

Ränta på villkorligt aktieägartillskott

Av professor Göran Grosskopf

Regeringsrätten har i ett förhandsbesked 1987-11-27 (mål nr 2224-1987) ändrat sin tidigare inställning avseende avdragsrätten för ränta på villkorligt aktieägartillskott. I ett tidigare förhandsbesked, RÅ 1985 Aa 144, ansåg RR, att avdragsrätt förelåg för ränta på villkorligt aktieägartillskott, ”i den mån ovillkorlig skyldighet att betala sådan ränta har uppkommit för bolaget.” I Skattenytt 1985 nr 8-9 och Balans 1986 nr 10 har jag pekat på den aktiebolagsrättsliga konflikt, som ligger i detta ställningstagande. Ränta på villkorligt aktieägartillskott kan bolagsrättsligt aldrig ges annan karaktär än vinstutdelning och någon ovillkorlig skyldighet att betala ränta kan därför uppkomma först sedan bolagsstämman i den ordning, som föreskrivs för utdelningsbeslut, fattat beslut om räntebetalning. RR medgav emellertid i 1985 års mål avdrag även för ränta för tiden före bolagsstämmobeslutet och har därmed gjort åtskillnad mellan den bolagsrättsliga och den skatterättsliga behandlingen av ränta.

RR har nu genom sitt ställningstagande i det nämnda ärendet — utan att avgörande därom fattats i plenum, vilket givetvis borde varit fallet — ändrat sin tidigare inställning. Av särskilt intresse är därvid att återge regeringsrådet Holstads särskilda yttrande:

”Jag finner att den mening som ligger till grund för domen strider mot den lagtolkning som kommit i uttryck i regeringsrättens som den 3 september 1985 på besvär av taxeringsintendenten i det mål som redovisats i RÅ 1985 Aa 144. Föreliggande mål borde därför ha hänskjutits till avgörande i plenum.”

Det mest väsentliga i ovanstående yttrande är att notera den ändring av rättspraxis, som nu får anses ha inträffat i följande riktning.

Frågan i 1987 års förhandsbesked var, om ränta på villkorligt aktieägartillskott kunde vara avdragsgill för tiden före tillskottet. Regeringsrätten fann att detta inte kunde vara fallet med följande motivering:

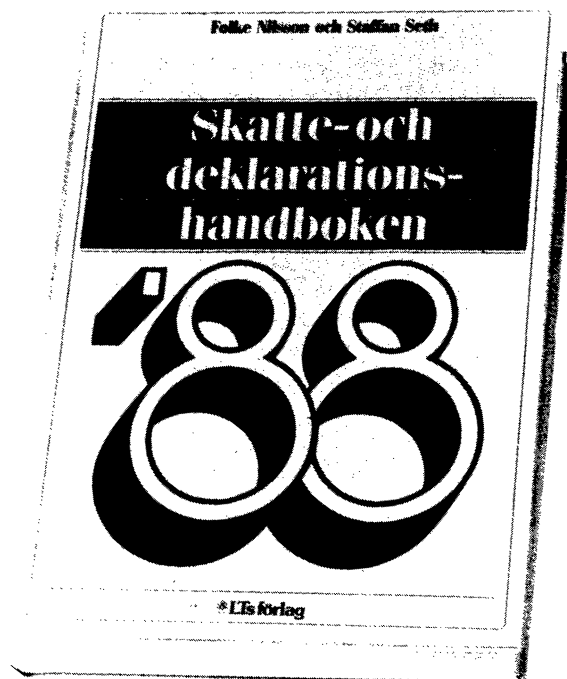
”För bolaget inträder en ovillkorlig skyldighet att återbetala aktieägartill-

skottet först sedan bolagsstämman — med iakttagande av bestämmelserna i 12 kap aktiebolagslagen (1975:1385) — beslutat om sådan betalning. För tid dessförinnan föreligger inte någon bolagets förpliktelse gentemot X som kan jämföras med en skuld varå ränta kan utgå. Vid angivna förhållande är bolaget berättigat till avdrag för ränta avseende aktieägartillskottet endast i den mån medlen finns kvar hos bolaget efter det att bolagsstämman beslutat om återbetalning av tillskottet.”

Utgången i ärendet innebär således, att avdrag kan påräknas för ränta endast för tiden efter det att bolagsstämman beslutat om att sådan ränta skall utgå. Sådant beslut kan enligt ABL fattas endast om bolaget har fria vinstmedel, som täcker räntan. Som nämnts är räntan nämligen bolagsrättsligt att betrakta som utdelning. Detta innebär, att så snart fria vinstmedel finns, bolagsstämman kan besluta om återbetalning av aktieägartillskottet till den del det svarar mot fria vinstmedel. Om sådant beslut inte fattas, utan tillskottet får kvarstå kan bolagsstämman besluta om att ränta skall utgå på motsvarande del och bolaget erhåller då avdrag för denna räntebetalning. I princip måste då om ABL:s beslutsordning skall upprätthållas, sådant beslut om räntebetalning fattas å nästföljande bolagsstämma, eftersom räntan skall avse tiden för om den bolagsstämma då balansräkning med fria vinstmedel fastställs. Om RR:s motivering skall tolkas enligt sin bokstav, måste dessutom dessa fria vinstmedel enligt särskilt beslut på den första bolagsstämman överföras från fria vinstmedel till skuldkonto. Först därigenom uppkommer enligt RR:s mening en sådan förpliktelse, varå ränta kan utgå.

Sammanfattningsvis kan man då konstatera, att RR genom sitt ställningstagande i 1987 års förhandsbesked och genom en klar ändring av tidigare praxis skapat en överensstämmelse mellan den bolagsrättsliga och den skatterättsliga behandlingen av ränta på villkorligt aktieägartillskott. Detta innebär då att avdrag för ränta på aktieägartillskott inte kan medges, så länge detta kvarstår i bolaget såsom ett tillskott utan först om tillskottet genom särskilt bolagsstämmobeslut skuldförs. En ytterligare fråga, som då automatiskt inställer sig är, om denna praxisändring även kan få betydelse för den skattemässiga behandlingen av återbetalningen av aktieägartillskotten. Enligt min bedömning, vilken i stor utsträckning grundar sig på de skäl jag utvecklat i Skattenytt 1981 nr 7, bör så inte vara fallet. Återbetalningen av ett villkorligt aktieägartillskott bör alltså vara att anse som en skattefri betalning för mottagaren.

Det bör avslutningsvis anmärkas att regeringsrättens förhandsbesked är sekretessbelagt, och att denna artikel publiceras med sökandens medgivande.



av Folke Nilsson och Staffan Seth

i nyreviderad upplaga. Mycket överskådlig med marginalrubriker, lagtexthänvisningar och utförligt sakregister. Här behandlas naturligtvis bla

- den avskaffade kommunala garanti- och utbokeskattningen
 - den förändrade statliga fastighetsskatten
 - reglerna om beskattningen av avkastningsfonder och standardiserade optioner
 - ändringarna av förmögenhetsbeskattningen
- och alla skattebeslut som fattats t o m vårriksdagen 1987.
Ca 700 s. 503 kr (inkl moms 620 kr).

Köp den i bokhandeln eller direkt från LTs förlag.
Box 620, 151 27 Södertälje. Tfn 0755/325 40.

 **LTs förlag**