att fordra återbetalning förutsätter att aktieägare blivit bundna avtalsrättsligt.¹⁵ Av detta drar Prytz och Tamm slutsatsen att den rättstekniska grunden för villkorade tillskott inte kan vara ett fordringsförhållande gentemot bolaget.¹⁶ Lindskog menar också att en följd av Högsta domstolens uttalande blir att tillskott i bolagsteknisk mening möjligen alltid är ovillkorade. Vidare torde det innebära att ett villkorat tillskott i rättsteknisk mening innehåller två fristående, men sammanhängande, dispositioner. Dels ett i förhållande till bolaget ovillkorat tillskott, dels ett mellan aktieägarna på ena sidan och tillskottsgivaren på andra sidan träffat avtal av innebörd att tillskottsgivaren har rätt att intill visst belopp uppbära utbetalningar enligt 17 kap aktiebolagslagen (2005:551) (ABL).¹⁷

Återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott betraktas bolagsrättsligt som en utdelning från bolaget.¹⁸ Ytterligare stöd för ovanstående resonemang, om att tillskott alltid anses vara ovillkorade gentemot bolaget civilrättsligt, är att det följer av att bolaget inte kan binda sig att utbetala disponibel vinst.¹⁹ I de fall tillskotten är villkorade ska återbetalningen oftast ske med disponibel vinst. I enlighet med 18 kap 1 § ABL och bolagsordningen är det aktieägarna som genom bolagsstämma har förfoganderätten över den

¹¹ Jilkén, D., Ugglå, C-M., *Kapitaltillskott inom bolagssektorn*, s 12f.

¹² Jilkén, D., Ugglå, C-M., *Kapitaltillskott inom bolagssektorn*, s 15.

¹³ Rodhe, K., *Något om aktieägartillskott*, Balans nr 2 1981.

¹⁴ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 18.

¹⁵ NJA 1988 s 620 ref s 645.

¹⁶ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 52.

¹⁷ Lindskog, S., *Om kapitaltillskott*, 832.

¹⁸ Rodhe, K., *Något om aktieägartillskott*, Balans nr 2 1981.

¹⁹ Skog, R., *Rodhes Aktiebolagsrätt*, s 77.

disponibla vinsten. Det innebär således att för att tillskottsgivaren ska få rätt till en sådan återbetalning måste det vara aktieägarna som är avtalsrättsligt bundna. Ett anspråk på återbetalning utgör då ingen skuld för bolaget. En konsekvens av detta blir att om ett avtal benämns tillskott, men i själva verket syftar till ett fordringsförhållande gentemot bolaget, måste det skuldföras hos bolaget.²⁰

2.3 Inbetalning av aktieägartillskott

2.3.1 Behöriga tillskottsgivare

På frågan vilka som är behöriga tillskottsgivare är svaret att såväl aktieägare som annan är det. Det har Högsta domstolen slagit fast i Snabbhaksfallet. Till en början konstaterar domstolen att medel som villkorslöst tillskjuts ett aktiebolag, måste anses öka bolagets egna kapital, oavsett om tillskottet har skett från aktieägare eller annan. Vidare poängterar domstolen att det som hittills framförts visserligen har avsett fall där tillskott eller betalningsutfästelse lämnats av aktieägare, men att några vägande skäl inte kan anföras mot att betrakta tillskott från annan än aktieägare, vilket är villkorat gentemot aktieägare men inte mot bolaget, på enahanda sätt som tillskott från aktieägare.²¹ Prytz och Tamm framhåller också att oavsett vem tillskottsgivaren är så uppnås syftet att öka mottagarbolagets tillgångar.²²

2.3.2 Är allt som en aktieägare lämnar aktieägartillskott?

Frågan har besvarats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2001 ref 28. I målet var det fråga om ett kommunalägt bolag som hade huvudansvaret för busstrafiken i kommunen. Då intäkterna inte hade kunnat täcka kostnaderna i verksamheten hade kommunen under flera års tid lämnat årliga bidrag till bolaget med betydande belopp. Bolaget hade i sina årsredovisningar betecknat bidraget som driftbidrag, samt under några år som aktieägartillskott. Frågan i målet var om bidraget utgjorde skattepliktig intäkt i bolagets rörelse eller inte. Högsta förvaltningsdomstolen prövade först frågan om de tillskjutna medlen kunde anses utgöra aktieägartillskott. Domstolen konstaterade till en början att syftet med ett aktieägartillskott är att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder. Syftet kan uppnås oavsett om ett tillskott lämnas för att öka bolagets fria egna kapital eller för att täcka en förlust i bolagets verksamhet. Som svar på den i rubriken ställda frågan svarade domstolen på följande sätt. ”Varje bidrag som en aktieägare lämnar till sitt bolag kan dock inte anses utgöra ett sådant tillskott. En förutsättning för att så ska vara fallet är att bidraget lämnas av aktieägaren just i dennes egenskap av aktieägare.” I förevarande fall hade kommunen

²⁰ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 47-48.

²¹ NJA 1988 s 620 ref s 644-646.

²² Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 56.

haft ansvar för kollektivtrafiken vilket den överlätit på bolaget som entreprenör. Ett ekonomiskt ansvar hade legat kvar hos kommunen och den hade under en lång tid godtagit att verksamheten inte själv burit sina kostnader och därför tillskjutit medel. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde därför den bedömningen att bidraget som kommunen lämnat bolaget fick anses vara föranlett av att bolaget svarat för driften av en verksamhet som ålegat kommunen och inte av att kommunen varit bolagets ägare. Därför utgjorde bidraget inte ett aktieägartillskott.²³

2.3.3 Tillskottets form

Det finns olika sätt som ett tillskott kan ske på. Till att börja med kan ett tillskott ta form genom en kontantinbetalning, vilket får anses vara normalfallet. Vid aktieteckning har det ingen betydelse om fullgörelsen av kontantbetalningen sker kontant eller genom att pengarna sätts in på bankgiro, bankkonto eller liknande. Samma sak bör enligt Prytz och Tamm gälla vid aktieägartillskott.²⁴ Utöver kontanta medel kan ett tillskott även ske genom tillskjutande av sakvärden. Värderingen av sakegendomen bör då ske enligt samma principer som gäller för värdering av apportegendom vid nyemission.²⁵ En annan form av tillskott är att tillskottsgivaren efterskänker en befintlig fordran som denne har gentemot mottagarbolaget.²⁶ Genom Snabbhaksfallet är det även fastslaget att ett tillskott kan ske genom en betalningsutfästelse. Generellt sett är ABL restriktiv vad avser situationer där ett aktiebolag ska vara beroende av en aktieägares betalningsförmåga. Exempelvis kommer detta till uttryck vid aktieteckning vid bolagsbildning och nyemission, vilket ej får ske genom en betalningsutfästelse från aktietecknaren samt att bolagets möjligheter att ge lån till aktieägare är begränsade.²⁷ Numera är det dock genom praxis klarlagt att tillskott kan fullgöras genom betalningsutfästelser. Av domskälen i Snabbhaksfallet kan det utläsas att det uppställs vissa krav för att det ska betraktas som ett tillskott. För det första förutsätts att tillskottsgivaren är betalningsduglig. För det andra ska utfästelsen vara oåterkallelig, vilket i domen uttrycks på så sätt att ”den som gjort utfästelsen ska sakna rätt att ta tillbaka denna”. En tredje förutsättning som kan utläsas är att utfästelsen måste vara definitiv. Vid ett krav på infriande av utfästelsen ska tillskottsgivaren inte få ”uppställa återbetalningsvillkor i strid mot det tidigare sagda”.²⁸

Gemensamt för samtliga former av kapitaltillskott gäller, att för att tillskottet ska kunna tas upp som eget kapital hos det mottagande bolaget så krävs det att tillskottet har fullgjorts såtillvida att inga ytterligare åtgärder

²³ RÅ 2001 ref 28. Se även RÅ 2005 ref 26 för liknande resonemang och slutsats.

²⁴ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 56f.

²⁵ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 61.

²⁶ Lindskog, S., *Om kapitaltillskott*, s 829.

²⁷ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 57f.

²⁸ NJA 1988 s 620, ref s 646.

krävs. Bland annat innebär det att tillskottet ska ha åsatts ett värde i balansräkningen.²⁹

2.4 Skatterättsliga konsekvenser av aktieägartillskott

Aktieägartillskott är en företeelse som har sitt ursprung och berättigande inom bolagsrätten. I avsaknad av någon närmare reglering av aktieägartillskott i skattelagstiftningen och då det inte är någon skattespecifik företeelse bör den i möjligaste mån bedömas enligt deras civilrättsliga innebörd.³⁰ Liksom inom civilrätten är det rättspraxis som till största delen har utvecklat vad som idag får anses vara gällande rätt på det skatterättsliga området. Framförallt är det Högsta förvaltningsdomstolens rättstillämpning som har betydelse på skatterättens område.³¹

2.4.1 Ovillkorade tillskott

För det mottagandet bolaget medför ett ovillkorat aktieägartillskottet inte en skattepliktig intäkt.³² Som Algotsson påpekar kan skattefriheten enbart åberopas för en transaktion där den verkliga innebörden är aktieägartillskott. En gränsdragningsfråga kan uppkomma mot sådana tillskott som istället är att betrakta som bidrag för vissa kostnader, vilket utgör skattepliktig intäkt för bolaget.³³ I det tidigare refererade fallet RÅ 2001 ref 28, var ett bidrag rubricerat som aktieägartillskott från en kommun till ett kommunalägt bolag, men där fann domstolen att det istället skulle beskattas som en skattepliktig intäkt då villkoren för ett aktieägartillskott inte var uppfyllda.

För givaren är ett ovillkorat tillskott inte avdragsgillt.³⁴ Som vi kommer att se är reciprocitetsprincipen på detta område uppfylld till skillnad från vad som är fallet vid ackord. Aktieägartillskottet betraktas däremot som en kapitalinsats vilket medför att aktieägaren får räkna med tillskottet i den totala anskaffningskostnaden för aktierna. Det är alltså först vid en avyttring av aktierna som ett ovillkorat tillskott blir avdragsgillt för givaren som omkostnad.³⁵ Att ett aktieägartillskott varken är skattepliktigt för mottagaren eller avdragsgillt för givaren får som konsekvens att ingen hänsyn behöver tas till ett aktieägartillskott vid beräkningen av det skattepliktiga resultatet i bolaget.³⁶

²⁹ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 57.

³⁰ Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, s 587.

³¹ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 117.

³² RÅ 1956 not fi 1.

³³ Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, s 590.

³⁴ Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, s 592 samt Lodin, S-O., m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, s 380.

³⁵ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 117f. samt Lodin, S-O., m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, s 380.

³⁶ Arvidsson, R., *Om aktieägartillskott*, s 857.

För att tillskottet ska få läggas till aktiernas anskaffningsvärde fordras det skatterettsligt i princip att tillskottet har skett med beskattade medel av aktieägaren. Här kan en jämförelse göras med koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag. Ett koncernbidrag är avdragsgillt för givaren och skattepliktigt hos mottagaren eftersom det rör sig om obeskattade medel. Beskattningen sker istället i nästa led, det vill säga hos det mottagande bolaget. Ett sådant tillskott ökar inte heller skattemässigt anskaffningskostnaden för aktierna i dotterbolaget.³⁷

2.4.2 Villkorade tillskott

Inte heller villkorade tillskott är skattepliktiga för mottagaren eller avdragsgilla för givaren. Till skillnad från ovillkorade får villkorade tillskott inte räknas som en del av anskaffningskostnaden för aktierna.³⁸

När det kommer till återbetalningen av det villkorade tillskottet går civilrätten och skatterätten isär. I skattehänseende jämställer man återbetalningen med återbetalning av lån³⁹, jämfört med i civilrätten där återbetalningen ses som en utdelning⁴⁰. Algotsson menar att det numera enligt RÅ 1985 1:10 och RÅ 1988 ref 65 står skatterettsligt klart att en återbetalning till den som gjort det villkorade aktieägartillskottet inte utgör en skattepliktig intäkt.⁴¹ Även i ett sådant fall där rättigheten till återbetalning har förvärvats av en annan person än den ursprungliga givaren betraktas en återbetalning av tillskottet som en återbetalning av lån.⁴²

2.4.3 Tillskott från annan än aktieägare

Att tillskott från annan än aktieägare ska behandlas på samma sätt civilrättsligt som tillskott från en aktieägare är klarlagt i praxis.⁴³ Av förklarliga skäl föreligger inte sådan enhetlighet skatterettsligt. En aktieägare får lägga till ett ovillkorat tillskott som en del av anskaffningskostnaden medan en givare som inte är aktieägare av naturliga skäl inte har den möjligheten. Om ett tillskottsgivande bolag kan få avdrag på annat sätt beror på om tillskottet utgör en kostnad för intäkternas

³⁷ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 119.

³⁸ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 122.

³⁹ RÅ 1949 ref 17. Jfr RÅ 1983 1:42 där Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att återbetalningen skulle behandlas som utdelning och således beskattas. I RÅ 1985 1:10 bedömdes återigen återbetalningen som skattefri. Där konstaterades också att 1983 års fall inte kan tolkas generellt utan att det var särskilda omständigheter som föranledde att återbetalningen beskattades. Även Arvidsson i SvSkT 2000:9 s 870 menar beträffande RÅ 1983 1:42 att även om det inte finns något definitivt avståndstagande från 1983 års rättsfall så torde det i praktiken vara överspelat.

⁴⁰ Jfr 17 kap ABL. Se även Rodhe, K., *Något om aktieägartillskott*, Balans nr 2 1981.

⁴¹ Algotsson, T., *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, s 593.

⁴² RÅ 1988 ref 65.

⁴³ NJA 1988 s 620.

förvärvande och bibehållande i enlighet med 16 kap 1 § IL. Vidare enligt den paragrafen anges att kapitalförluster får dras av även om de inte skulle utgöra sådana utgifter. En situation där det bör vara uppfyllt är det fall där en borgenär efterskänker en kundfordran mot gäldenären. I detta fall är det dock i första hand förlusten på fordringen som grundar rätten till avdrag, då den kan anses utgöra en kundförlust.⁴⁴ Om det istället är en kapitaltillgång som efterskänks torde det också kunna grunda en avdragsrätt om reglerna om avyttring av kapitaltillgångar och kapitalförluster är uppfyllda. Jag kommer att återkomma till reglerna om kapital och avyttringsbegreppet i kapitel 5.1. Ett krav är dock att det är fråga om en verklig och definitiv förlust, vilket stadgas i 44 kap 23 och 26 §§ IL och att efterskänkandet är affärsmässigt betingat. Det aktualiseras särskilt om mottagarbolaget inte är på obestånd. Skulle mottagarbolaget vara på obestånd ses i regel ett efterskänkande som en ackordsförlust.⁴⁵

Huruvida en mottagare av ett ovillkorat tillskott från annan än aktieägare är befriad från inkomstskatt eller inte bör avgöras utifrån hur tillskottet behandlas hos givaren. Detta för att inte ett omotiverat avsteg ska göras från reciprocitetsprincipen. Är ett tillskott avdragsgillt för givaren bör det således vara skattepliktigt för mottagaren.⁴⁶

Vad avser villkorade tillskott från annan än aktieägare finns inget som tyder på att de inte även skattemässigt behandlas på samma sätt som tillskott från aktieägare.⁴⁷

2.5 Redovisning av aktieägartillskott

Rådet för finansiell rapportering har i ett uttalande från 2008 gett sin syn på hur villkorade och ovillkorade aktieägartillskott ska redovisas. Uttalandet syftar till en redovisning som återspeglar den ekonomiska innebörden av aktieägartillskottet. Rådet uttalar att ett lämnat aktieägartillskott bör hos givaren redovisas som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Erhållna aktieägartillskott ska redovisas direkt mot fritt eget kapital hos mottagaren.⁴⁸ Förutsatt att det handlar om tillskott som avser öka mottagarbolagets soliditet så redovisas alltså tillskottet direkt över balansräkningen och överhuvudtaget inte över resultaträkningen vad gäller såväl givare som mottagare. Skulle det istället röra sig som en förlusttäckning bokförs tillskottet däremot via resultaträkningen som en extraordinär kostnad respektive extraordinär intäkt.⁴⁹

⁴⁴ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 130.

⁴⁵ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 130.

⁴⁶ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 131.

⁴⁷ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 132.

⁴⁸ UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott.

⁴⁹ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 88ff.

3 Vad utgör en inkomst enligt 15 kap 1 § IL?

En för den här uppsatsen relevant bestämmelse finns i första stycket i 15 kap 1 § IL. Där stadgas att ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt. Huvudregeln är alltså att alla inkomster i en näringsverksamhet ska tas upp som intäkt.

I kommunalskattelagen (1928:370) fanns en motsvarande bestämmelse, men där angavs även ”att intäkten ska vara av sådan beskaffenhet att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten”. Det tillägget togs alltså inte med i IL utan istället ska bestämmelsen läsas mot bakgrund av 13 kap i IL och de avgränsningsbestämmelser som finns där. Enligt 13 kap 1-2 §§ IL hör alla skattepliktiga inkomster som en juridisk person har till inkomstslaget näringsverksamhet.⁵⁰ Alla inkomster som förvärvas av juridiska personer är alltså skattepliktiga som inkomst av näringsverksamhet, med reservation för att de kan vara undantagna från beskattning enligt 8 kap IL eller på annat sätt vara skattefria.⁵¹

Som en grundprincip gäller att när en skuld skrivs av ökar gäldenärens skatteförmåga. En efterskönt fordran kan därför i regel ses som en erhållen intäkt.⁵² För att göra avsteg från denna bestämmelse fordras stöd i lag eller praxis. Relevant blir då framförallt den praxis som berör skattefrihet för ackordsvinster och de krav som då måste vara uppfyllda.

Om eftergiften sker på grund av att gäldenären är på obestånd så utgör skuldavskrivningen nämligen ingen verklig inkomst för gäldenären, eftersom han ändå inte skulle ha kunnat betala skulden.⁵³ Mer om detta i nästföljande kapitel.

⁵⁰ Zeteo Internet lagkommentar 15 kap 1 § IL.

⁵¹ Lodin, S-O., m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1*, s 273.

⁵² Grege, G., *Inkomstbeskattning vid obestånd*, s 343.

⁵³ Lodin, S-O., m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1*, s 279.

4 Ackord

Ackord innebär en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som har betalningsoförmåga och hans borgenärer. Innebörden av uppgörelsen är att borgenären sätter ned sin fordran på gäldenären med resultatet att fordringen helt faller bort till den del som motsvarar nedsättningen.⁵⁴

4.1 Olika former av ackord

Ackord kan delas in i två olika slag; offentligt ackord och så kallat underhandsackord. Vad avser de offentliga ackorden så regleras de av formella regler och förfaranden, dels i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion och dels i 12 kap konkurslagen (1987:672) (KonkL). Ett offentligt ackord kan genomföras under medverkan av en viss majoritet av borgenärerna. Det kan därför innebära att minoriteten av borgenärerna kan komma att påtvingas ackordet, därav den ibland förekommande beteckningen tvångsackord.⁵⁵

Den andra formen, underhandsackordet, är inte lagreglerad utan sker genom en uppgörelse mellan borgenär och gäldenär på ren avtalsrättslig grund. Förfarandet bygger på en frivillig uppgörelse och betecknas därför ibland som frivilligt ackord. Det är upp till parterna att själva bestämma villkoren för uppgörelsen.⁵⁶ När jag i fortsättningen pratar om ackord är det framförallt underhandsackord som avses.

4.2 Skattemässig bedömning av ackord

Generellt gäller att när en skuld skrivs av ökar gäldenärens skatteförmåga. Åtgärden kan därför i regel ses som en erhållen intäkt.⁵⁷ En efterskönt fordran kan dock behandlas som ett ackord om vissa förutsättningar är uppfyllda. Bedömningen härav blir sedan avgörande för beskattningen. Huvudregeln är nämligen, vilken är fastslagen i praxis, att den vinst som en gäldenär gör genom ett ackord inte är skattepliktig.⁵⁸ En central fråga att besvara blir därför i vilka situationer som en efterskönt fordran skattemässigt kan anses utgöra ackord.

⁵⁴ Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 149.

⁵⁵ Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 149.

⁵⁶ Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 149.

⁵⁷ Grege, G., *Inkomstbeskattning vid obestånd*, s 343.

⁵⁸ RÅ 1929 Fi 396, RÅ 1929 Fi 2032 samt RÅ 1963 ref 48.

När ackord behandlas inom skatterätten görs ingen skillnad beroende på om det är ett offentligt ackord eller ett underhandsackord.⁵⁹ Med hänvisning till rättspraxis föreligger ett ackord även om uppgörelsen sker med endast en av flera fordringsägare.⁶⁰

4.2.1 Förutsättningar för ett ackord

För att ett ackord ska behandlas som ett sådant även skattemässigt finns det två förutsättningar som måste vara uppfyllda. Ett krav är att efterskänkandet av fordringen ska vara oåterkalleligt, det vill säga definitivt.⁶¹ Det andra kravet är att åtgärden ska ha sin orsak i bristande betalningsförmåga hos gäldenären.⁶²

4.2.1.1 Efterskänkandet av fordringen ska vara oåterkalleligt

För att en uppgörelse ska betraktas som ett ackord vid beskattningen krävs att efterskänkandet av fordringen är oåterkalleligt, det vill säga definitivt. Innebörden av denna förutsättning är att efterskänkandet inte får vara förenat med villkor, som kan göra att gäldenären i framtiden blir återbetalningsskyldig för den del som blivit efterskönt.⁶³

4.2.1.2 Bristande betalningsförmåga hos gäldenären

En andra förutsättning för att uppgörelsen ska bedömas som ett ackord är att åtgärden har sin orsak i bristande betalningsförmåga hos gäldenären, vilket har konstaterats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1963 ref 48. I rättsfallet framgår det dock inte om den bristande betalningsförmågan var tillfällig eller inte, därför är det oklart vilken grad av obestånd som skatterättsligt förutsätts för att ackord ska kunna komma ifråga. Som vi kommer att se i avsnitt 4.2.2 är motivet till skattefrihet för ackordsvinster framförallt att en gäldenär som är på obestånd inte anses få ökad skatteförmåga genom att hans skulder blir nedsatta. Obestånd har därför kommit att betraktas som en förutsättning för skattefrihet vid ackord. Oklart är dock om det är obestånd så som det civilrättsligt definieras i KonkL som avses eller om det är de civilrättsliga reglerna i lagen om företagsrekonstruktion som är avgörande. I den tidigare ackordslagen

⁵⁹ Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 149.

⁶⁰ RÅ 1963 ref 48, RÅ 1972 A 74, RÅ 1987 not 439. Se även Grege, G., *Beskattning vid formellt och informellt ackord*, s 137.

⁶¹ RÅ 1983 Aa 128.

⁶² RN 1960 4:4 samt RN 1962 4:5.

⁶³ RÅ 1983 Aa 128 se även Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 149.

(1970:874)⁶⁴ definierades ackord som en ekonomisk uppgörelse utan konkurs mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Ett ackord var således kopplat till gäldenärens obestånd. I lagen om företagsrekonstruktion, som har ersatt ackordslagen⁶⁵, är det däremot enligt 2 kap 6 § tillräckligt för ett beslut om företagsrekonstruktion att det kan antas att gäldenären inte kan betala sina förfallna skulder eller att sådan oförmåga inträder inom kort.

Som villkor för att en person ska kunna försättas i konkurs gäller att denne är på obestånd. Vad som avses med obestånd förklaras i 1 kap 2 § andra stycket KonkL, vilket är att gäldenären inte rätteligen kan betala sina skulder och att denna oförmåga inte endast är tillfällig. Grege skriver att det faktum att oförmågan inte endast ska vara tillfällig gör att även gäldenärens möjligheter att i framtiden förvärva egendom och erhålla kredit påverkar bedömningen av om en gäldenär var eller blev insolvent. Insolvensbedömningen påverkas alltså inte enbart av förhållandet mellan skulder och tillgångar utan har även i regel karaktären av en prognos.⁶⁶

Staberg ger i en artikel uttryck för sin uppfattning i frågan. Han börjar med att konstatera att enligt de civilrättsliga reglerna om företagsrekonstruktion är det för ackord inte nödvändigt att konstatera insolvens hos gäldenären. Där räcker det med att gäldenären kan antas vara illikvid eller att det finns risk för illikviditet inom kort. Med illikviditet avses att en gäldenär inte har omedelbar tillgång till vanliga betalningsmedel motsvarande de förfallna skuldernas belopp. Att utgå ifrån ”betalningssvårigheter” vid företagsrekonstruktion istället för insolvens har att göra med möjligheten att åstadkomma en sanering av gäldenärsföretaget på ett tidigt stadium. Staberg är av den åsikten att han tror att det är mer sannolikt att Högsta förvaltningsdomstolen, om den idag skulle pröva frågan om ett underhandsackord är för handen eller ej i ett skattemål, vid en bedömning av gäldenärens ekonomiska situation skulle ta hänsyn till ett antagande om illikviditet eller framtida illikviditet. Den skatterättsliga bedömningen huruvida till exempel ett underhandsackord föreligger bör enligt hans uppfattning anknyta till de nuvarande civilrättsliga bestämmelserna om förutsättningarna för ackord.⁶⁷ Det kan således konstateras att det inte är helt självklart att obestånd så som det framgår av KonkL måste föreligga för att ett underhandsackord ska vara för handen utan det kan räcka med en mer tillfällig betalningsoförmåga.

4.2.2 Beskattningen av ett ackord

Som tidigare nämnts är utgångspunkten att vinst genom ackord inte utgör skattepliktig inkomst för gäldenären, vilket framgår av RÅ 1929 Fi 396 och

⁶⁴ Lagen upphörde att gälla den 1 september 1996 enligt lag (1996:764).

⁶⁵ Prop 1995/96:5 s 1.

⁶⁶ Grege, G., *Beskattning vid formellt och informellt ackord*, s 41.

⁶⁷ Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 149f.

RÅ 1963 ref 48. Detta under förutsättning att ackordet har föranletts av bristande betalningsförmåga. I RÅ 1963 ref 48 rörde det sig om ett underhandsackord varför det framgår av rättsfallet att det för skattefrihet inte krävs att det ska vara ett offentligt ackord.

Motivet för skattefriheten har diskuterats av Grege och som huvudsakligt motiv har ansetts vara den bristande skatteförmågan hos gäldenären. Han uttrycker det på så sätt att ”om gäldenären är på obestånd kan det knappast hävdas att han får någon ökad skatteförmåga genom att en skuld blir avskriven”.⁶⁸ En tanke som också framkommer i diskussionen är att en beskattning av vinsten genom ackordet skulle förstöra ackordets sanerande effekt.⁶⁹

Inom beskattningen brukar den så kallade reciprocitetsprincipen framhållas som en viktig förutsättning för en konsekvent regelutformning. Principen innebär att vad som utgör avdragsgill kostnad hos en skattskyldig i regel motsvaras av en skattepliktig intäkt hos någon annan.⁷⁰ Det förekommer dock undantag från principen och beskattning av ackord utgör ett sådant. Vid ackord frångås reciprocitetsprincipen, med effekten att borgenären kan få avdrag för förlusten trots att den motsvarande ackordsvinsten är skattefri för gäldenären.⁷¹

Efter att ha gått igenom förutsättningarna för att ett ackord ska föreligga skattemässigt kan frågan ändå kvarstå, på grund av bedömningssvårigheter, när en gäldenär i en ekonomiskt besvärlig situation kan känna sig säker på att han omfattas av det skattefria läget. Det är en fråga värd att hålla i åtanke.

4.2.3 Begränsning av underskottsavdrag

Helt fritt från beskattningsekvenser blir dock inte ett ackord för det mottagande bolaget. Visserligen är vinsten skattefri men ackumulerade underskott i näringsverksamheten kommer att reduceras. I 40 kap 21 § IL finns en bestämmelse som föreskriver att om den skattskyldige får ackord utan konkurs eller skuldsanering, ska avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.

I samband med att regeln skulle flyttas över till IL 1999 uppkom frågan huruvida det var det inrullade eller det utrullade underskottet som skulle begränsas. Regeringen som visserligen ansåg att det var osäkert fann till slut

⁶⁸ Grege, G., *Beskattning vid formellt och informellt ackord*, s 73. För en utförligare diskussion av motivet till skattefriheten se vidare Grege, G., *Beskattning vid formellt och informellt ackord*, s. 63-72 .

⁶⁹ Grege, G., *Beskattning vid formellt och informellt ackord*, s 68.

⁷⁰ Lodin, S-O., m fl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1*, s 44.

⁷¹ Grege, G., *Beskattning vid formellt och informellt ackord*, s 62.

att det var det inrullade underskottet som skulle begränsas, vilket alltså ska ske det beskattningsår då den skattskyldige får ackordet.⁷²

Enligt Staberg saknas det en mer precis definition av vad begreppet ackord inrymmer vid tillämpningen av bestämmelsen i 40 kap 21 § IL. Mest troligt är förmodligen att anknyta till vad som enligt tidigare rättspraxis ansetts utgöra ackord. Även i detta sammanhang torde de skattemässiga konsekvenserna bli de samma vid tillämpningen av bestämmelsen oavsett om det rör sig om ett offentligt ackord eller ett underhandsackord.⁷³

⁷² Zeteo Internet lagkommentar 40 kap 21 § IL.

⁷³ Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 150.

5 Skattemässiga konsekvenser för gäldenären vid eftergift av en fordran

Efter att ha gått igenom de grundläggande principerna för aktieägartillskott respektive ackord vet vi vad som gäller skattemässigt för respektive transaktion. Det utgör en god grund att stå på för att nu ta steget vidare och diskutera de problem och bedömningsfrågor mellan tillskott och ackord som kan uppstå när ett moderbolag efterskänker en fordran på sitt dotterbolag. Som huvudregel gäller att efterskänkandet är att se som en inkomst hos mottagande gäldenär enligt 15 kap 1 § IL, eftersom det är en utebliven kostnad för gäldenären. Ofta väljer moderbolaget att omvandla fordran till ett aktieägartillskott för att kapitalisera upp sitt dotterbolag och då kan, som vi ska se i praxis, frågan uppstå hur det förhåller sig till ackordsreglerna. I en del kammarrättsdomar har en omvandling av en fordran till villkorat aktieägartillskott ansetts utgöra kringgående av ackordsreglerna, medan det i några domar har bedömts vara aktieägartillskott. Den praxis som finns är spretig och oklar och min uppgift i de avsnitt som följer blir därför att försöka bringa klarhet i det svåra rättsläget.

Som vi kommer att se är det tydligt att domstolarna ser till den ekonomiska innebörden av transaktionen. Oavsett hur parterna har valt att rubricera transaktionen ser domstolen ändå till den verkliga innebörden och vad det är som parterna har velat åstadkomma med handlingen. I detta kapitel kommer därför även betydelsen av den ekonomiska innebörden att presenteras. Att se på redovisningen, som i regel ska återspegla den ekonomiska innebörden, kan också vara till hjälp för att reda ut problemet hur en transaktion ska klassificeras.

5.1 Vad för slags tillgång utgör fordran?

Till att börja med kan det vara relevant att besvara frågan vilken typ av tillgång som fordran utgör, för att på så sätt ta reda på vilka regler som finns att tillgå. I redovisningen skiljer man på anläggningstillgångar respektive omsättningstillgångar. Enligt 4 kap 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses med anläggningstillgång en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten och med omsättningstillgång avses annan tillgång. En fordran kan vara antingen en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång, oftast beroende på om den utgör en långfristig eller kortfristig fordran.⁷⁴

⁷⁴ Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 145.

I beskattningshänseende kan en fordran hänföras till någon av följande fyra kategorier. Det kan röra sig om en kundfordran, lagertillgång, med kundfordran och lagertillgång likställd ”liknande tillgång” eller kapitaltillgång. En kundfordran är en fordran som har uppkommit genom varuförsäljning eller tjänsteprestation. Lagertillgång definieras i 17 kap 3 § IL som en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning. Begreppet lagertillgång i IL motsvarar det som tidigare gick under benämningen omsättningstillgång. Både kundfordringar och lagertillgångar kan anses motsvara omsättningstillgångar. Vad som är en kapitaltillgång definieras i 25 kap 3 § andra stycket IL och med kapitaltillgång avses andra tillgångar i näringsverksamheten än bland annat lagertillgångar, kundfordringar och ”liknande tillgångar”. En fordran som uppkommit genom utlåning av kontanter utgör normalt en kapitaltillgång hos ett företag. När jag i fortsättningen diskuterar fordran syftar jag alltså på en så kallad lånefordran som utgör en kapitaltillgång för bolaget. I praktiken kan det dock vara svårt att skilja på om en fordran i skattehänseende utgör en kapitaltillgång eller en kundfordran. Då kan faktorer som vilken typ av näringsverksamhet innehavaren av fordran bedriver och under vilka förhållanden som fordran uppkommit spela roll.⁷⁵

I inkomstslaget näringsverksamhet används begreppet kapitaltillgång för sådana tillgångar som beskattas enligt reglerna för inkomstslaget kapital, se exempelvis 44 kap IL. Förutsatt att det inte finns särskilda regler i inkomstslaget näringsverksamhet vad avser kapitaltillgångar, är det alltså samma regler som även tillämpas för fysiska personer. Av den anledningen att reglerna om kapitaltillgångar även tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer, anser jag att den praxis som egentligen berör fysiska personer till stor del även är tillämplig avseende bolag när det handlar om reglerna om kapitalvinst respektive kapitalförlust.

5.2 Borgenärens beskattning vid omvandling av en fordran

För att på ett uttömmande sätt kunna behandla gäldenärens perspektiv i uppsatsens finner jag det nödvändigt att kort beröra vad som gäller för borgenären. På det planet anser jag att frågorna är mer utredda och den relativt nya praxis som har utvecklats från Högsta förvaltningsdomstolen kommer jag att redogöra för i det följande.

Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare i flera mål funnit att en omvandling av fordran till aktieägartillskott och en omvandling av villkorat till ovillkorat aktieägartillskott ska betraktas som en avyttring i skatterättsligt hänseende.⁷⁶ I enlighet med RÅ 2001 ref 57 angavs även i

⁷⁵ Staberg, L., *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, s 145f.

⁷⁶ RÅ 2002 not 216, RÅ 2002 ref 107 och RÅ 2005 not 82.

samtliga mål, direkt eller indirekt, att värdet på ett aktieägartillskott ska anses vara marknadsvärdet på den omvandlade tillgången vid tidpunkten för omvandlingen.⁷⁷ Vad som under en tid kom att ifrågasättas var hur situationen skulle behandlas i de fall då en fordran saknade värde vid omvandlingen.⁷⁸ Detta prövades till slut i RÅ 2009 ref 41 och Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade då att det är en avyttring även om fordringen saknar värde när den omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott. I målet var två av fem ledamöter skiljaktiga, vilket visserligen kan ge skäl att ifrågasätta domslutet, men Högsta förvaltningsdomstolen har i vart fall sagt sitt och gett oss ett prejudikat i frågan.

Samma dag som domen avkunnades i RÅ 2009 ref 41, avgjordes även ett annat fall, RÅ 2009 ref 47. Frågan i det målet berörde omvandlingen av en fordran till ett villkorat tillskott. I domen skrev Högsta förvaltningsdomstolen följande: ”P.B:s 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).” Även om Högsta förvaltningsdomstolen inte uttryckligen uttalade att omvandlingen utgjorde en avyttring anser jag att uttalandet kan tolkas som att omvandlingen utgör ett byte och därmed en avyttring i enlighet med 44 kap 3 § IL. Samma tolkning har även Skatteverket gjort i sitt ställningstagande från 2009⁷⁹.

I 25 kap 3 § första stycket IL anges att med kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet avses förlust vid avyttring av kapitaltillgång. För att en kapitalförlust ska uppstå krävs alltså att kapitaltillgången har avyttrats. Huvudregeln för vad som avses med avyttring finns i 44 kap 3 § IL och med avyttring avses försäljning, byte eller liknande överlåtelse av tillgångar.

Avyttringsbegreppet har dock en vid definition, vilket också Högsta förvaltningsdomstolen har tagit fasta på. I RÅ 2009 ref 41 angavs att den nuvarande lagregleringen av avyttringsbegreppet väsentligen infördes i samband med 1990 års skattereform. Domstolen refererade vidare till förarbetena där det stadgas att begreppet avyttring har getts en vid innebörd i praxis. Avgörande för om avyttring har skett är att egendomen eller en del därav definitivt har avhänts ägaren. I vissa fall har avyttring även ansetts föreligga när egendom utslocknar utan att den byter ägare.⁸⁰ Domstolen tog i RÅ 2009 ref 41 fasta på att det tillskott som aktieägaren lämnat till bolaget innebar att hans fordran upphört att gälla.

En förlust ska vidare vara verklig och får dras av som kostnad först det beskattningsår då förlusten är definitiv, 44 kap 23 och 26 §§ IL.

⁷⁷ För vidare diskussion se Arvidsson, R., *Nytt klagande rättsfall avseende omvandling av fordran och villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott*, s 992.

⁷⁸ Brockert, M., Nilsson, P., *Fördjupning: Gäldenärens perspektiv på ovillkorat aktieägartillskott*, Balans nr 5 2010.

⁷⁹ Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, *Förluster på fordringar på eget bolag*.

⁸⁰ Prop 1989/90:110 s 392 och s 710.

Ovanstående praxis har konstaterat att en omvandling av en fordran till ett aktieägartillskott utgör en avyttring. Betydelsen blir att en kapitalförlust uppstår om marknadsvärdet understiger det nominella värdet. Om borgenären är en fysisk person medges avdrag för förlusten, som ska kvoterats till 70 procent om fordringen inte är marknadsnoterad enligt 48 kap 23-24 §§ IL. För en juridisk person finns dock bestämmelserna i 25 a kap IL att ta hänsyn till, vilket innebär att om borgenären är ett aktiebolag och parterna var i intressegemenskap när fordran uppkom kan avdrag vägras enligt 25 a kap 19 § IL. Skulle fordran däremot avse en kundfordran är förlusten avdragsgill i enlighet med den generella bestämmelsen i 16 kap 1 § IL om avdrag för kostnader i näringsverksamhet.

Oavsett om ägaren är en juridisk eller fysisk person ökar inte omkostnadsbeloppet på grund av det ovillkorade aktieägartillskottet med mer än vad som motsvarar marknadsvärdet på fordringen vid omvandlingstillfället. Detta gäller enligt praxis i RÅ 2002 ref 107 och RÅ 2002 not 216.

Med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i RÅ 2009 ref 41 samt ref 47 valde Skatteverket även att komma med en ny styrsignal i form av ett nytt ställningstagande.⁸¹ I detta fastslås att avdrag för förlust på fordring på eget bolag endast medges under förutsättning att förlusten är verklig och definitiv. Dessutom krävs att det kan visas att bolaget tillförts tillgångar motsvarande fordringens värde. Bland annat utgör omvandling av fordran till ett villkorat tillskott en avyttring samt en omvandling av en fordran eller ett villkorat tillskott till ett ovillkorat tillskott i princip ett byte det vill säga en avyttring. Värdet på det omvandlade läggs till anskaffningsutgiften för aktierna i bolaget.⁸²

Under år 2010 kom Högsta förvaltningsdomstolen också med ett avgörande vad avsåg frågan om ackord kan utgöra en avyttring.⁸³ Frågan i målet var om ackordsuppgörelsen som träffats, mellan en aktieägare och hans bolag, innebar att en avdragsgill kapitalförlust därigenom uppkommit. Länsrätten samt kammarrätten ansåg att det inte kunde röra sig om en avyttring eftersom något vederlag inte hade erlagts utan skulden hade endast eftergivits. Högsta förvaltningsdomstolen började med att redogöra för avyttringsbegreppet och yttrade därvid att avgörande för om en avyttring har skett är att egendomen eller en del av egendomen definitivt har avhänts ägaren. I vissa fall har en avyttring ansetts föreligga även när egendomen utslocknar utan att den byter ägare. Därefter hämtade rätten ledning från RÅ

⁸¹ Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, *Förluster på fordringar på eget bolag*. Detta ställningstagande ersatte ett tidigare från 2005-11-08, *Förluster på fordringar på eget bolag vid konkurs*. I det tidigare ställningstagandet ansåg nämligen Skatteverket att en omvandling av en fordran eller ett villkorat tillskott till ett ovillkorat i normala fall var ett byte. Om emellertid fordringen eller det villkorade tillskottet var värdelöst vid tidpunkten för omvandlingen ansågs något tillskott till bolaget inte ha gjorts. De menade också att en omvandling av en fordran till ett villkorat tillskott inte utgjorde en avyttring.

⁸² Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, "Förluster på fordringar på eget bolag".

⁸³ RÅ 2010 ref 34.

2009 ref 41 i sin bedömning. ”Liksom omvandlingen av en fordran till ovillkorat aktieägartillskott i RÅ 2009 ref 41 innebar att fordringen upphörde att gälla, innebär ackordet i nu förevarande mål att fordringen, till den del den satts ned, definitivt upphört att gälla. I båda fallen stärks bolagets egna kapital till följd av tillskottet respektive ackordet. Eftersom fordringen till den del den satts ned upphört att existera kan den inte längre göras gällande vid konkurs, likvidation eller på annat sätt.” Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade därefter att ackordet således innebar att fordringen definitivt avhänts aktieägaren och att förlusten var verklig. Avdrag för förlusten motsvarande det eftersänkta ackordet medgavs således i inkomstslaget kapital.⁸⁴ Slutsatsen som rättsfallet mynnade ut i var följaktligen att även ett ackord utgör en avyttring.

Genom RÅ 2009 ref 41 och ref 47 samt RÅ 2010 ref 34 är rättsläget mer eller mindre klarlagt vad avser borgenärens perspektiv i en omvandlingssituation av en fordran till aktieägartillskott och ackord. En kapitalförlust uppstår oavsett om fordran helt saknar värde och avdrag kan medges för denna, med observation för 25 a kap 19 § IL. I de två rättsfallen var det visserligen fråga om fysiska personer som borgenärer, men det torde inte föreligga någon skillnad mellan fysiska och juridiska personers fordringar eftersom även kapitalreglerna tillämpas för kapitalfordringar i inkomstslaget näringsverksamhet förutsatt att det inte finns särskilda regler i det senare inkomstslaget.⁸⁵

5.3 Den ekonomiska innebörden

Att den ekonomiska innebörden av transaktionen bör vara av avgörande betydelse vid klassificeringen och därmed beskattningen har konstaterats i ett antal skatterättsliga artiklar. Diskussionerna har framförallt berört omvandlingen av en fordran till ackord eller aktieägartillskott sett ur borgenärens perspektiv.⁸⁶ Vad som kan konstateras inledningsvis är dock att den ekonomiska innebörden rimligtvis måste vara densamma för både borgenären och gäldenären. Som Brockert uttrycker det kan det ”inte gärna vara ackord för borgenären och tillskott för gäldenären, eller vice versa”. Av den anledningen torde resonemangen även kunna överföras på gäldenärens perspektiv. Det som skiljer de olika perspektiven åt är att ur borgenärens synvinkel är det en tydligare skillnad i den ekonomiska innebörden mellan ackord och tillskott, medan det ur gäldenärens synvinkel är en mindre framträdande skillnad.⁸⁷

Vad som sker vid ett ackord är en definitiv eftergift av en fordran och borgenären har inte längre något anspråk på ersättning. Vid ett tillskott

⁸⁴ RÅ 2010 ref 34.

⁸⁵ Detta påpekas även i en dom från Kammarrätten i Göteborg, 2011-03-02, mål nr 4453-09.

⁸⁶ Se Melbi, I., *Den ekonomiska innebörden av eftergift av fordran*, s 472 samt Brockert, M., *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden*, s 869. Jfr även Nilsson, M., *Ackord eller kapitaltillskott – det är frågan*, s 404.

⁸⁷ Brockert, M., *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden*, s 870.

däremot sker ingen eftergift och det är således fortfarande möjligt för borgenären att få betalt. Det som har förändrats är endast villkoren för när återbetalning ska ske.⁸⁸ För gäldenären ökar det egna kapitalet och balansräkningen blir densamma oavsett om det rör sig om ett tillskott eller ett ackord.⁸⁹

En grundläggande princip inom redovisningen är att en transaktion ska redovisas efter dess ekonomiska innebörd.⁹⁰ Som med många andra principer kan dock avsteg göras även från denna. Som Brockert och Nilsson påpekar kan god redovisningssed innebära att redovisning kan eller ska ske på annat sätt om till exempel redovisningen enligt den ekonomiska innebörden skulle bli för komplicerad eller om den inte går att förena med skattelagstiftningen.⁹¹ I det fall som det skulle uppstå en diskrepans mellan hur redovisningen hanterar transaktionen och den egentliga ekonomiska innebörden, bör det enligt Parland vara den ekonomiska innebörden som i slutändan blir avgörande för vilka skattekonsekvenser transaktionen får.⁹²

Huruvida en transaktion ska redovisas över resultaträkningen eller inte beror på om förändringen av eget kapital är en följd av att nytt kapital har tillförts av ägarna eller om det är ett resultat av företagets bedrivna verksamhet. Om förändringen av det egna kapitalet är ett resultat av exempelvis försäljning eller nyttjande av företagets tillgångar, det vill säga den bedrivna verksamheten, ska transaktionen redovisas i resultaträkningen. Även en finansiell förändring ska föras över resultaträkningen. Med en finansiell förändring avses resultat av ändrat värde på en fordran eller skuld. Om däremot förändringen av det egna kapitalet beror på att ägarna har tillskjutit ett aktieägartillskott eller att det egna kapitalet har ökat vid en nyemission, så ska transaktionen endast redovisas direkt över balansräkningen och inte påverka det redovisade resultatet.⁹³ I Skatteverkets handledning uppmärksammas dock det faktum att det från en inkomstskattens synpunkt inte har någon betydelse om tillskottet skulle bokföras över resultaträkningen. Det ska i sådana fall justeras i inkomstdeklarationen.⁹⁴

För att återgå till hur man bör bedöma transaktionens ekonomiska innebörd, kan det alltså vara ett bra sätt att åskådliggöra skillnaden mellan ackord och tillskott genom att titta närmare på hur transaktionen har behandlats i redovisningen. Är den ekonomiska innebörden ackord redovisas det eftergivna beloppet som en kostnad hos borgenären. Hos gäldenären sker en ökning av det egna kapitalet. Ökningen ska redovisas som en intäkt i

⁸⁸ Brockert, M., *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden*, s 870.

⁸⁹ Brockert, M., *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden*, s 873.

⁹⁰ Brockert, M., Nilsson, P., *Fördjupning: Gäldenärens perspektiv på ovillkorat aktieägartillskott*, Balans nr 5 2010.

⁹¹ Brockert, M., Nilsson, P., *Fördjupning: Gäldenärens perspektiv på ovillkorat aktieägartillskott*, Balans nr 5 2010.

⁹² Parland, E., *Skatteeffekter i samband med omvandling av skuld till villkorat aktieägartillskott*, s 865.

⁹³ Brockert, M., Nilsson, P., *Fördjupning: Gäldenärens perspektiv på ovillkorat aktieägartillskott*, Balans nr 5 2010.

⁹⁴ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering Del 3, s 71.

resultaträkningen. Om transaktionen istället har den ekonomiska innebörden att det är ett tillskott så förväntar sig den som gör tillskottet en återbetalning med motsvarande belopp. Detta redovisas då hos givaren som en ökning av värdet på andelarna. Är det ett tillskott genom omvandling av fordran så bokas ett belopp om från ett fordringskonto till ett konto för andelar. Det finns alltså inget att kostnadsföra då det inte har skett någon eftergift. För gäldenären gäller, precis som vid ackord, att det sker en ökning av eget kapital. Detta redovisas dock direkt mot eget kapital i balansräkningen.⁹⁵

5.4 Omvandling av fordran till aktieägartillskott utifrån kammarrättspraxis

Det förekommer ofta att moderbolag lånefinansierar sitt dotterbolag. Om det sedan uppstår kapitalbrist hos dotterbolaget är det inte ovanligt att moderbolaget, för att finansiera sitt dotterbolag, låter omvandla fordran till ett villkorat eller ovillkorat aktieägartillskott för att därmed undvika en likvidation.⁹⁶ Vilka beskattningskonsekvenserna blir för det mottagande dotterbolaget vid en sådan omvandling är oklart och tål därför att diskuteras i det följande. Brockert och Nilsson tar i sin artikel upp motsvarigheterna mellan borgenären och gäldenären. Precis som man ur borgenärens perspektiv måste skilja på om det är ett lämnat aktieägartillskott eller en utgift som kan dras av som kapitalförlust, så kan den utsläckta skulden hos gäldenären antingen vara ett mottaget aktieägartillskott eller en inkomst enligt 15 kap 1 § IL. Nästa steg blir att bedöma huruvida inkomsten kan vara skattefri enligt praxis för ackordsvinster.⁹⁷

Som framgått ovan har Högsta förvaltningsdomstolen under de senaste åren avgjort flera mål som behandlar borgenärens beskattning på grund av en omvandling av fordran. Däremot saknas vägledande praxis angående de beskattningskonsekvenser som uppstår för gäldenären vid en motsvarande omvandling. Vad som finns är enbart några mål som prövats av underrättsinstanserna, där det dessutom är svårt att finna en gemensam röd tråd i domarna. Jag kommer i det här avsnittet att redogöra för den kammarrättspraxis som finns och jämföra domskälen med varandra för att se om någon slutsats ändå kan dras.

Noteras bör att i de flesta rättsfallen som återges är det en fysisk aktieägare som efterger en fordran på sitt bolag. I uppsatsen behandlas framförallt situationen där det är en juridisk person, ett moderbolag, som reglerar en fordran på sitt dotterbolag. Som jag framfört tidigare är det i mångt och

⁹⁵ Brockert, M., *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden*, s 870. Se även UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott.

⁹⁶ Parland, E., *Skatteeffekter i samband med omvandling av skuld till villkorat aktieägartillskott*, s 864.

⁹⁷ Brockert, M., och Nilsson, P., *Fördjupning: Gäldenärens perspektiv på ovillkorat aktieägartillskott*, Balans nr 5 2010.

mycket samma regler som tillämpas för en fysisk person som en juridisk person i detta avseende. Därför kommer jag att låta rättsfallen få utgöra underlag och ledning för diskussion även i det sistnämnda fallet och istället uppmärksamma eventuella skillnader där det behövs.

5.4.1 Aktieägare förvärvar fordran från extern part

Underinstanserna har avgjort en del fall där långivaren ursprungligen har varit en bank, men där fordran sedan har överlåtits till låntagarens (bolagets) aktieägare som därefter har efterskänt fordran till bolaget genom att omvandla den till ett villkorat aktieägartillskott.

I ett mål som avgjordes av Kammarrätten i Jönköping den 5 september 2002 förelåg den situationen att en aktieägare (en fysisk person) övertog en fordran från en bank, som banken hade på aktieägarens bolag. Det nominella värdet på fordran uppgick till 737 000 kronor. Den ersättning för fordran som aktieägaren betalade uppgick till motsvarande belopp i form av en revers samt upptagande av ett privat lån i banken. Aktieägaren lämnade därefter ett villkorat aktieägartillskott till bolaget på 737 000 kronor genom att han eftergav fordran som han övertagit. Frågan som prövades i målet var om detta förfarande istället skulle bedömas som om bolaget erhållit ett underhandsackord.

Bolaget ansåg inte att det aktieägartillskott som lämnats skulle betraktas som ett ackord. Skattemyndigheten däremot ansåg att bolaget i syfte att undvika en reducering av underskottsavdraget hade gått en omväg via aktieägaren istället för att banken direkt gav bolaget en betalningseftergift. Därför ansåg myndigheten att bolaget hade erhållit en eftergift av en ”värdelös” fordran, det vill säga ett ackord.

Vad länsrätten konstaterade i sin motivering och som även kammarrätten sedan fastslog var att ett beslut om fastställande och återbetalning av villkorat aktieägartillskott ska fattas av bolagsstämman i behörig ordning. Det är först när bolagsstämman har beslutat om återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet som en fordran mot bolaget kan anses uppstå. Det innebär alltså att även om tillskottet är villkorat från aktieägaren så är fordran definitivt bortfallen gentemot bolaget. Kammarrätten fann även att bolaget vid tidpunkten för avtalets upprättande var på obestånd. Med anledning härav fann kammarrätten slutligen att det aktuella förfarandet utgjorde ett sådant underhandsackord för vilket underskottsavdrag inte kunde medges.⁹⁸

Frågan som kan ställas är när en aktieägare egentligen kan känna sig säker på att det val av omvandling han gjort från en fordran till ett villkorat aktieägartillskott också kommer att bedömas som ett sådant. I praxis verkar

⁹⁸ Kammarrätten i Jönköping, 2002-09-05, mål nr 2355-2356-2000.

det vara klarlagt att ett aktieägartillskott alltid är ovillkorat gentemot bolaget. Det är endast villkorat gentemot övriga aktieägare.⁹⁹ Därav verkar det vara svårt att komma runt det faktum att fordran har avhånts aktieägaren definitivt när tillskottet sker. Skulle sedan också bristande betalningsförmåga föreligga hos det mottagande bolaget torde det alltid kunna argumenteras för att eftergiften av fordran ska betraktas som ett underhandsackord. Det kan tyckas märkligt att en aktieägare inte ska kunna ha den möjligheten att stärka sitt bolags egna kapital när det behövs genom ett aktieägartillskott, även om detta sker i form av efterskänkande av en befintlig fordran.

Hur redovisningen såg ut hos respektive part i fallet är oklart, men om syftet var att lämna ett villkorat aktieägartillskott borde borgenären inte ha kostnadsfört en förlust på fordran, eftersom han förväntade sig en återbetalning i framtiden. Galdenären skulle å sin sida ha redovisat en ökning av eget kapital i balansräkningen med 737 000 kr. Detta skulle i sådana fall tala för att den ekonomiska innebörden var ett aktieägartillskott och inte ett ackord.

I en artikel i Svensk skattetidning har Nilsson bland annat kommenterat det här rättsfallet. Han är av uppfattningen att om intressegemenskap föreligger så är eftergiften inte ett ackord utan ett kapitaltillskott. Enligt hans tolkning ger även 2002 års rättsfall från kammarrätten stöd åt den uppfattningen. Nilsson uttrycker sig på så sätt att ”om en aktieägares tillskott av en värdelös fordran alltid ska ses som ett ackord, fanns det ju ingen anledning att åberopa aktieägarens transaktioner med banken som stöd för att tillskottet skulle ses som ett ackord”.¹⁰⁰ Det kan alltså tolkas som att domstolen kände sig nödgad att grunda ackordet på bankens överlåtelse. Aktieägarens omvandling kunde inte på egen hand ligga till grund för en bedömning av ackord.

Prytz och Tamm har diskuterat gränsdragningen mellan tillskott och ackord när borgenären som inte är en aktieägare efterger en fordran mot galdenären. Frågan de ställer sig är om parterna i en sådan situation har valfrihet mellan att utforma efterskänkandet som ett ackord eller ett tillskott. Eftersom det föreligger ett krav på obestånd vid ackord verkar någon valfrihet inte föreligga när galdenären inte är insolvent. Frågan är därför främst riktad mot den situationen då obestånd föreligger, men parterna vill beteckna det som ett tillskott. En anledning kan vara att parterna anser att fördelen att få avdrag för underskottsavdrag överväger nackdelen att tillskottet medför skatteplikt. En fördel med att efterskänka fordringen som ett villkorat tillskott är att ingen skatteplikt inträder för mottagaren och inte heller någon förlust av underskottsavdrag. Nackdelen är att det inte är avdragsgillt som en kostnad i näringsverksamheten för givaren. Ett alternativt förfarande som Prytz och Tamm nämner är att istället genomföra tillskottet via en aktieägare genom att den utomstående borgenären lånar pengar till

⁹⁹ NJA 1988 s 620. Se även Kammarrätten i Jönköping, 2002-09-05, mål nr 2355-2356-2000 samt Kammarrätten i Göteborg, 2003-05-13, mål nr 666-01.

¹⁰⁰ Nilsson, M., *Ackord eller kapitaltillskott – det är frågan*, s 406.

aktieägaren som därefter skjuter till lånesumman till mottagarbolaget som ovillkorade tillskott. På detta sätt kan bolaget undvika både skatteplikt och förlust av underskottsavdrag, men de tillägger dock att detta förutsätter att upplägget inte blir underkänt skatterättsligt genom att en skatterättslig genomsyn aktualiseras.¹⁰¹

Kanske var det med hjälp av en skatterättslig genomsyn som kammarrätten i 2002 års fall resonerade sig fram till sin ståndpunkt. För vad som eventuellt skulle kunna ge stöd åt domslutet är den ekonomiska innebörd som transaktionen enligt Skattemyndigheten i målet hade. Myndigheten ansåg att det verkliga ändamålet med transaktionen var att gå via aktieägaren för att på så sätt inte förlora underskottsavdraget. Om banken istället hade gett en direkt betalningseftergift hade det förmodligen varit svårare att motivera att banken hade gett ett kapitaltillskott till bolaget. Varför skulle en extern part vilja ge ett kapitaltillskott som inte är avdragsgillt, förutsatt att det inte avser en kundfordran, när han istället kan få avdrag för en ackordsförlust? Om den verkliga innebörden faktiskt var denna så finns fog för att se transaktionen som ett ackord istället för ett villkorat aktieägartillskott.

Ett liknande borgenärsbyte skedde även i ett mål som prövades av Kammarrätten i Stockholm den 28 december 2009. Där såg omständigheterna ut som så att Sequence Sverige AB hade en fordran på Media Content Market Sweden AB (bolaget) som såldes till aktieägarna (fysiska personer) i bolaget. Marknadsvärdet för fordran var då beräknat till 8000 kronor. Ett villkorat aktieägartillskott lämnades därefter till bolaget i form av en eftergift av fordran med det nominella värdet av 1 049 000 kronor. Även i detta mål prövades frågan om omvandlingen av fordran till ett villkorat aktieägartillskott istället skulle anses utgöra ett ackord som skulle minska avdrag för inrullade underskott.

Det bolaget hävdade var att fordran på bolaget på 1 049 000 kronor hade omvandlats till ett kapitaltillskott i form av ett villkorat aktieägartillskott och att bolaget var skyldigt att återbetala det villkorade aktieägartillskottet när förutsättningarna för detta var uppfyllda. Vad Skatteverket däremot ansåg var att bolaget hade erhållit ett ackord på 1 041 000 kronor, som skulle minska avdrag för underskott.

Domstolen tog inte ställning till att marknadsvärdet bara var 8000 kronor och att endast det beloppet kunde utgöra kapitaltillskott. Istället konstaterade den kort att för att en överenskommelse om nedsättning av en fordran ska bedömas som ett ackord krävs att fordringsägarens eftergivande är oåterkalleligt och definitivt. Motiveringen som därefter följde innebar att den omständigheten att en fordran på bolaget omvandlades till ett villkorat aktieägartillskott inte kunde innebära att bolaget erhållit ett ackord.¹⁰²

Varför domstolen i detta fall kom till ett annorlunda slut jämfört med i 2002 års fall är svårt att besvara. I det senare fallet föreföll Kammarrätten i

¹⁰¹ Prytz, J., Tamm, M., *Tillskott utan aktieteckning*, s 244ff.

¹⁰² Kammarrätten i Stockholm, 2009-12-28, mål nr 2907-09.

Stockholm anse att ett villkorat aktieägartillskott innebar att fordran inte var oåterkalleligt eftergiven utan att en återbetalning fanns att vänta. Detta mål överklagades också till Högsta förvaltningsdomstolen, som dock beslutade om att inte meddela prövningstillstånd.¹⁰³ Det faktum att prövningstillstånd inte medgavs skulle i sig kunna utgöra en grund för diskussion. Men någon avgörande vikt bör troligtvis inte läggas vid det. Kanske var det så att Högsta förvaltningsdomstolen inte ansåg det vara värt att överpröva, med tanken att kammarrättens dom borde stå kvar. Det är dock enbart spekulationer.

Två domar har det nu redogjorts för där aktieägarna i båda fallen först har övertagit en fordran från en bank, för att därefter efterskänka den. Trots sina förhållandevis lika förutsättningar har det ändå resulterat i olika slutsatser och med det ett förbryllat rättsläge.

5.4.2 Extern part ger kapitaltillskott

Några mål har också avgjorts i kammarrätterna där en bank direkt har efterskänt fordringar på bolag. Det kan vara svårare att avgöra vilken den ekonomiska innebörden är när parten är extern.

I ett mål från Kammarrätten i Göteborg såg omständigheterna ut på följande sätt. I syfte att finansiellt stärka Car-Pipe Scandinavia AB (bolaget) beslutade banken att efterge fordringarna som den hade på bolaget, vilket framgår av en handling rubricerad ”kapitaltillskott”. Eftergiften var villkorad av att ägarna hade förbundit sig att vid framtida bolagsstämmor rösta för att återbetalning av eftergiften skulle göras från bolagets disponibla vinstmedel. I ett särskilt avtal med aktieägarna hade banken närmare reglerat de nämnda villkoren.

Den fråga som domstolen ställdes inför var om bankens eftergift av fordringarna gentemot bolaget skulle bedömas som ett underhandsackord med följd att inrullade underskott skulle reduceras med ackordsbeloppet.

Länsrätten konstaterade att det i nu aktuellt mål var aktieägarna och inte bolaget som hade förbundit sig att återbetala lånet till banken under förutsättning att vissa villkor var uppfyllda. Gentemot bolaget hade banken alltså oåterkalleligen eftergett sina fordringar. Det förelåg inga villkor om att bolaget senare skulle återbetala det eftergivna beloppet. Bolaget ansågs därför ha erhållit ett ackord.

Målet överklagades av bolaget till kammarrätten som prövade frågan huruvida bankens eftergift av fordringarna var ett underhandsackord. I domskälen angavs att det är en grundläggande förutsättning att efterskänkandet av lånet är villkorslöst. Om det kan tolkas så att en fordran fortfarande kvarstår föreligger det inte ett skattemässigt relevant ackord. I

¹⁰³ Högsta förvaltningsdomstolens beslut den 31 augusti 2010, mål nr 1283-10.

sin bedömning konstaterade kammarrätten att avtalet med nämnda villkor hade upprättats mellan aktieägarna och banken och således inte mellan bolaget och banken. Vidare innehöll, enligt kammarrättens mening, ovannämnda avtal inte sådana villkor som kunde medföra att det skulle betraktas som ett villkorat kapitaltillskott. Liksom länsrätten ansåg därför kammarrätten att avtalet istället skulle anses utgöra ett så kallat underhandsackord med den skattemässiga konsekvensen att avdrag för underskott i näringsverksamheten inte skulle medges till den del bolagets skulder fallit bort genom ackordet.¹⁰⁴

Även i ett mål som avgjordes av Kammarrätten i Jönköping den 16 augusti 2010 hade en överenskommelse ingåtts mellan en bank och ett moderbolag om att banken skulle skriva ner en fordran.

Omständigheterna som låg till grund för målet var att en överenskommelse hade ingåtts mellan Packeriet i Arentorp AB (bolaget) och dess ägare, Mellansvenska Odlare Ekonomisk Förening, och bolagets bank, som innebar att banken skulle skriva ner sin fordran på bolaget med vardera 1 000 000 kronor under beskattningsåren 2003 och 2004. Frågan som prövades i målet var om detta medförde att skattepliktiga intäkter hade uppkommit för bolaget. En överenskommelse fanns också där bolagets ägare hade förbundit sig att vid en framtida bolagsstämma, och om balanserade vinstmedel fanns, rösta för en återbetalning till banken.

För att besvara frågan delades den upp i två delar för att pröva om något undantag från huvudregeln om skattepliktig intäkt var tillämplig. Första frågan var om bankens nedskrivning av fordran skattemässigt skulle behandlas som ackord. Där delade kammarrätten länsrättens bedömning att bolaget inte hade visat att de verkligen var på obestånd när nedskrivningen gjordes. Därför förelåg inget ackord.

Den andra frågan som besvarades var om bankens nedskrivningar av fordran kunde behandlas på samma sätt som ett villkorat aktieägartillskott. I domskälen togs först de förutsättningar upp som finns för ett villkorat aktieägartillskott. Ett villkorat aktieägartillskott lämnas oftast med krav på att tillskottet ska återbetalas när bolaget har tjänat in tillräckligt med vinstmedel. Mottagaren kan inte förpliktigas att återbetala tillskottet utan det är bolagsstämman som beslutar om återbetalning inom ramen för de vinstutdelningsregler som finns i ABL. Kammarrätten konstaterade också att villkorade kapitaltillskott från annan än aktieägare bör behandlas på samma sätt som vanliga villkorade aktieägartillskott.

Kammarrätten ansåg att situationen i det här målet var likartad med den då aktieägare lämnar ett villkorat tillskott. Att banken avstod från sin fordran medförde inte att det uppkom en skuld för bolaget. Istället hade banken överfört sina fordringsanspråk, visserligen i en annan form, till bolagets ägare, som till säkerhet för sin förpliktelse pantsatte sina aktier. Slutsatsen

¹⁰⁴ Kammarrätten i Göteborg, 2003-05-13, mål nr 666-01.

som kammarrätten kom fram till var att bankens avstående från sin fordran var jämförbar med att bolagets ägare lämnat bolaget ett villkorat aktieägartillskott och att åtgärden därför inte gav upphov till någon beskattning hos bolaget.¹⁰⁵

Medan Kammarrätten i Göteborg gjorde en skillnad på kapitaltillskott från aktieägare respektive extern part, behandlade Kammarrätten i Jönköping det på ett likvärdigt sätt. I det första fallet ansåg kammarrätten att avtalet mellan banken och aktieägarna inte innehöll sådana villkor som kunde jämställa avtalet med ett villkorat kapitaltillskott. Enligt min mening kan jag dock inte se någon större skillnad. Avtalet innehöll, precis som ett villkorat aktieägartillskott normalt gör, ett förbehållande från aktieägarnas sida om att föreslå och rösta för att en återbetalning skulle göras om bolaget hade fria disponibla vinstmedel. I det sistnämnda fallet fann kammarrätten dock att situationen var likartad med den då en aktieägare lämnar ett villkorat tillskott. En skillnad var dock att bolaget inte hade visat att det var på obestånd då nedskrivningen gjordes. Redan av detta skäl uteslöts möjligheten att bedöma förfarandet som ackord. Även om bolaget skulle antas ha varit på obestånd vid omvandlingen är det enligt min mening troligt att kammarrätten, med stöd av bedömningen den gjorde angående kapitaltillskottet, ändå skulle ha kommit fram till att det saknades skäl att bedöma det som något annat än ett villkorat kapitaltillskott.

5.4.3 Extern part efterger en fordran

Det sista fallet jag tänkte redogöra för avser en dom som meddelades av Kammarrätten i Göteborg den 15 maj 2008. Huvudfrågan i målet var om en efterskönt del av ett lån skulle utgöra skattepliktig inkomst enligt den allmänna regeln i 15 kap 1 § IL. Förutsättningarna i målet var följande. Fujirebio Diagnostics AB (bolaget) hade fått ett lån från det statligt ägda bolaget Swedfund International AB. Enligt låneavtalet skulle lånet användas för investering i det kinesiska bolaget CanAgChina. Återbetalningsskyldigheten för bolaget var villkorad på så sätt att det endast förelåg en begränsad återbetalningsskyldighet för bolaget i det fall CanAgChina inte fullgjorde sina betalningsåtaganden. När det visade sig att det kinesiska bolaget inte längre kunde fullgöra sina åtaganden satte Swedfund ner sin fordran på det svenska bolaget.

Kammarrätten ansåg att det efterskönta lånet skulle tas upp till beskattning enligt 15 kap 1 § IL. Överenskommelsen om nedsättningen av lånet mellan Swedfund och bolaget kunde inte anses utgöra något ackord. En fråga som uppkom i målet var om Swedfund kunde anses vara ett sådant oreglerat rättssubjekt i IL som skulle kunna jämföras med dem som avses i 29 kap 9 § IL. Kammarrätten ansåg dock att reglerna om näringsbidrag i 29 kap IL inte var tillämpliga.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Kammarrätten i Jönköping, 2002-09-05, mål nr 2052-2053-09.

¹⁰⁶ Kammarrätten i Göteborg, 2008-05-15, mål nr 7417-06.

I detta fall var kammarrättens ståndpunkt den att när ett lån efterskänks så utgör den efterskänkta delen skattepliktig inkomst enligt allmänna regler i 15 kap 1§ IL. Att den ekonomiska innebörden skulle vara ett kapitaltillskott är det svårt att resonera sig fram till då Swedfund International AB inte verkat ha haft den intentionen och då heller inga villkor därom upprättats. I detta fall var långgivaren en fristående part och inte en aktieägare. Enligt domstolen kunde även ackord uteslutas.

Som Melbi har uttryckt sig i en artikel så rör målet en speciell situation där lånet har lämnats av en fristående part och inte en aktieägare.¹⁰⁷ Även Parland har kort kommenterat domen på så sätt att målet visar på svårigheterna med att bedöma den ekonomiska innebörden av ett kapitaltillskott från en extern part.¹⁰⁸

5.5 Fordringar med värde som understiger nominellt belopp eller helt saknar värde

Situationen där moderbolaget själv direkt efterger en fordran på sitt dotterbolag synes inte ha prövats utifrån gäldenärens perspektiv i domstol. Däremot finns en del skatterättsliga artiklar skrivna om det, ofta i anslutning till diskussionen hur en transaktion ska bedömas när fordran understiger det nominella beloppet.¹⁰⁹ Därför kommer den situationen att få agera typfall i detta avsnitt där den ekonomiska innebörden av en transaktion med en fordran som har gått ned i värde ska behandlas.

När ett moderbolag efterskänker en fordran på sitt dotterbolag är det ofta av den anledningen att dotterbolaget behöver kapitaliseras. Det kan exempelvis vara för att möjliggöra en stundande expansion eller för att hjälpa bolaget ur sina soliditetsproblem.¹¹⁰ I det sistnämnda fallet är det enligt min mening snarare regel än undantag att fordran har gått ned i värde eller helt saknar värde.

¹⁰⁷ Melbi, I., *Den ekonomiska innebörden av eftergift av fordran*, s 471.

¹⁰⁸ Parland, E., *Skatteeffekter i samband med omvandling av skuld till villkorat aktieägartillskott*, s 864 och där angivna fotnot två.

¹⁰⁹ Se bl a Brockert, M., *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden*, s 869; Parland, E., *Skatteeffekter i samband med omvandling av skuld till villkorat aktieägartillskott* s 864 samt Melbi, I., *Den ekonomiska innebörden av eftergift av fordran*, s 471.

¹¹⁰ Melbi, I., *Den ekonomiska innebörden av eftergift av fordran*, s 471.

5.5.1 Skatteverkets ståndpunkt

Som utgångspunkt för den här delen av diskussionen kan tas Skatteverkets ställningstagande om ”Kapitaltillskott till underskotts företag”.¹¹¹ Ställningstagandet avser visserligen tillämpningen av 40 kap 16 § IL, som förskriver att utgiften för att förvärva ett underskotts företag ska minskas med lämnade kapitaltillskott samma år, men ställningstagandet berör även frågan hur ett kapitaltillskott ska värderas när det ges i form av eftergift av en fordran på företaget då fordran gått ned i värde. Enligt Skatteverket ska tillskottet värderas till sitt marknadsvärde vid tillskottstillfället. Som stöd för sin uppfattning åberopar verket RÅ 2002 ref 107 och RÅ 2002 not 216. Som tidigare berörts slår Högsta förvaltningsdomstolen där fast att vid tillskott av annan tillgång än kontanta medel ska tillskottet anses ha skett med belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde vid tillskottstillfället. I båda fallen handlade det om beräkning av omkostnadsbeloppet för aktier vid kapitalvinstberäkning, men även om det avsåg en annan situation anser Skatteverket att det saknas grund för att göra en värdering på annat sätt när det gäller tillskott enligt 40 kap 16 § IL. Vidare anser verket att skillnaden mellan marknadsvärdet och fordrans nominella belopp ska behandlas som ackord och minska avdrag för underskott som kvarstår från föregående beskattningsår. Det här är alltså Skatteverkets uppfattning.

5.5.2 Åsikter i den skatterättsliga litteraturen

Brockert ger i en artikel sin syn på den ekonomiska innebörden när en fordran, vars värde understiger det nominella beloppet, omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott och han synes dela Skatteverkets uppfattning till stor del. Han illustrerar den ekonomiska innebörden med ett exempel. Anta att en fordran som omvandlas till ett aktieägartillskott har ett nominellt värde på 100 och att marknadsvärdet är 5. I det här fallet skulle det då vara fråga om ett tillskott på 5 och ett ackord på 95. Det sker med andra ord först ett ackord som innebär att fordran skrivs ned med 95 och därefter gör borgenären ett tillskott på 5. I redovisningen ser det ut som så att borgenären redovisar en kostnad på 95 och resterande 5 bokas om från ett fordringskonto till ett konto för andelar. För gäldenären är bokföringen spegelvänd, det vill säga 95 redovisas som en intäkt i resultaträkningen samt som en ökning av eget kapital och 5 redovisas enbart mot eget kapital.¹¹² Motsvarande resonemang förs även av Brockert tillsammans med Nilsson i en annan skatterättslig artikel.¹¹³

När en aktieägare överlåter en fordran som helt saknar värde rubriceras detta enligt Brockert ofta som ett aktieägartillskott. Hans uppfattning är dock att förutsättningarna för ett aktieägartillskott inte är uppfyllda medan de för ackord är det. Borgenären kommer att redovisa överlåtelsen som en kostnad.

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

¹¹² Brockert, M., *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden* s 872.

¹¹³ Brockert, M., Nilsson, P., *Fördjupning: Gäldenärens perspektiv på ovillkorat aktieägartillskott*, Balans nr 5 2010.

Aktieägaren har inte heller kvar någon möjlighet att få betalt från bolaget, förlusten är definitiv, och överlåtelsen leder inte till att värdet på andelarna ökar. Hos gäldenären sker en ökning av eget kapital vilket fördelas lika mellan samtliga aktieägare.¹¹⁴

Parland är däremot kritisk till Skatteverkets ställningstagande om att eftergift av en fordran till den del tillskottet överstiger fordrans marknadsvärde är att betrakta som ackord. Den praxis som finns på området är inte enhetlig och ett säkert ställningstagande från Högsta förvaltningsdomstolen saknas. Enligt henne bör en omvandling av en fordran till ett villkorat aktieägartillskott i princip inte medföra några beskattningskonsekvenser för mottagaren.¹¹⁵

Likaså framhåller Melbi i en artikel att oavsett om ett moderbolag har rubricerat en omvandling av en lånefordran som en eftergift kan det i beskattningshänseende aldrig föranleda att dotterbolaget ska ta upp en skattepliktig intäkt.¹¹⁶ Vad som torde kunna utläsas av detta uttalande är dels att det är den ekonomiska innebörden av en transaktion som är av betydelse, innebörden är densamma oavsett hur tillskottet rubriceras. Dels att om det är fråga om en intressegemenskap kan det aldrig bli fråga om en inkomst utan det bör alltid betraktas som tillskott av kapital.

5.5.3 Kammarrättens resonemang

I ett kammarrättsfall från Göteborg som avgjordes den 2 mars 2011 berördes i förbigående även problemet avseende till vilket värde ett tillskott kan anses ha skett och vad resterande del av det nominella värdet ska betraktas som. Frågan som verkligen prövades i målet gällde om ett bolag skulle medges avdrag för förlust på fordringar. Men i slutet av sina domskäl gav kammarrätten lite kort sin syn på tillskottets värde. Parterna i målet var överens om att efterskänkandet av bolagets skulder skulle anses utgöra ett tillskott med ett belopp motsvarande fordringarnas nominella värde. Detta menade dock kammarrätten kunde ifrågasättas. Rätten förklarade det med att om en fordran som förvärvats för en krona och som kan antas ha ett motsvarande marknadsvärde efterskänks torde detta inte innebära att borgenären tillskjuter kapital motsvarande fordringens nominella belopp. Till den del det nominella värdet överstiger marknadsvärdet torde det istället vara fråga om en ackordsvinst.¹¹⁷ Det verkar alltså som om även Kammarrätten i Göteborg mer eller mindre har anammat Skatteverkets synsätt.

¹¹⁴ Brockert, M., *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden*, s 871f.

¹¹⁵ Parland, E., *Skatteeffekter i samband med omvandling av skuld till villkorat aktieägartillskott*, s 868.

¹¹⁶ Melbi, I., *Den ekonomiska innebörden av eftergift av fordran*, s 472.

¹¹⁷ Mål nr 4453-09.

6 Analys

Fylld av intressanta fakta och varierande åsikter och diskussioner är det nu dags att knyta ihop säcken. För bolagen har det länge förelegat en osäkerhet kring vilka beskattningskonsekvenserna blir när en fordran efterskänks. Under senare tid har rättsläget för det givande bolaget klarnat allt mer, efter att Högsta förvaltningsdomstolen har gett oss prejudikat i frågor som länge varit föremål för diskussion. Även om det står relativt klart vad som gäller för borgenären är det inför en förestående transaktion även viktigt att konsekvenserna för dotterbolaget kan förutspås. Ovan har jag redogjort för rättsläget och presenterat den sparsamma praxis som finns samt de synpunkter som förekommit i den skatterättsliga litteraturen. Avsikten i det följande blir nu att sammanfatta rättsläget för den situationen när ett moderbolag omvandlar en fordran på sitt dotterbolag och i synnerhet besvara frågan vilka de skatterättsliga effekterna blir för det mottagande bolaget som får en skuld eftergiven.

Det är framförallt två situationer som jag kommer att koncentrera mig på. Den ena situationen är den som jag skulle vilja kalla för typfallet, det vill säga när ett moderbolag efterskänker en fordran som det självt har på sitt dotterbolag. Den andra situationen är när ett moderbolag först förvärvar en fordran från exempelvis en extern bank som har lånat ut pengar till dotterbolaget, för att därefter efterge fordran.

6.1 Moderbolaget omvandlar en fordran direkt

När ett bolag får en fordran efterskänkt innebär det att det får en utebliven kostnad motsvarande fordrans nominella värde. Vidare så stärks bolagets egna kapital med ett belopp som motsvarar det nominella värdet. Oftast är det i samband med att moderbolaget behöver kapitalisera sitt dotterbolag som en skuld som moderbolaget innehar på dotterbolaget skrivs av. Kapitaliseringen kan ske på olika sätt men ett vanligt alternativ är att fordran omvandlas till ett aktieägartillskott. Oavsett hur omvandlingen betecknas har det konstaterats att det är den ekonomiska innebörden av transaktionen som ska vara avgörande.

6.1.1 Eftergift av en fordran

Låt oss utgå ifrån att moderbolaget i detta fall betecknar sin omvandling av fordran som en ren eftergift. Det torde i sådana fall innebära att en skattepliktig inkomst uppstår hos dotterbolaget, eftersom skuldavskrivningen innebär att dotterbolaget undkommer en kostnad som det annars skulle ha. Betydelsen av 15 kap 1 § IL är att alla inkomster i

näringsverksamheten ska tas upp som skattepliktig intäkt. I kammarrättsmålet från Göteborg 2008 fick ett bolag ett lån efterskönt från ett fristående bolag och det efterskönta lånet ansågs utgöra skattepliktig inkomst enligt allmänna regler i 15 kap 1 § IL. Som Melbi påpekade var det dock i detta fall fråga om en fristående part och inte en aktieägare.

Om vi återgår till förhållandet mellan en moder och dess dotter, så har vi istället en intressegemenskap att ta hänsyn till. Oavsett om moderbolaget betecknar omvandlingen som en ren eftergift av en fordran, så är beteckningen oväsentlig och det är den ekonomiska innebörden som istället ska utgöra utgångspunkt när omvandlingen behandlas skatterättsligt. Inom en intressegemenskap torde det inte kunna vara fråga om något annat än ett tillskott av kapital, vilket Melbi också har konstaterat. Här får dock hänsyn tas till fordrans marknadsvärde, då ett aktieägartillskott sannolikt endast kan uppgå till motsvarande värde. Resterande del är i sådana fall snarare att betrakta som ett underhandsackord, där ackordsvinsten är skattefri.

Enligt min mening kan en förklaring till att det inte ska betraktas som en inkomst inom en intressegemenskap vara, med beaktande av den ekonomiska innebörden även i detta fall, att lånet som fordran har uppkommit av egentligen inte är ett lån från början utan ett tillskott till dottern. Av olika skäl valde moderbolaget när det från början skulle kapitalisera dotterbolaget att göra det med klassificeringen lån istället för tillskott. När fordran sen efterskönts kan det tyckas stötande att dotterbolaget ska behöva ta upp det som en skattepliktig intäkt. Med detta i beaktande bör en omvandling av en lånefordran som åsatts beteckningen eftergift inte kunna beskattas, utan istället betraktas som ett skattefritt aktieägartillskott från moderbolaget till dotterbolaget, alternativt ackord. En annan förklaring till att det inte bör vara fråga om en skattepliktig intäkt är att det skulle innebära ett omotiverat avsteg från reciprocitetsprincipen. En motsvarande kapitalförlust är inte avdragsgill för moderbolaget enligt 25 a kap 19 § IL, eftersom bolagen ingick i en intressegemenskap när fordran uppkom. Då bör heller inte intäkten vara skattepliktig för dotterbolaget.

6.1.2 Omvandling av fordran till ett aktieägartillskott

I detta avsnitt ska vi istället fokusera på när omvandlingen av fordran har skett till ett villkorat eller ett ovillkorat aktieägartillskott, vilket ofta är fallet. Som vi har sett i flera av kammarrättsdomarna kan dock frågan uppkomma hur en sådan omvandling förhåller sig till ackordsreglerna. Precis som man för borgenärens del måste skilja på om det är ett aktieägartillskott som har lämnats eller om eftergiften utgör en utgift, gäller motsvarande för gäldenären. Innebörden av en utsläckt skuld kan således vara ett aktieägartillskott eller en inkomst och då eventuellt utgöra ett underhandsackord. I detta avsnitt ska jag försöka reda ut det snåriga rättsläget.

En slutsats som återkommer i flera av kammarrättsdomarna och som även kan utläsas i Snabbhaksfallet är att ett villkorat tillskott inte innebär att ett fordringsförhållande uppstår gentemot bolaget. Det kan därför tolkas som att ett aktieägartillskott alltid är ovillkorat gentemot det mottagande bolaget. Det är mellan tillskottsgivaren och de övriga aktieägarna som villkoren för aktieägartillskottet gäller, då det är bolagsstämman som beslutar om en eventuell utbetalning. Snabbhaksfallet avser framförallt vad som gäller bolagsrättsligt. Även om flera av kammarrätterna, som vi har sett, drar liknande slutsatser vid en skatterättslig bedömning, finns det inget prejudikat i frågan från Högsta förvaltningsdomstolen. Som jag tidigare nämnt betraktas istället återbetalningen av ett villkorat tillskott skatterättsligt som återbetalning av ett lån, men om samma synsätt ska appliceras vid själva givandet av aktieägartillskottet och förhållandet gentemot bolaget får jag hålla osäkert. I uppsatsen berörs dock bara moderdotterbolagsförhållanden, där det enbart finns en aktieägare att ta hänsyn till. Kontentan av detta är i vart fall att jag inte ser någon större anledning att ur dotterbolagets perspektiv göra någon skillnad på villkorade och ovillkorade tillskott. I fortsättningen används därför enbart beteckningen aktieägartillskott.

6.1.2.1 Fordran uppgår till det nominella värdet

I en situation där fordran som omvandlas fortfarande uppgår till sitt nominella värde är skattekonsekvenserna inte lika otydliga, eller borde i vart fall inte vara det.

Ett aktieägartillskott kan som sagt var ske på olika sätt. Ett accepterat och förekommande sätt är att tillskottsgivaren efterskänker en befintlig fordran som denne har på det mottagande bolaget. Ett krav som måste vara uppfyllt för att aktieägartillskottet ska kunna tas upp som eget kapital är, oavsett i vilken form tillskottet sker, att tillskottet ska vara fullgjort. Det ska bland annat ha åsatts ett värde i balansräkningen. Vi får anta att de förutsättningarna är uppfyllda när moderbolaget låter omvandla en fordran till ett aktieägartillskott motsvarande det nominella värdet.

Aktieägartillskottet uppgår till ett värde motsvarande fordrans nominella belopp eftersom marknadsvärdet vid omvandlingstillfället är detsamma. Moderbolaget som alltså är ursprunglig borgenär avseende lånefordran ska i sina räkenskaper redovisa aktieägartillskottet som en ökning av värdet på andelarna, eftersom det ökar anskaffningsutgiften för aktierna. Beloppet bokas om från ett fordringskonto till ett konto för andelar. Det påverkar således varken borgenärens resultat eller eget kapital. Skattemässigt är aktieägartillskottet heller inte avdragsgillt för moderbolaget.

För dotterbolagets del skiljer det sig inte så mycket från vad som gäller vid en ren eftergift. En skuld blir avskriven och det mottagna aktieägartillskottet ska redovisas i balansräkningen som en ökning av eget kapital med fordrans nominella belopp. Det är dock inget resultat som har uppkommit genom den bedrivna verksamheten eller en finansiell förändring och ska därför inte

redovisas över resultaträkningen. Den ekonomiska innebörden är således densamma som för borgenären.

6.1.2.2 Fordran understiger det nominella värdet

Som Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast i RÅ 2002 ref 107 och RÅ 2002 not 216 ska, vid tillskott av annan tillgång än kontanta medel, ett aktieägartillskott anses ha skett med belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde vid tillskottstillfället. Målen handlar visserligen om beräkning av omkostnadsbelopp för aktier vid en kapitalvinstberäkning, men liksom Skatteverket anser i sitt ställningstagande menar även jag att samma värdering torde kunna göras vid kapitaltillskott när en fordran gått ned i värde. Även ur gäldenärens perspektiv borde motsvarande värdering av tillskottet göras. Således torde en omvandling av en fordran endast kunna utgöra aktieägartillskott upp till det belopp som fordrans marknadsvärde uppgår till vid omvandlingstillfället.

Utifrån vad som tidigare förts fram i diskussionsdelen är det rimligt att utgå ifrån att aktieägartillskottets värde för dotterbolaget motsvarar fordrans marknadsvärde vid omvandlingen eftersom tillskottet består av fordran. För att konkretisera diskussionen kommer jag i det följande att utgå från ett exempel där en fordran antas ha ett nominellt värde på 100 och ett marknadsvärde på 30 vid omvandlingstillfället.

Med stöd från praxis kan ett aktieägartillskott som sker genom tillskjutande av en fordran med ett marknadsvärde på 30 vid omvandlingen, bara antas ha skett till ett värde av 30. Stöd för ovanstående argument finns även i den skatterättsliga litteraturen som vi såg ovan, där motiveringen har sin grund i transaktionens ekonomiska innebörd.

Nästa relevanta fråga att besvara blir vad som gäller för de resterande 70 som alltså inte kan utgöra något aktieägartillskott. För borgenären innebär omvandling av en fordran till aktieägartillskott en avyttring, även om fordringen helt saknar värde. Den kapitalförlust som uppstår när fordran inte längre uppgår till sitt nominella värde är avdragsgill för givaren. För bolag i intressegemenskap kan dock en förlust vägras enligt 25 a kap 19 § IL på grund av reglerna om näringsbetingade andelar. I grund och botten föreligger ändå en kapitalförlust vilket enligt reciprocitetsprincipen borde innebära att en skattepliktig intäkt på 70 uppstår för gäldenären.

Efter att en inkomst har konstaterats blir nästa steg att undersöka om lag eller praxis kan medge avsteg från skatteplikten som uppstår för inkomsten. Enligt den praxis som finns om ackord frångås reciprocitetsprincipen när förutsättningarna för en ackordsvinst är uppfyllda. Trots att avdrag för en ackordsförlust kan medges för borgenären är ackordsvinsten ändå skattefri för gäldenären. Frågan är då om förutsättningarna för ett ackord är uppfyllda för den del som inte kan anses utgöra ett aktieägartillskott. Med anledning

av att marknadsvärdet på fordringen endast uppgår till 30 i det exemplifierade fallet anser jag att det finns stora möjligheter att bedöma dotterbolaget som insolvent. Tydligt är i vart fall att bolaget har betalningssvårigheter. Avseende de resterande 70 av fordran torde eftergiften vara definitiv och rimligtvis kan 70 då ses som ett underhandsackord och därför utgöra en skattefri ackordsvinst för gäldenären. Samtidigt som borgenären kan medges avdrag för en kapitalförlust på 70 om reglerna talar för det. Helt utan skattekonsekvenser blir dock inte en ackordsvinst. Som nämnts ska underskott hos gäldenären från föregående beskattningsår reduceras med ackordsvinsten på 70 i enlighet med 40 kap 21 § IL.

6.2 Moderbolaget förvärvar först fordran från en extern bank

Att moderbolaget först förvärvar en fordran, som en fristående bank har på dotterbolaget, för att sedan efterge den genom en omvandling till aktieägartillskott har vi sett exempel på i ett par av de fall som prövats i kammarrätterna. Omständigheterna har i regel varit de att dotterbolaget har behövt kapitaliseras då det haft problem med sin insolvens. Vi förutsätter därför att fordran understiger sitt nominella värde även i den här situationen.

Resonemanget kommer i mångt och mycket att likna det som fördes kring situationen när moderbolaget direkt eftergav en fordran. För att inte komplicera det hela kommer jag att utgå från samma exempel som ovan, det vill säga en fordran som har ett nominellt värde på 100 och ett marknadsvärde på 30. Med hänvisning till vad som sagts ovan kommer aktieägartillskottets värde för dotterbolaget motsvara fordrans marknadsvärde vid omvandlingstillfället.

Låt oss anta att ett moderbolag förvärvar en fordran på dotterbolaget från en bank för 30. Om moderbolaget därefter tillskjuter fordran som ett aktieägartillskott kommer ingen förlust att uppstå för moderbolaget eftersom anskaffningsvärdet för fordran var 30. Dotterbolaget som är gäldenär i transaktionen kommer däremot att bli av med en skuld uppgående till fordrans nominella värde. Eftersom fordran endast anses vara värd 30 kan endast den summan utgöra ett aktieägartillskott, medan resterande 70 istället torde ses som en skattepliktig intäkt för dotterbolaget. Den utsläckta skulden hos dotterbolaget kommer således bestå av dels ett mottaget aktieägartillskott och dels en inkomst. Det är nu som frågan om ackord kommer in i bilden.

En inkomst som vid en skuldavskrivning kan bedömas utgöra underhandsackord ska enligt praxis normalt vara skattefri. Är förutsättningarna för ett ackord uppfyllda, kommer de resterande 70 av den eftergivna fordran justeras till en skattefri intäkt i dotterbolagets inkomstdeklaration. Precis som i situationen i kapitel 6.1.2.2 bör

förutsättningarna för att bedöma det som ett skattemässigt ackord vara uppfyllda, eftersom fordran är att se som oåterkalleligt eftergiven gentemot bolaget samt att dotterbolaget kan betraktas som insolvent i någon grad då marknadsvärdet på fordran endast uppgår till 30. I och med det bör skillnaden mellan det nominella värdet och marknadsvärdet anses utgöra ett underhandsackord och 70 ska då deklarerar som en skattefri ackordsvinst. Stödet för att 70 är att se som ett underhandsackord har vi dels av olika praktikers uttalanden i litteraturen samt från Kammarrätten i Göteborg som antydde detta i målet från den 2 mars 2011. En effekt av ackordet blir dock även i det här fallet att eventuella underskott från föregående år kommer att reduceras med ackordsbeloppet enligt 40 kap 21 § IL.

För att få en ytterligare dimension i analysen kan det vara intressant att undersöka om samma uppfattning finns i de mål som har avgjorts på området. Som konstaterats har ännu inget fall prövats av Högsta förvaltningsdomstolen avseende skattekonsekvenserna för gäldenären i en omvandlingssituation utan istället får diskussionen föras utifrån underrättsinstansernas motiveringar.

I de kammarrättsmål som har avsett frågan hur gäldenären ska beskattas när en fordran har omvandlats till ett aktieägartillskott har domstolarna bedömt hela transaktionen som antingen ett aktieägartillskott eller ett ackord. De har således inte tagit ställning till fordrans marknadsvärde i förhållande till dess nominella värde. Jag vill också påstå att det är svårt att dra någon slutsats av rättsfallen då de är av spridda skurar. Domstolarna synes i vart fall haft som utgångspunkt att bedöma transaktionerna utefter deras ekonomiska innebörd. Det har ifrågasatts om inte omvandlingen till aktieägartillskott snarare är att betrakta som ett ackord.

I 2002 års fall från Kammarrätten i Jönköping menade bolagets motpart, det vill säga Skattemyndigheten, att transaktionen via aktieägaren var en omväg för att undvika en reduktion av underskottsavdraget. Domstolens motivering gick dock ut på att tillskottet var ovillkorat gentemot bolaget och fordran definitivt bortfallen gentemot bolaget. Det tillsammans med omständigheten att bolaget ansågs vara på obestånd lade grunden för en bedömning att omvandlingen utgjorde ett underhandsackord. Detta slut hade domstolen även kunnat komma fram till om typfallet hade förelegat, det vill säga om aktieägaren inte hade förvärvat fordran först utan själv hade innehaft den från början.

I det andra målet från Kammarrätten i Stockholm från 2009 där omständigheterna var liknande, kom domstolen tvärtom fram till att det inte fanns skäl att bedöma omvandlingen av fordran som något annat än ett villkorat aktieägartillskott. Rätten ansåg således att förutsättningarna för ett ackord inte var uppfyllda, vilket torde innefatta en bedömning att aktieägartillskottet inte innebar en definitiv eftergift gentemot bolaget. Det går inte att dra någon säker slutsats av de två målen, mer än att det fortfarande är osäkert för bolagen hur de ska förhålla sig till en sådan här transaktion om de undersöker den praxis som finns.

En fråga är om parterna i en transaktion själva kan välja om de vill efterge en fordran genom ett aktieägartillskott eller ett ackord. Om bristande betalningsförmåga föreligger hos gäldenären kan det hävdas att ett ackord föreligger, i sådana fall är det när bristande betalningsförmåga inte föreligger som frågan blir aktuell. I målet som avgjordes 2010 av Jönköpings Kammarrätt ansåg man att omvandlingen utgjorde ett kapitaltillskott från den externa banken. Det var alltså inte fråga om något underhandsackord. Dessutom så jämfördes det lämnade kapitaltillskottet med ett tillskott från en aktieägare. Eventuellt kan det ifrågasättas om lånet från början möjligtvis var att betrakta som något annat, liksom jag påstod när ett moderbolag direkt eftergav en fordran. I målet från 2010 utslöt man dock ackord bland annat på den grunden att det inte var visat om bolaget verkligen var på obestånd då omvandlingen skedde. Det hade varit intressant att se hur domstolen istället skulle ha resonerat om bristande betalningsförmåga hade förelagat, även om jag är tveksam till att domstolen skulle gjort en annorlunda bedömning, då obeståndsfrågan inte synes ha varit den avgörande faktorn.

Det här målet kan ställas mot utgången i målet från 2003 som avgjordes av Kammarrätten i Göteborg. Även i detta fall var det fråga om en extern bank som eftergav en fordran genom en handling som benämndes ”kapitaltillskott”. Där förelåg visserligen bristande betalningsförmåga hos bolaget, men där ansågs det lämnade tillskottet vara definitivt i förhållande till bolaget. Här är det svårare att tolka domskälen med argumentet att lånet från början skulle ha varit något annat, eftersom domstolen redan inledningsvis var på det klara med att det var fråga om ett underhandsackord.

6.3 Avslutande kommentarer

Oavsett hur en eftergift av en fordran betecknas av parterna är det transaktionens ekonomiska innebörd som ska vara avgörande vid bedömningen av de skatterättsliga konsekvenserna. Mycket talar för att en efterskönt fordran endast kan utgöra ett aktieägartillskott upp till det värde som motsvarar fordrans marknadsvärde vid tidpunkten för omvandlingen. Ett aktieägartillskott sker skattefritt för det mottagande bolaget. Eftersom en eftergift av en fordran oftast blir aktuell då dotterbolaget har ekonomiska problem, är marknadsvärdet på fordran i regel lägre än det nominella värdet. Av den anledningen borde resterande del av fordran, det vill säga skillnaden mellan det nominella värdet och marknadsvärdet, utgöra ett underhandsackord, eftersom dotterbolaget kan anses ha bristande betalningsförmåga och fordran vara definitivt eftergiven. En ackordsvinst ska enligt praxis vara skattefri. Skulle eftergiften ske utan att dotterbolaget har betalningssvårigheter uppkommer istället frågan om det hela ska ses som ett aktieägartillskott eller en skattepliktig intäkt. I intressegemenskaper borde det dock inte betraktas som en ren eftergift, som i sin tur medför en skattepliktig intäkt hos dotterbolaget. Istället speglar det den ekonomiska

innebörden bättre att bedöma det som ett aktieägartillskott från moderbolaget. Någon skattepliktig intäkt torde därför aldrig kunna uppstå för dotterbolaget i sådana här situationer. Skulle fordrans marknadsvärde vara noll blir sannolikt det hela att betrakta som en skattefri ackordsvinst för det mottagande bolaget. Summa summarum blir det därför aktuellt att antingen bedöma en eftergift av en fordran inom en intressegemenskap som ett aktieägartillskott eller ett underhandsackord, eller som det troligtvis oftast kommer att resultera i, en del av vardera. En skatterättslig konsekvens för dotterbolaget vid underhandsackord blir dock att inrullat underskott i näringsverksamheten ska reduceras med ett belopp som högst uppgår till den skattefria ackordsvinsten.

Även om en omvandling bör bedömas så som jag nyss framfört, är rättsläget minst sagt förvirrande med tanke på den underrättspraxis som finns samt den tvetydighet som den skatterättsliga litteraturen förmedlar. Det är med andra ord inte en lätt situation för koncerner när de står inför en förestående kapitalisering av dotterbolag att bedöma vilka de skatterättsliga konsekvenserna kan komma att bli. Eftersom det är uppenbart att ett aktieägartillskott kan komma att bedömas som ett ackord med följd att underskottsavdrag minskar är bolagen uppmanade att iaktta försiktighet.

Till syvende och sist tror jag därför att den bästa lösningen är om Högsta förvaltningsdomstolen kan komma med ett avgörande i frågan för att få ett slut på den osäkerhet som föreligger. Ett prejudikat i frågan är sannolikt det enda som skulle kunna bringa klarhet i rättsläget och därmed underlätta för många bolag. Som det ser ut i nuläget måste bolagen vid sådana här transaktioner vara beredda på samtliga konsekvenser.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop 1995/96:5 Lag om företagsrekonstruktion

Litteratur

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

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1*, tolfte upplagan, Studentlitteratur, Lund 2009

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2*, tolfte upplagan, Studentlitteratur, Lund 2009

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

Skog, Rolf, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, tjugotredje upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2011

Artiklar

Algotsson, Tomas, *Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott*, SN nr 10 1993 s 587-599

Arvidsson, Richard, *Nytt klargörande rättsfall avseende omvandling av fordran och villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott*, SvSkT 2009:9 s 992-997

Arvidsson, Richard, *Om aktieägartillskott*, SvSkT 2000:9 s 847-904

Brockert, Mats, *Ackord eller kapitaltillskott enligt den ekonomiska innebörden*, SvSkT 2010:9 s 869-873

Brockert, Mats, Nilsson, Peter, *Fördjupning: Gälldenärens perspektiv på ovillkorat aktieägartillskott*, Balans nr 5 2010 (Hämtad via Far Komplet Online, 2011-03-25)

Grege, Göran, *Inkomstbeskattning vid obestånd*, SvSkT 1992 nr 7-8 s 342-383

Jilkén, Daniel, Uggla, Carl-Magnus, *Kapitaltillskott inom bolagssektorn*, SN nr 1-2 2004 s 11-25

Lindskog, Stefan, *Om kapitaltillskott*, JT nr 5 1992-1993 s 827-852

Melbi, Ingrid, *Den ekonomiska innebörden av eftergift av fordran*, SvSkT 2010:4 s 471-472

Nilsson, Martin, *Ackord eller kapitaltillskott – det är frågan*, SvSkT 2010:4 s 404-407

Parland, Emilie, *Skatteeffekter i samband med omvandling av skuld till villkorat aktieägartillskott*, SvSkT 2010:9 s 864-868

Rodhe, Knut, *Något om aktieägartillskott*, Balans nr 2 1981 (Hämtad via Far Komplett Online, 2011-04-12)

Staberg, Lennart, *Avdrag för förlust på lånefordran i samband med underhandsackord och ackordsliknande uppgörelser*, SN nr 4 2005 s 143-156

Skatteverkets publikationer

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, Del 3

Skatteverkets ställningstagande 2005-11-08, *Förluster på fordringar på eget bolag vid konkurs*, dnr 131 478187-05/111

Skatteverkets ställningstagande 2006-02-01, *Kapitaltillskott till underskotts företag*, dnr 131 61025-06/111

Skatteverkets ställningstagande 2009-06-01, *Förluster på fordringar på eget bolag*, dnr 131 424735-09/111

Uttalanden från Rådet för finansiell rapportering

UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott,
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN0000344B>, hämtad den 2011-04-12

Lagkommentarer

Zeteo Internet lagkommentar, Inkomstskattelagen (1999:1229) 15 kap 1 §, författade av Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, hämtad 2011-04-15

Zeteo Internet lagkommentar, Inkomstskattelagen (1999:1229) 40 kap 21 §, författade av Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, hämtad 2011-04-01

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1988 s 620

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1929 Fi 396

RÅ 1929 Fi 2032

RÅ 1949 ref 17

RÅ 1956 not fi 1

RÅ 1963 ref 48

RÅ 1972 A 74

RÅ 1983 Aa 128

RÅ 1983 1:42

RÅ 1985 1:10

RÅ 1987 not 439

RÅ 1988 ref 65

RÅ 2001 ref 28

RÅ 2001 ref 57

RÅ 2002 not 216

RÅ 2002 ref 107

RÅ 2005 ref 26

RÅ 2005 not 82

RÅ 2009 ref 41

RÅ 2009 ref 47

RÅ 2010 ref 34

Högsta förvaltningsdomstolens beslut den 31 augusti 2010, mål nr 1283-10

Kammarrätterna

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

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 7417-06, dom den 15 maj 2008

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4453-09, dom den 2 mars 2011

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

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2052-09, dom den 16 augusti 2010

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2907-09, dom den 28 december 2009

Riksskattenämnden

RN 1960 4:4

RN 1962 4:5