Daniel Jilkén och Carl-Magnus Uggla

Kapitaltillskott inom bolagssektorn

1 Inledning – Bakgrund och syfte[1]

Ett aktiebolag kan öka sitt egna kapital på ett flertal sätt; bl.a. genom nyteckning av aktier, konvertering av skuldebrev och skuldebrev med optionsrätt till nyteckning, m.m. Dessa möjligheter har med varierande noggrannhet reglerats i aktiebolagslagen (1975:1385), ABL.

Ett område som däremot lämnats oreglerat inom aktiebolagsrätten är tillskott utan motprestation från det mottagande aktiebolaget. Det är därför inte heller förvånande att det finns en förhållandevis rik doktrin rörande sådana tillskott inom aktiebolagsrätten.[2] Såvitt vi vet har den aktiebolagsrättsliga doktrinen främst behandlat olika frågor i samband med aktieägartillskott från moderbolag till helägt dotterbolag och från moderbolag till dotterbolag med minoritetsägare. Kapitaltillskott där aktieägande saknas och vid korsvisa ägarförhållanden synes i princip helt ha förbisetts. Det finns således civilrättsliga spörsmål som förefaller olösta, vilket påverkar skatterätten, och även bidrar till att understryka områdets aktualitet samt vikten av att belysa ämnet ur ett brett perspektiv.

Den skattemässiga behandlingen av kapitaltillskott präglas av en viss osäkerhet då de inte är direkt reglerade i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eller annan skattelag. I stället har det i praxis utvecklats vissa generella principer om skattekonsekvenserna av kapitaltillskott, men då det finns såväl äldre som nyare *in casu*-avgöranden bidrar även dessa till osäkerheten om hur kapitaltillskott i mera särpräglade situationer skall behandlas skattemässigt. Den skattemässiga hanteringen av aktieägartillskott är till vissa delar väl återgiven i doktrinen.[3] Det kan dock noteras att såvitt avser fenomen som t.ex. tillskott inom korsvisa ägarstrukturer

[1] Vi vill inledningsvis utsträcka vårt varmaste tack till Tommy Cronholm och Johan Rutberg, verksamma som delägare i företagsbeskattningsgruppen vid Deloitte, som läst utkast till denna artikel och kommit med värdefulla råd och synpunkter på dess innehåll. Vidare vill vi även tacka jur. kand & ekon. lic. Robert Sevenius för värdefulla råd och synpunkter på de aktiebolagsrättsliga delarna. För artikelns eventuella brister står vi dock ensamma.

[2] Se t.ex. Lindskog, S., Om kapitaltillskott, SvJT 1993 s. 827ff.; Andersson, J., Om vinstutdelning från aktiebolag – En studie i aktiebolagsrättsliga skyddsregler, Uppsala 1995; Nerep, E., Aktiebolagsrättsliga studier – Särskilt om kapitalskyddet, Stockholm 1994; Lindskog, S., Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, Stockholm 1994; Prytz, J. & Tamm, M., Tillskott utan aktieteckning, Stockholm 1995; Posselius, E., Grosskopf, G., Gomez, U. & Huldén, L., Skyddet för aktiebolagets egna kapital, Stockholm 1993; SOU 1997:168.

[3] Se t.ex. Algotsson, T., Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott, SN 1993 s. 587ff.; Grosskopf, G., Om återbetalning av villkorat aktieägartillskott, SN 1984 s. 459ff.; Grosskopf, G., Om återbetalning av villkorat aktieägartillskott, SN 1985 s. 305ff.; Grosskopf, G., Ränta på villkorligt aktieägartillskott, SN 1988 s. 34ff.; Rydin, U., Företagsbeskattning – några frågeställningar, SN 1995 s. 449ff.; Arvidsson, R., Om aktieägartillskott, SvSkT 2000 s. 847ff.; Björnson, L., Aktieägartillskott till aktiebolag ägda av kommuner, landsting och staten, SN 2002 s. 716ff.; Tivéus, U., Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs, SN 2003 s. 211ff.; Palmström, P., Fredriksson, A, Ytterligare något om avdrag för kapitalförluster på fordringar, aktieägartillskott och aktier, SN 2003 s. 762ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

saknas såväl doktrin som praxis. Detsamma gäller i princip kapitaltillskott där aktieägande saknas. [4]

Syftet med förevarande artikel är mot den ovan redovisade bakgrunden främst att utreda en rad skatterättsliga frågeställningar i samband med tillskott till hel- och delägda dotterbolag, och tillskott inom korsvisa ägarstrukturer eller då direkt ägande saknas. Genom artikeln hoppas vi också kunna visa på civilrättens betydelse för den skatterättsliga bedömningen i nämnda tillskottssituationer.

2 Civil- och skatterättslig bedömning

2.1 Allmänt

Kapitaltillskott lämnas vanligen av aktieägare eller andra koncernföretag, ofta för att rädda ett företag ur akuta ekonomiska svårigheter. Kapitaltillskott som lämnas från ett företags aktieägare utan krav gentemot det mottagande bolaget på återbetalning eller annat vederlag benämns aktieägartillskott, medan "tillskott" från dotterföretag till moderföretag eller via moderföretag till annat koncernföretag aktiebolagsrättsligt ofta betraktas som vinstutdelning. Kapitaltillskott kan också ges vid indirekta ägarförhållanden, t.ex. från ett moderföretag till ett dotterdotterföretag eller mellan systerbolag. Man kan också tänka sig undantagsfall där kapitaltillskott ges från en helt extern part.[5]

Kapitaltillskott delas normalt in i "villkorade" och "ovillkorade" tillskott. En grundläggande civilrättslig skillnad finns också mellan dessa två typer av tillskott. Ett villkorat tillskott innebär normalt att eventuella övriga aktieägare förbinder sig att rösta för vinstutdelning till tillskottsgivaren på bolagsstämma; det har m.a.o. lämnas under premissen att det skall betalas tillbaka när fritt eget kapital finns tillgängligt, även om andra eller flera förutsättningar för återbetalningen av tillskottet är tänkbara. Att villkoret är riktat mot eventuella övriga aktieägare beror på att aktiebolag inte självt kan förbinda sig att dela ut vinst.[6] Ovillkorade aktieägartillskott ges däremot helt villkorslöst och innebär därmed att givaren permanent frånhänder sig detta.[7]

Ytterligare en skillnad mellan villkorade och ovillkorade tillskott ligger, enligt vår mening, i att övriga aktieägare i ett mottagande företag normalt inte kan sägas

[4] Jfr dock den redovisningsmässiga hanteringen av tillskott från annan än aktieägare som debatterats i t.ex. Brovall, O., Villkorade kapitaltillskott som offensiv finansieringsform, Balans nr 3 1986; Rundfelt, R., Villkorade kapitaltillskott – är inget annat än lån, Balans nr 5 1986; se även: SOU 1941:9, s. 568, där möjligheten till tillskott från annan än aktieägare nämns.

[5] Se vidare SOU 1941:9, s. 568.

[6] Notera att återbetalningsrätten således uppkommer genom ett avtal med övriga aktieägare om återbetalning av framtida vinst, (Prytz, J. & Tamm, M., Tillskott utan aktieteckning, Stockholm 1995, s. 51f.). Högsta domstolen har, oss veterligen, inte gjort något uttalande om detta villkors närmare rättsliga innebörd, utan har i t.ex. NJA 1988 s. 620 stannat vid att tillskottsgivarens rätt att fordra återbetalning blir beroende av att villkoret binder berörda aktieägare, (se vidare op. cit., s. 51f. och 184ff.). Utgångspunkten för övriga aktieägares bindning vid återbetalningskravet bör därmed vara den gemensamma partsviljan, (se vidare: Adlercreutz, Avtalsrätt II, 3:e uppl., Lund 1991, s. 47f. jfr med Lindskog, S., Om kapitaltillskott, SvJT 1993 s. 832). Om en sådan gemensam partsvilja alltid kan förutsättas vara underförstådd vid villkorade tillskott får anses som i viss mån oklart, varför berörda parter bör ingå uttryckliga avtal, (se vidare Rodhe, K., Aktiebolagsrätt 20:e uppl., Stockholm 2002, s. 73f.).

[7] Se vidare i t.ex. Rodhe, K., Aktiebolagsrätt 20:e uppl., Stockholm 2002, s. 73f.; jfr NJA 1988 s. 620, särskilt s. 644f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

ha berikats vid ett villkorat tillskott, vilket däremot normalt är fallet vid ett ovillkorat tillskott.

Visserligen förbättras det mottagande företagets ekonomiska situation också vid ett villkorat tillskott, men samtidigt har aktieägarna normalt godtagit att i motsvarande mån avstå från framtida vinster. Då återbetalning kan påräknas torde givaren således inte heller – ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv – vederlagsfritt ha frånhänt sig tillskottet.

Oaktat frågan om huruvida ett aktieägartillskott är aktiebolagsrättsligt vederlagsfritt för givaren eller ej, är det dock klart att denne frånhänder sig de rättigheter i anslutning till den tillskjutna egendomen som denne dessförinnan hade. Civilrättsligt sett torde ett aktieägartillskott därmed utgöra en överlåtelse.[8] Eftersom det mottagande företaget inte har någon civilrättslig förpliktelse att återbetala tillskott skall de inte heller skuldföras.

Vidare kan noteras att Skatteutskottet har angett att villkorade aktieägartillskott närmast kan jämställas med lån utan säkerhet, medan ovillkorade aktieägartillskott kan liknas vid rena kapitalinsatser.[9] Som framgår nedan finns också ytterligare betydande skatterättsliga skillnader mellan såväl villkorade och ovillkorade aktieägartillskott, som mellan aktieägartillskott och andra kapitaltillskott.

2.2 Värdeöverföringar och kapitalskydd

ABL:s regler om vinstutdelning och annan användning av bolagets egendom är självfallet av grundläggande betydelse för den aktiebolagsrättsliga klassificeringen av tillskott. Det finns därför anledning att översiktligt redogöra för dessa regler då denna klassificering också kan ha betydelse vid bedömningen om en skattepliktig utdelning föreligger.[10]

Den grundläggande bestämmelsen om vederlagsfria utbetalningar från ett bolag till dess aktieägare finns i 12 kap. 2 § 1 st. ABL, vilken stadgar att utbetalning till aktieägarna av bolagets medel endast får ske enligt bestämmelserna i ABL om värdeöverföringar. Sådana får enligt 12 kap. 2 § 1 st. ABL som huvudregel inte ske med större belopp än vad som redovisats som nettovinst (inkl. balanserad vinst och fria fonder) för året i bolagets fastställda balansräkning, samt i eventuellt moderbolags fastställda koncernbalansräkning.[11] Sådant belopp skall dock minskas med eventuell redovisad förlust, belopp som skall avsättas till bundet eget kapital eller som enligt bolagsordning annars skall användas för något annat ändamål än utdelning till aktieägarna. Vid utdelning av annat än kontanta medel används den s.k. "nettometoden", d.v.s. det bokförda värdet av tillgången anses delas ut av bolaget.[12]

Taket för utdelningen är således, enligt 12 kap. 2 § 1 st. ABL, vad som enligt bolagets fastställda balansräkning, och eventuellt moderbolags koncernbalansräkning, utgör fritt eget kapital (balanserade vinstmedel, årets resultat etc.). Föru-

[8] NJA 1988 s. 620; Se även Håstad, T., Sakrätt avseende lös egendom, 6:e uppl., Stockholm 1997, s. 22f. och 65 jfr med Martinger, S., Norstedts juridiska ordbok, 4:e uppl., Kristianstad 1998, s. 196f. (uppslagsordet "överlåtelse").

[9] SkU 1984/85:2, s. 73f.

[10] Det bör observeras att beskrivningen nedan ger en starkt förenklad bild av hur de utdelningsbara medlen bestäms, t.ex. tas hänsyn varken till avsättning till reservfond enligt 12 kap. 4 § ABL eller till utdelningsförbudet enligt 6 kap. 5 § ABL vid nedsättning av aktiekapitalet.

[11] Notera att det i SOU 1997:168 lagts fram ett förslag om att förändra denna regel.

[12] Se t.ex. Rodhe, K., Aktiebolagsrätt 20:e uppl., Stockholm 2002, s. 85 och NJA 1995 s. 742; jfr även Melz, P., Nettometoden tillämpas vid utdelning av sakvärden, SN 1996 s. 11ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

tom grundregeln i 12 kap. 2 § 1 st. ABL måste även den s.k. försiktighetsprincipen i 12 kap. 2 § 2 st. ABL iakttas. Det är enligt denna princip inte tillåtet att dela ut så stort belopp att utdelningen, med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt vid utdelningstillfället, står i strid mot god affärssed.[13]

Trots att de ovan beskrivna kapitalskyddsreglerna till sin lydelse endast är tillämpliga på utbetalningar till aktieägare har Högsta domstolen (HD) i rättsfallet NJA 1997 s. 418 slagit fast att reglerna under vissa förutsättningar kan vara analogt tillämpliga på utbetalningar till tredje man.

2.3 Aktieägartillskott från moderbolag till helägt dotterföretag

2.3.1 Civilrätt

Som bekant saknar ABL regler som är direkt tillämpliga på aktieägartillskott. Det är därför inte klart om tillskott från moderbolag till helägt dotterföretag måste rymmas inom moderbolagets utdelningsbara medel. Om aktieägartillskott, villkorat eller ovillkorat, ges till ett helägt dotterföretag antas dock värdet på andelarna i dotterföretaget öka i motsvarande mån.[14] Skulle moderbolaget behöva de tillskjutna medlen kan det normalt få beloppet återbetalat i form av utdelning från dotterföretaget, eller i form av realisation av dotterföretagets aktier eller tillgångar. Detta medför att aktieägartillskottet i aktiebolagsrättslig mening inte kan sägas vara vederlagsfritt för givaren, trots att ingen motprestation utgår från det mottagande företaget, och det torde därför i regel inte krävas att ABL:s utbetalningsregler följs.[15] Undantag från denna regel skall enligt doktrinen göras då dotterföretaget är insolvent.[16] Något prejudicerande fall i denna fråga synes dock inte finnas. Sannolikt måste situationen bedömas från fall till fall. Enligt vår mening borde t.ex. utbetalningar till ett uppenbart konkursmässigt dotterföretag bedömas annorlunda än betalningar till ett dotterföretag som har betalningssvårigheter p.g.a. exempelvis kraftiga säsongsvariationer.

---

[13] Se vidare i t.ex. Svensson, B. & Danelius, J., Aktiebolagslagen. Kommentarer och lagtexter, 15:e upp., Göteborg 2002, s. 245ff.; Rodhe, K., Aktiebolagsrätt 20:e uppl., Stockholm 2002, s. 80ff.; Lindskog, S., Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, Stockholm 1994, s. 34ff.

[14] Redovisningsmässigt hanteras aktieägartillskott enligt Redovisningsrådets Akutgrupps uttalande URA 7 koncernbidrag och aktieägartillskott. URA 7 anger uttryckligen att det omfattar såväl villkorade som ovillkorade aktieägartillskott och syftar bl.a. till att redovisa aktieägartillskott efter deras ekonomiska innebörd. Uttalandet anger vidare att lämnade aktieägartillskott hos givaren bör redovisas som en ökning av posten "Andelar i koncernföretag". URA 7 omfattar inte uttryckligen situationer som t.ex. indirekta tillskott eller tillskott från andra än aktieägare.

[15] Andersson, J., Kapitalskyddet i aktiebolag, 3:e uppl., Stockholm, 2000, s. 84; von Bahr, J., Skatte- och redovisningsmässiga synpunkter på koncernbidrag, SN 1998 s. 54; Lindskog, S., Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, Stockholm 1994, s. 49; RSV anför dock en annorlunda uppfattning rörande utbetalning av koncernbidrag till dotterföretag. Koncernbidrag från moderföretag till helägt dotterföretag är aktiebolagsrättsligt normalt att jämställa med aktieägartillskott, varför RSV:s uppfattning i här aktuella situation kan antas vara densamma. För RSV:s syn i frågan se Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering, Del 3, RSV 336 utgåva 2, Stockholm 2003, s. 173. Vilken vikt som kan tillmätas en av RSV gjord bedömning av ett aktiebolagsrättsligt förhållande är osäkert, särskilt som den samlade aktiebolagsrättsliga doktrinen förefaller peka i rakt motsatt riktning.

[16] Se t.ex. Lindskog, S., Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, Stockholm 1994, s. 49; Andersson, J., Kapitalskyddet i aktiebolag, 3:e upplagan, Stockholm 2000, s. 84.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

2.3.2 Skatterätt

Eftersom aktieägartillskott som bekant inte är särskilt reglerade i lag gäller allmänna skatterättsliga principer. Huvudregeln är att ett aktieägartillskott från ett moderbolag till ett helägt dotterföretag varken är avdragsgillt för givaren eller skattepliktigt för mottagaren (jfr 13 kap. 1 § IL).[17]

Vidare kan konstateras att då ett ovillkorat aktieägartillskott civilrättsligt sett utgör en överlåtelse, talar övervägande skäl för att transaktionen också skatterättsligt normalt skall ses som en avyttring. Denna ståndpunkt har även intagits i skatterättslig praxis.[18] Att ovillkorade aktieägartillskott kan utgöra skattepliktiga överlåtelser stöds också av Skatterättsnämndens (SRN) beslut den 7 oktober 1992, där majoriteten ansåg att ett ovillkorat aktieägartillskott i form av sakegendom utgjorde en avyttring enligt reglerna om kapitalvinstbeskattning.[19] Som huvudregel torde det därmed vara så att ovillkorade aktieägartillskott av annat än kontanta medel, och därmed jämförliga tillgångar, skattemässigt betraktas som avyttringar mot marknadsmässig ersättning. I sammanhanget bör det dock noteras att de flesta ovillkorade aktieägartillskott i praktiken varken kan bli föremål för kapitalvinst- eller uttagsbeskattning. Avyttring av kontanta medel kan nämligen aldrig uttagsbeskattas, eftersom uttagsbeskattningen skall ske som om kontanterna avyttrades för en marknadsmässig ersättning, d.v.s. krona för krona. Inte heller då en näringsbetingad andel avyttras utan ersättning kan uttagsbeskattning komma i fråga.[20] Undantag från uttagsbeskattning gäller vidare normalt om reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga, vilket framgår av 23 kap. 9 § IL[21], samt när koncernbidragsförutsättningar föreligger mellan givaren och mottagaren av tillskottet.[22] Sammantaget innebär detta att uttagsbeskattning vid ovillkorade aktieägartillskott i praktiken endast torde komma i fråga vid tillskott av andra tillgångar än monetära som inte utgör en verksamhet eller verksamhetsgren eller en ideell andel därutav när det föreligger begränsningar i koncernbidragsrätten mellan givare och mottagare.

Skattekonsekvenserna av villkorade aktieägartillskott skiljer sig i flera avseenden från ovillkorade aktieägartillskott. Det förhållandet att ett tillskott avser att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder innebär att tillskott måste ges i sådan form att det inte uppkommer någon skyldighet för bolaget att redovisa en skuld. Om en skuld redovisas har något egentligt tillskott inte gjorts och bolagets ställning har inte förbättrats. Det följer av aktiebolagsrättslig praxis att om det inte klart framgår att tillskottshandlingen inte gett upphov till en skuld i det mottagande företaget kan inte något tillskott anses givet.[23] Ett villkorat aktieägartillskott får alltså inte i sig ha karaktären av skuldebrev med mottagande bolag som gäldenär. Det står samtidigt klart att ett sådant tillskott inte heller har

[17] Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering, Del 3, RSV 336 utgåva 2, Stockholm 2002, s. 58. Vi bortser härvid helt, liksom fortsättningsvis i artikeln, från givande av koncernbidrag vilka aktiebolagsrättsligt normalt är att jämställa med tillskott.

[18] Se t.ex. RÅ 1996 not. 177.

[19] Jfr SRN:s motivering, vilken innehåller hänvisning till RÅ 1917 ref. 26, RN 1952 5:6C och RÅ 78 1:45.

[20] Se motivering i prop. 2002/03:96, s. 148f.

[21] Då förvärvaren har skattemässiga underskott finns dock begränsningar i möjligheterna för tillskottsgivaren att göra underprisöverlåtelser till det mottagande företaget, se 23 kap. 24–29 §§ IL.

[22] Se t.ex. Andersson, M., Saldén Enérus, A. & Tivéus, U., Inkomstskattelagen, En kommentar, Del I, Stockholm 2003, s. 594.

[23] Se t.ex. NJA 1988 s. 620.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

karaktär av delägarrätt i bolaget. Tillskottet torde enligt Regeringsrätten (RegR) snarast ha karaktär av "svävande fordringsrätt"[24], d.v.s. en rätt som inte kan göras gällande mot bolagets aktieägare förrän de villkor som är förenade med tillskottet har uppfyllts. Det villkorade aktieägartillskottet kan dock, till skillnad från det ovillkorade, överlåtas[25] och t.ex. även ge upphov till förmögenhetsskatt[26]. Trots att det villkorade aktieägartillskottet till sin natur inte är att jämställa med ett skuldebrev anses det således ha ett värde. Enligt vår mening bör man därför skattemässigt behandla villkorade aktieägartillskott som avyttringar mot en ersättning motsvarande värdet av denna "svävande fordringsrätt". Detta värde bör således också betraktas som ersättning vid bedömningen huruvida det kan bli aktuellt att beskatta avyttringen.

Ett ovillkorat aktieägartillskott inkluderas i moderbolagets anskaffningsutgift för andelarna i dotterföretaget.[27] Ovillkorade tillskott som jämställs med avyttringar av tillgångar bör därför ses som en ytterligare anskaffningsutgift motsvarande marknadsvärdet på de tillskjutna tillgångarna. Vid aktieägartillskott som behandlas som underprisöverlåtelser inkluderas det skattemässiga värdet i tillskottsgivarens anskaffningsutgift på aktierna enligt 23 kap. 12 § 2 st IL. Villkorade aktieägartillskott skall däremot inte inkluderas i moderbolagets anskaffningsutgift för andelarna i dotterföretaget.[28] Detta gäller naturligtvis oavsett om moderbolaget tillskjutit kontanta medel eller andra tillgångar.

Om ett aktieägartillskott skattemässigt skall behandlas som en avyttring för givaren borde mottagaren, som en funktion av den skatterättsliga reciprocitetsprincipen[29], erhålla en anskaffningsutgift och, beroende på de tillskjutna tillgångarnas karaktär, ett avskrivningsunderlag motsvarande tillgångarnas marknadsvärde vid tillskottstidpunkten. Reciprocitetsprincipen manifesteras vidare bl.a. i uttagsbeskattningsreglerna; 22 kap. 8 § IL stadgar att vid uttag och överföring av tillgångar från en näringsverksamhet till en annan skall tillgången anses förvärvad i den senare näringsverksamheten mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Om underprisreglerna är tillämpliga torde istället kontinuitetsprincipen gälla, vilket innebär att mottagaren erhåller överlåtarens skattemässiga anskaffningsutgift.[30]

Som angetts ovan är aktieägartillskott från moderbolag till helägt dotterföretag normalt inte skattepliktigt för mottagaren. Undantag från skattefriheten har dock gjorts i RÅ 2001 ref. 28 I–II, där en kommun i syfte att täcka förluster i av kommunen ägda aktiebolag gett tillskott. De i målen aktuella bolagen hävdade att de mottagna medlen utgjorde aktieägartillskott. RegR ansåg dock att förlusttäckningsbidragen utgjorde för bolagen skattepliktiga intäkter då givaren gjort över-

[24] RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 4694–1999.

[25] Ibid.; Se även KR:s i Göteborg dom den 16 april 2003, mål nr 2036, återgivet i RSV:s Rättsfallsprotokoll 18/03 på www.rsv.se, nedladdat 2003-09-25.

[26] KR:s i Göteborg dom den 9 juli 2001, avd 2., mål nr. 3628–3633–1999.

[27] Detta framgår bl.a. av beslut från SRN den 7 oktober 1992.

[28] Jfr resonemang i Regeringsrättens domar den 19 december 2002, mål nr 1078–2001 och mål nr 7604–1999.

[29] För en genomgång av reciprocitetsprincipen se t.ex. Melz, P., Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, Stockholm 1986, s. 91ff.; I praxis återfinns resonemang om reciprocitetsprincipen i bl.a. RÅ 1980 1:28 och RÅ 1990 not. 508; Se även prop. 1998/99:15 s. 122, jfr dock s. 167f.

[30] Se 23 kap. 10 § IL; jfr Persson Österman, R., Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Stockholm 1997, s. 366ff och s. 388 fotnot 29.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

föringarna av annan anledning än p.g.a. sin egenskap av ägare. Detta då det rörde sig om bidrag till verksamheter som kommunen haft en skyldighet att driva och som typiskt sett inte kan bedrivas på kommersiella grunder. De gränsdragningsfrågor som uppkommer till följd av RegR:ns domar är allt annat än enkla.[31] Som alltid vid olika typer av genomsynsresonemang bör dock en mycket stor restriktivitet iakttas.[32] Sannolikt har inte rättsfallen någon betydelse för givande av kapitaltillskott inom bolagssektorn, utan deras prejudikatvärde är begränsat till att avse bidrag givna av offentliga ägare.[33]

Avslutningsvis skall noteras att aktieägartillskott från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag inte bör kunna gåvobeskattas hos det mottagande företaget, eftersom det skulle presumera att givaren har en gåvoavsikt gentemot sig själv.[34]

2.4 Aktieägartillskott från aktiebolag till dotter- eller intresseföretag med flera aktieägare

2.4.1 Civilrätt

Ovillkorade aktieägartillskott från ett aktiebolag till ett dotter- eller intresseföretag med flera aktieägare torde aktiebolagsrättsligt kräva utdelningsbara medel om endast nämnda aktiebolag är tillskottsgivare. Skälet för detta är att givarens förmögenhet annars kommer att minska och övriga aktieägares förmögenhet kommer att öka i motsvarande mån. Aktiebolagsrättsligt skulle situationen i sådana fall möjligen kunna jämföras med aktiebolags möjlighet att lämna gåvor enligt 12 kap. 6 § ABL, vilka kräver utdelningsbara medel utan att de för den skull automatiskt utgör vinstutdelning.[35]

Om alla aktieägare tillskjuter medel i proportion till sitt ägande bör situationen vara att jämställa med fallet då ett moderbolag tillskjuter medel till ett helägt dotterföretag: samtliga aktieägares andelar ökar proportionellt i värde. Trots att tillskotten utgår utan motprestation kan de då inte aktiebolagsrättsligt sägas vara vederlagsfria, eftersom värdet på aktieägarnas andelar stiger i värde i proportion till värdet på aktieägartillskotten. Under dessa förutsättningar bör utdelningsbara medel inte krävas för tillskottet. (Se vidare ovan under rubrik 2.3.1).

Ett villkorat aktieägartillskott kan normalt varken sägas ge upphov till en värdestegring för övriga aktieägare eller medföra en förmögenhetsminskning för tillskottsgivaren. Anledningen till detta är att aktieägare som inte tillskjutit kapital normalt som bekant förbinder sig att rösta för vinstutdelning till tillskottsgivaren när företaget har tillgängliga medel. Enligt vår mening har ingen reell förmögenhetsöverföring skett från tillskottsgivaren till övriga aktieägare under sådana omständigheter. Aktiebolagsrättsligt kan sålunda normalt inte krävas utdelningsbara medel för att ge villkorade aktieägartillskott.

---

[31] Se vidare Björnson, L., Aktieägartillskott till aktiebolag ägda av kommuner, landsting och staten, SN 2002 s. 716ff.

[32] Johansson, G. & Rabe, G., Det svenska skattesystemet, 13:e uppl., Stockholm 2000, s. 570; Jfr även Bergström, S., Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN 2003 s. 12f.

[33] Se vidare Björnson, L., Aktieägartillskott till aktiebolag ägda av kommuner, landsting och staten, SN 2002 s. 716ff.

[34] Grosskopf, G., Några synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag, SN 1981 s. 318ff.; Lindström Ögren, A., Gåvobeskattning av aktiebolag, SN 1990 s. 384 och 388ff. samt 396.

[35] Rodhe, K., Aktiebolagsrätt 20:e uppl., Stockholm 2002, s. 123f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

Däremot bör såväl villkorade som ovillkorade aktieägartillskott till ett insolvent dotter- eller intresseföretag, liksom vid aktieägartillskott till ett helägt insolvent dotterföretag, kräva utdelningsbara medel. (Se åter ovan under rubrik 2.3.1).

2.4.2 Skatterätt

Den skatterättsliga bedömningen av ovillkorade aktieägartillskott till dotter- och intresseföretag med flera ägare är något oklar. Det kan inledningsvis konstateras att om tillskottet aktiebolagsrättsligt inte utgjort en utdelning, så föreligger normalt inte heller en skatterättslig utdelning. Detta gäller samtliga fall då utdelningsbara medel inte krävs för att göra tillskottet och den tillskjutna egendomen saknar ett latent övervärde. En annorlunda bedömning kan dock komma att göras vid tillskott som enligt den s.k. nettometoden inte kräver utdelningsbara medel, men som innebär att en tillgång med ett marknadsvärde överstigande det bokförda värdet avyttras från det tillskottsgivande företaget (se under rubrik 2.2 och 3). Även om tillskottet aktiebolagsrättsligt sett krävt utdelningsbara medel eller bestått av en tillgång med ett latent övervärde, innebär dock inte detta med automatik att någon skattepliktig vinstutdelning skall anses vara för handen. Företag skall redovisa erhållna utdelningar som intäkt i näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder. Beskattningstidpunkten utgörs därmed av tidpunkten då utdelningen enligt god redovisningssed skall bokföras. Denna tidpunkt bör som huvudregel anses vara vid bolagsstämmobeslut i s.k. kupongbolag eller avstämningsdagen i s.k. avstämningsbolag. I de fall aktieägare inte åtnjuter någon förmån kan de normalt rösta för disposition av bolagets utdelningsbara medel utan att skattskyldighet uppkommer för dem.[36] Detta bör normalt vara fallet vid givande av ovillkorade aktieägartillskott eftersom aktieägaren inte personligen fått ut någon egendom i form av pengar eller andra tillgångar. Samma resonemang torde normalt även gälla villkorade aktieägartillskott, i den mån de kan karaktäriseras som utdelningar.

Vidare kan konstateras att om reglerna om underprisöverlåtelser är tillämpliga på tillskottet skall ingen utdelningsbeskattning äga rum enligt 23 kap. 11 § IL. Enligt 23 kap. 12 § IL och den där manifesterade kontinuitetsprincipen skall mottagaren då ta upp överlåtarens skattemässiga anskaffningsutgift som anskaffningsutgift på tillgången. Vad gäller aktieägartillskott av näringsbetingade andelar torde utdelningsbeskattning enligt prop. 2002/03:96 kunna underlåtas, även om den nuvarande lydelsen av 23 kap. 2 § IL inte gör något uttryckligt undantag från utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser av näringsbetingade andelar.[37]

Om underprisreglerna i 23 kap IL inte är tillämpliga kan den skatterättsliga bedömningen av huruvida transaktionen skall medföra utdelningsbeskattning eventuellt göras med utgångspunkt i den praxis som fanns före de aktuella reglernas tillkomst. Detta bl.a. då SRN avgjort flera fall utifrån principer fastslagna i denna praxis också efter införandet av underprisreglerna[38], något som enligt vår mening får tolkas som att principerna inte är att se som obsoleta. Ett av de vikti-

[36] Detta gäller även direkta utbetalningar av utdelningsbara medel som inte utgör någon förmån för aktieägarna såsom t.ex. återbetalning av villkorat aktieägartillskott, (se Persson Österman, R., Öppen och förtäckt utdelning i två perspektiv. Ur: Arvidsson, R., Melz, P. & Silfverberg, C., (red.), Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 368).

[37] Se prop. 2002/03:96, s. 148ff.; Frågan behandlas för närvarande inom ramen för det utredningsuppdrag som regeringen givit 2002 års Företagsskatteutredning. I avvaktan på utredningens ställningstagande kommer regeringen enligt uppgift inte att ta slutlig ställning i frågan.

[38] Jfr lagakraftvunna beslut av SRN 1999-06-23, SRN 2000-06-06, SRN 2001-03-14 och SRN 2001-04-06.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

gaste rättsfallen från tiden före införandet utav nuvarande 23 kap. IL är det s.k. Sipano-målet (RÅ 1992 ref. 56) i vilket RegR anförde följande:

> "För att en aktieägare skall bli skattskyldig för utdelning på aktier... fordras normalt att aktieägaren personligen ur den dubbelbeskattade sektorn får ut viss egendom i form av pengar eller någon annan tillgång, t.ex. aktier... Även i andra fall, främst när egendom på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, kan beskattning för utdelning ibland komma i fråga. Så kan vara fallet om det finns fog för bedömningen att en transaktions verkliga innebörd varit att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat rättssubjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag..."

Utdelningsbeskattning kan enligt Sipano-målet vidare underlåtas om förfarandet inte innebär någon otillbörlig skatteförmån och inte heller på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, d.v.s. då ingen förtäckt utdelning anses ha ägt rum. Normalt torde inte ett aktieägartillskott innebära en förtäckt utdelning till tillskottsgivarens aktieägare vid ovan angivna ägarförhållanden.[39]

Inom bolagssektorn är den praktiska betydelsen av huruvida en utdelning mottagits av aktieägarna begränsad då skattefrihet råder för utdelning på näringsbetingade andelar. Efter ikraftträdandet, den 1 januari 2004, av den lagstiftning som bygger på prop. 2002/2003:96, som utvidgar skattefriheten inom bolagssektorn ytterligare[40], har den praktiska betydelsen av en eventuell utdelning minskat än mer.

Vid ett ovillkorat aktieägartillskott från ett moderbolag till ett helägt dotterföretag inkluderas det tillskjutna beloppet i moderbolagets anskaffningsutgift för aktierna i dotterföretaget. Enligt vår mening bör hela det tillskjutna beloppet läggas till givarens anskaffningsutgift för aktierna även då dotter- eller intresseföretaget har flera aktieägare. Att tillskottet ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv till viss del kan kräva utdelningsbara medel borde vara utan betydelse. Det mottagande företaget har *de facto* mottagit ett visst belopp, och aktieägarna i det tillskjutande moderbolaget har inte erhållit någon motprestation eller någon rätt till återbetalning. Normalfallet torde därför vara att det tillskjutande bolaget ensamt skall anses ha gjort tillskottet och därför inkludera hela det tillskjutna beloppet i sin anskaffningsutgift för aktierna. Även i övriga inkomstskatterättsliga hänseenden anser vi att tillskottsgivaren skattemässigt bör behandlas enligt principerna för tillskott från moderbolag till helägt dotterföretag, (se ovan under rubrik 2.3.2). Det faktum att företaget ägs av flera aktieägare har enligt vår mening ingen betydelse inkomstskatterättsligt, annat än avseende eventuell utdelningsbeskattning, men kan möjligen ha det i gåvoskattehänseende.

I gåvoskattemålet NJA 1980 s. 642 I hade Larissa Köhler överfört sin enskilda firma till bokfört värde, vilket understeg dess marknadsvärde, till ett aktiebolag i vilket hon ägde 30 procent, hennes man 30 procent och hennes barn 40 procent av aktierna. Därigenom kan det sägas att hon berikade mannen och barnet. Värt att notera är dock att HD ansåg att gåvan i första hand riktade sig till aktiebolaget, som ansågs skattskyldigt till gåvoskatt för hela värdeöverföringen inklusive den

[39] Jfr dock prop. 1998/99:15 s. 168ff. där den "ekonomiska innebörden" av en underprisöverlåtelse som inte undantas från uttagsbeskattning anses medföra utdelningsbeskattning, vilket analogivis eventuellt skulle kunna ge uttryck för motsatt uppfattning i frågan. För kritik av beskattning enligt den ekonomiska innebörden, se nedan i fotnot 53.

[40] Se vidare Tivéus, U., Skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar, SN 2003 s. 277ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

del som belöpte på hennes egen ägarandel. HD har således presumerat att överföringen av den enskilda firman gjorts med en gåvoavsikt gentemot bolaget, vilket endast undantagsvis torde vara fallet.[41] Att HD ändå valde att beskatta bolaget för gåvan kan bero på att den formaliserats på ett sådant sätt att en annan civilrättslig klassificering inte var möjlig.[42]

Frågan om ett villkorat aktieägartillskott inkomstskatterättsligt kan bedömas enligt principerna i NJA 1980 s. 642 I har inte avgjorts i praxis. Däremot har frågan diskuterats i doktrin.[43] Civilrättsligt krävs som bekant att gåvoavsikt föreligger för att en gåva skall vara för handen.[44] Gåvoavsikt gentemot såväl bolaget som övriga aktieägare torde saknas om ett aktieägartillskott ges med villkor att det betalas tillbaka när det mottagande företaget har tillgängligt eget kapital. Gåvobeskattning bör därmed kunna uteslutas vid villkorade tillskott.

Det finns inte heller – oss veterligen – någon rättspraxis om gåvobeskattning av ovillkorade aktieägartillskott. Principiellt finns det dock inget som säger att principerna från NJA 1980 s. 642 I inte skulle kunna tillämpas på ovillkorade aktieägartilllskott under liknande omständigheter. Att så ändå inte skett kan sannolikt förklaras med att ovillkorade tillskott i praktiken sällan uppfyller de civilrättsliga kriterierna för gåva, då någon gåvoavsikt normalt inte föreligger från tillskottsgivarens sida.[45] Det har i doktrin hävdats att gåvobeskattning vid aktieägartillskott för att undvika förlustredovisning eller för att kunna skriva ned anläggningstillgångar i jämn takt skulle medföra "en uppenbar risk"[46] respektive göra gåvobeskattning "i princip oundviklig"[47] . Mot detta synsätt vill vi dock invända att det kan finnas goda kommersiella skäl såväl för att undvika förlustredovisning som att skapa en möjlighet att skriva av anläggningstillgångar i en jämn takt. Gåvoavsikt hos tillskottsgivaren bör således enligt vår mening inte presumeras i sådana fall, och saknas gåvoavsikt skall tillskottet inte gåvobeskattas.

2.5 Kapitaltillskott vid korsvist ägande

2.5.1 Civilrätt

En mindre vanlig situation är att juridiska personer äger varandra korsvist, d.v.s. uppträder som både moderföretag/aktieägare och dotter-/intresseföretag. Förbud mot dotterföretags förvärv av aktier i moderbolag finns i 7 kap. 23 § 1 st. ABL.

---

[41] Jfr Bergström, S., Tolkning och tillämpning av skattelag, SN 1994 s. 381, där det anförs att en naturligare ståndpunkt kunnat vara att gåvobeskatta make och barn för den del av värdeöverföringen som belöpte på deras respektive ägarandel.

[42] HD:s uppfattning framkommer också i NJA 1995 not C43 och HD:s beslut 1995-10-17, SÖ 163, mål nr Ö3958/94, där vissa aktieägare gynnats genom inkomstöverföringar, men bolaget, liksom i NJA 1980 s. 642 I, påförts gåvoskatt.; Jfr dock RÅ 1993 ref 43 I & II i vilka RegR har tagit ställning till gränsdragningen mellan försäljning och gåva avseende kapitalvinstbeskattning, när fastigheter ägda av fysiska personer överförts till ett pris under taxeringsvärdet till aktiebolag med samma ägare. I båda fallen ansåg RegR att det var fråga om onerösa överlåtelser bl.a. då de allmänna gåvorekvisiten – en frivillig förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt, varigenom givarens förmögenhet minskar och mottagarens ökar – inte var för handen. RegR förefaller därmed inte dela HD:s uppfattning att en gåva kan föreligga även till den del givarens egna aktier ökar i värde genom överlåtelsen.

[43] Se t.ex. Grosskopf, G., Några synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag, SN 1981 s. 305ff.; Lindström Ögren, A., Gåvobeskattning av aktiebolag, SN 1990 s. 396.

[44] Bengtsson, B., Om gåvobegreppet i civilrätten, SvJT 1962 s. 689ff.; jfr även: Englund, G. & Silfverberg, C., Beskattning av arv och gåva, 10:e uppl., Stockholm 1994, s. 104ff.

[45] Grosskopf, G., Några synpunkter på gåvobeskattning av aktiebolag, SN 1981 s. 322.

[46] Algotsson, T., Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott, SN 1993 s. 589.

[47] Lindström Ögren, A., Gåvobeskattning av aktiebolag, SN 1990 s. 396.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

Avtal som strider mot förbudet är med vissa undantag ogiltiga. Däremot kan aktiebolag normalt förvärva aktier eller andelar i andra företag än moderbolag, t.ex. företag som är aktieägare utan att vara moderbolag.[48] Ytterligare en begränsning finns dock i 7 kap. 25 § ABL, som reglerar förhållandet att ett aktiebolag blivit moderbolag och dess dotterföretag innehar aktier i moderbolaget. Under sådana förhållanden skall aktierna i moderbolaget avyttras senast tre år efter det att koncernförhållandet uppstod.

Enligt vår mening bör vid ett korsvist ägande den aktiebolagsrättsliga bedömningen av tillskott göras med utgångspunkt i principerna beskrivna ovan under rubrikerna 2.3.1 och 2.4.1. Detta kan illustreras med följande exempel. Aktiebolaget A äger samtliga aktier i det svenska aktiebolaget B. B äger i sin tur 20 procent av aktierna i A.

Om B ger ett ovillkorat tillskott till A, skulle det aktiebolagsrättsligt till viss del kräva utdelningsbara medel. Tillskottet som belöper på B:s andel av aktierna i A motsvaras av en värdeökning, resterande del innebär en förmögenhetsminskning för B såvida inte A:s övriga aktieägare tillskjuter medel till A i proportion till sitt ägande. Ett ovillkorat tillskott från B skulle därför behandlas enligt principerna för aktieägartillskott från ett aktiebolag till ett dotter- eller intresseföretag med flera aktieägare. Tillskottet ges visserligen i B:s funktion som aktieägare i A, men utgör samtidigt en utbetalning till aktieägaren A. Sådana utbetalningar får enligt 12 kap. 1 § 1 st. ABL endast ske enligt bestämmelserna i ABL om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden och utskiftning vid bolagets likvidation. Det finns därför goda skäl att anse att ett ovillkorat tillskott från B, till den del det inte står i proportion till B:s aktieinnehav, utgör en vinstutdelning till A, eftersom ingen av de andra utbetalningarna i det refererade lagrummet kan komma i fråga.

Däremot kräver inte ett villkorat aktieägartillskott från B till A utdelningsbara medel och är därför inte heller att betrakta som en aktiebolagsrättslig vinstutdelning. Anledningen till detta är att B:s förmögenhet inte minskas genom det villkorade aktieägartillskottet. Aktiebolagsrättsligt kan det dock krävas utdelningsbara medel om A är insolvent. (Se vidare ovan under rubrik 2.4.1).

2.5.2 Skatterätt

Den skatterättsliga hanteringen av ett tillskott vid korsvist ägande bör enligt vår mening som huvudregel följa den aktiebolagsrättsliga klassificeringen av tillskottet. Detta skulle innebära att ett korsvist, ovillkorat tillskott behandlas som aktieägartillskott till den del det ges i proportion till aktieinnehavet och övriga aktieägares tillskott. Den del som inte betraktas som ett aktieägartillskott skulle därmed skattemässigt utgöra en vinstutdelning. Tillskottet ökar följaktligen anskaffningsutgiften på aktierna i det mottagande bolaget endast i den utsträckning det sker i proportion till aktieägandet. Överskjutande del anses vara utdelning. Utdelningen är dock, som redan anförts, normalt undantagen från beskattning. (Se ovan under rubrik 2.3.2).

Ett villkorat aktieägartillskott skulle enligt den aktiebolagsrättsliga klassificeringen inte utgöra någon utdelning och därför inte heller ge upphov till utdelnings-

[48] Det kan noteras att endast svenska aktiebolag kan vara moderbolag enligt definition i 1 kap. 5 § ABL. Ett svenskt aktiebolag torde därmed från ett svenskt aktiebolagsrättsligt perspektiv obehindrat kunna förvärva andelar i andra, t.ex. utländska, moderföretag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

beskattning. Villkorade aktieägartillskott bör därför i sin helhet behandlas enligt principerna som redovisats ovan under rubrikerna 2.3.2 och 2.4.2.

2.6 Kapitaltillskott från annan än aktieägare

2.6.1 Civilrätt

Kapitaltillskott från annan än aktieägare omfattar alla kapitaltillskott där direkt aktieägande saknas. I det följande har vi valt att behandla tillskott mellan systerbolag, tillskott från moderbolag till dotterdotterföretag och tillskott från helt externa givare.

Då kapitaltillskott lämnas mellan systerbolag är det troligt att utbetalningsreglerna i 12 kap. ABL måste respekteras. Tillskottet anses normalt utgivet till moderbolaget som vinstutdelning för att därefter ha givits till systerbolaget som aktieägartillskott.[49] Aktiebolagsrättsligt bör det dock vara möjligt för ett systerbolag att, under förutsättning att utdelningsbara medel finns, ge ett kapitaltillskott direkt till ett annat systerbolag. Kravet på utdelningsbara medel bör enligt vår mening upprätthållas vid ett tillskott direkt från ett systerbolag till ett annat. Anledningen till detta är att givaren varken kan redovisa en fordran (då skulle transaktionen inte utgöra ett tillskott) eller en ökning av posten andelar i intresseföretag (eftersom aktieägande saknas), vilket rimligtvis bör medföra att tillskottet måste tas ur utdelningsbara medel. Ovillkorade tillskott bör vidare anses vara av gåvokaraktär. Ett krav på utdelningsbara medel bör även gälla vid tillskott från en helt extern tillskottsgivare.[50] För såväl direkta tillskott från systerbolag som tillskott från helt externa tillskottsgivare kan möjligheterna att ge ett gåvoliknande tillskott begränsas ytterligare av 12 kap. 6 § ABL och bolagsordningen.[51]

Ett liknande resonemang bör rimligen kunna föras även avseende andra kapitaltillskott där direkt aktieägande saknas. Vid kapitaltillskott från moderbolag till dotterdotterföretag borde detta normalt anses ha givits först till mellanliggande bolag och därefter till dotterdotterföretaget. Det finns dock enligt vår mening inga aktiebolagsrättsliga hinder för ett moderbolag att ge ett kapitaltillskott direkt till sitt dotterdotterföretag. Denna ståndpunkt grundar vi på det faktum att aktierna i mellanliggande bolag kommer att stiga i värde lika mycket vid ett tillskott direkt till det indirekt ägda dotterdotterföretaget, som vid ett tillskott som först givits till det mellanliggande bolaget och därefter till den slutlige mottagaren. Aktiebolagsrättsligt bör det således vara oväsentligt hur tillskottet har givits till den slutlige mottagaren.

Således görs det vid kapitaltillskott från annan än aktieägare en aktiebolagsrättslig skillnad mellan direkt och indirekt givna tillskott. De direkt givna tillskotten kan delas in i sådana som kräver utdelningsbara medel (tillskott utan aktieägande), och sådana som inte gör det (tillskott vid indirekt aktieägande). De indirekt givna tillskottet kan också delas in i sådana som kräver utdelningsbara medel, d.v.s. först anses utdelade till ett moderföretag och därefter tillskjutna som aktieägartillskott till ett annat företag, och sådana som kan anses givna etappvis till mellanliggande företag utan att kräva utdelningsbara medel.

---

[49] von Bahr, J., Skatte- och redovisningsmässiga synpunkter på koncernbidrag, SN 1998 s. 59.

[50] Rodhe, K., Aktiebolagsrätt 20:e uppl., Stockholm 2002, s. 123f.; Se också NJA 1997 s. 418 och NJA 1999 s. 426.

[51] NJA 1988 s. 620; Se även Algotsson, T., Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott, SN 1993 s. 588f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

2.6.2 Skatterätt

Aktiebolagsrättsligt utgörs normalt kapitaltillskott mellan systerbolag av ett indirekt givet tillskott som anses utdelat till moderföretaget och därefter tillskjutet som aktieägartillskott till systerbolaget. Utdelningsbeskattning kan därmed bli aktuellt vid kapitaltillskott mellan systerbolag.[52] Så torde också fallet vara rörande andra indirekt givna tillskott som kräver utdelningsbara medel. Det bör dock åter noteras att utdelningsbeskattning inom bolagssektorn i praktiken sällan kommer ske, (jfr ovan under rubrik 2.4.2). Vad gäller moderbolagets anskaffningsutgift för aktierna i det mottagande bolaget, så ökar denna med ett belopp motsvarande aktieägartillskottets marknadsvärde. Bolaget som mottar tillskottet bör skattemässigt behandlas enligt principerna för helägt dotterföretag som mottar ett aktieägartillskott från sitt moderbolag. (Se ovan under rubrik 2.3.2).

Enligt vår mening bör även det skattemässiga utfallet av ett direkt tillskott bestämmas av den aktiebolagsrättsliga klassificeringen av tillskottet. Med den utgångspunkten innebär det att alla tillskott från annan än aktieägare, t.ex. kapitaltillskott från helt extern tillskottsgivare eller vid kapitaltillskott som ges direkt mellan systerbolag, bör bedömas på samma sätt. Om reglerna för underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga kan inte givaren uttagsbeskattas för avyttring och aktieägarna i det tillskottsgivande bolaget kan inte utdelningsbeskattas p.g.a. tillskottet. Om underprisreglerna däremot inte är tillämpliga bör frågan om eventuell utdelnings- och uttagsbeskattning bedömas enligt vad som anförts ovan under rubrikerna 2.3.2 och 2.4.2.

Vid ett ovillkorat kapitaltillskott från annan än aktieägare har tillskottsgivaren för all framtid frånhänt sig rätten till återbetalning av tillskottet. Enligt vår mening föreligger därmed en klar risk att tillskott till bolag givaren inte äger del i skatterättsligt skall betraktas som en gåva. På vilket sätt denna gåvobeskattning skall ske, och vilka andra skattekonsekvenser som kan uppkomma, får dock ses som något oklart. Vid en bedömning utifrån de principer som slogs fast i den ovan refererade Larissa Köhler-domen (NJA 1980 s. 642 I) skulle det mottagande bolaget även ses som mottagare av gåvan. En sådan tolkning kan också ses som rimlig i vissa situationer; t.ex. vid en formbunden gåva av en fastighet eller formaliserat tillskottsavtal, där det normalt inte kan ifrågasättas vem som är mottagare av gåvan. En sådan tolkning skulle vidare medföra att ingen part får tillgodoräkna sig en högre anskaffningsutgift för sitt ägande i det mottagande bolaget. Till följd av avsaknaden av ägande kan tillskottsgivaren av naturliga skäl inte erhålla någon anskaffningsutgift på aktier i det mottagande företaget. Någon annan part har inte gjort något tillskott och kan därför inte heller erhålla en sådan högre anskaffningsutgift.[53]

Vid villkorade kapitaltillskott som ges av annan än aktieägare, under samma villkor som ett ordinärt villkorat aktieägartillskott, skiljer sig situationen betydligt från vad som just beskrivits. Då de tillskjutna medlen skall återbetalas när det mottagande bolaget har fria vinstmedel finns det normalt sett inte skäl att tala om gåva. Detta bl.a. med grund i att gåvoavsikt normalt inte kan anses föreligga vid ett villkorat tillskott och att rätten till återbetalning anses ha ett värde.[54] Då skatterätten bör följa rättshandlingens civilrättsliga innebörd, i avsaknad av särskilda skatterättsliga regleringar[55], bör därmed varken det mottagande bolaget eller dess ägare beskattas för tillskottet, utan behandlas som t.ex. ett helägt dotterbolag som mottar ett villkorat aktieägartillskott. (Jfr ovan under rubrik 2.3.2).

[52] Jfr resonemang i RÅ 1996 not. 177.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

Värt att uppmärksamma är att det skattemässiga utfallet vid tillskott som kan ges etappvis via mellanliggande koncernföretag beror på om kapitaltillskottet ges direkt från moderbolaget till mottagande företag eller om det givits via mellanliggande företag. En omedelbar skillnad är att kapitaltillskott som ges direkt från ett moderbolag till den slutlige mottagaren inte kan öka den skattemässiga anskaffningsutgiften på andelarna i varken mottagande, då ägande saknas, eller mellanliggande bolag, då inget tillskott givits detta bolag. Det kan också vara så att det mellanliggande bolaget har sitt skatterättsliga hemvist i en jurisdiktion där tillskott beskattas.

Vid tillskott som givits etappvis via mellanliggande företag bör den slutlige mottagaren behandlas som om tillskottet givits från aktieägaren, d.v.s. som när ett moderbolag ger aktieägartillskott till sitt helägda dotterföretag. Vi anser, med utgångspunkt i de ovan under rubrik 2.3.2 beskrivna generella principerna om beskattning av aktieägartillskott, att tillskott som ges direkt från ett moderbolag till ett indirekt ägt dotterföretag hos mottagaren skall ges samma skattemässiga behandling som ett tillskott som givits etappvis, d.v.s. någon inkomstskatteplikt uppkommer normalt inte.

3. Sammanfattande kommentar

Vi har i denna artikel redogjort för såväl civil- som skatterättsliga bedömningar av tillskott till hel- och delägda dotterbolag, och tillskott inom korsvisa ägarstrukturer samt tillskott då direkt ägande saknas. Vi har också försökt visa på civilrättens betydelse för den skatterättsliga bedömningen av kapitaltillskott. Denna aspekt har dock inte avhandlats sammanhängande, varför det finns anledning att i detta sammanhang helt kort sammanfatta de kopplingar och motsättningar mellan civil- och skatterätten som vi iakttagit, och vilka skattemässiga effekter dessa medför.

Först bör dock noteras att ett kriterium för fungerande juridiska system kan sägas vara kravet på på inre sammanhang (*koherens*).[56] Att beskattningen av transaktioner följer den civilrättsliga klassificeringen stärker skattesystemets koherens. Vidare ger det en ökad förutsebarhet för såväl enskilda som det allmänna, något som också stärker rättssäkerheten. Utgångspunkten bör därmed vara att beskattningen av tillskott som huvudregel bör vila på civilrättsliga grunder.[57]

[53] För en annan tolkning se prop. 1998/99:15, s. 121 och 124 där det anges att beskattningen bör spegla den ekonomiska innebörden av en transaktion, och inte civilrätten. Den ekonomiska innebörden av en underpristransaktion (vilken ekonomiskt sett är att jämföra med ett tillskott) mellan två oberoende bolag anges vara att övervärdet, d.v.s. skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och dess skattemässiga restvärde, först delats ut till ägarna av det överlåtande bolaget, sedan ges som gåva till ägarna till det mottagande bolaget, vilka slutligen anses ge ett aktieägartillskott till sistnämnda bolag. Ett sådant resonemang innebär att man frånkänner civilrättsligt giltiga handlingar skattemässig effekt, något som enligt vår uppfattning inte bör kunna utgöra utgångspunkten vid beskattning, utan endast bör kunna ske med samma stora restriktivitet som annan s.k. genomsyn. Vidare kan invändas att det inte heller är självklart att den ekonomiska innebörden motsvarar parternas avsikter, varför det inte heller bör kunna förutsätts att aktieägarna i det tillskjutande bolaget har den gåvoavsikt som presumeras riktad mot aktieägarna i det mottagande bolaget. Slutligen kan också noteras att resonemanget inte torde vara helt förenligt med Larissa Köhler-målet (NJA 1980 s. 642 I).

[54] Jfr ovan vid fotnoterna 25 och 26.

[55] Jfr Grosskopf, G. & Grönfors, K., Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget, SN 1990 s. 353ff.

[56] Peczenik, A., Rätten och förnuftet – En lärobok i allmän rättslära, 2:a uppl., Lund 1998, s. 149; Peczenik, A., The Basis of Legal Justification, Lund 1983, s. 88ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22

Undantag från den civilrättsliga klassificeringen bör endast ske då det finns en särskild reglering, eller när starka skäl talar för en annan bedömning.

Mot denna bakgrund bör det följa att när en transaktion civilrättsligt klassificeras som ett tillskott, bör den även i skattemässigt hänseende hanteras som ett tillskott. I fall då ingen särskild reglering är tillämplig, eller starka skäl finns, bör ett tillskott därför inte skattemässigt behandlas som t.ex. utdelning, lån eller gåva.

Vidare anser vi att då ett tillskott från ett företag till ett annat civilrättsligt är att betrakta som en överlåtelse, bör det även skatterättsligt betraktas som en avyttring: att så är fallet har också bekräftats i skatterättslig praxis. Vidare sker denna "avyttring" (tillskottet) till underpris, vilket innebär att givaren enligt allmänna principer, såsom de manifisterats i 22 kap. IL, skall uttagsbeskattas. Med grund i de undantag som finns i lagstiftning samt praxis kommer emellertid uttagsbeskattning sällan bli aktuell i praktiken. Den skatterättsliga reciprocitetsprincipen torde vidare medföra att mottagaren skall anses ha anskaffat tillskottet för samma värde som legat till grund för eventuell beskattning av tillskottsgivaren.

Ytterligare en följd av att den civilrättsliga bedömningen bör vara vägledande för den skatterättsliga, är att vissa tillskottstransaktioner kan anses inbegripa utdelningar. Vissa tillskottstransaktioner kan nämligen aktiebolagsrättsligt anses utgöra utdelningar, och när en aktiebolagsrättslig vinstutdelning är för handen är den också normalt sett skatterättsligt att bedöma som en vinstutdelning. Normalt gäller också det motsatta; när ett tillskott inte utgör en aktiebolagsrättslig vinstutdelning bör det inte heller skattemässigt behandlas som en utdelning. Här föreligger det dock undantagsvis en skillnad mellan civilrätten och skatterätten. Detta då aktiebolagsrätten enligt den s.k. nettometoden ser till huruvida borgenärsskyddet är intakt, medan skatterätten ser till om någon faktisk förmögenhetsöverföring till aktieägaren ägt rum. Det kan därmed föreligga en förtäckt skatterättslig utdelning trots att ett tillskott aktiebolagsrättsligt sett inte inneburit en vinstutdelning. Således kan kapitaltillskott i vissa fall få utdelningsbeskattning som följd trots att någon aktiebolagsrättslig vinstutdelning inte varit för handen. Utdelningsbeskattning är dock i praktiken sällan ett problem, eftersom det oftast råder skattefrihet för såväl öppna som förtäckta utdelningar inom bolagssektorn.

Daniel Jilkén är för närvarande verksam som skattejurist inom International Core of Excellence-programmet vid Deloitte, Atlanta, USA.

Carl-Magnus Uggla är verksam som skattejurist, med särskild inriktning mot transaktionsinriktad rådgivning, vid Skeppsbron Skatt AB, Stockholm.

[57] Liknande tankegångar har tidigare förts fram rörande t.ex. avtalsrättens koppling till beskattningen; jfr Grosskopf, G. & Grönfors, K., Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget, SN 1990 s. 353ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-15 06:26:22