

Återbetalning av aktieägartillskott; några reflektioner med anledning av en regeringsrättsdom

*Av advokaten Claes Söderström**

Inledning

Denna artikel skall behandla regeringsrättens dom i ett mål rörande återbetalning av aktieägartillskott. Genom dom den 22 februari 1983, RSV/FB Dt 1983:10, har regeringsrätten beslutat att återbetalat villkorligt aktieägartillskott i mottagarens hand skall betraktas som sådan utdelning som avses i 12 kap 1 § aktiebolagslagen.

RSV/FB Dt 1983:10

Förhållanden var följande:

X AB drev byggnadsrörelse förenad med fastighetsförvaltning. X AB förvärvade 1980-03-21 samliga aktier (= 50 st å nom 100 kr) i Y AB från Z AB för 2 800 000 kr. Y AB:s huvudsakliga tillgång var en fastighet. Denna fastighet hade under räkenskapsåret 1979/80 sålts för 4 000 000 kr enligt köpeavtal daterat 1980-04-25 och 1980-03-24. Y AB var efter fastighetsförsäljningen ett vilande bolag.

Det tidigare moderbolaget Z AB lämnade under räkenskapsåret 1978/79 till Y AB ett aktieägartillskott med beskattade medel på 4 500 000 kr med förbehåll om rätt till återbetalning ur framtida vinstmedel. Y AB hade under räkenskapsåret 1979/80 redovisat en vinst om 3 404 781 kr.

Y AB skulle avvecklas. Dessförinnan skulle beloppet 3 404 781 kr betalas ut till X AB som en delåterbetalning av aktieägartillskottet från Z AB. Bolagen frågade, såvitt nu har intresse, om denna betalning skulle utgöra skattepliktig intäkt för X AB och om den resterande delen av aktieägartillskottet, 1 095 219 kr (4 500 000 — 3 404 781), skulle behandlas som en avgående post vid en taxering till utskiftningsskatt av Y AB.

* Claes Söderström är verksam vid Advokatfirman Lagerlöf, Stockholm.

Rättsnämnden ansåg inte att återbetalningen av det villkorliga aktieägartillskottet var skattepliktig intäkt i vidare mån än som följer av 35 § 4 mom kommunalskattelagen.

Sedan taxeringsintendenten anfört besvär och yrkat att 3 404 781 kr skulle betraktas som en för X AB skattepliktig utdelning, fann regeringsrätten att om Y AB (dotterbolaget), innan bolagets tillgångar utskiftades, till X AB (moderbolaget) av redovisade vinstmedel återbetalade 3 404 781 kr av det villkorliga aktieägartillskottet, skulle återbetalningen betraktas som sådan vinstutdelning som avses i 12 kap 1 § ABL.

Eftersom moderbolagets innehav av aktier i dotterbolaget utgjorde lagertillgång i moderbolagets rörelse utgjorde det återbetalade beloppet skattepliktig intäkt för moderbolaget.

Kort om den skattemässiga behandlingen av aktieägartillskott

Visserligen finns åtminstone något äldre fall enligt vilket aktieägartillskott betraktats som annat än efterställd skuld, se RÅ 1943 not fi 291. Det har emellertid antagits att återbetalning av aktieägartillskott inte skulle anses som skattepliktig inkomst för mottagaren. Det framgår bl a av realbeskattningsutredningens betänkande SOU 1982:2 bilaga 2 s 206 fjärde stycket jämfört med första stycket samma sida. Samma uppfattning — om än icke lika tydligt uttalad — kan utläsas ur SOU 1964:29 s 84 och ur Bertil af Klerckers och Erik Eklunds bok Skatteproblem för Företagen, avsnittet om aktieägartillskott. Bland rättsfall i vilka aktieägartillskott varit föremål för regeringsrättens bedömning kan RÅ 1944 not fi 882 och RÅ 1949 ref 17 nämnas, i vilka avdrag medgivits för ränta på villkorat aktieägartillskott. I dessa fall har tillskottet betraktas som en skuld.

Den civilrättsliga bakgrunden

Bakgrunden till att regeringsrätten ansett det återbetalda aktieägartillskottet utgöra utdelning bör inte kunna sökas i några för denna dom särskilda omständigheter. Även om fallet inte verkar helt "rent" rör det sig, såvitt kan bedömas, om ett principavgörande.

Ett betydelsefullt skäl till målets utgång kan ha varit professor Knut Rodhes artikel "Något om aktieägartillskott" i tidskriften Balans 1981 s 19 rörande aktieägartillskottens ställning i civilrättsligt hänseende.

I artikeln uttalar Knut Rodhe bl a att återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott måste betraktas som utdelning enligt ABL. Skälet till detta är att det i 12 kap 1 § ABL föreskrivs att utbetalning till aktieägare av bolagets medel får ske endast enligt ABL:s bestämmelser om vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid bolagets likvidation.

Regeringsrätten kan antas ha lagt denna civilrättsliga systematik till grund för ett skatterättsligt betraktelsesätt och beslutat att återbetalat villkorat aktieägartillskott utgör utdelning i mottagarens hand, eftersom någon annan kategori inte finns.

Rodhes artikel kan emellertid ges skilda läsarter. Regeringsrätten har valt en. I artikeln betonar Rodhe att resonemanget rör civilrättsliga frågor. Dessutom, och det är måhända intressantare, framgår det att den aktiebolagsrättsliga systematiken vad beträffar aktieägartillskotten inte är helt genomtänkt. Rodhe framhåller bl a att det förefaller möjligt att genom fondemission höja aktiekapitalet i ett aktiebolag, som har fritt eget kapital jämte eventuell reservfond på grund av att bolaget har en mot detta kapital svarande fordran mot en aktieägare, trots att det i ABL finns en uttrycklig föreskrift om inbetalning av ett mot aktiekapitalet svarande belopp både för nybildningsfallen och nyemissionsfallen. När sådana konsekvenser uppkommer skulle det kunna sättas i fråga om det inte är fel på förutsättningarna i den civilrättsliga strukturen. Skälet till detta kan t ex vara att lagstiftaren inte särskilt beaktat problematiken kring aktieägartillskotten när ABL utformades. — Med hänsyn härtill och mot bakgrund av rådande praxis hade en annan utgång i det nu diskuterade förhandsbeskedet varit rimlig.

Vissa följder av RSV/FB Dt 1983:10

Regeringsrätten dom ger även underlag för en del andra slutsatser varav vissa möjligen är överraskande.

Återbetalning av villkorade aktieägartillskott bör kunna föranleda annellavdrag, i vart fall om återbetalningen beslutats på ordinarie bolagsstämma i samband med att årsredovisningen fastställs. Eftersom återbetalningen anses som utdelning och den i detta fall bestämts på samma sätt som utdelning bör den kunna anses utgöra sådan "beslutad utdelning" som föranleder rätt till annellavdrag.

Återbetalningen som verkställs till ett företag som omfattas av den s k 54 § befrielsen träffas inte av skatt på utdelningen hos mottagaren. Detsamma gäller för vissa mottagare i land med vilka Sverige har avtal enligt vilket Sverige inte tar ut kupongskatt på utdelning eller påför statlig inkomstskatt enligt 6 § 1 mom a) och c) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I övriga fall skall återbetalning av aktieägartillskott, inklusive återbetalning till utländsk mottagare, ligga till grund för beräkning av kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt eller kupongskatt, vare sig mottagaren är ett bolag eller en fysisk person.

Om återbetalningen till utländska mottagare från svenskt aktiebolag i sådant fall inte har beslutats på ordinarie bolagsstämma får den betraktas som förtäckt utdelning för vilken mottagaren är skyldig att betala kupongskatten för det fall utbetalaren brister i detta hänseende, se 26 § kupongskattelagen.

Återbetalning av villkorligt aktieägartillskott är visserligen med regeringsrättens synsätt utdelning och utgör, i de fall då den är beslutad på ordinarie bolagsstämma, sådan beslutad utdelning som är en löpande betalning och som inte tarvar någon ansökan till riksbanken vid betalning till utländsk mottagare.

Om återbetalaren i förlitan på att all utdelning utgör löpande betalning sänder ett belopp motsvarande återbetalat aktieägartillskott till sitt moderbolag utan att det har fattats beslut härom på ordinarie bolagsstämma utgör betalningen förtäckt utdelning. Sådan utdelning lär av riksbanken inte betraktas som löpande betalning i valutareglernas mening. Den som verkställer betalningen utan att ha ansökt om riksbankens tillstånd riskerar straff och förverkande.

Återbetalningen av aktieägartillskott under 1984 kommer att träffas av den tillfälliga vinstskatten på utdelning på 20 %.

Fåmansbolag som återbetalar aktieägartillskott skulle kunna göra avdrag från sin skattepliktiga inkomst med 70 % av utbetalningen om beslut om återbetalning har fattats på ordinarie bolagsstämma vid vilken årsredovisning har fastställts.

Det vanligaste skälet till att aktieägartillskott överhuvudtaget förekommer är att ett bolag har lidit förluster som är av den omfattningen att bolaget har eller är i färd med att konsumera så stor del av sitt aktiekapital att bolagets beslutande organ bör ta ställning till frågan om likvidation. Bestämmelserna i detta hänseende har nyligen ändrats på vissa punkter, prop 1982/83:139, Lu 36, rskr 312 och SFS 1983:453. Gränsen för ställningstagande till likvidationsfrågan har ändrats. Numera måste någon åtgärd vidtas redan när hälften av kapitalet har konsumerats.

Förändringen av likvidationspliktsgränsen bör öka behovet av tillskott i aktiebolag. Framför allt bör det gälla bolag som är nybildade och har igångsättningskostnader som kan konsumera bolagets kapital, jfr bl a prop 1975:103 s 218 och s 501 samt Brå PM 1975:5 s 53 f.

Man kan emellertid förmoda att intresset för att i fortsättningen göra villkorliga aktieägartillskott för att rädda ett företag kommer att avta på grund av utgången i förhandsbeskedsärendet.

Förhoppningsvis ändrar regeringsrätten sin nyskapade praxis på området. Om detta inte sker är det angeläget att ny lagstiftning klarlägger förhållandena beträffande behandlingen av aktieägartillskott.

Ja, tack. Jag vill ha ... ex av boken "Skattehandledning för innovatörer". Pris 25 kr exkl. moms.

NAMN

FÖRETAG

ADRESS

POSTNR/POSTADRESS

*Sänd kupongen till: STU, Informationssektionen
Box 43200, 100 72 STOCKHOLM
eller ring 08-744 51 00.*

INNOVATÖRER!

Här är boken som visar vägen genom skattedjungeln

Den tar på ett lättförståeligt sätt upp problemen med taxering, försvarvskälla och inkomstslag. Den är gjord speciellt för innovatörer, uppfinnare och produktutvecklare.

Vad är skillnaden mellan hobby, rörelse eller inkomst av tjänst? Vilken bolagsform väljer man? Vad har det för skattekonsekvenser för innovatören? Hur påverkas verksamheten av olika sociala avgifter? Hur redovisas inkomsterna från uppfinningens exploatering, stipendier, priser och försäljning på rätt sätt? Hur balanseras kostnaderna mot inkomsterna? Vilka åtgärder kan uppfinnaren använda för att jämna ut resultatet?

De här frågorna och många fler ger "Skattehandledning för innovatörer" svaren på, för bara 25:- exkl moms. "Skattehandledning för innovatörer" har sammanställts av STU och Industriens Skattebyrå. Sänd in beställningskupongen redan idag!



STYRELSEN FÖR TEKNISK UTVECKLING
Box 43200, 100 72 Stockholm.
Telefon 08-744 51 00