SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 8—9 1985

Om återbetalning av villkorat aktieägartillskott

Av professor Göran Grosskopf

Regeringsrätten hade i målet RÅ 1983 1:42 till bedömning beskattningen av återbetalning av villkorat aktieägartillskott. RR fann därvid, att återbetalningen bolagsrättsligt var att bedöma som utdelning och att återbetalningen därför även skatterättsligt borde betraktas som utdelning och beskattas såsom inkomst av kapital. Även om förhållandena i rättsfallet var speciella i den bemärkelsen, att aktierna bytt ägare mellan den tidpunkt då tillskottet gjordes och återbetalningen skedde, har det i praktiken givits en generell tolkning. Se t ex allmänna ombudet, Sven-Erik Nordlund, artikel i SN 1984 s 38. Denna generella tolkning har starkt ifrågasatts och få rättsfall torde ha givit upphov till sådan debatt — främst i denna tidskrift och i tidningen Balans (se SN 1983 nr 12, 1984 nr 1—2 och 4 samt Balans 1984 nr 2 samt 1984 nr 5).

Som en följd av RR:s ställningstagande i 1983 års mål och de generella tolkningar, som gjorts av det målet, har ett par förhandsbesked sökts om beskattningskonsekvenserna vid återbetalning av villkorat aktieägartillskott. Två av dessa har nu avgjorts av regeringsrätten, det första 1985-03-29 och det andra 1985-05-09. Båda målen avsåg återbetalning till tillskottsgivaren själv, d v s en något annorlunda situation än den som prövades i 1983 års mål.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

I det första målet, som prövades 1985-03-29, förelåg fyra olika frågor till bedömning. De två första frågorna avsåg aktieägarens beskattning för återbetalningen vid två skilda redovisningsmetoder. Den tredje frågan avsåg behandlingen av det villkorade aktieägartillskottet vid en försäljning av aktierna. Den fjärde och sista frågan avsåg beskattningen av sådan återbetalning, som gjorts till tillskottsgivaren, efter det att denna sålt sina aktier. De fyra frågorna behandlas nedan var för sig, varefter vissa andra frågor tas upp till diskussion, vilka inte varit föremål för bedömning av regeringsrätten.

Bakgrund

För förståelsen av frågeställningarna bör följande korta fakta rörande målet redovisas. S ägde samtliga aktier i A AB. För räkenskapsåret 1980/81 och 1981/82 har S lämnat aktieägartillskott till A AB om sammanlagt 2,2 milj kr och med förbehåll om återbetalning ur framtida vinstmedel i bolaget. S har i sina deklarationer för de ifrågavarande åren inte yrkat avdrag för tillskotten och bolaget har redovisat tillskotten som extraordinära intäkter. Tillskotten har av bolaget betraktats som skattefria intäkter. De har i årsredovisningarna redovisats inom linjen som villkorad skuld. S avsåg nu att återta en del av aktieägartillskotten och att eventuellt avyttra sina aktier i bolaget.

Fråga 1 och fråga 2

I den första frågan ville S få besvarat om återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet utlöser inkomstbeskattning av något slag för S, om återbetalningen hos bolaget redovisas genom kreditering av kassan och debitering av posten ''fritt eget kapital''. I den andra frågan ville S veta, om det gjorde någon skillnad i beskattningshänseende, om återbetalningen i stället av bolaget behandlades som en icke avdragsgill kostnad och därför redovisades genom kreditering av kassan och debitering av posten ''extraordinära intäkter''. Riksskatteverkets motivering, vilken RR delat, är av stort principiellt intresse och återges därför i sin helhet.

''Enligt 12 kap 1 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) får utbetalning till aktieägarna av ett aktiebolags medel ske endast enligt bestämmelserna i lagen om vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid bolagets likvidation. Bestämmelserna syftar till att skydda borgenärernas och anställdas intressen. De ansluter till vad som gäller enligt 1944 års aktiebolagslag.

I aktiebolagsrättslig doktrin har det hävdats att bestämmelserna i 12 kap 1 § första stycket aktiebolagslagen medför att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott kan ske endast i någon av de i lagrummet anvisade formerna (professor Knut Rodhe i tidskriften Balans 1982 nr 2). I skatterättsligt hänseende är emellertid utgångspunkterna för bedömningen annorlunda än i aktiebolagsrätten. En förutsättning för att återbetalningen skall kunna beskattas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

som utdelning måste i princip vara att den för mottagaren utgör avkastning på det i bolaget investerade kapitalet. Så är uppenbarligen inte fallet när återbetalningen sker till tillskottsgivaren själv, eftersom denne endast får tillbaka det som han tidigare skjutit till. Oavsett hur det må förhålla sig med den civilrättsliga frågan anser nämnden därför att det saknas anledning att gå ifrån den tidigare vedertagna uppfattningen att en återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skatterättsligt hänseende behandlas som en återbetalning av lån. Häri ligger att nämnden har den uppfattningen att rättsfallet RÅ 83 1:42 inte kan tillskrivas generell räckvidd.''

Riksskatteverket besvarade således både fråga 1 och fråga 2 nekande. Oberoende av hur redovisningen av återbetalningen sker hos bolaget, skall således en återbetalning av villkorat aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv inte behandlas som skattepliktig inkomst för mottagaren. Ställningstagandet är otvetydigt och väl i överensstämmelse med skattesystemets grunder. Det saknas därför anledning till ytterligare kommentar i skattefrågan.

Några kommentarer skall dock göras i redovisningsfrågan. Ett villkorat aktieägartillskott bör enligt bokföringsnämnden då det lämnas redovisas som en extraordinär intäkt i bolaget. I analogi härmed borde återbetalningen redovisas som en extraordinär kostnad. Enligt min mening är detta dock inte utan vidare givet.

Återbetalningen har bolagsrättsligt karaktär av utdelning och starka skäl talar därför för att återbetalningen också i redovisningen behandlas som utdelning, d v s debiteras ''fritt eget kapital''. Frågan faller dock utanför mitt kompetensområde och överlåts därför till redovisningsteknisk expertis för bedömning.

Fråga 3

Den tredje frågan avsåg S:s eventuella försäljning av aktierna. S ville veta, om tillskottet fick avräknas som anskaffningskostnad vid realisationsvinstbeskattningen, om köparen av aktierna övertog även det villkorade aktieägartillskottet. RSV fann, att tillskottet fick avräknas som anskaffningskostnad. RR var dock av annan mening och yttrade:

''Avyttringen av aktierna i bolaget och avyttringen av förbindelsen om det villkorade aktieägartillskottet skall i beskattningshänseende behandlas var för sig. S får därför inte vid beräkning av realisationsvinst med anledning av försäljning av aktierna räkna tillskottet som anskaffningskostnad för dessa''.

RR har betraktat aktieförsäljningen som en transaktion och försäljningen av det villkorade aktieägartillskottet som en helt annan transaktion. Den senare transaktionen synes skola bedömas enligt reglerna om försäljning av lös egendom (35 § 4 mom KL). Under förutsättning, att försäljningen av tillskot-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

tet görs till tillskottets nominella värde uppkommer dock inte vinst att beskatta vid denna transaktion. Frågan om värderingen av tillskottet och möjligheterna till fördelning av köpeskillingen mellan aktierna och tillskottet berördes inte i förhandsbeskedet och kan i praktiken medföra problem vilka diskuteras vidare nedan.

Fråga 4

Den fjärde och sista frågan avsåg att klarlägga rättsläget, om S sålde sina aktier i A och därvid förbehöll sig återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet i framtiden. RSV fann, att sådan återbetalning till tillskottsgivaren själv, som görs efter det att aktierna i bolaget avyttrats inte skall föranleda inkomstbeskattning hos denne. RR delade RSV:s uppfattning härvidlag.

Sammanfattning av rättsfallet

Rättsläget rörande återbetalning av villkorade aktieägartillskott kan efter ovanstående rättsfall sammanfattas enligt följande:

— Återbetalning till tillskottsgivaren själv skall i skatterättsligt hänseende jämställas med återbetalning av lån och därför inte föranleda inkomstbeskattning oberoende av hur återbetalningen redovisas hos bolaget.
— Överlåtelse av aktierna och det villkorade aktieägartillskottet skall bedömas som två skilda transaktioner, där aktieförsäljningen beskattas enligt 35 § 3 mom KL och försäljningen av tillskottet enligt 35 § 4 mom KL.
— Återbetalning av villkorat aktieägartillskott beskattas inte, även om återbetalningen till tillskottsgivaren görs efter det att aktierna i bolaget avyttrats.

Ränta på villkorat aktieägartillskott

Varken i det ovan redovisade målet eller i det den 9 maj avgjorda målet, vilket endast innehöll frågan om återbetalning till tillskottsgivaren var skattepliktig inkomst och besvarades på identiskt lika sätt som redogjorts för under fråga 1 och 2 ovan, behandlades frågan om ränta på aktieägartillskott. I tidigare rättsfall har emellertid denna fråga varit till bedömning, nämligen i RÅ 1944 fi 487—490, RÅ 1944 fi 882—885 och RÅ 1949 ref 17. Omständigheterna i dessa rättsfall var i princip identiska. Aktieägaren hade lämnat tillskott till sitt bolag med förbehåll om återbetalning ur framtida vinstmedel av såväl kapital som ränta om 6 % per år från dagen för tillskottet. I samtliga fall fann RR, att räntan avsåg ränta på bolagets skuld, varför räntan var avdragsgill.

Fråga uppkommer då, om de nämnda äldre rättsfallen alltjämt kan anses relevanta. RSV:s motivering, vilken delats av RR, hänvisar uttryckligen till ”tidigare vedertagna uppfattningen” att tillskottet skatterättsligt har karaktär

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

av skuld. Därmed torde åsyftas just de nämnda målen. Redan med hänsyn tagen därtill bör därför ränta på aktieägartillskotten anses avdragsgill för bolaget.

Sedan 1944 och 1949 års mål dömdes har den förändringen genomförts i lagstiftningen, att begränsningar i kvittningsrätten mellan olika förvärvskällor införts. Denna omständighet skulle i och för sig kunna påverka bedömningen av ränta på aktieägartillskott. Enligt min mening, bör detta emellertid inte vara fallet. Anledningen därtill är, att en ränta på ett aktieägartillskott endast är en ersättning för annan kapitalavkastning, som aktieägaren kunnat skaffa sig genom att behålla kapitalet. Som sådan kan räntan inte ge aktieägaren några särskilda förmåner, vilka skulle motivera annan bedömning än som gjorts i äldre praxis. I analogi med den praxis, som utvecklat sig rörande tantiem (se RÅ 1972 fi 86 och RR 1974-05-07 publicerat i SN 1975 s 179) finns anledning anta, att räntan anses tillgänglig för lyftning för aktieägaren, så snart räntan kostnadsförs i bolaget. I varje fall gäller detta i de fall där ett normalt tvåpartsförhållande mellan aktieägaren och bolaget saknas. Ränteberäkningen kan därmed inte utnyttjas som ett resultatregleringsinstrument enbart.

Analys av försäljningssituationen

RR har i 1985 års mål prövat frågan om säljarens avdragsrätt för aktieägartillskottet och därvid funnit, att försäljningen därav skall bedömas separat från aktieförsäljningen. Fråga uppkommer då hur detta slag kan förenas med 1983 års mål.

I 1983 års mål var förhållandena mycket speciella. Det tillskottsgivande bolaget, som tillsköt 4,5 milj kr, utnyttjade tillskottet till nedskrivning av mottagarbolaget ägd fastighet. Därigenom uppkom i mottagarbolaget, en latent bokföringsmässig realisationsvinst på fastigheten. Aktierna i mottagarbolaget såldes sedan för 2,8 milj kr till ett byggnadsföretag, i vars hand aktierna utgjorde lagertillgångar. Byggnadsföretaget lät det förvärvade dotterföretaget avyttra sin fastighet, varigenom en skattefri realisationsvinst uppkom på ca 3,5 milj kr. Denna utbetalades till byggnadsföretaget praktiskt taget i sin helhet som återbetalning av aktieägartillskott. RR fann, att återbetalningen utgjorde utdelning bolagsrättsligt och att utdelningen utgjorde skattepliktig intäkt hos mottagaren, eftersom aktierna hade karaktär av lageraktier.

RR:s motivering går inte att förena med utgången i 1985 års förhandsbesked. Däremot kan utgången materiellt sett förenas i 1983 års fall och 1985 års fall. I 1983 års mål har uppdelning på övertagande av aktieägartillskottet och på aktierna inte diskuterats. En behandling av återbetalningen av aktieägartillskottet som skattefri återbäring av lån, skulle emellertid ha lett till en skattefri intäkt för byggnadsföretaget om ca 700 000 kr. Materiellt sett måste en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

sådan konsekvens anses felaktig. Om man betraktar byggnadsföretagets förvärv som ett aktieförvärv till 2,8 milj kr och ett förvärv av en villkorlig fordran till noll kommer återbetalningen av aktieägartillskottet att leda till en skattepliktig realisationsvinst för byggnadsföretaget på ca 3,5 milj kr och en avdragsgill förlust på lageraktierna på 2,8 milj kr, d v s en nettobeskattning på ca 700 000 kr. Samma slutresultat följer, om likviden 2,8 milj kr i sin helhet hänförs till förvärvet av det villkorliga aktieägartillskottet och priset på aktierna sätts till noll. Inlösen av aktieägartillskottet med ca 3,5 milj kr leder då till en skattepliktig realisationsvinst på ca 700 000 kr. Materiellt kan därför utgången i 1983 års mål väl förenas med utgången i 1985 års mål.

I 1985 års mål har RR inte uttalat sig om beskattningskonsekvenserna vid återbetalning av villkorat aktieägartillskott till annan än tillskottsgivaren själv. Tvärtom trycker RSV uttryckligen på att det är sådan återbetalning, som görs till tillskottsgivaren själv, som är skattefri. RR:s ståndpunktstagande kan i fråga om försäljningen av aktierna och uppdelningen i en försäljning av aktier och en försäljning av det villkorade aktieägartillskottet svårligen förenas med annan ståndpunkt än att även köparen förvärvar dels aktier dels ett villkorat aktieägartillskott. En sådan generell tolkning av 1985 års mål kan visserligen inte förenas med motiveringen i 1983 års mål, men väl med den materiella utgången av sistnämda mål. Med beaktande härav ligger det nära till hands, att vid en generell rättsfallstolkning bortse från motiven i 1983 års mål och i stället se till det materiella slutresultatet. Slutsatsen bör därför bli, att vid överlåtelse av ett aktieägartillskott, köparen förvärvar en villkorlig fordran på bolaget och där återbetalningen av denna villkorliga fordran skall behandlas skattemässigt enligt reglerna i 35 § 4 mom KL.

Ett särskilt problem i sammanhanget är, att uppdelningen av avyttringen i två separata transaktioner, skulle kunna öppna obehöriga skatteförmåner. RR har, som tidigare nämnts, inte uttalat sig om prissättningen i det 1985 avgjorda målet. För köparen kan det således finnas ett intresse av att hålla likviden för aktieägartillskottet nere och att höja likviden för aktierna. Om köparen kan hålla ut fem år blir nämligen vinsten på återbetalningen av aktieägartillskottet skattefri. Normalt torde sådana manipulationer motverkas av säljarens motstående intressen. Om det ändock skulle inträffa, kan bl a 1983 års mål tas till intäkt för att det främst är det materiella slutresultatet, som blir avgörande för beskattningen. RR torde således vara fri att göra en skälighetsbedömning av de mellan parterna avtalade köpeskillingarna.

Praktiska frågor

Beskattningen av återbetalning av aktieägartillskotten aktualiserar även vissa frågor av mera praktisk natur. Efter 1983 års mål har den praktiska tilllämpningen av återbetalning av villkorade aktieägartillskott kommit att skilja

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

sig mellan olika län. I vissa län har 1983 års mål generellt tolkats som om all återbetalning är skattepliktig och nämnderna har generellt taxerat återbetalning, även då denna gjorts till tillskottsgivaren själv. I andra län har däremot tolkningen av 1983 års mål inte gjorts generell, varför återbetalning av aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv inte beskattats. Det ter sig stötande, att beskattningskonsekvenserna på detta sätt skall kunna variera efter vilket län vederbörande skattskyldig är bosatt i. Givetvis kan lokala skillnader i taxeringsfrågor inte undvikas och t o m i vissa fall te sig önskvärda, eftersom de kan bidra till rättsutvecklingen. I frågor av denna karaktär, som gäller den direkta tolkningen av ett enskilt rättsfall och en enskild skattefråga, är det dock ett rimligt krav, att någon form av samordning av tolkningen sker. Att den skattemässiga behandlingen skall bero på om man bor i Malmö eller Göteborg, kan knappast vara lagstiftarens avsikt. En översyn av den praktiska hanteringen av likartade situationer ter sig därför önskvärd.

En annan fråga av praktisk natur, som aktualiseras, är kostnaderna för taxeringsprocessen. I vissa län har ett flertal skattskyldiga drabbats av taxeringsprocess och tvingats till dryga kostnader för anlitande av processhjälp. Dessa kostnader kommer nu att stanna på de skattskyldiga och behandlas som icke avdragsgilla vid deras taxering, trots att processerna grundat sig på skattemyndigheternas felaktiga tolkning av ett rättsfall. Även om skattemyndigheterna kan ha haft viss grund för sin uppfattning genom RR:s domsmotivering, ter det sig orimligt, att skattskyldiga i sådana situationer skall bära kostnaderna för en process. Även frågan om vem som skall bära kostnaderna för taxeringsprocessen alternativt kostnadernas avdragsgillhet bör därför ses över.

Äldre skattelitteratur
propositioner, betänkanden m m önskas köpa.
Clas Ramert, telefon 031-59 11 91.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19

Goda Råd
kring företagets ekonomi och administration.

Ett företag behöver en Redovisningskonsult SRF.

En mycket stor grupp företag driver i dag sin verksamhet som handelsbolag eller enskild firma. Enligt lag behöver de ingen revisor. En revisor kan heller inte ägna sig åt redovisningsuppdrag i företagen och samtidigt fungera som revisor. Så när det heter "Skaffa dig en bra revisor" borde det egentligen heta "Skaffa dig en kompetent ekonomisk rådgivare".

700 över hela landet.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF har i dag ca 700 ledamöter som sköter redovisningen åt ca 75.000 företag. Redovisningskonsulten SRF finns alltid nära företaget. God lokalkännedom och goda förbindelser med banker, försäkringsbolag, jurister och länsstyrelser kan ofta vara en tillgång för företagen.

Kompetens för kvalificerad rådgivning.

Redovisningskonsulten SRF kan erbjuda sina kunder kvalificerad ekonomisk rådgivning. Kurser, erfarenhetsutbyte och kontinuerlig information från förbundet gör att ledamöterna bibehåller sin höga yrkeskompetens.

Bakom sig har dessutom Redovisningskonsulten SRF ett kompetent kansli och fristående högt kvalificerade experter i skattefrågor, aktiebolagsrätt, allmän juridik, ADB m m.

Via förbundet prövas också alla sökanden som vill bli Redovisningskonsult SRF. Ett av kraven är 5 års praktisk erfarenhet av redovisningsverksamhet.



Om du vill veta mer om SRF, kontakta kansliet. Så sänder vi trycksaken Goda Råd.

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND

SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner.

Förbundsadress:
Magasinsgatan 7 A. Box 143. 791 23 FALUN Tfn 023-181 30

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:19