



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Omvandling och återbetalning av aktieägartillskott

Beskattningskonsekvenser och förutsebarheten

Magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Christian Eklund

Handledare: Björn Westberg

Framläggningsdatum 2009-12-14

Jönköping december 2009

## Magister uppsats inom skatterätt

Titel:	Omvandling och återbetalning av aktieägartillskott
Författare:	Christian Eklund
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2009-12-14
Ämnesord	<b>Aktieägartillskott, ovillkorade, villkorade, omvandling, återbetalning</b>

---

### Sammanfattning

Aktieägartillskott är en förmögenhetsöverföring utan formkrav från aktieägare till eget aktiebolag utan rätt till nya aktier. Det finns idag inga lagstöd kring aktieägartillskotten men de har alltsedan 1800-talet varit en accepterad form för att främst täcka kapitalbrist i aktiebolag. Tillskotten kan vara såväl villkorade som ovillkorade och är varken avdragsgilla för givaren eller skattepliktiga för mottagaren. Mottagaren redovisar tillskotten som fritt eget kapital, såvida täckning finns för det bundna kapitalet i bolaget. Skillnaden mellan ovillkorade tillskott och villkorade tillskott är rätten till återbetalning där ovillkorade tillskott till skillnad från villkorade tillskott inte ger en återbetalningsrätt. Ovillkorade tillskott har skatterättsligt ansetts likna rena kapitalinsatser medan villkorade tillskott mer anses utgöra ett lån utan säkerhet. Vid ovillkorade tillskott får tillskottsgivaren lägga till värdet av tillskottet på anskaffningsutgiften för aktierna vilket ger givaren avdragsrätt vid exempelvis en konkurs eller överlåtelse av aktierna. Då villkorade tillskott inte redovisas som en skuld för bolaget kan återbetalning enbart ske inom ramen för utdelningsreglerna i aktiebolagslagen, härafter ABL. För att återbetalning sedan skall ske får avtal tecknas mellan tillskottsgivaren och eventuella övriga aktieägare.

I praxis har återbetalning av villkorade tillskott skatterättsligt behandlats som återbetalning av lån, om inte vissa särskilda förutsättningar förelegat. Vilka särskilda förutsättningar som föranleder att återbetalningen skall behandlas annorlunda, såsom utdelning, har inte helt klargjorts. I två rättsfall från år 2009 har Regeringsrätten, härafter RR, behandlat två likvärdiga fall olika. I båda fallen ansågs inkomstskattelagen, härafter IL, inte kunna ge stöd för att återbetalningen skulle behandlas på annat sätt än återbetalning av lån. RR ansåg dock i det ena fallet att förfarandet som möjliggjorde återbetalningen stred mot lagstiftningens syfte och att skatteflyktslagen därmed var tillämplig. I domskälen var RR otydlig i sin formulering vad som i det ena fallet stred mot lagstiftningens syfte och i det andra fallet inte. Enligt min bedömning borde båda fallen ha behandlats lika då lagstiftaren i båda fallen torde ha känt till möjligheten till kringgåendet. RR har genom domarna gjort sin tidigare relativt konsekventa och tydliga praxis otydligare, vilket försämrar förutsebarheten för beskattningskonsekvenserna.

Det villkorade aktieägartillskottet är ett avtal mellan tillskottsgivaren, övriga aktieägare och bolaget. Då bolaget i praxis har ansetts ha en underordnad roll är villkorade tillskott inte ett utav bolaget utgivet värdepapper, vilket medför att avdragsrätt saknas vid konkurs. För att få möjlighet att dra av en förlust då bolaget

närmar sig konkurs, har innehavaren av det villkorade tillskottet försökt omvandla till ett ovillkorat tillskott. Omvandlingen innebär att återbetalningsrätten enligt det villkorade tillskottet efterges och att värdet på det villkorade tillskottet därmed utgör ett ovillkorat tillskott som får tilläggas på omkostnadsbeloppet för aktierna. I praxis har RR i flera fall fastslagit att omvandlingar av villkorade tillskott till ovillkorade, då bolaget befunnit sig på obestånd, inte ansetts innebära något ovillkorat tillskott som kunnat öka omkostnadsbeloppet för aktierna. RR har dock konstaterat att värdet på det ovillkorade tillskottet vid en omvandling är det villkorade tillskottets värde vid omvandlingen. En fråga RR inte har besvarat är huruvida omvandlingen, trots att bolaget befunnit sig på obestånd och det villkorade tillskottet varit värdelöst, innebär en avyttring. Skatteverket, härafter SKV, har därför tidigare nekat förlustavdrag då bolag försatts i konkurs, då de ansett att varken någon avyttring skett eller ovillkorat tillskott lämnats.

Under år 2009 har RR i två avgöranden fastslagit att omvandling av fordringar till ovillkorade tillskott, då bolaget befunnit sig på obestånd och fordringen ansetts värdelös, innebär att avyttring har skett trots att något ovillkorat tillskott inte ansetts ha ökat omkostnadsbeloppet. I domarna påtalar RR att omvandlingarna inneburit att bolagets egna kapital ökat i samband med omvandlingarna då bolagets skuld minskat med fordringens belopp. Då SKV med samma grund som gällande omvandlingar av villkorade till ovillkorade tillskott, tidigare nekat förlustavdrag, har SKV:s ställningstagande nu ändrats. SKV anser att domarna gällande omvandlingar av fordringar från år 2009 även omfattar omvandlingar av villkorade tillskott. I dag medger således SKV förlustavdrag vid omvandlingar av värdelösa villkorade tillskott då de anser att en avyttring skett. Detta trots att frågan inte har besvarats av RR. Med hänsyn till SKV:s fiskala intressen får deras tolkning av gällande rätt anses anmärkningsvärd då rättsläget fortfarande får anses oklart.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Metod.....	2
1.4	Avgränsningar .....	2
1.5	Disposition.....	2
1.6	Terminologi .....	3
<b>2</b>	<b>Aktieägartillskott .....</b>	<b>4</b>
2.1	Allmänt .....	4
2.2	Ovillkorade och villkorade tillskott civilrättsligt .....	4
2.2.1	Skillnader mellan villkorade aktieägartillskott och fordringsrätter .....	5
2.2.2	Aktieägartillskott som metod för finansiering .....	5
2.2.3	Tillskott genom annat än kontantinbetalning.....	6
2.2.4	Återbetalning av villkorade tillskott.....	6
2.3	Ovillkorade tillskott skatterättsligt .....	7
2.3.1	Gränsdragning mot koncernbidrag .....	7
2.3.2	Underhandsackord .....	7
2.3.3	Skatterättsliga effekter vid konkurs och likvidation.....	8
2.4	Villkorade tillskott skatterättsligt .....	8
2.4.1	Ränta på villkorade tillskott .....	8
2.5	Återbetalning av villkorade aktieägartillskott.....	8
2.5.1	RÅ 83 1:42.....	9
2.5.2	RÅ 85 1:10.....	9
2.5.3	RÅ 1988 ref. 65.....	10
2.5.4	RÅ 1988 not. 567.....	10
2.5.5	RÅ 2009 ref. 47 I.....	11
2.5.6	RÅ 2009 ref. 47 II.....	12
2.5.7	Sammanfattning av praxis .....	13
2.6	Överlåtelse av villkorade tillskott .....	15
2.7	Villkorade tillskott vid konkurs .....	15
2.7.1	Begreppet värdepapper i 44 kap. 8 § IL.....	15
2.7.1.1	RÅ 2002 not. 15.....	16
2.8	Fordringar vid konkurs.....	17
2.8.1	RÅ 2002 ref. 105.....	17
2.8.2	RÅ 2002 ref. 115.....	18
2.8.3	RÅ 2004 ref. 142.....	19
2.9	Gränsdragning mot personlig levnadskostnad .....	20
2.9.1	RÅ 2000 ref. 45.....	20
2.9.2	RÅ 2003 ref. 12.....	20
2.9.3	RÅ 2003 not. 56.....	21
2.9.4	Sammanfattning av praxis .....	21
<b>3</b>	<b>Omvandlingar .....</b>	<b>23</b>
3.1	Allmänt .....	23
3.2	Omvandling av fordringar till aktieägartillskott .....	23
3.2.1	RÅ 2002 not. 216.....	24

3.2.2	RÅ 2009 ref. 41.....	25
3.2.3	Mål nr. 4730-31-06 .....	26
3.2.4	Rättsläget gällande omvandling av fordringar.....	27
3.3	Omvandling av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade .....	27
3.3.1	RÅ 2002 ref 107.....	27
3.3.2	RÅ 2005 not. 82.....	28
3.3.3	Kammarrättsavgöranden .....	29
3.3.3.1	<i>Mål nr 5469-06</i> .....	29
3.3.3.2	<i>Mål nr 2329-07</i> .....	30
3.3.4	Rättsläget gällande omvandling av villkorat tillskott .....	31
<b>4</b>	<b>Skattekonsekvenser och förutsebarheten.....</b>	<b>34</b>
4.1	Återbetalning av villkorade aktieägartillskott.....	34
4.2	Omvandling av fordringar till ovillkorade tillskott.....	34
4.3	Omvandling av villkorade tillskott till ovillkorade .....	35
<b>5</b>	<b>Avslutande kommentarer.....</b>	<b>38</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>39</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Ett aktieägartillskott ges vanligtvis till ett bolag med en svag ekonomisk ställning för att förbättra bolagets soliditet.<sup>1</sup> Aktieägartillskott är inte avdragsgilla för givaren och kan vara antingen villkorade eller ovillkorade.<sup>2</sup> Ett villkorat aktieägartillskott kan återbetalas, om så avtalats, medan ett ovillkorat tillskott saknar återbetalningsrätt. En förlust på ett ovillkorat aktieägartillskott får dock medräknas vid kapitalvinstberäkningen på aktierna.<sup>3</sup> En genomgång av rättspraxis visar på att omvandlingar av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade, i hög utsträckning sker då bolaget är på obestånd.

I 41 kap. 2 § 1st. IL fastläs, att med kapitalförlust avses förlust vid avyttring av tillgång. Avyttringsbegreppet definieras i 44 kap. 3 § IL såsom försäljning, byte och liknande överlåtelser. SKV, har i flera fall inte godkänt omvandling av ett villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat såsom en avyttring, bland annat då tillskottet ansetts sakna marknadsvärde för bolag på obestånd.<sup>4</sup> Detsamma har gällt omvandling av fordringar till ovillkorade tillskott.<sup>5</sup> Både länsrätt och kammarrätt har i flera fall gjort samma bedömning.<sup>6</sup>

I mars år 2009 fastslog RR i två mål att en omvandling av en fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott, trots avsaknad av ett marknadsvärde, var en avyttring.<sup>7</sup> I båda fallen fanns dock två skiljaktiga regeringsråd. Med hänsyn till dessa domar har SKV utkommit med en ny styrsignal där det påtalas att omvandling av en fordran samt villkorat tillskott i princip är en avyttring.<sup>8</sup> Frågan är om rättsläget genom dessa domar helt har klargjorts och om domarna kan tillämpas även på omvandlingar av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade.

Beträffande återbetalning av aktieägartillskott är frågan, huruvida den skall behandlas såsom utdelning eller återbetalning av lån. Den praxis som finns på området utvecklades till största delen på 80-talet. I RÅ 83 1:42 ansågs återbetalningen vara utdelning. I RÅ 85 1:10 fastslog dock RR att återbetalningen inte skulle betraktas som utdelning, då återbetalningen skedde till den ursprunglige givaren. I RÅ 1988 ref. 65 konstaterades dock att återbetalning till annan än tillskottsgivaren inte heller skulle beskattas som utdelning, då rätten till återbetalning förvärvades separat från förvärvet av bolaget.

---

<sup>1</sup> Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, C, *Inkomstskatt Del 2*, 2007, s. 340.

<sup>2</sup> Ibid. s. 340-341.

<sup>3</sup> Ibid. s. 340-341.

<sup>4</sup> Se bl.a. RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2005 not. 82.

<sup>5</sup> Se bl.a. RÅ 2002 not. 16, RÅ 2009 ref. 41.

<sup>6</sup> Se bl.a. Mål nr. 5469-06, 2910-04 & 3553-04.

<sup>7</sup> Mål nr. 4730-4731-06, RÅ 2009 ref. 41.

<sup>8</sup> SKV:s ställningstagande 131 424735-09/111.

Så sent som i mars år 2009 bedömde RR olika i två fall gällande återbetalning, där mottagarna inte tagit upp återbetalningen som utdelning.<sup>9</sup> I det ena fallet ansågs skatteflyktslagen<sup>10</sup> vara tillämplig då återbetalningen borde ha tagits upp som utdelning.<sup>11</sup> I det andra fallet ansågs dock återbetalningen inte vara utdelning.<sup>12</sup>

Med hänsyn till problematiken runt aktieägartillskott uppstår frågan om det finns någon förutsebarhet för de skattemässiga konsekvenser som kan uppstå när aktieägaren ger tillskottet.

### 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda rättsläget kring de beskattningskonsekvenser som uppstår vid omvandling av fordringar eller villkorade aktieägartillskott till ovillkorade aktieägartillskott. I syftet ingår även att utreda beskattningskonsekvenserna vid återbetalning av aktieägartillskott. Då rättsläget under en längre period varit oklart avser uppsatsen även att utreda förutsebarheten för beskattningskonsekvenserna.

### 1.3 Metod

För att utreda rättsläget kring beskattningskonsekvenserna vid omvandling av fordringar och villkorade aktieägartillskott är en naturlig följd att tillämpa rättsdogmatisk metod, lag, förarbeten, praxis och slutligen doktrin. Då lagstiftningen på området är relativt utvecklad och oklar kommer största delen av utredningen att basera sig på gällande praxis och doktrin. Efter att rättsläget på området analyserats kan frågan gällande förutsebarheten belysas. Vid en utredning av förutsebarheten är även icke prejudicerande rättsavgöranden av intresse.

### 1.4 Avgränsningar

Uppsatsen kommer huvudsakligen att inrikta sig på beskattningskonsekvenserna för tillskottsgivaren. Då uppsatsen koncentrerar sig på beskattningskonsekvenserna kommer ingen analys göras beträffande eventuella civilrättsliga frågetecken. Med hänsyn till bestämmelserna om näringsbetingade andelar i 25a kap. IL kommer problematiken att koncentreras för fysiska aktieägare.

### 1.5 Disposition

Kapitel två av uppsatsen innehåller en kort allmän beskrivning av aktieägartillskott och vad som skiljer mellan aktieägartillskott och vanliga fordringar. Den civilrättsliga presentationen är enbart av deskriptiv karaktär utan djupare analys. I avsnittet utreds även frågan hur återbetalning av aktieägartillskott behandlas skatterättsligt.

I kapitel tre redogörs för hur rättsläget ser ut beträffande skattekonsekvenser vid:

- Omvandling av fordran till aktieägartillskott

---

<sup>9</sup> RÅ 2009 ref. 47 I och II.

<sup>10</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>11</sup> RÅ 2009 ref. 47 II.

<sup>12</sup> RÅ 2009 ref. 47 I.

- Omvandling av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade tillskott

I det fjärde kapitlet analyseras gällande rätt för att belysa förutsebarheten.

Det femte och sista kapitlet innehåller avslutande kommentarer.

### 1.6 Terminologi

Aktieägartillskott har i såväl rättspraxis som i doktrinen även kallats kapitaltillskott, tillskott eller tillskott utan aktieteckning.<sup>13</sup> Då uppsatsen fokuserar på tillskott från i huvudsak aktieägare är enligt min mening aktieägartillskott den mest lämpliga termen att använda. I uppsatsen används såväl aktieägartillskott som tillskott och avser fortsättningsvis om ej annat anges, en formlös förmögenhetsöverföring från aktieägare till det ägda bolaget utan aktieteckning.

---

<sup>13</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 20-21.



## 2 Aktieägartillskott

### 2.1 Allmänt

Det saknas idag lagstöd för aktieägartillskottet såsom finansieringsform. Alltsedan 1800-talet har dock aktieägartillskott varit en accepterad form för att främst täcka kapitalbrist i aktiebolag.<sup>14</sup> Enkelt uttryckt är ett aktieägartillskott en förmögenhetsöverföring från en aktieägare till det ägda bolaget.<sup>15</sup> Förmögenhetsöverföringen sker helt utan formkrav och ger till skillnad från andra transaktioner till eget aktiebolag ingen rätt till aktieteckning.<sup>16</sup>

Det överförda tillskottet kan vara såväl kontanter som andra tillgångar som innehar ett värde för bolaget.<sup>17</sup> Redovisningsmässigt hamnar aktieägartillskottet inom posten fritt eget kapital på balansräkningen hos det mottagande bolaget, såvida det redan finns täckning för det bundna kapitalet. Generellt sker dock aktieägartillskott då bolaget delvis saknar täckning för aktiekapitalet.<sup>18</sup>

### 2.2 Ovillkorade och villkorade tillskott civilrättsligt

Aktieägartillskott kan vara antingen ovillkorade eller villkorade och det som framförallt skiljer dem åt är rätten till återbetalning. Ett ovillkorat tillskott ger ingen rätt till återbetalning för aktieägaren utan ökar enbart bolagets egna kapital.<sup>19</sup> Det finns i dagsläget inga större civilrättsliga frågetecken kring det ovillkorade aktieägartillskottet även om det i doktrinen tidigare har diskuterats huruvida det kan ses som en ren gåva.<sup>20</sup> Enligt Prytz och Tamm är det dock få som har uppfattningen att så skulle vara fallet.<sup>21</sup>

Om det ovillkorade tillskottet har få frågetecken, är dock det villkorade tillskottet desto mer problematiskt. Ett aktieägartillskott kan villkoras på så sätt att återbetalning skall ske när disponibla vinstmedel finns att tillgå i bolaget.<sup>22</sup> På grund av värdeöverföringsreglerna i ABL, kan återbetalning dock inte ske hur som helst då ett aktiebolag inte kan förbinda sig till vinstutdelning.<sup>23</sup> Om återbetalningsskyldigheten direkt riktar sig mot bolaget rör det sig om en skuld i balansräkningen och således inget aktieägartillskott.<sup>24</sup> Om tillskottet redovisas som en skuld i balansräkningen, ökar inte nettobehållningen

---

<sup>14</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 23.

<sup>15</sup> Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, C, *Inkomstskatt Del 2*, 2007, s. 340.

<sup>16</sup> Skog, R, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 2006, s. 78.

<sup>17</sup> Lundén, B, *Aktiebolag*, 2009, s. 150-151.

<sup>18</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 17.

<sup>19</sup> Ibid s. 46.

<sup>20</sup> Ibid s. 235-236.

<sup>21</sup> Ibid s. 236.

<sup>22</sup> Skog, R, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 2006, s. 78-79.

<sup>23</sup> Uppsatsen avser inte att gå in på värdeöverföringsreglerna i 17 kap. ABL.

<sup>24</sup> NJA 1988 s. 620.

vilket förtar själva syftet med aktieägartillskottet. Inget hindrar dock tillskottsgivaren från att avtala med eventuella övriga aktieägare om att rösta för vinstutdelning då bolaget redovisar vinst.<sup>25</sup> I ett aktiebolag med enbart en aktieägare innebär villkoret av naturliga skäl inga avtalsmässiga problem. Om däremot tillskott lämnas i ett aktiebolag med flera aktieägare är det viktigt med ett preciserat avtal angående återbetalningen.<sup>26</sup>

### 2.2.1 Skillnader mellan villkorade aktieägartillskott och fordringsrätter

Som ovan nämnts redovisas ett aktieägartillskott såsom fritt eget kapital och inte som ett sedvanligt lån. Det kan vara svårt att se vad som skiljer ett villkorat aktieägartillskott från ett vanligt lån. Ett aktieägartillskott med villkor att det skall återbetalas när bolaget uppvisar ett specifikt resultat eller specifik vinst, är redovisningsmässigt en skuld för bolaget och därmed en fordran.<sup>27</sup> Om villkoret däremot görs beroende av bolagets framtida disponibla vinst är aktieägartillskottet ingen fordran och skall därmed inte skuldföras.<sup>28</sup> Anledningen till denna skillnad är att makten över disponibel vinst ligger hos aktieägarna varför ett sådant villkor därmed inte förbinder själva bolaget som sådant.<sup>29</sup>

Jilkén och Ugglå har framhållit att vid villkorade tillskott, då inte samtliga aktieägare givit proportionella tillskott, kan de övriga aktieägarna inte anses ha blivit berikade. Något de anser att de övriga aktieägarna har blivit vid ovillkorade aktieägartillskott.<sup>30</sup> De poängterar dock att det mottagande bolagets ekonomiska situation förbättras genom villkorade tillskott men att de till skillnad mot situationen med ovillkorade tillskott också avstår från framtida vinstmedel.<sup>31</sup>

### 2.2.2 Aktieägartillskott som metod för finansiering

Det kan finnas flera skäl till varför ett aktieägartillskott lämnas. Enligt Prytz och Tamm är syftet normalt att reparera en bristande täckning av aktiekapitalet, de menar dock att tillskott även används som ett alternativ till koncernbidrag.<sup>32</sup> Det är däremot i syfte att reparera bristande täckning som aktieägartillskott framförallt nämns i tidigare förarbeten.<sup>33</sup> Andra situationer då aktieägartillskott kan vara användbart är då bolaget tillfälligt behöver likvida medel och inte vill belasta bolaget med onödiga räntor.<sup>34</sup>

---

<sup>25</sup> Skog, R, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 2006, s. 78-79.

<sup>26</sup> Ibid. s. 79.

<sup>27</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 47-48, NJA 1988 s. 620.

<sup>28</sup> NJA 1988 s. 620.

<sup>29</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 47-48, NJA 1988 s. 620.

<sup>30</sup> Jilkén, D & Ugglå, M, SN 2004, s. 12-13.

<sup>31</sup> Ibid. s. 13.

<sup>32</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 54.

<sup>33</sup> SOU 1941:9 s. 568.

<sup>34</sup> Tivéus, U, SN 2003, s. 212.

### 2.2.3 Tillskott genom annat än kontantinbetalning

Som redan nämnts är normalt skälet till aktieägartillskott att bolaget saknar täckning för aktiekapitalet.<sup>35</sup> Av detta skäl bör, enligt Tamm och Prytz, kontantinbetalning vara den vanligaste formen för tillskott.<sup>36</sup> Ytterligare sätt varpå tillskott kan ske är genom efterskänkande av en fordran eller överföring av sakvärden.<sup>37</sup> Tillskott kan dock även lämnas såsom en betalningsutfästelse vilket har fastslagits i praxis.<sup>38</sup> En aktieägare kan således utfärda en revers till bolaget, där han förbinder sig till utfästelsen. Ett krav, enligt HD, för att utfästelsen skall få räknas som tillskott är att den är oåterkallelig och för detta ställs hårda beviskrav på innehållet i utfästelsen.<sup>39</sup> För att det mottagande bolaget skall få ta upp fordringen(betalningsutfästelsen) mot aktieägaren som en tillgång på balansräkningen, krävs dessutom att aktieägaren är ekonomiskt god för utfästelsen.<sup>40</sup>

Beträffande tillskott genom sakvärden har det i doktrinen diskuterats huruvida det räcker med en utfästelse om tillskjutande av ett sakvärde eller om det krävs att bolaget erhållit sakrättsligt skydd för tillskottet, liksom vid tillskjutande av apportegendom enligt ABL.<sup>41</sup> Något säkert svar på frågan kan i dagsläget inte fastställas och frågan avses inte att utvecklas inom ramen för denna uppsats.

### 2.2.4 Återbetalning av villkorade tillskott

För att återbetalning av ett villkorat tillskott skall kunna ske, krävs att avtal mellan tillskottsgivaren och mottagarbolagets eventuellt övriga aktieägare har slutits.<sup>42</sup> Vanligt förekommande är röstbindningsavtal där aktieägarna förbinder sig att rösta för återbetalning av tillskottet.<sup>43</sup> Ett problem med att enbart använda sig av röstbindningsavtal är att avtalet är underordnat utdelningsreglerna i ABL vilket påverkar möjligheterna till återbetalning.<sup>44</sup> Ytterligare exempel på villkor som kan användas är avtal om förtur till utdelning tills att tillskottet är återbetalt.<sup>45</sup>

---

<sup>35</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>36</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 56.

<sup>37</sup> Ibid. s. 57.

<sup>38</sup> NJA 1988 s. 620.

<sup>39</sup> NJA 1988 s. 620.

<sup>40</sup> Skog, R, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 2006, s. 80.

<sup>41</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 60.

<sup>42</sup> Se avsnitt 2.2.1. Då återbetalningen sker inom ramen för utdelningsreglerna i ABL, finns det en rad avtalsrättsliga problem kring återbetalning av aktieägartillskott. Denna uppsats kommer dock inte att gå djupare in på denna problematik.

<sup>43</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 65-66.

<sup>44</sup> Ibid. s. 66.

<sup>45</sup> Skog, R, *Rodhes Aktiebolagsrätt*, 2006, s. 79.

## 2.3 Ovillkorade tillskott skatterättsligt

Som redan nämnts lämnas ett ovillkorat aktieägartillskott utan krav på återbetalning. Av Skatteutskottet har ovillkorade tillskott i inkomstskattehänseende därför ansetts likna rena kapitalinsatser.<sup>46</sup> Det ovillkorade aktieägartillskottet är inte avdragsgillt för tillskottsgivaren eller skattepliktigt för mottagaren.<sup>47</sup> Vid beräkningen av kapitalvinsten för aktierna är däremot tillskottet avdragsgillt såsom en omkostnad och får räknas in i omkostnadsbeloppet för aktierna vid en försäljning.<sup>48</sup>

### 2.3.1 Gränsdragning mot koncernbidrag

Då det finns klara civilrättsliga likheter mellan aktieägartillskott och koncernbidrag, och det faktum att de skatterättsligt behandlas olika, bör skillnaderna kort utredas. Aktieägartillskott redovisas inom koncerner som en ökning av posten andelar i koncernföretag och är som ovan nämnts inte avdragsgillt för givaren eller skattepliktig för mottagaren.<sup>49</sup> Koncernbidrag skall däremot dras av hos givaren och tas upp till beskattning hos mottagaren.<sup>50</sup> För att särskilja koncernbidrag från aktieägartillskott sker bedömningen utifrån transaktionens rubricering och omständigheterna i övrigt, såsom årsredovisning, bokföring och deklaration.<sup>51</sup>

### 2.3.2 Underhandsackord

Underhandsackord är liksom aktieägartillskott inte definierat i lag. Området är relativt komplext och avses inte utredas utförligt i uppsatsen. Med hänsyn till att det kan finnas gränsdragningsproblem mot aktieägartillskott kommer här en kort redogörelse för underhandsackord. Då aktieägartillskott kan lämnas genom eftergivande av fordran kan tillskottet även utgöra ett ackord.<sup>52</sup>

Om någon efterskänker en fordran uppstår en förlust för fordringsägaren då han inte längre gör anspråk på fordran. Enligt 44 kap. 3 § IL avses med avytring, försäljning, byte eller liknande överlåtelse. I förarbetet till IL fastslås att ackord inte avses omfattas av avyttringsbegreppet.<sup>53</sup> Enligt SKV kan avdrag i inkomstlaget kapital därför inte medges för en kapitalförlust.<sup>54</sup> I inkomstlaget näringsverksamhet kan dock avdrag beviljas om det är en utgift inom ramen för att förvärva och bibehålla inkomster.<sup>55</sup>

<sup>46</sup> SkU 1984/85:2 s. 7-8.

<sup>47</sup> SKV 336, utgåva 8, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering*, s. 65.

<sup>48</sup> Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, C, *Inkomstskatt Del 2*, 2007, s. 340.

<sup>49</sup> Uttalande från rådet för finansiell rapportering, UFR 2, s. 3.

<sup>50</sup> 35 kap. 1 § 1 st. IL.

<sup>51</sup> SOU 1964:29 s. 84-85.

<sup>52</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 119.

<sup>53</sup> Prop. 1999/00:2, del 2, s. 522.

<sup>54</sup> SKV 336, utgåva 8, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering*, s. 588.

<sup>55</sup> 16 kap. 1 § IL.

### 2.3.3 Skatterättsliga effekter vid konkurs och likvidation

Om det mottagande bolaget försätts i konkurs anses aktierna i bolaget vara avyttrade.<sup>56</sup> Då tillskottet får läggas till på omkostnadsbeloppet för aktierna uppstår en kapitalförlust som är avdragsgill.<sup>57</sup> Detta gäller dock inte om aktierna är näringsbetingade.<sup>58</sup> Om det mottagande bolaget träder i likvidation anses likaså aktierna vara avyttrade.<sup>59</sup>

## 2.4 Villkorade tillskott skatterättsligt

Liksom ovillkorade aktieägartillskott är villkorade tillskott inte avdragsgilla för givaren eller skattepliktig inkomst för mottagaren.<sup>60</sup> Till skillnad från ovillkorade tillskott får dock inte tillskottet läggas till på omkostnadsbeloppet för aktierna.<sup>61</sup> Detta torde ha sin bakgrund i att villkorade tillskott skatterättsligt närmast betraktas som ett lån utan säkerhet.<sup>62</sup> Den skilda gränsdragningen mellan det civilrättsliga synsättet och den skatterättsliga är i hög grad intressant. Prytz och Tamm ställer sig därför frågande till om det utifrån mottagarbolagets sida föreligger någon skillnad mellan villkorade och ovillkorade tillskott.<sup>63</sup>

### 2.4.1 Ränta på villkorade tillskott

Enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § 1 st. IL är ränteutgifter avdragsgilla. Då villkorade aktieägartillskott skatterättsligt närmast är att betrakta som lån kan huvudregeln tolkas som att även räntor på tillskott är avdragsgilla för det mottagande bolaget. RR har dock i RÅ 1987 ref. 145 fastslagit att ränta på villkorade aktieägartillskott numera enbart är avdragsgillt för bolaget från och med att bolagsstämman beslutat om återbetalning fram tills att återbetalningen fullgjorts. Innan beslut om återbetalning fattats, får således inget avdrag göras för eventuella räntebetalningar. Att ränteavdrag inte får göras före att bolagsstämman fattat beslut om återbetalning är en logisk följd av att tillskottet dessförinnan inte är en skuld hos själva bolaget.<sup>64</sup> Om avdrag skulle medges före så har skett, torde en risk finnas för missbruk av avdragsrätten. Dessutom är villkoret om återbetalning före beslut på bolagsstämman riktad mot aktieägarna och inte mot själva bolaget.<sup>65</sup>

## 2.5 Återbetalning av villkorade aktieägartillskott

Då villkor om återbetalning av villkorade aktieägartillskott avtalas mellan tillskottsgivare och aktieägare i det mottagande bolaget, är villkoret om återbetalning ur civilrättslig

<sup>56</sup> 44 kap. 8 § IL.

<sup>57</sup> 44 kap. 26 § 2 st. IL.

<sup>58</sup> 25 kap. 8 § 1 p. IL.

<sup>59</sup> 44 kap. 7 § 1 st. IL.

<sup>60</sup> SKV 336, utgåva 8, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering*, s. 65.

<sup>61</sup> RÅ 1985 1:10.

<sup>62</sup> SkU 1984/85:2 s.7-8, RÅ 1985 1:10, RÅ 1988 ref. 65.

<sup>63</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 122-123.

<sup>64</sup> NJA 1988 s. 620.

<sup>65</sup> Se avsnitt 2.2.4.

synvinkel onödigt då tillskottsgivaren är ensam aktieägare. En ensam aktieägare har själv full kontroll över disponibel vinst och utdelning och kan därför själv avgöra när återbetalning skall ske, förutsatt att utdelningsbara medel finns att tillgå i bolaget. Har det mottagande bolaget flera aktieägare där samtliga lämnat proportionella tillskott, torde villkor om återbetalning också vara av underordnad betydelse civilrättsligt. Möjligen kan ett avtal om återbetalning förtydliga en gemensam ståndpunkt om återbetalningsplan.

Ur skatterättslig synvinkel är dock villkor om återbetalning betydligt viktigare. Det har sin bakgrund i att återbetalning av aktieägartillskott skatterättsligt kan betraktas som återbetalning av lån. Frågan huruvida återbetalningen rent faktiskt skall betraktas som utdelning eller återbetalning av lån har behandlats i praxis. En rad rättsavgörande får anses vägledande för bedömningen. Nedan följer några korta referat från den praxis som utvecklats på området.

### **2.5.1 RÅ 83 1:42**

I rättsfallet RÅ 83 1:42 hade ett aktiebolag, bolaget, lämnat ett villkorat tillskott till ett helägt dotterföretag. Bolaget hade sedan överlåtit innehavet i dotterföretaget genom försäljning till ett annat bolag där aktierna kom att utgöra lagertillgångar. Det nya moderföretaget hade dock planer på att avveckla bolaget men begärde dessförinnan återbetalning av tillskottet. RR ansåg i rättsfallet att det nya moderföretaget var skattepliktigt för återbetalningen såsom utdelning eftersom innehavet i dotterföretaget utgjorde lagertillgångar i företaget.

Då domslutet ansågs bryta mot tidigare praxis uppstod en diskussion i doktrinen angående utfallet.<sup>66</sup> Domen var visserligen logisk, sett utifrån en civilrättslig bedömning där ju återbetalningen alltid är utdelning.<sup>67</sup> Utifrån tidigare skatterättslig praxis var domen banbrytande.<sup>68</sup> Arvidsson menar att bakgrunden till utgången troligtvis har att göra med de speciella omständigheter som förelåg i rättsfallet, det vill säga att innehavet utgjorde lagertillgångar.<sup>69</sup>

### **2.5.2 RÅ 85 1:10**

I rättsfallet RÅ 85 1:10 som gällde ett förhandsavgörande hade en aktieägare, L, under några år lämnat villkorade aktieägartillskott till sitt bolag på sammanlagt 2 200 000 kronor. Inför ett eventuellt avyttrande av aktierna gällde frågan i målet hur en återbetalning av tillskotten skulle behandlas.

I ärendet refererade Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden till en av professor Knut Rodhe författad artikel<sup>70</sup> där han utreder och belyser de civilrättsliga frågetecknen. Nämnden skriver därefter:

---

<sup>66</sup> Arvidsson, R, SvSkT 2000 s. 867.

<sup>67</sup> 17 kap. ABL.

<sup>68</sup> RÅ 1949 ref. 17.

<sup>69</sup> Arvidsson, R, SvSkT 2000 s. 867.

<sup>70</sup> Rodhe, K, Balans nr 2 1981 s. 19-21.

*”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 villkorat aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skatterettsligt hänseende behandlas som en återbetalning av lån. Häriligger att nämnden har den uppfattningen att rättsfallet RÅ 83 1:42 inte kan tillskrivas generell räckvidd...”<sup>71</sup>*

RR gick i fallet även på nämndens uttalande i fråga om återbetalning av tillskott, med det tillägget att rätten till återbetalning av tillskottet, återbetalningsrätten, skall behandlas avskilt från aktierna. Detta medför, att vid en försäljning av aktierna i samband med en avyttring av återbetalningsrätten, skall dessa skatterettsligt behandlas var för sig. Tillskottet får således vid en avyttring inte medräknas i omkostnadsbeloppet för aktierna.

### **2.5.3 RÅ 1988 ref. 65**

I RÅ 1988 ref. 65, som även det var fråga om ett förhandsavgörande, hade en fysisk person förvärvat hälften av aktierna i ett bolag. Den tidigare ägaren hade två år tidigare lämnat aktieägartillskott på 40 000 kronor, och i samband med detta upprättat två reverser med villkor om återbetalning. Den fysiska person som förvärvade aktierna i bolaget erhöll något år efter förvärvet reverserna, den ena genom köp och den andra genom gåva. Då bolagets situation senare kom att förbättras uppstod frågan om återbetalningen av reverserna skulle inkomstbeskattas.

RR börjar sin framställning med en hänvisning till RÅ 85 1:10 där det slagits fast att en återbetalning av ett aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv inte skall inkomstbeskattas utan istället behandlas som en återbetalning av lån. RR påpekar även att en avyttring av aktierna, respektive återbetalningsrätten, skattemässigt skall behandlas var för sig. Därefter fortsätter RR sin framställning med:

*”En konsekvens av de ställningstaganden som gjorts i rättsfallet får anses vara att också en återbetalning, som görs till någon som genom oneröst eller benefikt fång övertagit tillskottsgivarens rätt, skall – om inte särskilda omständigheter föranleder annat (jfr situationen i RÅ83 1:42) – i beskattningshänseende behandlas som om fråga vore om en återbetalning av lån...”* RR fastslår slutligen att återbetalningen av reversen därmed inte skall inkomstbeskattas.

Genom domen förtydligar RR gällande rätt genom att poängtera att en återbetalning av aktieägartillskott, även till annan än tillskottsgivaren, skall behandlas som återbetalning av lån om denne förvärvat tillskottsgivarens återbetalningsrätt. Vad som dock inte är helt klart är vilka särskilda omständigheter som föranleder att en återbetalning kan betraktas som en utdelning.<sup>72</sup>

### **2.5.4 RÅ 1988 not. 567**

I förhandsavgörandet RÅ 1988 not. 567 hade makarna S lämnat villkorade aktieägartillskott till dels ett av dem tidigare ägt bolag X, och dels till bolag Y, som makarna också

---

<sup>71</sup> RÅ 85 1:10.

<sup>72</sup> Jfr RÅ 83 1:42.

tidigare ägt. Makarna överlät sedan också aktierna i Y till bolag X men behöll rätten till återbetalning. Då makarna sedan även överlätit aktierna i X till ett bolag ägt av M, men behållit återbetalningsrätten på tillskotten, uppstod fråga om M, vid en överlåtelse av återbetalningsrätten till honom eller bolaget X, skulle bli inkomstbeskattad för utdelning på en eventuell återbetalning.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden påtalade att återbetalning av aktieägartillskott i normalfallet, skattemässigt skall behandlas som återbetalning av lån. Därefter hänvisade nämnden även till RÅ 85 1:10 och påpekade att återbetalning av tillskott enbart i undantagsfall skall behandlas såsom utdelning ur skattesympunkt. Enligt nämndens mening fanns det ingen omständighet i målet som pekade mot att en återbetalning inte skulle betraktas som återbetalning av lån. Det poängterades även att en konsekvens av att återbetalning behandlas såsom lån, är att rätten till återbetalning behandlas som en fordran. RR gick i fallet helt på nämndens linje utan tillägg.

I doktrinen har Arvidsson tidigare hävdad att utgången av RÅ 83 1:42 i praktiken torde vara överspelad genom rättsfallen RÅ 85 1:10 och RÅ 1988 not 567. Han utesluter dock inte att en annan bedömning kan komma att ske, om den reella innebörden av en återbetalning i ett specifikt fall mer pekar på en ren utdelning.<sup>73</sup>

### 2.5.5 RÅ 2009 ref. 47 I

Två aktiebolag, Utvecklings AB Optimum och Optimum kredit AB, försattes under 1994 i konkurs. Bolagen hade den 30 december 1994 fordringar på totalt 16 737 244 kronor på koncernbolaget Tira AB. En fysisk person förvärvade den 30 december 1994 aktierna och fordringarna för 125 000 respektive 175 000 kronor. Dagen efter förvärvet överläts hälften av aktierna och fordringarna till en annan fysisk person, PB, som i samband med förvärvet omvandlade hälften av fordringarna till villkorade aktieägartillskott. Priset PB fick betala var 87 500 för fordringarna respektive 62 500 kronor för aktierna. År 1999 betalade Tira AB ut 740 000 kronor till PB varpå han i deklarationen redovisade utbetalningen som återbetalning av tillskotten och en total kapitalvinst på 652 500 kronor.<sup>74</sup>

SKV godkände dock inte utbetalningen till PB som återbetalning av lån då återbetalningen istället borde utgöra utdelning och att PB därigenom borde beskattas enligt de så kallade 3:12 reglerna, 57 kap. IL. Enligt SKV var syftet med transaktionen att kringgå 3:12 reglerna och att fallet borde utgöra en sådan särskild omständighet som föranleder att en återbetalning av tillskott skall beskattas såsom utdelning. SKV påtalar som alternativ grund för sin ståndpunkt att Skatteflyktslagen<sup>75</sup> är tillämplig.

RR klargjorde att huvudfrågan i målet gällde hur utbetalningen skulle behandlas ur skattesympunkt. Sedan konstateras att behandlingen av villkorade aktieägartillskott inte reglerats genom lagstiftning utan genom RRs praxis.<sup>76</sup> Därefter framhålls att praxis visar på att återbetalning av villkorade tillskott till tillskottsgivaren själv, skall behandlas som

<sup>73</sup> Arvidsson, R, SvSKT 2000 s. 870.

<sup>74</sup> 740 000 kr – 87 500 kr = 652 500 kr.

<sup>75</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>76</sup> RR hänvisar till RÅ 83 1:42, RÅ 1988 ref. 65, RÅ 2002 ref. 106, 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 215, RÅ 2002 not. 216, RÅ 2005 not. 82 och RÅ 2006 not. 162.



återbetalning av lån och att anspråket på återbetalningen är en tillgång som kan kapitalvinstbeskattas. RR framhåller sedan:

*”...P.B:s omvandling av sin fordran på bolaget till ett villkorat aktieägartillskott innebär att en kapitalvinstbeskattad tillgång (fordringen) ersätts med en annan sådan tillgång (anspråket på återbetalningen). Annat har inte framkommit än att anskaffningsutgiften för anspråket på återbetalningen är vad P.B. betalat för fordringen, dvs. 87 500 kr. Den del av det återbetalade beloppet som överstiger 87 500 kr utgör därmed kapitalvinst...”<sup>77</sup>*

Beträffande skatteflyktsfrågan gör RR ingen ändring av Kammarrättens bedömning i frågan. Kammarrätten konstaterar att P.B direkt medverkat till omvandlingen och att han därigenom undgår beskattning enligt 3:12 reglerna. Rätten anser även att det kan antas att skatteförmånen utgjort det övervägande skälet till handlingssättet. Gällande det fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen framhåller Kammarrätten att praxis, genom några rättsfall under slutet av 80-talet, fastställt att återbetalning av aktieägartillskott i princip skall behandlas som återbetalning av lån. Därefter konstateras att denna praxis även omnämnts i ett förslag om slopande av utskiftningsskatt.<sup>78</sup> Med anledning av detta anser Kammarrätten att den rättspraxis som finns på området varit känd av lagstiftaren utan att ändring kommit att ske i nuvarande lagstiftning. Med denna grund anser Kammarrätten därför att handlingssättet inte strider mot lagstiftningens syfte enligt 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

### 2.5.6 RÅ 2009 ref. 47 II

I RÅ 2009 ref. 47 II från 2009 som avgjordes samma dag som RÅ 2009 ref. 47 I, gällde frågan om en fysisk person skulle beskattas på en återbetalning av villkorat tillskott enligt 57 kap. IL. En fysisk person, IG, ägde samtliga aktier i ett moderföretag, IGC, hemmahörande i Luxemburg. Ett dotterföretag till IGC, JB, hade under 2001 förvärvat samtliga aktier i JÄBO. I samband med förvärvet köpte IG återbetalningsrätten till villkorade aktieägartillskott på JÄBO med ett nominellt värde på 17 417 000 kronor, för 10 000 kronor. Under år 2002 lämnade JB koncernbidrag till JÄBO varpå bolagsstämman under år 2003 beslutade att återbetalning skulle komma att ske med 1 000 000 kronor till IG. I 2004 års taxering deklarerade IG en kapitalvinst på 990 000 kronor för återbetalningen.

SKV ogillade IG:s deklARATION och ansåg att IG istället skulle beskattas enligt de så kallade 3:12 reglerna då omständigheterna måste vara sådana särskilda omständigheter, jfr RÅ 83 1:42 och RÅ 1988 ref. 65, som föranleder att återbetalningen skall betraktas som utdelning. SKV ansåg dessutom att en taxering enligt IG:s deklARATION måste strida mot lagstiftningens syfte.

RR konstaterade att utbetalningen till IG gjorts med medel tillhörande JÄBO och med anledning av återbetalningsanspråket som IG förvärvat. Därmed anser RR att IL inte ger stöd för att återbetalningen av tillskottet istället bör betraktas som utdelning.

---

<sup>77</sup> RÅ 2009 ref 47 I.

<sup>78</sup> Prop. 1990/91:54 s. 246 och 308

Beträffande skatteflyktsfrågan påtalade RR att IG kontrollerat bolagen genom sitt ägande i IGC och att återbetalningsanspråket på tillskotten enbart haft ett värde på grund av IG:s avgörande inflytande över JÄBO. RR anser även att det är ostridigt att koncernbidraget haft avgörande betydelse för att återbetalningen skett. Dessutom anses att förfarandets egentliga syfte varit att kringgå 3:12 reglerna för att istället enbart bli beskattad i inkomstslaget kapital. Med denna bakgrund fastslår RR att samtliga rekvisit i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda och att IG därmed skall beskattas för återbetalningen såsom utdelning och inom ramen för 3:12 reglerna, 57 kap. IL.

Två av regeringsråden var dock av skiljaktig mening gällande skatteflyktsfrågan. De vitsordade RRs domskäl gällande de första tre rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen. Beträffande det fjärde rekvisitet och frågan om förfarandet kan anses strida mot lagstiftningens syfte var de dock av annan uppfattning. De påpekar att den nu gällande praxis beträffande villkorade aktieägartillskott i huvudsak utvecklades under 1980-talet och att 3:12 reglerna infördes senare. Reglerna har enligt dem givit upphov till en handel med aktieägartillskott där förvärvare av ett fåmansbolag med fördel kunnat förvärva tidigare ägarens återbetalningsrätt på tillskott för att därmed undgå beskattning. Detta är enligt dem en direkt konsekvens av RRs praxis. De anser därför att en sedan tidigare etablerad praxis avseende återbetalning av fordringar inte kan anses strida mot en senare tillkommen lagstiftning gällande utdelning och kapitalvinst. Som grund för deras resonemang anfördes vidare att det i samband med att utskiftningsskatten slopades<sup>79</sup>, uttryckligen uttalades att någon ändring av gällande praxis beträffande återbetalning av villkorade tillskott inte var avsedd. Då uttalandet gjordes efter att 3:12 reglerna införts anser de att uttalandet ger stöd för att tidigare praxis även framöver skulle gälla beträffande återbetalning av aktieägartillskott. Inte heller det faktum att återbetalningen finansierats genom koncernbidrag eller av ett fåmansbolag bör påverka bedömningen menar de. Som jämförelse för det sistnämnda tar de upp två fall, RÅ 2007 ref. 85 och RÅ 2001 ref. 79 som gällde räntebetalningar från dotterföretag till ett investmentföretag i det förstnämnda och till en kommun i det andra fallet. Räntebetalningarna omvandlades genom förfarandet från ej avdragsgilla koncernbidrag till avdragsgilla räntebetalningar. I dessa fall ansåg inte RR att förfarandet kunde angripas med hjälp av skatteflyktslagen påttalar de.

### 2.5.7 Sammanfattning av praxis

Att domen RÅ 83 1:42 var banbrytande kan alla de artiklar som efter domen publicerades i skatterättslig litteratur påvisa.<sup>80</sup> Tillsammans med senare avgöranden, såsom RÅ 85 1:10, RÅ 1988 ref 65 och RÅ 1988 not 567, har dock debatten kring domen tystnats i doktrinen. Det finns idag, förutom RÅ 83 1:42, ingen praxis som tydliggör i vilka situationer och under vilka särskilda omständigheter en återbetalning skall beskattas såsom utdelning.

Klart är dock att en återbetalning av ett tillskott kan bli beskattat såsom utdelning genom tillämpning av skatteflyktslagen.<sup>81</sup> Frågan är bara om RR genom RÅ 2009 ref. 47 II tillräckligt tydligt har klargjort när en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott skall betraktas som en utdelning. Likhetera med RÅ 2009 ref. 47 I som avgjordes

---

<sup>79</sup> Prop. 1990/91:54 s. 308.

<sup>80</sup> Se bl.a. Grosskopf, G, SN 1984 s. 459-464.

<sup>81</sup> Se RÅ 2009 ref. 47 II.

samma dag är helt klart många. I båda fallen ansågs förfarandena innebära en väsentlig skatteförmån för dem vilket de båda ansågs ha medverkat till. RR ansåg dessutom att skatteförmånen, det vill säga undvikandet av beskattning enligt 3:12 reglerna, varit det övervägande skälet till förfarandet för dem båda. Vad som däremot ansågs skilja dem åt var att förfarandet i RÅ 2009 ref. 47 II ansågs strida mot lagstiftningens syfte enligt 2 § fjärde rekviritet skatteflyktslagen. I RÅ 2009 ref. 47 I påpekades att lagstiftaren måste ha känt till gällande praxis beträffande återbetalning av aktieägartillskott eftersom den omnämndes i samband med ett förslag om slopande av utskiftningsskatt.<sup>82</sup> Med detta som bakgrund kunde inte förfarandet anses strida mot lagstiftningens syfte enligt 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

I RÅ 2009 ref. 47 II fastställdes dock att förfarandet ansågs strida mot lagstiftningens syfte utan närmare förklaring. Visserligen finansierades återbetalningen genom ett koncernbidrag, men lagstiftaren måste enligt mig även i detta fall känt till gällande praxis på återbetalningar av aktieägartillskott och kunnat förutse ett liknande förfarande. Jag har stor förståelse för att RR inte vill öppna för en förutsättningslös handel med fordringsrätter där det enda syftet med förfarandet är att kringgå lagstiftningen. Dock måste det finnas en någorlunda tydlig skiljelinje mellan vad som är och vad som inte är skatteflykt. I dessa fall som anmärkningsvärt nog avgjordes samma dag har RR i vart fall inte tydliggjort skillnaden, snarare gjort skillnaden otydlig. Jag delar de skiljaktigas bedömning beträffande RÅ 2009 ref. 47 II och anser att lagstiftaren även i detta fall måste känt till möjligheten att genom koncernbidrag finansiera en återbetalning av tillskott. Förfarandet är varken särskilt kreativt eller anmärkningsvärt, trots att syftet med förfarandet enbart hade skattemässiga skäl. Frågan är om bedömningen hade blivit annorlunda om I.G. inte ansetts kontrollera bolagen eller om någon närstående haft kontrollen över bolagen. Med hänsyn till RRs tidigare praxis hade sannolikt återbetalningen betraktats som lån.

Trots RÅ 2009 ref. 47 I och II torde det dock vara helt klarlagt att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott, om inte vissa särskilda omständigheter föreligger, skatterättsligt skall behandlas som återbetalning av lån. Det står även klart att rätten till återbetalning och aktierna skall ses separat från varandra vilket medför att tillskottsbeloppet inte får tilläggas på omkostnadsbeloppet för aktierna. Oavsett om rätten till återbetalning avyttras tillsammans med aktierna, före eller efter aktieavyttringen, skall återbetalningen inte inkomstbeskattas för innehavaren av återbetalningsrätten.

En fråga som i vart fall inte explicit har klarlagts i praxis är hur återbetalningen skall behandlas då återbetalningsrätten överläts till tredje man, det vill säga till någon som varken direkt eller indirekt äger aktier i det mottagande bolaget. Algotsson har tidigare hävdats att slutsatserna av den rättspraxis som utarbetats under 1980-talet inte går att direkt tillämpa på en sådan situation då inget sådant rättsavgörande finns.<sup>83</sup> Arvidsson har dock kritiserat Algotssons uttalande och hävdats att RÅ 1988 ref. 65 stödjer en mer generell och analog räckvidd som är applicerbar även på överlåtelser till tredje man.<sup>84</sup> I RÅ 1988 ref. 65 där förvärvaren av återbetalningsrätten enbart ägde hälften av aktierna, påtalade RR ”[...] en återbetalning, som görs till någon som genom oneröst eller benefikt

---

<sup>82</sup> Prop. 1990/91:54 s. 246 och s. 308.

<sup>83</sup> Algotsson, T, SN 1993 s. 589.

<sup>84</sup> Arvidsson, R, SvSkT 2000 s. 873.

*fång övertagit tillskottsgivarens rätt, skall – om inte särskilda omständigheter föranleder annat (jfr situationen i RÅ83 1:42) – i beskattningshänseende behandlas som om fråga vore om en återbetalning av lån[...]*". Arvidsson menar att om RR haft för avsikt att begränsa räckvidden av den prejudicerande domen till enbart fall då mottagaren är aktieägare, hade RR uttryckligen angett att så är fallet.<sup>85</sup> RÅ 2009 ref. 47 II får nog idag anses ge visst stöd för Arvidssons ställningstagande att praxis generellt även omfattar överlåtelser till tredje man. Visserligen hade IG i RÅ 2009 ref. 47 II indirekt inflytande över JÄBO men det torde inte göra bedömningen annorlunda i frågan hur återbetalning till tredje man generellt skall behandlas. RR klargjorde i fallen att det inte inom ramen för IL fanns fog att betrakta återbetalningen av tillskotten som något annat än återbetalning av lån. RRs generella uttalanden i RÅ 1988 ref. 65 "...en återbetalning som görs till någon som genom oneröst eller benefikt fång övertagit tillskottsgivarens rätt..." är dessutom som Arvidsson påpekar relativt generell.

## 2.6 Överlåtelse av villkorade tillskott

Som framgår av den rättspraxis som finns gällande återbetalning av tillskott kan återbetalningsrätten överlåtas, antingen tillsammans med aktierna eller separat.<sup>86</sup> I RÅ 2009 ref. 47 fastslogs att återbetalningsrätten utgör en tillgång som kan komma att kapitalvinstbeskattas. Vid kapitalvinstberäkningen skall dock alltid aktierna och återbetalningsrätten beräknas separat.<sup>87</sup>

## 2.7 Villkorade tillskott vid konkurs

Då ovillkorade tillskott enligt praxis får medräknas i omskostnadsbeloppet för aktierna i bolaget, uppstår en avdragsgill kapitalförlust för aktieägaren vid konkurs.<sup>88</sup> Villkorade aktieägartillskott får däremot inte medräknas i omskostnadsbeloppet, vilket således påverkar möjligheterna till avdrag vid kapitalförlust. I 44 kap. 8 § 1st. IL fastställs att värdepapper anses avyttrade då det utgivande företaget försätts i konkurs. Frågan är då om en återbetalningsrätt på ett villkorat tillskott kan anses kvalificera sig som ett värdepapper, och anses vara utgivet av bolaget.

### 2.7.1 Begreppet värdepapper i 44 kap. 8 § IL

Begreppet värdepapper tillkom i samband med införandet av IL då det tidigare begreppet, finansiellt instrument, bland annat ansågs för begränsat i vissa fall.<sup>89</sup> Svar får således sökas i den idag upphävda 24 § 2 mom. i lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, herefter SIL, och i praxis. Då lagtexten i SIL inte definierade begreppet får härledning hämtas i förarbetet. I förarbetet till 24 § SIL framhålls att syftet med bestämmelsen var att stävja en konstlad handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument.<sup>90</sup> Någon definition av begreppet, finansiella instrument, finns däremot inte i att läsa i fö-

---

<sup>85</sup> Ibid. s. 873.

<sup>86</sup> Se avsnitt 2.5.

<sup>87</sup> RÅ 85 1:10.

<sup>88</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>89</sup> Prop. 1999/00:2 del I s. 502-509.

<sup>90</sup> Prop. 1989/90:110, del 1 s. 392.

rarbetet. Svar på frågan huruvida bestämmelsen i 44 kap. 8 § 1 st. IL, tidigare 24 § SIL, omfattar även villkorade aktieägartillskott får därför sökas i praxis.

### 2.7.1.1 RÅ 2002 not. 15

I RÅ 2002 not 15 gällde frågan om bestämmelsen är tillämplig på villkorade tillskott, det vill säga om villkorade tillskott kan anses kvalificera som ett av företaget utgivet värdepapper. I rättsfallet gjorde RR en relativt omfattande utredning av värdepappersbegreppet, tidigare finansiellt instrument, och uttalade att begreppet är vagt i sina konturer. Det påpekades även att precisionen av begreppet som finns definierat i civilrättslig lagstiftning<sup>91</sup> på värdepappersmarknadsområdet saknas i skatterättslig lagstiftning. För att finna innebörden av begreppet menar RR att svar får sökas i bestämmelsen syfte. Enligt förarbetet var syftet med 24 § 2 mom. SIL, nuvarande 44 kap. 8 § IL, att stävja en konstlad handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument, där enligt RR, handeln endast motiverades av den skattemässiga effekt en avyttring medföljde.

RR konstaterar även att förfarandet vid villkorade tillskott är ett avtal mellan tre parter, tillskottsgivaren, mottagaren eller bolaget och övriga aktieägare. Med bakgrund av att en återbetalning av villkorade tillskott sker inom ramen för bolagsstämans beslut, det vill säga aktieägarna, anser RR att bolaget enbart har en underordnad och närmast passiv roll. Fortsättningsvis konstateras att villkorade tillskott inte får ha karaktären av en skuld för bolaget. Som stöd för att villkorade tillskott inte får ha karaktären av en skuld för bolaget hänvisas till NJA 1988 s. 620 i rättsfallet. Därefter konstateras vidare att villkorade tillskott snarare utgör en svävande fordringsrätt som inte kan göras gällande mot bolaget förrän beslut har fattats om återbetalning på bolagsstämman. Med denna bakgrund konstaterar RR att bolaget i rättsfallet inte kan anses ha utgivit ett finansiellt instrument.

Även om RR i RÅ 2002 not. 15 grundar sin dom mot den bakgrund som förelåg i det specifika fallet, anser jag att rättsfrågan och uttalandena ger rättsfallet en mer generell räckvidd. En fråga RR inte specifikt besvarar är huruvida villkorade tillskott är ett värdepapper eller inte. Arvidsson menar dock att RR genom sitt sätt att angripa 24 § 2 mom. SIL, nuvarande 44 kap. 8 § IL, indirekt hävdar att alla slags fordringar inbegrips i bestämmelsen.<sup>92</sup> Därmed skulle således RR ha besvarat frågan. Tivéus synes dock vara av uppfattningen att frågan inte besvaras i rättsfallet och jag är beredd att hålla med honom.<sup>93</sup>

Ytterligare en reflektion från Tivéus är att han ifrågasätter synen på villkorade tillskott såsom en fordringsrätt.<sup>94</sup> Han påtalar att RR konstaterar att ett villkorat tillskott inte får ha karaktären av en skuld eller delägarrätt för bolaget, utan snarare en "...svävande fordringsrätt..."<sup>95</sup>, men att det därför kan ifrågasättas om det för tillskottsgivaren kan anses vara en fordringsrätt. Han menar att ett villkorat tillskott som är beroende av underliggande tillgångar istället skulle kunna sägas vara en option enligt 44 kap. 12 § IL

---

<sup>91</sup> Lag 1991:980 om handel med finansiella instrument, 1 §.

<sup>92</sup> Arvidsson, R, SvSkT 2003, s. 350-352.

<sup>93</sup> Tivéus, U, SN 2003, s. 218.

<sup>94</sup> Ibid. s. 218.

<sup>95</sup> RÅ 2002 not.15.

då återbetalningsrätten är beroende av det mottagande bolagets framtida medel och bolagsstämman beslut om återbetalning.<sup>96</sup> Utan att gå djupare in på Tivéus resonemang huruvida återbetalningsrätten till ett villkorat tillskott kan anses vara en option kan jag ändå vidhålla att hans resonemang är intressant. Att det finns stora skillnader mellan en återbetalningsrätt till ett villkorat tillskott och en vanlig fordran är helt klart. Som RR framhåller får inte det villkorade tillskottet för det mottagande bolaget vara en skuld förrän bolagsstämman beslutat om återbetalning. Om tillskottet skulle vara en skuld för bolaget är det en ren fordran och således inget aktieägartillskott.<sup>97</sup> Då 44 kap. 8 § IL fastslår att värdepappret dessutom skall vara utgivet av bolaget är det svårt att se hur ett villkorat tillskott någonsin kan anses vara utgivet av bolaget. Bolaget har ju som RR påtalar, en underordnad och närmast passiv roll. I RÅ 2002 ref. 106 fastslår RR med en närmast identisk argumentation som i RÅ 2002 not. 15 att villkorade tillskott inte kan anses vara ett av bolaget utgivet finansiellt instrument. Även om frågan huruvida ett villkorat tillskott kan anses vara ett värdepapper eller ej, i andra sammanhang kan vara intressant, saknar svaret dock betydelse här, då effekten av att villkorade tillskott enligt praxis inte anses vara ett av bolaget utgivet värdepapper, är att avdragsrätt enligt 44 kap. 8 § IL, saknas vid konkurs.

## 2.8 Fordringar vid konkurs

Som framgått av framställningen föreligger ingen avdragsrätt enligt 44 kap. 8 § IL för villkorade aktieägartillskott då ett bolag försätts i konkurs.<sup>98</sup> Bakgrunden till detta är att villkorade tillskott inte anses vara ett av bolaget utgivet värdepapper.<sup>99</sup> Frågan är då om fordringar kan anses utgöra ett av bolaget utgivet värdepapper enligt 44 kap 8 § IL.

### 2.8.1 RÅ 2002 ref. 105

I RÅ 2002 ref. 105 gällde frågan om en fordring på ett kommanditbolag kunde anses utgöra ett av bolaget utgivet finansiellt instrument enligt 24 § 2 mom. SIL, nuvarande 44 kap 8 § IL. Ett gift par var indirekt delägare i ett kommanditbolag som försattes i konkurs den 27 maj 1992. Enligt konkursbouppteckningen där de båda var bouppgivare hade paret en fordran samt ett regresskrav på bolaget om 7 287 781 respektive 2 613 049 kronor. Efter att konkursen avslutats yrkade mannen avdrag för sin del i deklarationen. SKV medgav inte avdraget då det bland annat ansågs att 24 § 2 mom. SIL inte omfattar finansiella instrument som utgivits av kommanditbolag.

RR framhåller till en början att begreppet bolag i 24 § 2 mom. SIL omfattar såväl aktiebolag som handelsbolag och därav också kommanditbolag. Därefter framhålls att syftet med bestämmelsen enligt förarbetena var att förhindra en konstlad handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument, något de tidigare reglerna framtvingade.<sup>100</sup> RR konstaterar även att det i lagtext och förarbeten saknas en definition av begreppet fi-

---

<sup>96</sup> Ibid. s. 218.

<sup>97</sup> NJA 1988 s. 620.

<sup>98</sup> Se avsnitt 2.7.

<sup>99</sup> RÅ 2002 not. 15.

<sup>100</sup> Prop.1989/90:110 Del I s. 392.

nansiellt instrument. Dock citeras ett uttalande från departementschefen där han framhåller följande:

*”Begreppet finansiella instrument är nytt för skattelagstiftningen. Det är hämtat från den terminologi som används av värdepappersmarknadskommittén. I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2, s. 298 f.) anges att med finansiella instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott från allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i ett värdepapperslöst system, omfattas de av begreppet finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex. optioner, omfattas av begreppet.”*

RR analyserar därefter det betänkande varpå departementschefen hänvisat till.<sup>101</sup> Bland annat konstateras att begreppet finansiellt instrument utgör ett samlingsbegrepp för alla instrument som handlas med på värdepappersmarknaden och att exempelvis optioner utfärdade av en enskild aktieinnehavare och baserade på dennes innehav är finansiella instrument. Det poängteras dock att sådana optioner inte är att anse som fondpapper vilket utgör en mindre avgränsad grupp av finansiella instrument såsom aktier, obligationer med mera. RR framhåller även att en definition av begreppet tillkommit i den civilrättsliga lagstiftningen såsom ett fondpapper eller annan rättighet som är avsedd för handel på värdepappersmarknaden.<sup>102</sup> Dock framhålls att innebörden av begreppet fått ett större användningsområde i SIL och nämner som exempel att andel i ekonomisk förening utgör finansiellt instrument trots att det inte är avsett för handel på värdepappersmarknaden.

Efter en genomgång av Skattelagskommitténs betänkande till IL där begreppet än en gång behandlas utförligt konstaterar RR att begreppet är vagt i sina konturer och saknar den precision som används på värdepappersmarknaden. RR kan därför inte ge något entydigt svar om begreppets innebörd. Efter att återigen konstatera syftet med 24 § 2 mom. SIL påpekas att uppgifterna om de aktuella fordringarna i målet är knapphändiga och att den enda dokumentation som finns är att de finns upptagna i konkursbouppteckningen. Slutligen fastslår RR:

*”För att en fordran skall kunna anses som ett av ett bolag utgivet finansiellt instrument (enligt nuvarande lagstiftning värdepapper) måste i vart fall krävas att fordringen genom bolagets försorg dokumenterats och konkretiserats gentemot den berättigade genom en utfärdad handling eller på annat sätt. Såvitt framgår av utredningen i målet är inte ens detta krav uppfyllt beträffande den åberopade fordringen. Rätt till avdrag föreligger därför inte.”*

### **2.8.2 RÅ 2002 ref. 115**

I RÅ 2002 ref. 115, där visserligen målet ännu en gång avsåg ett kommanditbolag, besvarade RR än en gång utförligt frågan. RR konstaterade till en början att ordalydelsen bolag i bestämmelsen omfattar alla bolag som utgör en juridisk person. Liksom i RÅ 2002 not. 15 framhåller de att begreppet värdepapper i 44 kap. 8 § IL härstammar från

<sup>101</sup> SOU 1989:72.

<sup>102</sup> 1 § lagen 1991:980 om handel med finansiella instrument. Se även nuvarande definition i 1 kap. 4 § i lag 2007:528 om värdepappersmarknaden.

det tidigare uttrycket finansiellt instrument i 24 § 2 mom. Efter att återigen konstatera att begreppet finansiellt instrument är vagt i sina konturer ur skattesynpunkt påtalar RR att innebörden av begreppet måste tolkas utifrån syftet med ett specifikt lagrum. Syftet med bestämmelsen i 24 § 2 mom. SIL enligt RR var att:

*”... förhindra en mer eller mindre marknadsmässig handel med finansiella instrument utan egentligt värde där handeln endast motiverades av den skattemässiga effekt som följde av en avyttring... För att en fordran skall kunna anses som ett av ett bolag utgivet finansiellt instrument (enligt nuvarande lagstiftning värdepapper) måste i vart fall krävas att fordringen genom bolagets försorg dokumenterats och konkretiserats gentemot den berättigade genom en utfärdad handling eller på annat sätt...”*

Med stöd av RÅ 2002 ref. 115 kan således fordringar vara ett av ett bolag utgivet värdepapper och avdragsrätt därav erhållas enligt 44 kap. 8 § IL om bolaget försätts i konkurs. Kravet är dock som RR påtalar att fordringen i vart fall dokumenterats och konkretiserats genom en utfärdad handling eller liknande.

### 2.8.3 RÅ 2004 ref. 142

I RÅ 2004 ref. 142 hade en fysisk person, LJ, mot revers lånat ut 1 000 000 kronor till ett av honom delägt bolag. Då bolaget försätts i konkurs yrkade LJ avdrag i deklarationen för den kapitalförlust han åsamkats. SKV nekade LJ avdrag på den grunden att fordringen inte utgjorde ett sådant finansiellt instrument som avsågs i 24 § 2 mom. SIL<sup>103</sup> och att Kammarrätten tidigare kommit fram till att ett enkelt skuldebrev i princip inte är avsett för allmän omsättning på börs eller likvärdig marknadsplats.

RR framhåller att frågan avser i första hand huruvida fordringen kan anses vara ett finansiellt instrument, och i andra hand om så är fallet, om det kan anses vara utgivet av bolaget enligt 24 § 2 mom. I likhet med domskälen i RÅ 2002 ref. 115 påtalar de att begreppet finansiellt instrument enligt 24 § 2 mom. SIL numera ersatts av begreppet värdepapper i 44 kap. 8 § 1 st. och att det i förarbetena<sup>104</sup> framgår att ingen materiell förändring av innebörden av regeln avsetts med ändringen. RR nämner även att det i förarbetena till IL<sup>105</sup> påpekats att den tidigare regleringen angående fordringsrätter i 29 § 1 mom. SIL kunde ge upphov till en tolkning att alla fordringsrätter utgör finansiella instrument. Med stöd av RÅ 2002 ref. 105 och 106 konstateras att en fordran kan utgöra ett finansiellt instrument om den har dokumenterats genom bolagets försorg och konkretiserats mot den berättigade med en utfärdad handling eller på annat sätt.

RR framhåller därefter att det i förarbetena till IL uttalats att 24 § 2 mom. SIL kan ha varit begränsande i sin innebörd och att bestämmelsen därför enbart skulle gälla vissa finansiella instrument. Dock påpekar RR att det i samma förarbete även uttalats att praktiskt taget alla fordringar utgör finansiella instrument. Utan att fastställa vad som gäller i frågan påtalas att praxis inte stipulerat något krav på utfärdaren av finansiella instrument att vända sig mot kapitalmarknaden. De anser därmed att något sådant krav inte finns

---

<sup>103</sup> Nuvarande 44 kap. 8 § 1 st. IL.

<sup>104</sup> Prop. 1999/00:2 Del II s. 509-510.

<sup>105</sup> Ibid. s. 510.



och att den i målet aktuella reversen får anses utgöra ett finansiellt instrument enligt 24 § 2 mom. SIL. Då reversen dokumenterats och tillkommit med bolagets aktiva medverkan anser RR att reversen även får anses utgiven av bolaget och att LJ därmed skall beviljas avdrag.

## 2.9 Gränsdragning mot personlig levnadskostnad

För mindre aktiebolag och i synnerhet för familjeföretagare torde gränsen mellan personliga levnadskostnader och näringsverksamhet vara mer diffus än för ägare av större aktiebolag. Enligt 9 kap. 2 § IL är personliga levnadskostnader inte avdragsgilla. Om en kapitalförlust anses kunna härledas till personliga levnadskostnader erhålles således inget avdrag. Några rättsavgöranden får anses vägledande för gränsdragningen.

### 2.9.1 RÅ 2000 ref. 45

I RÅ 2000 ref. 45 gällde frågan om en fysisk person skulle nekas avdrag för en kapitalförlust som uppkommit genom en försäljning av aktier i en golfbana, golfbolaget, på den grunden att förlusten utgjorde personlig levnadskostnad enligt dåvarande 20 § KL.

RR börjar sin framställning med att utreda frågan om 20 § KL<sup>106</sup> är tillämplig på realisationsvinstbeskattning av aktier. Det konstateras att det efter skattereformen år 1990 infördes en lagregel i 31 § 5 st. SIL som innebar ett avdragsförbud för realisationsförluster på egendom som innehafts för privat bruk. RR ställde sig därför frågande till om bestämmelsen motsatsvis skall tolkas som att avdragsrätt föreligger för andra realisationsförluster av liknande karaktär. RR konstaterar dock att det i förarbetena till bestämmelsen påpekas att realisationsförluster vid försäljning av egendom som innehafts för privat bruk, oftast beror på en förslitning som innehavaren genom personlig förbrukning gjort sig skyldig till.<sup>107</sup> RR drar därav den slutsatsen att bestämmelsen inte är avsedd att vara uttömmande och att 20 § 2 st. KL även är tillämplig på realisationsvinstbeskattning av aktier. I det aktuella fallet anser dock RR att det trots att vederbörande anses ha haft vissa privata förmåner genom aktieförvärvet och att inköpet sannolikt haft mer personliga anledningar än intresse för en ekonomisk placering, kan omständigheterna inte anses tillräckliga för att neka avdrag. Dock poängterar RR att så skulle kunna varit fallet, om realisationsförlusten uppkommit på grund av nyttjandet av golfanläggningen privat eller om villkoren för förvärvet typiskt sätt innebär en förlust vid en aktieförsäljning.

### 2.9.2 RÅ 2003 ref. 12

I RÅ 2003 ref. 12 hade en fysisk person med förlust sålt en regressfordran mot sin man och yrkade därav avdrag i deklarationen. Fordringen uppstod i samband med en husförsäljning då hon, enligt egen utsaga, tvingats av banken att lösa både sitt eget och mannens lån till banken då maken försatts i konkurs. SKV nekade avdraget då hon löst en annan persons lån i bank utan säkerhet och att hennes agerande saknade samband med näringsverksamhet.

RR konstaterar att hennes avyttring av fordringen är av sådan karaktär som enligt dåvarande 3 § 2 mom. SIL medför rätt till avdrag i inkomstslaget kapital. Omkostnadsbeloppet för ett sådant förvärv är enligt RR det belopp den skattskyldige erlagt till långgiva-

<sup>106</sup> Nuvarande 9 kap. 2 § IL.

<sup>107</sup> SOU 1989:33 Del II s. 196, prop. 1989/90:110 s. 476-477.

ren.<sup>108</sup> Med stöd av RÅ 2000 ref. 45 anger de dock att avdragsrätt inte föreligger om förlusten utgör personlig levnadskostnad enligt 20 § 2 st. KL, nuvarande 9 kap. 2 § 1 st. IL. RR framhåller fortsättningsvis att hänsyn vid en sådan bedömning även måste tas till förhållandena vid fordringens uppkomst. Därefter konstateras: *”Utlåning till närstående och ingående av borgensförbindelse för sådana person kan i allmänhet antas ha sådant samband med den personliga relationen att en förlust på grund därav har karaktär av personlig levnadskostnad, om inte den skattskyldige visar annat.”*. RR ansåg inte i det aktuella målet att den skattskyldige visat att så inte var fallet.

### 2.9.3 RÅ 2003 not. 56

I RÅ 2003 not. 56 hade en fysisk person, BC, en fordran uppgående till 1 050 000 kronor på ett aktiebolag, Charma AB, där han själv var styrelseledamot och hans hustru majoritetsägare. Enligt förvaltningsberättelsen upphörde verksamheten i bolaget den 15 januari 1991 varpå bolaget försattes i konkurs i juni månad samma år. Fordringen hade sin bakgrund i att BC till Nordbanken betalat in bolagets skulder den 2 februari 1991. Den 20 oktober 1991 överlät BC sin fordran till X för en krona. Då SKV i 2002 års taxering nekade BC avdraget överklagade han beslutet. Bakgrunden till SKV:s beslut var att fordringen enligt dem redan vid tillkomsten var att anse som värdelös.

RR börjar sin framställning med att, som i RÅ 2003 ref. 12, konstatera att avyttringen uppfyller kraven enligt dåvarande 3 § 2 mom. SIL som medför avdragsrätt i inkomstslaget kapital. Därefter framhålls dock att avdragsförbud föreligger enligt 20 § 2 st. om förlusten är att anse som en personlig levnadskostnad. Med likvärdig motivering som i RÅ 2003 ref. 12 konstaterar RR: *”...Utlåning till närstående eller ett av närstående ägt bolag kan i allmänhet antas ha sådant samband med den personliga relationen att en förlust på grund därav har karaktär av personlig levnadskostnad, om inte den skattskyldige visar annat...”*. Då omständigheterna vid fordringens tillkomst inte ansågs klarlagda anser RR att förlusten på fordringen får antas vara en personlig levnadskostnad.

### 2.9.4 Sammanfattning av praxis

Genom RÅ 2000 ref. 45 kan det konstateras att trots att avdragsrätt föreligger enligt reglerna om avdrag för kapitalförlust, nuvarande 48 kap. 19-24 §§ IL, kan avdragsrätt nekas med stöd av nuvarande 9 kap. 2 § IL. Visserligen avsåg rättsfallet aktier och således delägarätter, men genom RÅ 2003 ref. 12 och RÅ 2003 not. 56 kan det konstateras att motsvarande gäller för fordringar. I RÅ 2003 not. 56 klargör RR att då någon lånar ut medel till närståendes bolag finns ett antagande att lånet har ett sådant samband med den personliga relationen, att lånet betraktas som en personlig levnadskostnad. RR konstaterar även att den skattskyldige har att påvisa om så inte är fallet. I fallet ansåg RR att omständigheterna vid fordringens tillkomst inte var klarlagda. Utifrån den praxis som finns på området är det relativt otydligt vilka fall avdragsrätt för förlust inte kan ges. SKV påtalar i enighet med RR i RÅ 2003 not. 56 att vid utlåning och ingående av borgen för närståendes bolag, finns ett antagande att lånet respektive förbindelsen har ett nära samband med den personliga relationen och att bevisbördan ligger på den skattskyldige att visa att förlusten inte är en personlig levnadskostnad.<sup>109</sup> SKV påtalar därefter: *”Så är normalt fallet när tillskottet skett i ett skede där bolaget redan är på fallre-*

<sup>108</sup> RR stödjer sitt resonemang med RÅ 2001 ref 57.

<sup>109</sup> SKV:s ställningstagande 131 424735-09/111.

## Aktieägartillskott

*pet och där det kan antas att ingen utomstående skulle ha gjort samma tillskott. Situationen kan vara annorlunda om den närstående deltar på samma villkor och där det vid tidpunkten för investeringen finns en realistisk vinstchans.”* <sup>110</sup> Att som närstående låna ut medel till annans bolag bör således göras med stor försiktig då bevisbördan vid eventuell förlust åligger den skattskyldige.

---

<sup>110</sup> SKV:s ställningstagande 131 424735-09/111.

## 3 Omvandlingar

### 3.1 Allmänt

Som framgår av framställningen behandlas vanliga fordringar, ovillkorade och villkorade aktieägartillskott olika skatterättsligt. Ett ovillkorat tillskott får tilläggas på omkostnadsbeloppet vid försäljning av aktierna, vilket medför möjlighet till kompensation genom avdragsrätt för eventuell kapitalförlust vid en avyttring av aktierna. Då det mottagande bolaget försätts i konkurs, anses aktierna avyttrade enligt 44 kap. 8 § IL, och en kapitalförlust uppstår därmed. Såvida aktierna inte utgör näringsbetingade andelar är kapitalförlusten dessutom avdragsgill.<sup>111</sup>

Beträffande villkorade tillskott är situationen annorlunda. De får inte tilläggas på omkostnadsbeloppet på aktierna för tillskottsgivaren.<sup>112</sup> Då villkorade tillskott enligt praxis inte kvalificerar sig såsom, ett av bolaget utgivet värdepapper, föreligger heller ingen avyttring vid en konkurs.<sup>113</sup> Konsekvensen blir därför att innehavaren av återbetalningsrätten saknar möjlighet till avdrag för den kapitalförlust som rent faktiskt uppstår vid en konkurs. Detta medför att incitament ibland kan finnas för en omvandling av ett villkorat tillskott till ett ovillkorat.

Enligt 41 kap. 2 § IL avses med kapitalvinst och kapitalförlust vinst respektive förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Avyttringsbegreppet innefattar försäljning, byte och liknande överlåtelser av tillgångar.<sup>114</sup> I förarbetena till 1990 års skattereform påtalas att avgörande för om avyttring har skett är att egendomen eller del därav definitivt avhänsts ägaren.<sup>115</sup> I tidigare praxis har avyttring, i vissa fall, ansetts vara för handen då egendom helt utslocknats utan att byta ägare.<sup>116</sup>

### 3.2 Omvandling av fordringar till aktieägartillskott

Skälen att omvandla villkorade tillskott till ovillkorade är naturligtvis fler än för att omvandla fordringar till ovillkorade tillskott. Som framgått av framställningen är det dock inte helt givet att avdrag för en kapitalförlust enligt 44 kap. 8 § IL på en fordran medges då ett bolag försätts i konkurs.<sup>117</sup> Även om rättsläget har klarnat en del, kan det finnas skäl att omvandla en fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott. Detta för att få möjlighet att tillgodogöra sig fordringen på omkostnadsbeloppet för aktierna vilket är fallet med ovillkorade tillskott. Om en fordran har sin bakgrund i ett lån till närståendes bolag, finns stora risker att en eventuell förlust inte är avdragsgill vid en kapitalförlust.<sup>118</sup> För att ändå få möjlighet att tillgodogöra sig hela eller en del av fordringsbeloppet kan

<sup>111</sup> 25a kap. 5 § 2 st. IL, 42 kap. 1 § 2 st. IL.

<sup>112</sup> RÅ 85 1:10.

<sup>113</sup> RÅ 2002 not 15.

<sup>114</sup> 44 kap. 3 § IL.

<sup>115</sup> Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning, s. 392.

<sup>116</sup> RÅ 1984 ref. 60.

<sup>117</sup> Se avsnitt 2.8.

<sup>118</sup> Se avsnitt 2.9.

en omvandling göras innan bolaget hamnar på obestånd. Att fördela förluster till rätt avdragsfålla kan även det vara skäl till en omvandling.<sup>119</sup>

### 3.2.1 RÅ 2002 not. 216

I målet hade en fysisk person, JO, gått i borgen för en checkräkningskredit i aktiebolaget, LFAB, där JO även var delägare. LFAB försattes i konkurs år 1992 varpå JO år 1995 tvingades infria sitt borgensåtagande på 200 000 kronor. Då JO därigenom hade en regressfordran mot bolaget, begärde han att få omvandla sin fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott den 7 juni 1995. Konkursförvaltaren godkände omvandlingen. Mot denna bakgrund redovisade JO i sin självdeklaration år 1996 en realisationsförlust på 140 000 kronor. SKV avslog avdraget.

RR fastslår att frågan i målet är om JO skall anses ha lämnat ett aktieägartillskott som ökar omkostnadsbeloppet för aktierna och därigenom ger en rätt till avdrag för realisationsförlusten i 1996 års taxering. Till en början påpekar RR att vid en avyttring av aktier och vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust, får enligt praxis ovillkorade tillskott medräknas som en omkostnad för aktierna. Därefter framförs vidare att med avyttring avses, försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse enligt 24 § 2 mom. SIL.<sup>120</sup>

RR anför fortsättningsvis att avdragsrätt för en realisationsförlust enligt 24 § 4 mom. SIL, inträder först sedan förlusten är definitiv. Syftet med aktieägartillskott, framhåller RR, är att öka bolagets tillgångar utan att samtidigt öka bolagets skulder, samt att tillskottet kan utgöras av såväl kontanta medel som andra tillgångar. RR påpekar dock, att vid tillskott genom andra tillgångar än kontanta medel, kan tillskott inte anses ske med högre belopp än tillskottets värde vid tidpunkten för tillskottet. Då JO:s aktieägartillskott skett flera år efter att bolaget försatts i konkurs och genom omvandling av fordran, menar RR att inget tyder på att fordringen haft något marknadsvärde vid omvandlingen. Den enda effekt som åstadkommits genom omvandlingen, menar RR, är att minska dess skulder och därigenom det sammanlagda underskottet. Mot denna bakgrund hävdar RR att något ovillkorat tillskott som höjer omkostnadsbeloppet på aktierna inte kan anses ha lämnats.

Målet avser således omvandling av regressfordran till ovillkorat tillskott. Den fråga RR besvarar är om JO skall anses ha lämnat ett ovillkorat tillskott genom att rent faktiskt ha eftergett sin fordran. De går i målet inte in på om omvandlingen i sig, det vill säga eftergivandet av fordran till att börja med är en avyttring. Enligt min mening hade det varit naturligt att först utreda om eftergivandet av fordringen innebär att den avyttrats och därefter utreda frågan om ett ovillkorat tillskott kan anses ha lämnats. Anledningen till att RR inte gick in i den frågan kan givetvis vara att frågan ansågs självklar eller att jag inte uppfattar deras retorik på ett korrekt sätt. Palmström och Fredriksson har påpekat att domen är svårtolkad och att olika frågor tycks ha besvarats i instanserna.<sup>121</sup> De anser även att frågan huruvida omvandlingen innebär att fordringen avyttrats inte har besvarats i domen.<sup>122</sup> Enligt Arvidsson var dock domen både "...följdriktig och konse-

<sup>119</sup> Se 48 kap. 20-24 §§ IL.

<sup>120</sup> Nuvarande 44 kap. 3 § IL.

<sup>121</sup> Palmström, P & Fredriksson, A SN 2003 s. 766.

<sup>122</sup> Ibid. s. 769.

*kvent... ”.*<sup>123</sup> Han baserar sitt uttalande på att domen enligt grundläggande beskattningsprinciper fastslår att omvandling av regressfordran till ovillkorat aktieägartillskott innebär att regressfordran skattepliktigt är avyttrad.<sup>124</sup> Jag anser att en sådan tolkning var att gå en aning för långt. Att Arvidsson i artikeln behandlar flera viktiga avgöranden tillsammans kan givetvis påverka hans slutsatser. Tivéus är även han av uppfattningen att avyttringsfrågan gällande fordringen indirekt har besvarats genom att domen.<sup>125</sup>

Efter domen har Kammarrätterna i ett flertal fall nekat avdrag för förlust på fordringar som omvandlats till ovillkorade tillskott.<sup>126</sup> Även SKV skriver i ett numera upphävt ställningstagande från år 2005 att omvandling av fordran inte är att anse som en avyttring.<sup>127</sup>

### 3.2.2 RÅ 2009 ref. 41

I målet hade en fysisk person, E.J, omvandlat en fordran på ett av honom ägt aktiebolag, JAB. Omvandlingen skedde den 27 oktober 2002 och motsvarade 544 950 kronor. Bolaget försattes i konkurs den 20 november 2002 och E.J yrkade därför avdrag i deklARATIONEN för en kapitalförlust på 544 950 kronor under år 2003. SKV medgav inte avdraget på den grunden att omvandlingen skatterättsligt inte utgjorde en avyttring.

RR börjar med att konstatera att huvudfrågan i målet är huruvida fordringen avyttrats genom förfarandet och om en avdragsgill förlust därav har uppkommit. Det framhålls att med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar enligt 44 kap. 3 § IL. Efter att ha påpekat att avyttringsbegreppet i IL tillkommit genom 1990 års skattereform refererar RR från förarbetet.<sup>128</sup> Det anges att avyttringsbegreppet i praxis fått en vid innebörd och att avgörande för om en avyttring kommit till stånd är att egendomen definitivt avhänts ägaren. Det påpekas även att avyttring ansetts ha skett då egendom eller del därav utslocknat utan att ägare har bytts. RR ger även exempel på situationer för att visa på hur vitt avyttringsbegreppet är. Det nämns att en ändring i bolagsordningen, vilket inneburit ökad eller minskad rätt till utdelning för ett visst aktieslag, i praxis ansetts innebära att aktierna avyttrats.<sup>129</sup> Dock poängteras att en omvandling av ett aktieslag till ett annat, då varken bolagets aktiekapital, förmögenhetsmassa eller aktiernas andelstal ändrats, enligt praxis inte ansetts utgöra en avyttring.<sup>130</sup> RR konstaterar sedan att tillskott utan krav på återbetalning, ovillkorade tillskott, enligt praxis fått medräknas på omkostnadsbeloppet för aktierna, vilket således påverkat kapitalvinstberäkningen. Därefter fortsätter RR med:

---

<sup>123</sup> Arvidsson, R, SvSkT 2003 s. 341.

<sup>124</sup> Ibid. s. 340.

<sup>125</sup> Tivéus, U, SN 2003 s. 224.

<sup>126</sup> Se bl.a. Mål nr. 4895-05 Kam.R. i Stockholm 2006-06-30, mål nr. 4234-05 Kam.R. Stockholm 2006-06-30, mål nr. 3440-05 Kam.R. Jönköping 2006-10-25, mål nr. 3441-05 Kam.R. Jönköping 2006-10-25.

<sup>127</sup> SKV ställningstagande 131 478187-05/111.

<sup>128</sup> Prop. 1989/90:110 s. 392 och s. 710.

<sup>129</sup> RÅ 1997 ref. 81, RÅ 2000 ref. 44 och RÅ 2005 ref. 76.

<sup>130</sup> RÅ 84 1:1.

*”Rättsfallet RÅ 2002 not 216 avsåg omvandling av en fordran på ett bolag till ett ovillkorat aktieägartillskott (jfr också 2002 ref.107 som gällde omvandling av ett villkorat aktieägartillskott). RR fann att annat inte framkommit än att fordringen saknade marknadsvärde och att effekten av omvandlingen för bolaget endast var att dess skulder och sammanlagda underskott minskat. Något ovillkorat aktieägartillskott som kunde medföra en höjning av omkostnadsbeloppet för aktierna ansågs inte ha lämnats...”.*

Därefter går RR in på bedömningen i det aktuella målet och konstaterar att E.J:s lämnade tillskott innebär att fordringen upphört och att innebörden för bolaget därmed är att det egna kapitalet ökat med motsvarande belopp. Därefter fastslås slutligen att: *”Även om bolagets ekonomiska situation vid tillskottet var sådant att E.J:s fordran då kan antas ha saknat marknadsvärde, får åtgärden skattemässigt anses innebära att fordringen avyttrats. E.J är således berättigad till yrkat avdrag för kapitalförlust...”.*

Två regeringsråd var dock av annan åsikt och anförde att liksom i rättsfallet RÅ 2002 not. 216 bör fordringen i det aktuella målet sakna ett marknadsvärde, vilket innebär att avståndet från fordran inte leder till någon ökning av omkostnadsbeloppet på aktierna. Med denna bakgrund menar de att ingen ersättning kan anses ha utgått för fordringen och att någon avyttring därav inte skett.

Genom RÅ 2009 ref. 41 har RR på ett tydligt sätt klargjort att omvandling av en fordring till ett ovillkorat aktieägartillskott innebär att fordringen skall anses avyttrad. Detta gäller trots att fordringen i målet kunde anses sakna något marknadsvärde. Tillsammans med RÅ 2002 not. 216 får det anses stå klart att detta gäller oavsett om det ovillkorade tillskottet efter omvandlingen enbart innebär att bolagets skulder och sammanlagda underskott minskat. Som RR indirekt påtalar innebär en minskning av bolagets skulder och sammanlagda underskott i sammanhanget att bolagets egna kapital samtidigt ökar i motsvarande mån.

### **3.2.3 Mål nr. 4730-31-06<sup>131</sup>**

I mål nr. 4730-31-06 hade en fysisk person, S.R, den 17 juli 2002, lånat ut 117 000 kronor till ett bolag, PCAB, där han själv var delägare. Den 20 augusti samma år lämnade S.R ett ovillkorat aktieägartillskott till bolaget genom att avstå anspråket på fordringen. Dagen efter omvandlingen försattes bolaget i konkurs. S.R yrkade därmed avdrag i deklARATIONEN för den kapitalförlust han ansåg ha åsamkats genom omvandlingen av fordringen. SKV nekade S.R avdrag och anförde i RR att omvandling av en fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott, då bolaget är på obestånd och fordran värdelös, inte kan anses utgöra en avyttring. SKV hävdar att det snarare är fråga om ett ackord eller eftergift av fordran och att vederlag är avgörande för att skilja en avyttring från benefiska överlåtelse.

RR anför en identisk formulering som i RÅ 2009 ref. 41 och fastslår att omvandlingen är att anse som en avyttring, trots att fordringen kan antas ha saknat något marknadsvärde. De två regeringsråd som var skiljaktiga i RÅ 2009 ref. 41 var även skiljaktiga i detta mål och anförde även här en identisk formulering.

---

<sup>131</sup> Målet avgjordes samma dag som RÅ 2009 ref. 41.

### 3.2.4 Rättsläget gällande omvandling av fordringar

Efter RÅ 2009 ref. 41 och mål nr. 4730-31-06 som avgjordes samma dag har SKV utgivit en ny styrsignal där de medger att avdrag för förlust medges även om fordringen kan antas sakna något marknadsvärde vid en omvandling. Att det i ett sådant fall skulle röra sig om en avyttring uttrycks inte explicit. Det medges dock att om fordringen har ett visst värde är det en form av byte och således en avyttring. Även om kontentan av SKV:s ställningstagande blir densamma som i RRs domar från år 2009 har SKV uppenbarligen tolkat domen på ett anmärkningsvärt sett. RR påtalar uttryckligen i RÅ 2009 ref. 41 att E.J:s lämnade tillskott, det vill säga eftergivandet av fordringen, innebär att fordringen upphört och att det egna kapitalet i bolaget därmed ökat i motsvarande mån. Sedan konstateras att ” Även om bolagets ekonomiska situation vid tillskottet var sådant att E.J:s fordran då kan antas ha saknat marknadsvärde, får åtgärden skattemässigt anses innebära att fordringen avyttrats. E.J är således berättigad till yrkat avdrag för kapitalförlust... ”. Vad som eventuellt varit oklart i RRs domskäl har jag svårt att se.

I RÅ 2002 not. 216 konstaterades att då fordringen även i det fallet antogs något sakna något marknadsvärde innebar omvandlingen inte att något tillskott som kunde anses öka omkostnadsbeloppet för aktierna hade skett. Med hänsyn till, och tillsammans med 2009 års domar, tolkar jag innebörden av domen som att omvandlingen även i det fallet var att anse som en avyttring av fordringen, men att något tillskott som kunde anses öka omkostnadsbeloppet på aktierna inte hade skett. I fallet hade tillskottsgivaren vid omvandlingen redan ökat omkostnadsbeloppet på aktierna och yrkade avdrag för hela förlusten vid konkursen. Som nu har klarlagts är frågan huruvida eftergivandet av fordringen innebär en avyttring vid omvandlingen, och frågan om något tillskott som ökat omkostnadsbeloppet på aktierna, två frågor som bör utredas var för sig och i tur och ordning.

## 3.3 Omvandling av villkorade aktieägartillskott till ovillkorade

Frågan är hur en omvandling från ett villkorat tillskott till ett ovillkorat bör behandlas och om omvandlingen är att anse som en avyttring. En rad avgöranden får anses vägledande för bedömningen.

### 3.3.1 RÅ 2002 ref 107

I målet hade en fysisk person, PW, lånat ut 250 000 kronor till ett bolag, TAB, där han var hälftendelägare. Under år 1992 omvandlade PW sin fordran till ett villkorat aktieägartillskott. I maj år 1993 utfärdade sedan PW en handling där han avstod från återbetalningen. Bolaget försattes sedermera i konkurs den 20 juli år 1993. Efter att konkursen avslutats yrkade PW avdrag för realisationsförlusten på aktierna. I avdraget hade PW medräknat tillskottet. SKV nekade PW avdrag för tillskottet med motiveringen att avdrag inte medges för aktieägartillskott.

RR började sin framställning med att poängtera att aktieägartillskott både kan ges i form av kontanta medel och andra tillgångar. Vid aktieägartillskott i form av andra tillgångar kan, enligt RR, tillskottets värde inte uppgå till mer än värdet på tillgången vid tillskottets lämnande. Då villkorade och ovillkorade tillskott har sådana skilda karaktärer menar RR att detta även måste gälla vid omvandling av villkorade tillskott till ovillkorade.



Enligt konkursförvaltaren var bolaget på obestånd senast i början av mars och troligen tidigare. RR ansåg med hänsyn till bolagets tillstånd vid omvandlingen, att det villkorade aktieägartillskottet måste anses ha varit värdelöst, och att något ovillkorat tillskott som höjer omkostnadsbeloppet för aktierna därför inte kan anses ha lämnats.

I rättsfallet uttalar inte RR explicit att omvandling av villkorade tillskott till ovillkorade innebär en avyttring. Enligt Arvidsson framgår det dock indirekt genom valet av tidpunkt för bedömningen av tillgångens marknadsvärde.<sup>132</sup> Han menar att RR, genom att inte ha ökat aktiernas anskaffningsvärde med värdet på återbetalningsrätten vid omvandlingen av fordringen till det villkorade tillskottet, indirekt visar att omvandlingen av det villkorade tillskottet till ovillkorade är en avyttring. Han påpekar vidare att då RR utgår från det uppskattade värdet av återbetalningsrätten vid omvandlingen år 1993 istället för anskaffningsvärdet av återbetalningsrätten vid omvandlingen år 1992, brister kontinuiteten dem emellan.<sup>133</sup> I en senare skriven artikel har Arvidsson påtalat att RR aldrig hade diskuterat storleken på omkostnadsbeloppet för aktierna om de inte ansåg att omvandlingen är att anse som en avyttring.<sup>134</sup> Att avgörandet inte tydligt besvarat frågan huruvida omvandling utgör en avyttring visar dock SKV:s numera upphävda ställningstagande som kom ut under 2005.<sup>135</sup> I ställningstagandet utgår SKV från att omvandlingar när bolag är på obestånd inte är att anse som avyttringar.

### 3.3.2 RÅ 2005 not. 82

I RÅ 2005 not 82 som gällde ett förhandsbesked, ägde ett bolag, A, hälften av aktierna i ett annat bolag, X. A lämnade under ägandet villkorade aktieägandetillskott till X på totalt 225 000 000 kronor. Vid en koncernintern försäljning av aktierna och återbetalningsrätten den 30 juni 2003, överlät A dessa till ett annat bolag, B. Köpeskillingen för återbetalningsrätten utgjorde 9 000 000 kronor vilket resulterade i en kapitalförlust på totalt 216 000 000 kronor (9 000 000 - 225 000 000). Då B hade för avsikt att omvandla de villkorade tillskotten till ovillkorade, uppstod fråga om A därigenom kunde få avdrag för kapitalförlusten. Som förutsättning i förhandsbeskedet angavs att köpeskillingen inte understeg marknadsvärdet.

Skatterättsnämnden börjar sin framställning med att konstatera att A är berättigad till avdrag för kapitalförlusten när en omständighet inträffar, som innebär att de villkorade tillskotten inte längre existerar eller innehas av en juridisk person i intressegemenskap. Såsom grund för detta hänvisas till numera upphävda 25 kap. 30, 28 §§ IL. Skatterättsnämndens första rättsfråga består i att utreda huruvida en omvandling av de villkorade tillskotten till ovillkorade tillskott är att anse som en avyttring. Genom hänvisning till RÅ 2002 ref. 107 konstaterar nämnden att värdet av ett villkorat aktieägartillskott vid omvandling till ett ovillkorat tillskott, skall anses vara värdet vid omvandlingstillfället och att omvandlingen därav får anses som en avyttring. Som en följd av detta anser nämnden att de villkorade tillskotten efter omvandlingen inte längre existerar och att avdrag därför bör medges för A på den kapitalförlust överlåtelsen innebar.

---

<sup>132</sup> Arvidsson, R, SvSkT 2003 s. 344-345.

<sup>133</sup> Ibid. s. 344-345.

<sup>134</sup> Arvidsson, R, SvSkT, 2005 s. 711.

<sup>135</sup> SKV:s ställningstagande 131 478187-05/111.

RR ändrar Skatterättsnämndens beslut och anför att omvandlingen av de villkorade tillskotten till ovillkorade, innebär att de villkorade tillskotten inte längre existerar. På denna punkt är således RR och Skatterättsnämnden överens. Beträffande uträkningen och uttalandet av Skatterättsnämnden att A är berättigad till en kapitalförlust på 216 000 000 kronor håller RR inte med. Detta då beloppet är högst osäkert och baserat på en förutsättning att köpeskillingen för aktieägartillskottet inte understeg marknadsvärdet vid överlåtelsen. Då ytterligare uppgifter angående förlusten saknas och det faktum att transaktionen vidtagits inom en koncern, anser RR att det är omöjligt att bedöma storleken på förlusten och därmed avdraget. Skatterättsnämnden borde därför enligt RR:s mening inte ha tillagt den förutsättningen, att köpeskillingen för aktieägartillskottet inte understeg marknadsvärdet.

Även om RR enbart diskuterar Skatterättsnämndens beräkningar på förlusten, uttalar de sig inte direkt i frågan om omvandling utgör en avyttring eller ej. Arvidsson anser att RR, liksom i RÅ 2002 ref 107, genom domen återigen bekräftar att omvandling av villkorade tillskott till ovillkorade är att anse som en avyttring i skattehänseende.<sup>136</sup> Trots att RÅ 2005 not 82 avkunnades den 27 juni 2005, kom SKV ut med sitt numera upphävda ställningstagande den 8 november samma år, där de påtalar att omvandlingar, då bolag är på obestånd, inte är att anse som avyttringar.<sup>137</sup> Även om SKV har en fiskal ställning får deras ställningstagande nog ses som ett bevis på RRs otydlighet i frågan.

### 3.3.3 Kammarrättsavgöranden

Även om Kammarrättens domar inte har något prejudikatvärde kan de vara intressanta för att se hur RRs praxis tolkas i de lägre instanserna.

#### 3.3.3.1 Mål nr 5469-06<sup>138</sup>

I målet hade ett aktiebolag, Eskla, under åren 2001 och 2002 lämnat villkorade aktieägartillskott till ett intressebolag, Smelink, på totalt 10 253 000 kronor. I juni månad 2003 beslutade Eskla att avstå från återbetalningskravet och därigenom omvandla de villkorade tillskotten till ovillkorade tillskott. Då återbetalningsrätten vid omvandlingstillfället hade ett marknadsvärde på 0 kronor, yrkade Eskla avdrag i deklarationen för en kapitalförlust på 10 253 000 kronor.

Kammarrätten påtalade i domen, att avgörande för om det yrkade avdraget skulle medges, var att omvandlingen inom ramen för 25 kap. 3 § IL var att anse som en avyttring. Utan närmare motivering fastslog Kammarrätten att omvandlingen av de villkorade tillskotten inte är att anse som en avyttring och att avdrag för kapitalförlusten därför nekas.

Kammarrättsassessor Per Holmstad var dock skiljaktig och gjorde en, enligt min mening, utförlig och välarbetad framställning av sin ståndpunkt i målet. Även om Holmstads skiljaktighet i sig inte har något rättsvärde är det ur argumentationssynpunkt intressant. Han medgav i likhet med Kammarrättens ståndpunkt, att huvudfrågan i målet gällde huruvida omvandlingen medförde en avyttring eller ej. Holmstad börjar med att konstatera att begreppet avyttring enligt 44 kap. 3 § IL infördes i samband med skattere-

---

<sup>136</sup> Arvidsson, R, SvSkT 2005 s. 715.

<sup>137</sup> SKV:s ställningstagande 131 478187-05/111.

<sup>138</sup> Kammarrätten i Stockholm 2007-03-26.

formen år 1990 i dåvarande 24 § 2 mom. SIL. Han fortsätter med att referera till förarbetena, prop. 1989/90:110 s. 392, där det poängterades att avgörande för huruvida en avyttring skett är att egendomen eller del därav definitivt avhänts ägaren. Holmstad skriver även att tidigare praxis i vissa fall fastslagit att så är fallet. Exempel på detta är, menar han, RÅ 1997 ref. 81 där RR fastslog att omvandling från ett aktieslag till ett annat, med ökad eller minskad rätt till utdelning, i princip är en avyttring. Vidare konstaterar Holmstad att RR i RÅ 2003 not. 107 fastslog Skatterättsnämndens förhandsbesked. I förhandsbeskedet gällde fråga om en ändring av villkoren i ett optionsprogram. Skatterättsnämnden fastslog i förhandsbeskedet att ändringen i villkoren skulle innebära en väsentlig förändring för optionsinnehavarna och att avyttring därav skulle anses ske. Vidare hänvisar han även till RÅ 2002 ref. 107 där fråga gällde omvandling av villkorat aktieägartillskott till ovillkorat.<sup>139</sup> I Holmstads framställning omnämns även en artikel av Lennart Staberg från Skattenytt 2005 s. 143-156 där Staberg refererar ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden från den 3 mars 2003. Förhandsbeskedet gällde huruvida ett bolag kunde få avdrag för en kapitalförlust i samband med nedsättning av en lånefordran. Skatterättsnämnden konstaterade att en avyttring skett då eftergiften av lånefordran fick anses affärsmässigt motiverad. Bakgrunden till Skatterättsnämndens ståndpunkt var att betalningsuppgörelsen ansågs som en avveckling av den ursprungliga lånefordran. Holmstad konstaterar vidare att med avyttring avses onerösa överlåtelser men att detta inte innebär att avyttringen måste ske mot vederlag. Som stöd härför anför Holmstad Skatterättsnämndens återgivna besked i Stabergs artikel där borgenären eftergav en del av fordran och avyttring ansågs ha skett därför.<sup>140</sup> Vidare anför han att RR i RÅ 2005 not. 82<sup>141</sup> ansåg att en omvandling av villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat tillskott innebar att det villkorade tillskottet definitivt avhänts tillskottsgivaren. Med anledning av att SKV i målet inte gjort gällande att Eskla genom omvandlingen velat åstadkomma en gåva och att inget i målet tyder på att omvandlingen är annat än affärsmässigt motiverad, anser Holmstad att en avyttring därmed har skett.

### 3.3.3.2 Mål nr 2329-07<sup>142</sup>

I målet hade en fysisk person, KH, lämnat ett villkorat aktieägartillskott om 300 000 kronor till Khulturbygge AB. Den 19 augusti 2004 omvandlades det villkorade tillskottet till ett ovillkorat. Fyra dagar efter omvandlingen, den 23 augusti, försattes bolaget dock i konkurs. KH yrkade därmed avdrag för den kapitalförlust han ådrog sig genom konkursen och medräknade det ovillkorade aktieägartillskottet. SKV ansåg att omvandlingen inte var att anse som en avyttring och nekade avdrag för tillskottet.

Kammarrätten fastställer att frågan i målet är om Hultgrens omvandling är att anse som en avyttring enligt 44 kap 3 § IL. Genom hänvisning till RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 216 och RÅ 2005 not. 82 menar Kammarrätten att det får anses framgå, att omvandling av fordran till ovillkorat aktieägartillskott, utgör en avyttring enligt IL:s mening. Vidare påpekas att förhållandena i RÅ 2002 ref. 107<sup>143</sup> var likartade och att RR

<sup>139</sup> Se avsnitt 3.3.1.

<sup>140</sup> Staberg, L, SN 2005 s. 143-156.

<sup>141</sup> Se avsnitt 3.3.2.

<sup>142</sup> Kammarrätten i Göteborg 2008-05-19.

<sup>143</sup> Se avsnitt 3.3.1.

där konstaterade att villkorade och ovillkorade aktieägartillskott har skilda karaktärer. Med ytterligare stöd av RÅ 2002 not. 215, menar Kammarrätten att ett villkorat tillskott har karaktären av en svävande fordringsrätt och att sakliga skäl därför saknas att inte behandla omvandlingar av villkorade tillskott till ovillkorade annorlunda än omvandlingar av vanliga fordringar. Mot denna bakgrund menar Kammarrätten att omvandlingen i målet är en avyttring.

### 3.3.4 Rättsläget gällande omvandling av villkorat tillskott

Det finns idag inget Regeringsrättsavgörande där det explicit framgår att omvandling av villkorade tillskott till ovillkorade är att anse som en avyttring då bolaget är på obestånd. I RÅ 2002 ref. 107 ansågs det villkorade tillskottet vara värdelöst i samband med att P.W. eftergav rätten till återbetalning, således omvandlade tillskottet, och att något ovillkorat tillskott som medförde en ökning av omkostnadsbeloppet därför inte kunde anses ha lämnats. Arvidsson har hävdats att RR, genom att ha prövat frågan gällande värdet på det ovillkorade tillskottet, också indirekt konstaterat att omvandlingen innebär en avyttring av tillskottet.<sup>144</sup> Även om jag förstår Arvidssons resonemang anser jag att så inte behöver vara fallet. I fallet hade P.W. år 1992 omvandlat en fordran på bolaget till ett villkorat tillskott för att därefter i maj år 1993 efterge återbetalningsrätten. Då bolaget därefter gått i konkurs yrkade han avdrag för omkostnadsbeloppet på aktierna, inklusive det medräknade tillskottet. RR konstaterade enbart i målet att något ovillkorat tillskott som ökar omkostnadsbeloppet för aktierna inte lämnats. Att utifrån det dra slutsatsen att omvandlingen av det villkorade tillskottet utgör en avyttring anser jag vara att gå för långt. Genom att först angripa huvudfrågan i målet behövde RR inte utreda hurvida omvandlingen av det villkorade tillskottet innebar en avyttring eller inte. Jag tycker dock att Arvidssons slutsats följer ett logiskt resonemang och att förutsättningarna borde ha utretts innan huvudfrågan analyserades, även om så inte var nödvändigt för att besvara rättsfrågan.

Sedan RÅ 2009 ref. 41 och mål nr. 4730-31-06 avkunnats i år har SKV utgivit ett nytt ställningstagande.<sup>145</sup> Båda dessa rättsfall gällde omvandlingar av fordringar till ovillkorade tillskott. Trots att fallen gällde omvandlingar av fordringar har SKV även ändrat sin ståndpunkt gällande omvandling av villkorade tillskott. I ställningstagandet behandlas de båda typerna av omvandlingarna tillsammans och baseras på samma grund. Grunden till SKV:s ståndpunkt synes vara just rättsfallen RÅ 2009 ref. 41 och mål nr. 4730-31-06. Att SKV ändrar sitt ställningstagande gällande omvandlingar av fordringar till ovillkorade tillskott är inte konstigt med tanke på RRs domar.<sup>146</sup> Vad som däremot är anmärkningsvärt är att SKV även ändrar sin syn på omvandlingar av villkorade tillskott till ovillkorade. I ställningstagandet står följande att läsa:

*”Om en fordran eller ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat tillskott är det i princip en avyttring. Om bolaget inte är på obestånd är en sådan omvandling en form av byte där aktiernas omkostnadsbelopp kan öka. Det villkorade tillskottet kan emellertid i detta fall ha ett annat värde än det nominella om det framstår som sannolikt att bolaget inte kommer att kunna betala fullt ut. Tillskott kan därför inte anses ha gjorts med*

---

<sup>144</sup> Se avsnitt 3.3.1.

<sup>145</sup> Se avsnitt 3.2.4.

<sup>146</sup> Se avsnitt 3.2.2. och 3.2.3.

*högre belopp än det villkorade tillskottets/fordringens värde vid omvandlingen. Samma värde läggs till anskaffningsutgiften för aktierna i bolaget.*<sup>147</sup>

Här konstaterar SKV till en början att omvandlingar av fordringar likväl som villkorade tillskott till ovillkorade "...i princip." är en avyttring. Därefter påtalas att ifall bolaget inte är på obestånd så är en sådan omvandling ett byte. Vad är då en sådan omvandling om bolaget är på obestånd? I 44 kap. 3 § IL fastslås att med avyttring avses försäljning, byte eller liknande överlåtelse av tillgångar. Menar SKV här att en omvandling av ett villkorat tillskott till ett ovillkorat då bolaget är på obestånd är en liknande överlåtelse med byte? Efter att ha exemplifierat en omvandling och hur värdet på det ovillkorade tillskottet samt förlustavdraget räknas ut fortsätter SKV sin framställning med:

*"Om detta sker efter det att bolaget kommit på sådant obestånd att det villkorade tillskottet kan anses praktiskt taget värdelöst kommer anskaffningsutgiften för aktierna i bolaget inte öka nämnvärt. I vad mån tillskottet är värdelöst eller inte är en bevisfråga i det enskilda fallet. Avdrag för förlust bör emellertid medges i båda fallen. Vid omvandlingar av fordringar till ovillkorade tillskott ansåg RR nämligen i dom den 23 mars 2009, mål nr. 4730-31-06 samt 4338-07 att fordran som saknat marknadsvärde skattemässigt skulle anses ha avyttrats vid omvandlingen.*<sup>148</sup>

Här påtalar SKV, om än något otydligt, att om det villkorade tillskottet vid omvandlingen kan anses vara värdelöst ökar inte omkostnadsbeloppet på aktierna. Så långt följer SKV praxis.<sup>149</sup> Därefter framhålls att förlustavdrag medges oavsett om ett ovillkorat tillskott som kan anses öka omkostnadsbeloppet på aktierna har lämnats genom omvandlingen eller ej. För att avdrag skall kunna medges fordras att en avyttring har skett.<sup>150</sup> Därav konstaterar således SKV att en omvandling av ett villkorat tillskott till ett ovillkorat utgör en avyttring oavsett eventuellt värde på det villkorade tillskottet. Genom att därefter påpeka att RR genom mål nr. 4730-31-06 och 4338-07<sup>151</sup> fastslagit att en omvandling av en fordran till ett ovillkorat tillskott utgjorde en avyttring, trots att fordringen ansågs värdelös, anser SKV att detsamma således gäller omvandlingar av villkorade tillskott. Att just SKV gör en sådan analogitolkning får anses vara mycket märkligt med tanke på deras fiskala roll.

Vad kan då vara bakgrunden till SKV:s tolkning av praxis? Den enda tänkbara förklaringen med tanke på hänvisningen till mål nr 4730-31-06 och RÅ 2009 ref. 41 torde vara att de anser att villkorade tillskott utgör en fordring i den mening RR fastslår i målen. Att ett villkorat tillskott utgör en form av fordringsrätt i den meningen att det föreligger ett avtal om återbetalning torde nog de flesta vara överens om. Att sedan utifrån det dra den slutsatsen att villkorade tillskott utgör en sådan fordringsrätt som avses i mål nr 4730-31-06 och RÅ 2009 ref. 41 är något helt annat.

RR har i RÅ 2002 not. 15 fastslagit att ett villkorat tillskott inte kan anses vara ett av bolaget utgivet värdepapper enligt bestämmelsen i 44 kap. 8 § IL. I rättsfallet konstate-

---

<sup>147</sup> SKV:s ställningstagande 131 424735-09/111.

<sup>148</sup> Ibid.

<sup>149</sup> Se RÅ 2002 ref. 107 och RÅ 2005 not. 82.

<sup>150</sup> 41 kap. 2 § IL, 44 kap. 26 §.

<sup>151</sup> RÅ 2009 ref. 41.

rade RR att villkorade tillskott utgör ett avtal mellan tre parter, tillskottsgivaren, bolaget och övriga aktieägare. Då återbetalning av villkorade tillskott ligger på bolagsstämmans beslut anser RR att bolaget har en underordnad och närmast passiv roll. RR konstaterar sedan vidare med stöd av NJA 1988 s. 620 att villkorade tillskott inte får ha karaktären av en skuld för själva bolaget. Snarare menar RR att villkorade tillskott utgör en "...svävande fordringsrätt..." som inte kan göras anspråk på förrän bolagsstämman beslutat om återbetalning. Prytz och Tamm har sedan tidigare framfört skillnaderna mellan villkorade tillskott och fordringar.<sup>152</sup> Även Tivéus har ifrågasatt villkorade tillskott som en fordringsrätt.<sup>153</sup>

Villkorade tillskott utgör således ingen fordran utan en svävande fordringsrätt med klara skillnader mot en vanlig fordran. Utifrån det mottagande bolagets synvinkel är skillnaden att en skuld finns upptagen på balansräkningen då någon har en fordran mot dem.<sup>154</sup> Det kan heller inte som RR framhåller i RÅ 2002 not. 15 göras något anspråk på betalning förrän bolagsstämman beslutat om återbetalning. Finns inga medel disponibla för utdelning kan således ingen återbetalning göras.<sup>155</sup> RR konstaterade i RÅ 2009 ref. 41 som gällde omvandling av en fordran att eftergivandet av fordringen innebär att fordringen upphört och att innebörden för bolaget är att det egna kapitalet ökar med fordringens belopp. Därefter fortsätter RR med: *"Även om bolagets ekonomiska situation vid tillskottet var sådant att E.J:s fordran då kan antas ha saknat marknadsvärde, får åtgärden skattemässigt anses innebära att fordringen avyttrats."*<sup>156</sup> Förfarandet innebär således att bolaget minskar sin skuld på balansräkningen med fordringens belopp och samtidigt ökar det egna kapitalet med motsvarande belopp. Vid en omvandling från ett villkorade tillskott till ett ovillkorat tillskott sker utifrån bolagets synvinkel ingenting. Återbetalningsanspråket belastar inte bolaget som en skuld då villkor om återbetalningen ligger på de övriga aktieägarna i den utsträckning det finns disponibla medel att dela ut efter bolagsstämmobeslut.<sup>157</sup> Således går det inte utifrån RÅ 2009 ref. 41 och mål nr. 4730-31-06 att konstatera att omvandlingar av villkorade tillskott till ovillkorade utgör en avyttring då domarna avser omvandling av fordringar som belastar bolaget som en skuld.

Att SKV nu framhåller att omvandlingar av villkorade tillskott till ovillkorade utgör avyttring torde påverka rättstillämpningen genom färre överklaganden. Om innehavare av villkorade tillskott nu får godkänt för förlustavdrag vid omvandlingar till ovillkorade, bör incitamenten för omprövning och överklaganden vara i det närmaste obefintliga, såvida missnöjet inte avser storleken på avdraget.

---

<sup>152</sup> Prytz, J & Tamm, M, *Tillskott utan aktieteckning*, 1995, s. 47-48

<sup>153</sup> Tivéus, U, SN 2003, s. 218.

<sup>154</sup> NJA 1988 s. 620.

<sup>155</sup> 17 kap. ABL.

<sup>156</sup> RÅ 2009 ref. 41.

<sup>157</sup> Se avsnitt 2.2.

## 4 Skattekonsekvenser och förutsebarheten

### 4.1 Återbetalning av villkorade aktieägartillskott

Rättsläget beträffande återbetalning av villkorade tillskott har allt sedan 1980-talet utvecklats. Utfallet i RÅ 83 1:42 gav visserligen utlopp för en debatt då domen föll men har visat sig ha en liten betydelse för den generella bedömningen av återbetalningar ur skattesympunkt. I senare rättspraxis har RÅ 83 1:42 visat sig utgöra ett särskilt fall där de speciella omständigheter som målet utgjordes av bestämde utfallet, bland annat det faktum att det återbetalande bolaget utgjorde lagertillgång hos mottagaren.

I RÅ 85 1:10 fastslogs att en återbetalning till tillskottsgivaren själv skall betraktas som återbetalning av lån ur skattesympunkt och att RÅ 83 1:42 utgjorde ett *in casu* avgörande. Visserligen var det Skatterättsnämndens argumentation som avgjorde men RR gjorde ingen ändring beträffande dess slutsatser. RR hade enbart synpunkter på Skatterättsnämndens uträkningar och tillade att rätten till återbetalning skall behandlas avskilt från aktierna. Innebörden av detta är således att vid en avyttring av aktierna och återbetalningsrätten skall de skattemässigt behandlas avskilt vilket medför att tillskottet inte får medräknas i omkostnadsbeloppet för aktierna.

I RÅ 1988 ref. 65 fastslogs dessutom att återbetalning till annan än tillskottsgivaren skattemässigt skall behandlas som återbetalning av lån. I rättsfallet hade aktierna och återbetalningsrätten förvärvats vid olika tillfällen. Genom RÅ 1988 not. 567 framgår att återbetalning av aktieägartillskott även då aktierna i bolaget överlåtits, skall behandlas som återbetalning av lån.

De frågetecken som kvarstod efter dessa avgöranden var dels, om återbetalning till tredje man som förvärvat återbetalningsrätten även skulle beskattas som återbetalning av lån och dels, vilka särskilda omständigheter som skulle föranleda utdelningsbeskattning. Genom RÅ 2009 ref. 47 II torde det dock anses stå klart att även återbetalning till tredje man generellt skall behandlas som återbetalning av lån.

RR har dock enligt min mening genom RÅ 2009 ref. 47 ytterligare försvårat möjligheterna att förutse i vilka situationer en återbetalning skall betraktas som utdelning. Användningen av skatteflyktslagen för att angripa förfaranden som för lagstiftaren torde varit kända sedan länge gör att bedömningarna från fall till fall blir svåra att förutse. De framtida utfallen i underinstanserna kommer med stor sannolikhet att efter RÅ 2009 ref. 47 att öka och skapa mer rättsosäkerhet på området. De två skiljaktiga i domen och deras argumentation visar på en osäker och splittrad uppfattning som uppenbarligen finns även hos RR.

Personligen tror jag det är dags för lagstiftaren att uppmärksamma villkorade tillskott mer. Incitament för handel med osäkra återbetalningsrätter torde vara starkast hos fåmansföretagarna för att undgå beskattning enligt 3:12 reglerna.

### 4.2 Omvandling av fordringar till ovillkorade tillskott

Även om rättsläget efter RÅ 2002 not. 216 fortfarande var osäker har RR genom RÅ 2009 ref. 41 och mål nr. 4730-31-06 tydliggjort innebörden av RÅ 2002 not. 216 och i hög utsträckning klargjort praxis. Det får nu anses klargjort att en omvandling av en

fordran till ett ovillkorat tillskott är att anse som en avyttring av fordringen. Detta gäller även om bolaget är på obestånd och fordringen kan sägas sakna något marknadsvärde. I RÅ 2002 not. 16 konstaterades att då aktieägartillskott sker med andra tillgångar än kontanta medel anses tillskottets belopp utgöra marknadsvärdet på den tillskjutna tillgången. Detta torde innebära att om en fordran med avsaknad av marknadsvärde omvandlas till ett ovillkorat tillskott anses fordran avyttrad. Att en värdelös fordran anses avyttrad innebär att en avdragsgill kapitalförlust uppstår enligt 41 kap. 2 § IL. Om förlusten dock anses kunna härledas till en personlig levnadskostnad erhålles inget förlustavdrag för avyttringen av fordringen.<sup>158</sup>

Om marknadsvärdet på en fordran är 0 kronor, anses inget ovillkorat tillskott som ökar omkostnadsbeloppet på aktierna ha gjorts. Hela fordringens nominella belopp utgör således en kapitalförlust. Om en fordran på ett nominellt belopp om 100 däremot vid omvandlingen har ett marknadsvärde på 50, anses fordringen avyttrad för 50 och en kapitalförlust på 50 uppstår (50-100). Fordringens marknadsvärde på 50 utgör därmed ett ovillkorat tillskott och får således tilläggas på omkostnadsbeloppet för aktierna.

Efter att 2009 års domar avgjorts har SKV utkommit med en ny styrsignal där de medger att fordringar anses avyttrade vid omvandlingar till ovillkorade tillskott, detta gäller oavsett om de anses värdelösa eller inte.<sup>159</sup>För närvarande får rättsläget genom dessa domar och SKV:s ståndpunkt vara relativt klart.

### 4.3 Omvandling av villkorade tillskott till ovillkorade

I likhet med RÅ 2002 not. 216 som visserligen avsåg omvandling av fordringar går RR i RÅ 2002 ref. 107 inte in på huruvida omvandlingen i sig utgör en avyttring. Visserligen hade den skattskyldige i RÅ 2002 ref. 107 inte yrkat avdrag för en eventuell avyttring av det villkorade tillskottet. Istället hade denne medtagit det nominella beloppet på det villkorade tillskottet (efter en omvandling av fordringen) på omkostnadsbeloppet för aktierna och yrkat avdrag därför. RR konstaterade i målet att aktieägartillskott kan utgöra såväl kontanter som andra tillgångar och att värdet av tillskottet då de utgörs av andra tillgångar än kontanter är tillgångens värde då tillskottet överlämnas. Det poängteras att på grund av den skilda karaktär som föreligger mellan villkorade och ovillkorade tillskott, får detta anses gälla även vid omvandlingar av villkorade tillskott till ovillkorade. RR går sedan direkt in och bedömer marknadsvärdet på det villkorade tillskottet. Här anser jag att det hade varit logiskt att till att börja med utreda frågan om omvandlingen i sig först utgjorde en avyttring. Slutligen konstateras att det villkorade tillskottet torde vara värdelöst och att eftergivandet av återbetalningsrätten inte inneburit att något ovillkorat tillskott som ökar omkostnadsbeloppet för aktierna därför lämnats.

I RÅ 2005 not. 82, som främst avsåg avdragsrätt vid överlåtelse av återbetalningsrätten till villkorade tillskott, lyser avyttringsfrågan gällande omvandling återigen med sin frånvaro i RRs domskäl. I domen nöjer sig RR med att konstatera att omvandlingen innebär att de villkorade tillskotten upphör att existera. Frågan är om faktumet att de upphör att existera innebär att de villkorade tillskotten skall anses vara avyttrade. Enligt Arvidsson bekräftar RR indirekt att så är fallet.<sup>160</sup> SKV:s ställningstagande som utgavs ef-

<sup>158</sup> Se avsnitt 2.9.

<sup>159</sup> SKV:s ställningstagande 131 424735-09/111

<sup>160</sup> Arvidsson, R, SvSkT 2005 s. 715.



ter domen bekräftar dock att rättsläget inte var helt tydligt genom att konstatera att omvandling inte utgör en avyttring då bolaget är på obestånd.<sup>161</sup> Som stöd för sitt förhållningsätt hänvisade SKV till ett Kammarrättsavgörande där omvandlingen ansetts utgöra ett eftergivande av fordran och istället betraktats som ett ackord.<sup>162</sup> Jag är beredd att hålla med SKV i detta resonemang. Om en omvandling sker då bolaget är på obestånd har jag svårt att se skillnaderna mot ett underhandsackord. I förarbetena till IL framhålls att avyttringsbegreppet inte är avsett att även omfatta ackord.<sup>163</sup> Uttalandena står dock i stark kontrast till 1990 års skattereform där det anges att avyttringsbegreppet i praxis fått en vid innebörd och att avgörande för om en avyttring kommit till stånd är att egendomen definitivt avhänts ägaren.<sup>164</sup> Det påpekas även att avyttring ansetts ha skett då egendom eller del därav utslöknat utan att ägare har bytts. Dessa uttalanden står dessutom som grund i RR domskäl i RÅ 2009 ref. 41 gällande att omvandling av fordringar till ovillkorade tillskott är avyttring trots att bolaget varit på obestånd.

Det otydliga rättsläget är synbart vid en genomgång av Kammarrättsdomar på området. I mål nr. 5469-06 från Kammarrätten i Stockholm år 2007 ansågs en omvandling av ett villkorat tillskott, med ett marknadsvärde på 0 kronor, till ett ovillkorat tillskott inte vara avyttrat genom omvandlingen. Kammarrätten i Göteborg kom i en dom från år 2008 dock fram till en annan slutsats i mål nr. 2329-07 där tillskottsgivaren hade omvandlat ett villkorat tillskott till ett ovillkorat fyra dagar före bolaget försattes i konkurs. I domskälen konstaterade Kammarrätten att det av praxis framgår att en omvandling av en fordran till ett ovillkorat tillskott är en avyttring enligt 44 kap. 3 § IL. De påtalar därefter med stöd av RÅ 2002 ref. 107 att villkorade och ovillkorade tillskott har skilda karaktärer och att villkorade tillskott närmast kan liknas vid en svävande fordringsrätt. Med detta som grund ansåg Kammarrätten att det saknas anledning att behandla omvandlingar av villkorade tillskott annorlunda än omvandlingar av fordringar. Den praxis Kammarrätten hänvisade till var RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 216 och RÅ 2005 not. 82. En intressant reflektion är att SKV vid tiden för målet med stöd av samma praxis tvärtom hävdade att omvandling av fordran till ovillkorat tillskott inte var en avyttring.<sup>165</sup>

Sedan RÅ 2009 ref. 41 och mål nr. 4730-31-06 avgjorts har dock SKV utkommit med en styrsignal där de ändrar sin tidigare hållning.<sup>166</sup> I ställningstagandet framhåller SKV att en omvandling av fordran eller villkorat tillskott till ett ovillkorat "...i princip..." är ett byte och därmed en avyttring. Det framgår dock implicit av ställningstagandet att omvandlingen inte är ett byte om bolaget är på obestånd. Däremot medger de att avdragsrätt föreligger även om det villkorade tillskottet anses som värdelöst. SKV har således ändrat sin hållning från deras tidigare ställningstagande. Grunden till deras ståndpunkt gällande avdragsrätt även ifall då bolaget är på obestånd framgår inte. Frågan behandlas dock tillsammans med frågan gällande omvandling av fordringar till ovillkora-

<sup>161</sup> SKV:s ställningstagande 131 478187-05/111.

<sup>162</sup> Kam.R. Göteborg, 26 maj 2003, mål nr. 6638-01.

<sup>163</sup> Prop. 1999/00:2, del 2, s. 522.

<sup>164</sup> Prop. 1989/90:110 s. 392 och s. 710.

<sup>165</sup> SKV:s ställningstagande 131 478187-05/111.

<sup>166</sup> SKV:s ställningstagande 131 424735-09/111.

## Skattekonsekvenser och förutsebarheten

de tillskott då bolaget är på obestånd, och det finns skäl att anta att SKV bedömer 2009 års mål gällande omvandlingar av fordringar som tillämpliga även på omvandlingar av villkorade tillskott. Då rättsläget enligt mig inte är klart i den frågan förefaller SKV:s ställningstagande som anmärkningsvärt då det fiskala intresset torde överväga.

## 5 Avslutande kommentarer

Som utredningen har visat är rättsläget angående omvandlingar av villkorade aktieägar-tillskott inte klarlagt. Visserligen har praxis indirekt konstaterat att omvandling kan göras och hur beräkningen av det ovillkorade tillskottet skall göras. Det är dock inte klarlagt huruvida omvandlingen, då bolaget befinner sig på obestånd, innebär att det villkorade tillskottet anses avyttrat därmed. SKV ställningstagande från i juni år 2009 kommer dock med stor sannolikhet att påverka rättstillämpningen och frågan är om RR någonsin därmed får tillfälle att fastställa frågan explicit. Då RR konstaterat att omvandlingar av fordringar till ovillkorade tillskott utgör avyttring oavsett marknadsvärde på fordringen, är SKV ställningstagande utifrån ett neutralitetsperspektiv logisk. Med hänsyn till de skillnader som trots allt finns mellan ett lån och ett villkorat tillskott är dock SKV:s ställning anmärkningsvärd.

Gällande rättsläget beträffande återbetalning av villkorade tillskott har utredningen visat på en relativt konsekvent behandling. Generellt skall återbetalningen behandlas som återbetalning av lån och därmed utgå utan beskattning för mottagaren. 2009 års mål har dock otydliggjort i vilka fall återbetalningen med tillämpning av skatteflyktslagen kan bli betraktad som utdelning. Den som ger ett villkorat tillskott till sitt bolag kan utifrån praxis vara relativt säker på att återbetalningen inte skall inkomstbeskattas som utdelning, såvida han inte säljer aktierna. För den som förvärvar en återbetalningsrätt, med eller utan samband med ett aktieförvärv, kan beskattningsekvenserna dock inte anses givna. Inte heller för den som behåller återbetalningsrätten torde förutsebarheten vara tydlig. En utredning av lagstiftaren torde vara på sin plats för att öka tydligheten.

## Referenslista

### Författningar

Aktiebolagslag (2005:551).

Inkomstskattelag (1999:1229).

Kommunallag (1991:900).

Lag mot skatteflykt (1995:575).

Lag om handel med finansiella instrument (1991:980).

Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576).

Lag om värdepappersmarknaden (2007:528)

### Offentligt tryck

#### Förarbeten

Prop. 1989/90:110. Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1990/91:54. Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Prop. 1999/00:2. Inkomstskattelagen.

#### Betänkanden

SOU 1941:9. Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m.m.

SOU 1964:29. Koncernbidrag m.m.

SOU 1989:33. Reformerad inkomstbeskattning.

SOU 1989:72. Värdepappersmarknaden i framtiden.

SkU 1984/85:2. om vissa företagsskattefrågor m.m.

#### Annat tryck

SKV 336, del III,Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering.

SKV:s ställningstagande 2005-11-08, Förluster på fordringar på eget bolag vid konkurs, dnr/målnr/löpnr 131 478187-05/111.

SKV:s ställningstagande 2009-06-01, Förluster på fordringar på eget bolag, dnr/målnr/löpnr 131 424735-09/111.

Uttalande från rådet för finansiell rapportering, 2001, UFR 2.

#### Litteratur

Algotsson, T, Skatterättsliga frågor kring aktieägartillskott, SN 1993, s. 587-599.

## Referenslista

- Arvidsson, R, Några synpunkter på den skatterättsliga behandlingen av kapitaltillskott som en aktieägare lämnar till sitt aktiebolag, SvSkT 2000, s. 847-904.
- Arvidsson, R, Nya domar om avdragsrätt för förlust på fordringar, aktieägartillskott m.m., SvSkT 2003, s. 335-362.
- Arvidsson, R, Omvandling av villkorat aktieägartillskott till ovillkorat aktieägartillskott, SvSkT 2005, s. 711-717.
- Grosskopf, G, Om återbetalning av villkorligt aktieägartillskott, SN 1984, s. 459-464.
- Jilkén, U & Ugglå, CM, Kapitaltillskott inom bolagssektorn, SN 2004, s. 11-25.
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P & Silfverberg, C, Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del II, elfte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2007.
- Lundén, B, Aktiebolag: skatt, ekonomi och juridik, 17 upplagan, Björn Lundén information, Näsviken, 2009.
- Palmström, P & Fredriksson, A, Ytterligare något om avdrag för kapitalförluster på fordringar, aktieägartillskott och aktier, SN 2003, s. 762-775 .
- Prytz, J & Tamm, M, Tillskott utan aktieteckning, Juristförlaget, Stockholm, 1995.
- Rodhe, K, Något om aktieägartillskott, Balans nr. 2, 1981 s. 19-21.
- Rodhe, K, Skog, R & Danelius, J, Rodhes aktiebolagsrätt, 21 upplagan, Nordstedts juridik, Stockholm, 2006.
- Staberg, L, Referat av förhandsbesked 3 mars 2003, 2005, s. 143-156.
- Tivéus, U, Förluster på villkorade aktieägartillskott m.m. vid konkurs, SN 2003, s. 211-224.

### **Praxis**

#### **Högsta domstolen**

NJA 1988 s. 620.

#### **Regeringsrätten**

RÅ 83 1:42.

RÅ 84 1:1.

RÅ 1984 ref. 60.

RÅ 1985 1:10.

RÅ 1987 ref. 145.

RÅ 1988 ref. 65.

RÅ 1988 not 567.

## Referenslista

RÅ 1997 ref. 81.  
RÅ 2000 ref. 44.  
RÅ 2000 ref. 45.  
RÅ 2001 ref. 57  
RÅ 2002 not. 15.  
RÅ 2002 not. 82.  
RÅ 2002 not. 162.  
RÅ 2002 ref. 105.  
RÅ 2002 ref. 106.  
RÅ 2002 ref. 107.  
RÅ 2002 ref. 115.  
RÅ 2002 not. 215.  
RÅ 2002 not. 216.  
RÅ 2003 ref. 12.  
RÅ 2003 not. 56.  
RÅ 2003 not. 107.  
RÅ 2004 ref. 142.  
RÅ 2005 ref. 76.  
RÅ 2005 not. 82.  
Mål nr. 4730-4731-06.  
RÅ 2009 ref. 41.  
RÅ 2009 ref. 47 I.  
RÅ 2009 ref. 47 II.

### **Kammarrättsavgöranden**

Kam.R i Jönköping Mål nr. 3440-05.  
Kam.R i Jönköping Mål nr. 3441-05.  
Kam.R i Stockholm Mål nr. 4234-05.  
Kam.R i Stockholm Mål nr. 4895-05.  
Kam.R i Stockholm Mål nr 5469-06.

## Referenslista

Kam.R i Göteborg Mål nr 2329-07.

Kam.R. i Göteborg Mål nr. 6638-01.

