SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 4 1984

Behandlingen av aktieägartillskott och återbetalning till aktieägare än en gång[1]

*Av advokaten Claes Söderström**

Allmänt om aktieägartillskott

Frågan om den rättsliga behandlingen av aktieägartillskott har ett flertal bottnar. I det följande skall några spörsmål angående soliditet, redovisning och beskattning beröras.

Det bolag som tar emot tillskottet behöver ofta förbättra soliditeten för att undgå skyldigheten enligt 13 kap 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, att besluta om att träda i likvidation. Soliditetsproblemet kan lösas på ett flertal olika sätt, varav tillskott från aktieägarna är ett.

Om man från ägarnas sida väljer att lämna tillskottet i sådan form som vanligen betecknas aktieägartillskott är det viktigt att medlen tillförs på sådant sätt att mottagaren är berättigad att redovisa tillskottet som en intäkt, vilken dock inte är skattepliktig. Det lär även förekomma att ett aktieägartillskott direkt redovisas som eget kapital. Motkonto kan vara kassa eller fordringar. Aktieägartillskott kan även lämnas genom efterställning av skulder. För att detta skall kunna godtas måste efterställningen förenas med sådana villkor

[1] Jfr SN 1983 s 430 och 1984 s 38.

* Claes Söderström är verksam vid Advokatfirman Lagerlöf.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:57

och genomföras på ett sådant sätt att bolaget är berättigat att redovisa ett belopp motsvarande den efterställda skulden som intäkt.

I samtliga nu nämnda fall bör tillskottet således medföra att vinst- och förlustkontot krediteras och att ett tillgångskonto eller, vid efterställning, att ett skuldkonto debiteras. Resultatförbättringen kommer sedermera att föranleda en kreditering av bolagets disponibla vinstmedel.

Om aktieägaren har lämnat tillskott och bolaget har vidtagit sådana åtgärder som nu nämnts kan man fråga sig om inte medel motsvarande aktieägartillskottet ''försvunnit'' för aktieägaren.

För att, så långt det är möjligt, förvissa sig om att återfå sitt tillskott är det vanligt att aktieägaren lämnar det i form av ett s k villkorligt aktieägartillskott. Det innebär att han — i samband med att han ikläder sig skulden, efterställer sin fordran eller lämnar ett kontant bidrag — ställer som villkor att medlen skall återbetalas vid något tillfälle.

Genom ett sådant förbehåll kan bolaget emellertid löpa risken att tillskottet inte får intäktsföras. Man kan t ex tänka sig att tillskottet villkoras av återbetalning inom viss tid. Sådan kapitalöverföring föranleder emellertid skuldföring. Likvidationsskyldigheten kvarstår.

Både Skylla och Karybdis måste undgås. Den ena utgöres av risken att de tillförda medlen inte lämnas på så förmånliga villkor att mottagaren undgår skyldighet att verkställa skuldföring och därmed inte heller befriar de ansvariga i bolaget från att fatta beslut om likvidation. Den andra utgöres av risken att tillskott, trots att det härrör från aktieägarens avskattade medel, vid återbetalningen föranleder beskattning för utdelning hos honom.

Annorlunda uttryckt förhåller det sig så att det för bolaget är viktigt att det mottagna tillskottet, oavsett hur bolaget faktiskt förfar, enligt god redovisningssed får intäktsföras hos bolaget. För aktieägaren är det viktigt att tillskottet, senast i återbetalningsögonblicket, kan betraktas som en skuld för bolaget, varvid återbetalningen kan anses verkställd på annat sätt än genom ianspråktagande av bolagets vinstmedel.

Regeringsrättens dom den 22 februari 1983 RSV/FB Dt 1983:10 tycks vara ett exempel på att domstolen avvisat den senare delen av dessa led och således menat att återbetalning av aktieägartillskott skall anses verkställd ur bolagets vinstmedel. Detta bör hänga samman med att domstolen ansett att återbetalningen inte föregås av skuldföring utan sker endast genom debitering av disponibla vinstmedel och kreditering av kassakontot.

Aktiebolagslagens likvidationsregler

Regeringsrättens dom är som redan har antytts inte det enda allvarliga bekymret som på senare tid aktualiserats på en annars ganska harmonisk tillskottshimmel. Det andra orosmolnet utgöres av vissa uttalanden av departementschefen i prop 1982/83:94 med förslag till ändrade regler för beskattning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:57

av näringsbidrag m m. Propositionen har antagits av riksdagen och författning har utfärdats (prop 1982/83:94, LU 36, rskr 312 samt SFS 1983:308).

Ändringar i ABL genomfördes bl a i 13 kap 2 § tredje stycket. Där infördes en bestämmelse om att man vid beräkning av det egna kapitalet i samband med att kontrollbalansräkning upprättas inte skall beakta skuld på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av bolagets ekonomiska ställning, om stödets återbetalning är villkorad på visst sätt.

Tidigare hanterades detta problem på det viset att mottagaren av statliga villkorslån enligt en dispensregel i nionde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, i vissa fall kunde beskattas för uppburet lån samt låntagaren förklaras berättigad till avdrag vid framtida återbetalning.

I det av bidragsskattekommittén avlämnade delbetänkandet Ds B 1981:17 Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag m m, som låg till grund för prop 1982/83:94, föreslogs dispensregeln i 19 § KL avskaffad. I anslutning härtill framhöll kommittén att risk skulle föreligga för att syftet med statliga villkorslån skulle gå förlorad om lånet skulle medräknas som skuld vid beräkning av det egna kapitalets storlek. För att undanröja denna risk ansåg kommittén att ABL:s likvidationsregler skulle ändras. Enligt förslaget skulle statligt stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet inte alltid betraktas som en skuld vid bedömning av om likvidationsskyldighet förelåg eller inte.

I prop 1982/83:94 s. 57 uttalade föredragande departementschefen bl a följande.

> Som jag anfört i det föregående (avsnitt 2. 1. 6) får dispensregeln anses strida mot grundläggande skatterättsliga principer. Jag har därför föreslagit att dispensregeln upphävs. Ett slopande av dispensregeln kan emellertid — med nuvarande redovisningspraxis — leda till försämrad soliditet hos det företag som mottagit det villkorliga stödet. Med oförändrade regler i ABL om tvångslikvidation kan utbetalningen av stödet därmed få till konsekvens att företaget måste träda i likvidation, trots att syftet med stödet ofta just varit att möjliggöra mottagarens överlevnad. Med hänsyn till stödets ändamål måste det betecknas som klart otillfredsställande om stödet får sådana konsekvenser.

Föredragande departementschefen diskuterade i avsnittet 2. 2. 3 Undantagsregelns närmare utformning, hur villkoren skulle få gestaltas för de statliga lån som skulle undantas, när kontrollbalansräkning upprättas. Han framhöll att den avgörande faktorn för avgränsningen borde vara förekomsten av s k efterställningsklausul. Han framhöll också att det vore olämpligt att som villkor för tillämpning av den föreslagna undantagsregeln föreskriva att återbetalningsskyldigheten skulle vara kopplad till bolagets resultatutveckling. Han framhöll på s. 58 f att det kan förekomma att ett företags ekonomiska ställning är svag, trots att resultatet utvecklades i positiv riktning. Enligt föredragande departementschefen (s. 59) borde därför en skuld undantas vid upprättande av kontrollbalansräkning endast under förutsättning att skulden är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:57

försedd med efterställningsklausul och hänför sig till ett statligt lån, vars återbetalningsskyldighet är beroende av bolagets ekonomiska ställning.

Härefter — och detta är av intresse för efterställda lån och tillskott från andra än staten — påpekade departementschefen att några remissinstanser hade tagit upp frågan om inte en särbehandling vid upprättande av kontrollbalansräkningen vore motiverad även i fråga om lån eller tillskott med efterställningsvillkor från aktieägare eller leverantörer.

Med anledning härav anförde departementschefen (s. 59).

> För egen del kan jag först konstatera att aktieägartillskott normalt redovisats som en extraordinär intäkt i resultaträkningen. Någon skuldföring av tillskottsbeloppet torde inte ske vare sig i den vanliga balansräkningen eller i kontrollbalansräkningen. Av detta följer att aktieägartillskotten inte torde utgöra något problem i nu aktuellt avseende.
>
> När det gäller skulder med efterställningsklausul till leverantörer och andra privata borgenärer kan det i och för sig ligga något i tanken att dessa skulder skall undantas vid bedömningen av storleken av det egna kapitalet. Syftet med bestämmelserna om likvidationsskyldigheten i 13 kap 2 § ABL är emellertid att skydda aktiebolagets fordringsägare mot att det egna kapitalet går förlorat. Det är angeläget att detta skyddas effektivt och inte urholkas med mindre mycket starka skäl är för handen. Enligt min mening är behovet av särregler väsentligt mindre på den privata sidan samtidigt som risken för missförstånd och rättsförluster måste bedömas som större. Undantagsreglerna bör därför inte omfatta leverantörsskulder och andra skulder av privat natur.

I diskussionen har det, bl a med hänvisning till det senast återgivna uttalandet, hävdats att villkorligt aktieägartillskott inte skulle uppfylla de krav som bör uppställas för att ett bolag med ansträngd soliditet skall kunna undgå likvidationsskyldighet.

Osäkerheten i fråga om de villkorliga tillskottens behandling kan ställas mot regeringsrättens synsätt som det kommer till uttryck i domen den 22 februari 1983, RSV/FB Dt 1983:10, nämligen att återbetalning av villkorligt aktieägartillskott av domstolen anses verkställd ur uppkomna vinstmedel.

Frågan är om en aktieägare i ett bolag som är på väg att förbruka för stor del av sitt kapital endast har att välja mellan att låta likvidera bolaget eller att möjliggöra fortsatt verksamhet för bolaget genom att lämna tillskott på sådana villkor att beskattning aktualiseras vid återbetalning.

Det bör emellertid fortfarande anses möjligt att undgå likvidationsskyldighet även genom att lämna ett villkorligt aktieägartillskott. Det väsentliga måste nämligen vara att tillskottet har lämnats på sådana villkor att bolaget är berättigat att intäktsföra det mottagna tillskottet. En sådan bokföringsåtgärd är förenlig med god redovisningssed om villkoret inte innebär annat än att aktieägaren förbehåller sig rätt till återbetalning först när företagets ekonomiska ställning är sådan att utdelning kan verkställas enligt reglerna om utdelning i 12 kap ABL. — Uttalandena av föredragande departementschefen i prop 1982/83:94 s. 59 om att aktieägartillskott normalt redovisas som en extraordinär intäkt i resultatberäkningen kan inte — om det ens har varit avsikten — ges den innebörden att endast ovillkorliga aktieägartillskott kan höja solidite-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:57

ten i den utsträckning som krävs för att undgå skyldighet att träda i likvidation.

Uttalandena av departementschefen kan varken förändra innehållet i gällande rätt eller innebörden av god redovisningssed. Om det enligt god redovisningssed har varit tillåtet att intäktsföra ett villkorligt aktieägartillskott, vilket torde vara fallet, räddar även en sådan kapitaltillförsel det mottagande bolaget från skyldigheten att fatta beslut om att träda i likvidation, förutsatt givetvis att tillskottet är tillräckligt stort.

Avslutande synpunkter på redovisning av återbetalning av villkorligt aktieägartillskott

När det mottagande bolaget med tiden uppnår en så god ekonomisk ställning att det med beaktande av bestämmelserna om vinstutdelning i 12 kap ABL kan genomföra utdelning kan och skall bolaget skuldföra vad aktieägaren inom den angivna ramen påfordrar att få åter. Genom denna skuldföring, vilken belastar bolagets resultat, dock utan att påverka det skattemässigt, kan den därpå följande återbetalningen redovisas som en återbetalning av skuld. Återbetalningen kan därmed inte heller anses tagen ur disponibla vinstmedel. Den skall därför inte betraktas som utdelning och skall inte beskattas. Detta gäller även om tredje man har övertagit den möjliga rätten till återbetalning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:57