SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 11 1984

Om återbetalning av villkorligt aktieägartillskott

Av professor Göran Grosskopf

I tre artiklar i Skattenytt, 1983 nr 11, 1984 nr 1—2 och 1984 nr 4 har frågan om den skattemässiga behandlingen av återbetalning av aktieägartillskott diskuterats av advokaten Claes Söderström och avdelningsdirektören Sven-Erik Nordlund. Även om frågan om aktieägartillskottens skatterättsliga behandling genom dessa artiklar blivit allsidigt belyst, finner jag det ändå motiverat att göra några ytterligare reflektioner. Jag kommer därför nedan att först diskutera den civilrättsliga synen på återbetalningen, därefter den skatterättsliga synen och slutligen göra en sammanfattande bedömning där civilrättsliga och skatterättsliga synpunkter sammanvävs.

Civilrättsliga utgångspunkter

Bakgrunden till problematiken rörande återbetalning av de villkorade aktieägartillskotten är uppenbarligen den civilrättsliga analys som professorn Knut Rodhe gjort i Balans 1981 nr 2. Eftersom dessa civilrättsliga bedömningar, vilka av Rodhe företagits helt utan beaktande av skatterättsliga frågor, av Regeringsrätten tagits till intäkt för beskattning av återbetalda aktieägartillskott, är det viktigt att djupare penetrera innebörden av aktiebolagslagens utbetalningsförbud.

Aktiebolaget är en självständig juridisk person där förmögenhetssambandet med aktieägarna begränsats till det av aktieägarna i bolaget insatta kapitalet.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-05-16 00:28:35

För att borgenärers, anställdas och minoritetsaktieägares intressen inte skall åsidosättas, har det ansetts angeläget att tillskapa garantier för att aktiebolagets egna kapital inte utan vidare kan disponeras av aktieägarna. Regler om tvångssparande i aktiebolag har således införts liksom regler till skydd för bolagets egna kapital. Endast de sistnämnda reglerna är av intresse i detta sammanhang.

Vad gäller skyddsreglerna för bolagets egna kapital får dessa närmast karaktär av kringgåendelagstiftning. Regelsystemet syftar till att förhindra att aktieägare förringar andra intressenters ställning genom att aktiebolagets egna kapital utnyttjas för betalningar till aktieägare. Särskilda regler har därför införts för utbetalning till aktieägare i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller i samband med likvidation, för aktiebolagets förvärv av egna aktier, samt för utdelning till aktieägare. I princip skall detta regelsystem vara heltäckande i den bemärkelsen att alla överföringar av eget kapital från aktiebolag till aktieägare omfattas av någon av nyssnämnda regler.

Mot bakgrund av det ovan beskrivna syftet med reglerna om skyddet för bolagskapitalet, delar jag oreserverat Rodhes synpunkter att även återbetalning av villkorat aktieägartillskott måste falla under någon av ovan nämnda skyddsregler. Det regelsystem som då kan bli aktuellt är reglerna i aktiebolagslagen 12:1 om utbetalning till aktieägarna i form av vinstutdelning.

Eftersom ett villkorligt aktieägartillskott, då det förs in i bolagssfären enligt bokföringsnämndens rekommendationer bör redovisas som en extraordinär intäkt, kommer tillskottet att ingå i aktiebolagets egna kapital. För att inte skyddsreglerna för bolagskapitalet då skall sättas ur spel, måste även utbetalningar till aktieägarna av sådant eget kapital, som härrör från villkorat aktieägartillskott, omfattas av utbetalningsförbudet i 12:1 aktiebolagslagen. Borgenärerna skall ju nämligen äga rätt att förutsätta att det egna kapital, som upptas i balansräkningen utgör ett skydd för deras fordringsrätt utan några speciella inskränkningar.

En viktig omständighet för den civilrättsliga bedömningen är, att ianspråktagandet av det egna kapitalet omfattas av utbetalningsförbudet oberoende av om ianspråktagandet sker genom utbetalning till aktieägare eller genom skuldföring för framtida utbetalning till aktieägare. Skuldföringen för framtida utbetalning innefattar ju att övriga borgenärers skydd för sina fordringar förringas, eftersom det egna kapitalet minskar i motsvarande grad. Rodhe går till och med så långt i sin ovan nämnda artikel i Balans, att han vill mena att det är *uppenbart* att lagregeln även omfattar skuldföring. Mot bakgrund härav har jag svårt att följa det resonemang som Nordlund och Söderström för i Skattenytt nr 1—2 resp nr 4, om att man skulle kunna undgå skatteeffekten genom att först överföra aktieägartillskottet som skuld till aktieägaren och därefter redovisa återbetalningen som en återbetalning av skuld.

Redan överföringen av del av det egna kapitalet såsom skuld innefattar ci-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-05-16 00:28:35

vilrättsligt en med utdelning jämställd betalning. I den mån detta civilrättsliga utdelningsbegrepp, på sätt Regeringsrätten uppenbart gjort, anses ligga till grund för frågan om beskattningsåtgärder skall vidtas eller ej, måste såvitt jag kan förstå även en skuldföring av detta slag anses såsom skattepliktig utdelning. Därvid kan naturligtvis beskattningsårsfrågan diskuteras, nämligen om utdelningen varit tillgänglig för lyftning i samband med skuldföringen eller ej.

I en artikel i Balans nr 2 1984 har Leif Lundkvist hävdat, att villkorligt aktieägarlån kan utnyttjas i stället för villkorligt aktieägartillskott för att undgå likvidationsplikt vid återbetalning. Söderström har i Skattenytt 1984 nr 4 hävdat motsatt ståndpunkt. Jag vill med anledning av dessa motstridiga uppfattningar uttala, att jag stöder Söderströms redovisade uppfattning. Den lagändring rörande 13:2 aktiebolagslagen, som genomfördes 1983 har uttryckligen omfattat endast statliga villkorslån. Departementschefen har också uttryckligen avvisat tanken på att även privata villkorslån med efterställningsklausul skulle kunna användas för att undanröja likvidationsskyldigheten. Med beaktande därav torde man kunna konstatera att likvidationsskyldighet enligt aktiebolagslagen kan undanröjas endast genom villkorligt eller ovillkorligt aktieägartillskott samt att återbetalning av villkorligt aktieägartillskott oberoende av om detta föregås av skuldföring eller ej, alltid måste bedömas enligt reglerna för vinstutdelning från aktiebolag.

Skatterättslig bedömning

När man härefter ser till att den skatterättsliga behandlingen av återbetalning av aktieägartillskott, kan konstateras att regeringsrätten i RSV/FB Dt 1983:10 gjort en strikt civilrättslig bedömning och grundat sin beskattningsåtgärd på denna strikta civilrättsliga bedömning. I och för sig torde det kunna hävdas att skatterätten inte är autonom från civilrätten och att därför civilrättsliga bedömningar i avsaknad av särskild skatterättslig reglering skall utgöra grund även för skatterättsliga bedömningar. Detta kan emellertid inte gälla helt slaviskt och ett flertal exempel finns, där skatterätten frångått civilrättsliga bedömningar p g a de speciella syften som finns bakom de skatterättsliga regelsystemen.

I förevarande sammanhang måste man, om man vill överföra civilrättsliga bedömningsgrunder på skatterätten, studera regelsystemens skilda syften. Det går således inte att utan vidare överföra ett regelsystem i aktiebolagslagen, vilket tillkommit i syfte att skydda borgenärer och andra aktiebolagsintressenter, till ett skatterättsligt regelsystem, som tillkommit för att beskatta inkomster. Det är just den sista omständigheten som inte alls beaktats vare sig i regeringsrättens dom eller i diskussionerna kring domen. Jag vill därför något ytterligare uppehålla mig kring just aktiebolagsbeskattningens syfte.

När kommunalskattelagen i 38 § 1 mom stadgar, att utdelning å svenska aktier är skattepliktig inkomst av kapital, är detta ett led i dubbelbeskattningen

Open access från www.skattenytt.se, 2025-05-16 00:28:35

av aktiebolagets intäkter. Av tradition — och på delvis dunkla grunder — har aktiebolagens intäkter i Sverige varit föremål för dubbelbeskattning, d v s intäkterna har beskattats först hos aktiebolaget och därefter då de tillförts aktieägarna även hos dem. Åtminstone i ett tidigt skede av 1900-talet har denna beskattningsform, som numera inte är oomtvistad, motiverats med aktiebolagets särskilt priviligierade form, där aktieägarna erbjuds begränsad personlig ansvarighet.

När man skall göra en tolkning av innebörden av föreskriften i 38 § 1 mom kommunalskattelagen, att utdelning å svenska aktier utgör skattepliktig intäkt av kapital, kan man inte oreserverat tillämpa ett civilrättsligt betraktelsesätt. Det förhållandet att en betalning från aktiebolaget till aktieägarna skall bedömas enligt det regelsystem som gäller för vinstutdelning, innebär inte automatiskt att betalningen även skall betraktas såsom en utdelning i kommunalskattelagens mening. Kommunalskattelagen syftar i fråga om utdelning å svenska aktier på en avkastning på aktierna av sådant slag att de utgör det andra ledet i dubbelbeskattningen av aktiebolagen. En utbetalning av sådant aktieägartillskott som tidigare tillförts bolaget innefattar inte en utbetalning av aktieägarbolagets intjänade inkomster och utgör därmed inte någon utdelning å svenska aktier i kommunalskattelagens mening. Denna slutsats gäller oberoende av om utbetalningen är tillåten eller otillåten enligt aktiebolagsrättsliga bedömningsgrunder.

Det förhållandet att man av civilrättsliga skäl önskat skydda bolagskapitalet kan inte rimligen leda till att dessa skyddsregler skall utgöra en grund för en beskattningsåtgärd mot aktieägare som erhåller utbetalning.

När Nordlund i sin artikel i Skattenytt 1984 nr 1—2 uttalar, att det är nästan självklart att utbetalningen skall betraktas som vinstutdelning av skattepliktig karaktär och att det bakom Regeringsrättens ställningstagande ligger en uppenbar logik, kan jag därför inte låta honom stå oemotsagd. Regeringsrättens ställningstagande beträffande behandlingen av återbetalda aktieägartillskott brister enligt min uppfattning helt i logik. Regeringsrätten har, åtminstone efter vad som kan utläsas i domsmotiveringen, helt bortsett från det skatterättsliga syftet bakom reglerna om beskattning av vinstutdelning hos aktieägaren, när denne tillförs medlen. Ett villkorligt aktieägartillskott är inte en sådan inkomst för aktiebolaget att den överhuvudtaget skall bli föremål för någon dubbelbeskattning. Detta styrks inte minst av att tillskottet då det tillförs aktiebolaget är en skattefri intäkt. Bristen i logik framgår särskilt tydligt av det förhållandet att en framtida återbetalning av ett ovillkorligt aktieägartillskott, till exempel i samband med utskiftning vid likvidation, inte blir föremål för beskattning hos aktieägaren och heller inte föremål för utskiftningsskatt hos aktiebolaget. Skälet därtill är naturligtvis att inte heller det ovillkorliga aktieägartillskottet anses vara en sådan inkomst för aktiebolaget, som skall vara föremål för en dubbelbeskattning.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-05-16 00:28:35

Det finns i detta avseende ingen anledning att göra någon som helst skillnad mellan ett villkorligt och ett ovillkorligt aktieägartillskott.

Sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis vill jag uttala följande rörande återbetalning av villkorat aktieägartillskott. Möjligheten att återbetala aktieägartillskottet skall behandlas enligt aktiebolagslagens regler för vinstutdelning. Detta gäller oberoende av om aktieägartillskottet först skuldföres för senare utbetalning eller omedelbart utbetalas. Denna bedömning av rätten till återbetalning kan inte ligga till grund för beskattningsåtgärd gentemot aktieägaren, då återbetalningen inte kan anses omfatta återbetalning av en sådan bolagsinkomst, som enligt grunderna för bolagsbeskattning skall utlösa beskattning. I den mån regeringsrätten vid kommande bedömningar av de nya förhandsbesked, som sökts, vidhåller sin tidigare bedömning att återbetalning av villkorat aktieägartillskott skall utgöra skattepliktig inkomst av kapital, ser jag det som nödvändigt att lagstiftaren ingriper med ett förtydligande på denna punkt.

Anm: En jämförelse med följande ej lagakraftvunna dom av kammarrätten i Stockholm kan bidra till ytterligare belysning av frågan[1]. KR yttrade i sin dom:

När ett aktiebolag hotas av tvångslikvidation kan dess aktieägare genom aktieägartillskott tillskjuta medel för att undvika likvidationen. Det förekommer två skilda typer av sådana tillskott, ovillkorliga och villkorliga. De ovillkorliga tillskotten lämnas utan några förbehåll om återbetalning, annat än möjligen i samband med bolagets upplösning. Sådana tillskott kan likställas med rena kapitalinsatser från aktieägarnas sida. Villkorliga aktieägartillskott lämnas däremot med ett krav på att tillskotten skall återbetalas om, och i så fall när, bolaget intjänat tillräckliga vinstmedel. De villkorliga tillskotten kan vara förenade med villkorliga krav på ränta. Eftersom tillskottsgivaren således inte givit upp sina anspråk på att under vissa omständigheter få tillbaka de villkorliga tillskotten bör de ses som en form av lån utan säkerhet. — John N har för att undvika tvångslikvidation givit aktiebolaget ett aktieägartillskott. Detta har skett i form av kontanter och en reversfordran och med villkor om återbetalning endast om bolaget kommande år visar vinst. Detta tillskott — för vilket John N under angivna villkor till viss del betingat sig årlig ränta — är därmed att betrakta som utlånat till bolaget genom ett villkorligt aktieägartillskott. Härför talar även det förhållandet att John N själv betecknat det belopp som han under året uppburit från bolaget som ränta och inte som en för bolaget ej avdragsgill utdelning. — Genom utlåningen till bolaget har en fordran på bolaget uppkommit. Denna utgör enligt 3 § 1 mom d) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt en sådan tillgång som skall beaktas vid förmögenhetsberäkningen. Skulle fordran vara osäker skall den enligt 4 § femte stycket samma lag tas upp till det belopp varmed den kan beräknas inflyta. En värdelös fordran skall inte tas upp som tillgång. — Enbart den omständigheten att bolagets aktier — såsom John N hävdat — inte skall tas upp till något värde vid förmögenhetsberäkningen innebär inte att John N:s nämnda fordran på bolaget skulle sakna värde. — Inte heller har visats skäl att anse fordringen vara osäker vid nu aktuell taxering till statlig förmögenhetsskatt.

---

[1]KR:s dom meddelade den 25 mars 1983, nr 268—1982. I avgörandet deltog ledamöterna Wennerholm, Noring och Nord, referent. Klagande i KR var John N och KR lämnade hans talan utan bifall.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-05-16 00:28:35

Referenten anförde till utveckling av sin mening: Aktiebolagsrättsligt behandlas inte bara ''verkliga'', ovillkorliga, utan också villkorliga aktieägartillskott som bolagets kapital. Detta är med hänsyn till tredjemansskyddet nödvändigt och medför bl a att en återbetalning av tillskottet inte kan ske i andra former än de för vinstutdelning. Se härom Rodhe i Balans nr 2 1981, där han dock samtidigt påpekar att det vid en återbetalning av tillskottet uttryckligen måste anges att det just är fråga om en återbetalning. Ett av skälen härtill är, enligt Rodhe, att man måste ge skattemyndigheterna erforderlig information om åtgärdens karaktär. Påpekandet skulle var onödigt om Rodhe ansåg att återbetalningen som betraktas som vinstutdelning enligt aktiebolagslagen skulle behandlas på samma sätt skatterättsligt.

Skatterättsligt torde det vara klarlagt, såväl i praxis (se RÅ 1949 ref 17) som genom utredningar (se SOU 1964:29 s 83—84 och SOU 1977:86 s 293) och doktrin (se t ex Almqvist, Företagsbeskattningens grunder (1977) s 32 och 37 och att de villkorliga aktieägartillskotten närmast skall ses som ett slags lån utan säkerhet. Därav följer att en återbetalning till aktieägaren av ett tidigare tillskjutet (utlånat) kapital inte skall beskattas i aktieägarens hand. Detta förefaller rimligt också på grund av tanken att en aktieägare skall beskattas för vad hans insatta kapital producerar i bolaget, d v s för vad bolaget av egen kraft avkastar, men däremot inte för det som bolaget återbetalar av ursprungligen främmande kapital.

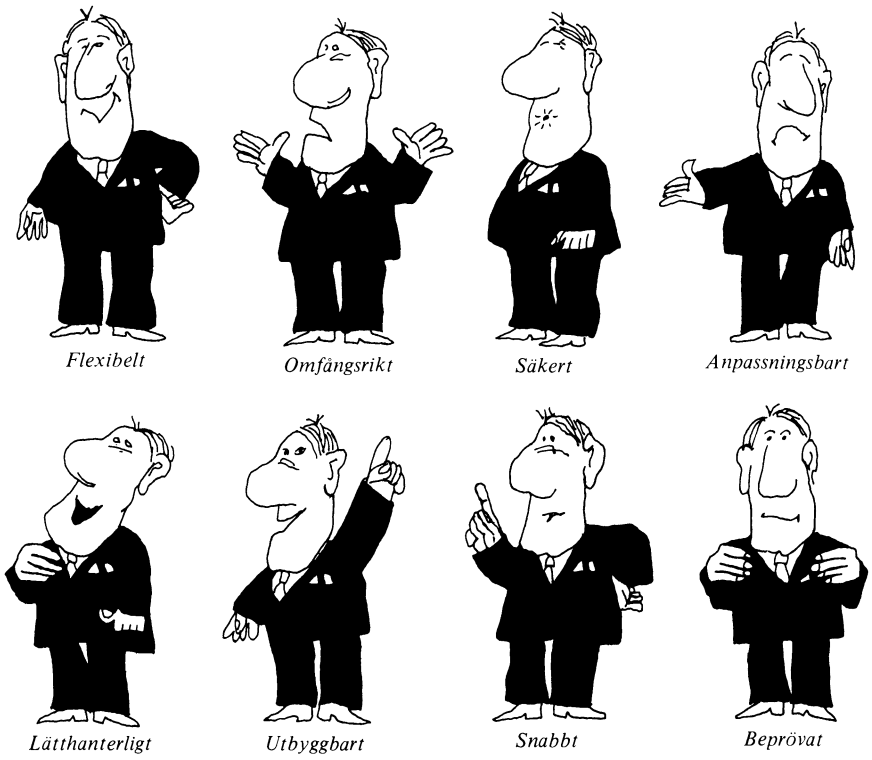
Den 22 februari 1983 har regeringsrätten med anledning av ett meddelat förhandsbesked i taxeringsfråga på ansökan av Harry Sjögren Aktiebolag (moderbolag) och Aktiebolaget Damklädningar (dotterbolag) uttalat sig om återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott. I detta fall förklarade regeringsrätten att, om dotterbolaget utgjorde lagertillgång i moderbolagets rörelse utgjorde det återbetalade beloppet skattepliktig intäkt för moderbolaget. Denna utgång skulle möjligen tala för att rättsläget förändrats. Emellertid var omständigheterna i målet något speciella: ett tidigare moderbolag hade lämnat dotterbolaget ett villkorat aktieägartillskott om 4 500 000 kr. Dotterbolaget såldes till nuvarande moderbolaget för 2 800 000 kr. En månad efter försäljningen såldes dotterbolagets huvudsakliga tillgång, en fastighet, för 4 000 000 kr. Den därigenom uppkomna vinsten hade dotterbolaget för avsikt att använda för återbetalning av större delen av aktieägartillskottet. Återbetalningen skedde sålunda inte till den som tillskjutit kapitalet utan till den nuvarande ägaren, i vars hand dotterbolagets aktier utgjorde lagertillgång.

Vad som kan utläsas ur denna dom är att handel med aktieägartillskott inte är möjlig utan inkomstskattekonsekvenser. Detta bör i vart fall gälla om aktierna i det återbetalande bolaget förändrat karaktär från anläggningstillgång till lagertillgång. Domen kan därför inte anses innebära att rättsläget förändrats såvitt avser i detta målet aktuell fråga.

Red.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-05-16 00:28:35

SUVERÄNT!



Nu finns ett flexibelt, lätthanterligt och säkert redovisningssystem för just din redovisningsbyrå.

I nära samarbete med flera redovisningsbyråer har DANA Ekonomisystem AB tagit fram ett redovisningssystem som är anpassat till redovisningsbyråernas verksamhet.

Programmet är flexibelt, lätthanterligt, säkert och framför allt enkelt att integrera med våra andra administrativa rutiner. Säkerheten är inbyggd i systemet redan från början. Och det spelar ingen roll om du är liten eller stor. DANA Ekonomisystem passar. Från en till trettio arbetsplatser. Från 15 till 1500 megabytes skivminne. Glöm disketterna!

Låt oss visa vad vi kan göra för dig. Anläggningar finns i Göteborg, Stockholm, Örebro och på många andra orter i landet. Många företag arbetar redan med DANA Ekonomisystem och visar gärna hur det fungerar.

Hör av dig. Vi är ivriga att få dela med oss!

DANA EKONOMISYSTEM AB

Kristinelundsgatan 5, 411 37 GÖTEBORG. Tel 031/81 11 70.
Osmundsvagen 33, Box 11057, 161 11 BROMMA. Tel 08/80 22 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-05-16 00:28:35