

JUHLAJULKAISU

MATTI YLÖSTALO

1917 · 4/2 · 1987

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

VAMMALA 1987. VAMMALAN KIRJAPAINO OY

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-087-5

ISBN 978-951-855-870-8 (PDF)

Sk. aktieägartillskott vid inkomstbeskattningen

Egentligt aktiekapital och andra aktieägartillskott

När ett aktiebolag grundas, tillskjuter aktieägarna aktiekapital. Detta har inga inkomstskattepåföljder, såsom uttryckligen framgår av NSL 6,1 § 2 p.. Men även utan uttryckligt stadgande skulle samma slutsats vara klar. Före NSL:s tillkomst 1968 fanns intet stadgande om inkomstskattefrihet för aktiekapital, men ingen hade veterligen någonsin kommit på tanken att påföra inkomstskatt för aktiekapital, som ett aktiebolag erhölet. I IFL finns fortfarande intet stadgande om att aktiekapital inte utgör inkomst, men samma princip har alltid tillämpats på de aktiebolag, som beskattas enligt IFL. Trots den ganska diffusa inkomstdefinitionen i vår skattelagstiftning har det tydligen alltid varit klart, att emottagande av aktiekapital inte utgör inkomst.

Den frihet från inkomstbeskattning, som gäller tillskott av aktiekapital vid ett aktiebolags grundande, gäller självfallet även vid höjning av bolagets aktiekapital. Här om torde oklarhet aldrig ha rått. Inkomstskattefriheten gäller också för överkurs eller emissionsvinst, något som väl i regel inte förekommer vid ett aktiebolags grundande utan bara vid höjning av aktiekapitalet i ett äldre aktiebolag. Rättspraxis ifråga om skattefrihet för emissionsvinst var helt klar redan innan det stadgades i NSL 6,1 § 2 p. om skattefrihet för aktiekapital mm.

Friheten från inkomstbeskattning gäller emellertid enligt nämnda stadgande förutom egentligt aktiekapital och emissionsvinst även »annan kapitalinvestering» (muu pääomansijoitus). Också denna regel måste vara uttryck för en allmän princip, som gäller även för aktiebolag, vilka inte beskattas enligt NSL utan enligt IFL. Men medan aktiekapital är en formbunden placering, som kräver angivelse i bolagsordningen samt anteckning i handelsregistret, och medan ABL t.ex. i 12:3 talar om överkurs och anger att den skall föras till reservfonden, är begreppet annan kapitalinvestering mycket diffusare och kan inte bestämmas

med dylika formella kriterier. Jag skall ägna denna artikel åt att försöka klarlägga, hur gränsen skall dras mellan inkomst och dylika *aktieägar-tillskott*, vilket är den i Sverige använda termen, och vilka skatteregler som gäller för dem.

Gränsdragningen mellan inkomst och kapitalinsats

I vår skatterättsliga litteratur har skrivits mycket litet om kapitaltillskott till aktiebolag. *Ikkala—Andersson—Nuorvala* kommenterar kort stadgandet i NSL 6:1 § 2 p. *Voipio* har i DL 1973 och Liikeverotuksen ongelmia (1975 s. 42—44) berört problematiken. Han konstaterar med rätta, att begreppet »annan kapitalinvestering» inte är klart. Enligt hans mening kan sådan kapitalinvestering i speciella fall komma från annan än aktieägare, särskilt koncernbolag, fastän det normala är att aktieägare gör kapitalinsatsen. För övrigt fäster han vid gränsdragningen mellan inkomst och kapitalinvestering vikt vid motprestationens art eller om sådan motprestation överhuvud föreligger. Även *Tikka—Nykänen* (Yritysverotus I s. 6:3 f) behandlar kort dessa frågor.

Kilpi åter har (i LM 1973 s. 187—209) utförligt behandlat gränsdragningen mellan kapitalinvestering och skattepliktig inkomst. Bland de synpunkter han anför må här nämnas understrykandet av att något slags återbetalningsskyldighet även är förenad med belopp, som tillförs det egna kapitalet hos mottagaren. Vidare anser *Kilpi*, att man i regel inte kan betrakta som kapitalinvestering ett belopp, som kommer från bara en eller ett fåtal av bolagets aktieägare. Han måste dock strax efteråt konstatera, att det finns situationer, då inte alla aktieägare är villiga till uppoffringar och att hans tolkning kan leda till oskäliga resultat. Jag är inte beredd att som regel omfatta denna hans begränsning, även om det faktum, att bara någon aktieägare gör kapitalinsatsen, kan ge skattemyndigheten anledning att se upp.

Den viktigaste omständigheten vid gränsdragningen mellan inkomst och kapitalinsats torde vara, vem som gjort ifrågavarande betalning. Om betalningen gjorts av en aktieägare, kan det vara fråga om en kapitalinvestering, men naturligtvis även om inkomst. En utomstående tredje men torde däremot inte i regel kunna göra en kapitalinsats i ett aktiebolag; jag undantar dock betalningar gjorda av koncernbolag. Aktieägare kan dock en utomstående naturligtvis bli, om han gör en aktiekapitalinsats och samtidigt gör även en annan kapitalinsats i aktiebolaget; oftast torde det dock härvid vara fråga om emissionsvinst (överkurs). Men att en person, som inte har någon aktieägarstatus i ett

aktiebolag, inte ens indirekt såsom ingående i samma koncern, ändå kunde göra en kapitalinsats i aktiebolaget, förefaller mig onaturligt. Jag känner inte heller till exempel på detta i rättspraxis. Däremot finns det några enstaka fall, i vilka icke-aktieägare inte ansetts kunna göra en kapitalinvestering utan där deras betalningar ansetts som inkomst för bolaget.

HFD 1984 II 523: Ett regionalt fastighetsservicebolag ämnade bygga en servicehall och finansiera den genom påslag på serviceavgifterna från de bostadsaktiebolag, vilka skulle nyttja hallen, medan de övriga aktieägarna (byggnadsföretag) inte skulle delta i finansieringen. Beloppen, som man avsåg föra till det egna kapitalet, betraktades som skattepliktig inkomst.

HFD 1980 II 540: Ett aktiebolag hade grundats av en stad för att sälja och uthyra parkeringsplatser. Bolaget uppbar engångsbetalningar av intresserade och avsåg att fondera dem som eget kapital. Då betalarna inte var aktieägare i bolaget, ansågs betalningarna som skattepliktig inkomst.¹

Inkomst definieras i allmänhet som vederlaget för den prestation den skattskyldige gjort. Om ett aktiebolag gjort en prestation i form av överlåtelse av en vara eller en tjänst, har det rätt till vederlag härför. Detta vederlag utgår vanligen i pengar, men det kan även ha annan form. För aktiebolaget är detta vederlag inkomst. Så är fallet helt oberoende av om det betalats av en aktieägare eller av utomstående.

När en person betalar in aktiekapital till ett aktiebolag, gör han inte detta som vederlag för en prestation eller en produktionsfaktor från bolagets sida, utan han gör det som en placering. Den ger honom vissa rättigheter mot bolaget, t.ex. rätten till dividend och rätten till likvidationskvot vid bolagets upplösning. Som bevis på sin placering får han i regel ett aktiebrev av bolaget, men detta är inte en prestation från bolagets sida. Övergår vi till det svenska systemet med en värdepapperscentral, bortfaller även aktiebrev i många fall. Aktieägar rättigheter är inte beroende av aktiebrevet.

En »annan kapitalinvestering» / aktieägartillskott har samma karaktär som en aktiekapitalinsats, bortsett från att den inte ger några aktieägar rättigheter. Den görs inte som vederlag för en prestation från bolagets sida, utan dess ändamål är att bidra till bolagets finansiering, inte sällan i en situation där bolagets eget kapital är otillräckligt och tvångslikvidation hotar. Aktier kan inte utfärdas för sådant aktieägartillskott och inte heller andra skriftliga bevis över det torde i regel

¹ I samma ärende fann man sedan på en annan lösning, som framgår av CSN 1981:510: man satte helt enkelt parkeringsplatserna »på aktier» och dessa aktier utgavs till intresserade.

utfärdas; någon gång används skuldebrev. Däremot måste ett styrelsebeslut göras i bolaget och beslutet inskrivas i ett styrelseprotokoll. En dylik annan kapitalplacering, som inte är skattepliktig inkomst för aktiebolaget, utgör inte heller avdragbar kostnad för dess betalare. Den bör betraktas som ett tillskott till aktiernas anskaffningspris och kan som en del av detta även göras till föremål för nedskrivning enligt de regler NSL 42,1 § uppställer. Förutsättning för detta är, att aktierna i aktieägarens hand utgör anläggningstillgångar. Även detta visar, att det är svårt att tänka sig kapitaltillskott till ett aktiebolag från andra är aktieägare i bolaget.

Ur centralskattenämndens praxis finner vi exempel på, att aktieägare givit bolaget aktieägartillskott utan att därför erhålla aktier eller utan att beloppet i bolaget noterats som emissionsvinst. Dessa fall har i allmänhet inte publicerats av centralskattenämnden, emedan förhandsbesked inte sökts rörande behandlingen av aktieägartillskottet utan rörande rätten till nedskrivning för visad värdenedgång enligt NSL 42,1 §. Härvid har CSN i allmänhet inte givit förhandsbesked rörande den avdragbara nedskrivningens belopp, om värdenedgången varit orealiserad, utan i bästa fall uttryckt principen, att avdrag kan göras och att en viss värdenedgång har ägt rum. Jag nämner några opublicerade fall, som även visar hur aktieägartillskottet bokförts.

CSN 1971:48 a: Ett finskt moderbolag A hade grundat ett tyskt dotterbolag D, som gått med stor förlust. För att få en uppgörelse till stånd med den tyska råvaruleverantören om att denne övertog 50 % av aktiestocken i D, måste A-bolaget insätta nya medel i D och även den tyska nya aktieägaren insatte medel direkt i D utan att därför få aktiebrev. Dessa medel bokfördes direkt som minskning av D:s ackumulerade förluster. CSN sade att beloppen utgjorde kapitalinsats i D och skulle läggas till anskaffningspriset för A:s aktier i D. Till den del A avstod 50 % av aktierna till den nya tyska aktieägaren (gratis), godkände CSN avdrag för den sålunda realiserade förlusten.

CSN 1971:191: Aktieägarna i Byggnads Ab A hade för att täcka bolagets förluster betalat in vissa belopp till bolaget i förhållande till sitt aktieinnehav. Beloppen ansågs som kapitaltillskott och som tillägg till envars anskaffningspris för aktierna. I det mottagande bolaget fördes beloppen direkt till reservfonden.

Alldeles nytt och mera upplysande är fallet CSN 1986:103: Ett finskt moderbolag hade grundat ett svenskt dotterbolag, som under många år gått med förlust. För att undvika likvidation av dotterbolaget hade det finska moderbolaget till detta inbetalat pengar under benämningen »villkorligt aktieägartillskott». Beloppet kunde betalas tillbaka först sedan alla dotterbolagets äldre skulder erlagts och dotterbolagets eget kapital efter återbetalningen

Sk. aktieägartillskott vid inkomstbeskattningen

var tillräckligt för att undvika likvidation. Beloppet förklarades utgöra tillägg till anskaffningspriset för aktierna och NSL 42,1 § förklarades vara tillämplig.

Avsaknaden av klara bestämmelser om aktieägartillskotten till förlustbolag är huvudorsaken till att olika skatteproblem uppkommer i samband med dem. Det tycks råda oklarhet även om deras bolagsrättsliga och redovisningsmässiga behandling. Om den vore klar, skulle skatteproblemen säkert vara mindre. För egen del menar jag dock, att aktieägartillskotten, då de vanligen är avsedda att rädda bolaget från en enligt ABL hotande tvångslikvidation, måste betraktas och följaktligen även bokföras som eget kapital. Utan att vara eget kapital kan de väl inte påverka det förhållande mellan eget kapital och aktiekapital som lagen anger (se ABL 13:2). Om aktieägartillskotten sålunda hör till det egna kapitalet, är de väl även underkastade samma utdelnings- och återbetalningsbegränsningar som gäller för det egentliga egna kapitalet. — Inom det egna kapitalet skiljer man mellan bundet och fritt eget kapital. Då ABL i 11:6 stadgar, att förutom aktiekapitalet bara reservfond och uppskrivningsfond skall hänföras till bundet eget kapital, kan av aktieägarna gjorda andra kapitaltillskott hänföras till det fria egna kapitalet.

Det att aktieägartillskott i aktiebolagets bokföring skall föras till fritt eget kapital, kan leda till vissa skatterättsliga problem. I princip kan ju dividend utdelas ur en fond hörande till det fria egna kapitalet. Har fonden uppstått av aktieägarnas tillskottskapital och inte av (skattepliktig eller ens skattefri) inkomst av företagets rörelse, kommer dividendutdelning ur en sådan fond i klar konflikt med reglerna i NSL 18 § 4 p. och 61 § rörande avdrag för dividendutdelning. Åtminstone förefaller det mig som om dividendavdrag i detta fall borde vägras, möjligen med åberopande av kringgåendestadgandet i BeskL 56 §.² — Antagligen är detta problem dock inte speciellt aktuellt, emedan aktieägartillskott i regel gjorts till bolag, som har en svag ekonomisk ställning och står på gränsen till likvidation. I så fall har de ju inte förutsättningar att betala dividend.

Omvandling av fordran till kapitalinsats eller avstående från fordran

Aktieägartillskott till förlustbolag ges inte sällan på sådant sätt, att aktieägarna eller vissa aktieägare avstår från sina fordringar på bola-

² Inte heller torde skatter kunna bokföras mot sådant eget kapital, som uppstått genom kapitaltillskott.

get och insätter dem som eget kapital i bolaget. Man kan även uttrycka saken så, att en fordran omvandlas till eget kapital / kapitalinsats. Ur förlustbolagets synvinkel innebär detta en förbättring dels däri, att det räntebärande främmande kapitalet minskar, och dels däri, att gränsen för tvångslikvidation skjuts längre bort.

Ur skatterättslig synvinkel borde inte en sådan omvandling av en fordran till kapitalinsats medföra egentliga problem. Om det gäller ett förhållande mellan moder- och dotterbolag och dotterbolaget betalar sin skuld i normal ordning, påverkar detta ju inte inkomstbeskattningen eller det bokföringsmässiga resultatet, utan det är en ren kapitaltransaktion. Sedan moderbolaget fått in sin fordran, kan det ostridigt utan skattepåföljd insätta samma belopp som kapitalinsats i dotterbolaget. Om dessa båda åtgärder vidtas samtidigt, utan att pennin- gar används, genom att moderbolaget i stället besluter att förändra karaktären av sin fordran till kapitalinsats, har exakt samma ekonomiska händelse ägt rum och slutresultatet borde bli detsamma. Detta har även i regel varit rättspraxis ståndpunkt, se t.ex.

CSN 1981:200: Bostadsaktiebolags delägare hade en fordran på bolaget, vilken uppkommit i samband med byggandet av bolagets byggnad. Bolaget fick inte skattepliktig inkomst, då aktie- ägarna insatte sin fordran i bolagets låneamorteringsfond. NSL 6,1 § 2 p. åberopades direkt, fastän ett bostadsaktiebolag beskattas enligt IFL.

CSN 1985:710: Staten som huvudaktionär i Valvilla påtog sig ansvaret för bolagets gäld och insatte beloppet som kapital- placering i bolaget. Inte skattepliktig inkomst.

Någon gång synes man dock ha »tänkt fel» i dessa frågor. I fallet CSN 1972:132 hade ett inhemskt dotterbolag en krigstida varuskuuld till sitt svenska moderbolag. Moderbolaget ämnade överföra sin fordran till en byggnadsfond i dotterbolaget genom att kvitta fondinbetalningen mot den gamla fordringen. Det fanns även andra aktieägare i dotterbolaget, men de deltog inte i grun- dandet av byggnadsfonden. Den fordran, från vilken moderbola- get på detta sätt skulle avstå, förklarades vara skattepliktig in- komst för dotterbolaget, »då det inte var i NSL 6,1 § 2 p. avsedd kapitalinvestering och inte heller skattefritt på annan grund». — En minoritet ansåg att fråga var om kapitalinvestering, som av- ses i sagda lagrum. — Förhandsbeskedet överklagades aldrig, utan sökandebolaget kom på en annan lösning, som godkändes av CSN (1972:366): Man verkställde en formell aktiekapitalsförhöj- ning genom att emittera 30 marks aktier till kursen 119 mk. Mo- derbolaget tecknade förhöjningen och betalade nominella värdet i penningar, men kvittade överkursen mot sin gamla fordran; det- ta medförde inga inkomstskattepåföljder för bolaget. I sak hände

Sk. aktieägartillskott vid inkomstbeskattningen

ju dock — ekonomiskt sett — alldeles detsamma som i fallet 1972:132.

Fallet CSN 1972:132 var sannolikt det första fallet, i vilket man kom att tillämpa stadgandet i NSL 6,1 § 2 p. om »annan kapitalinvestering». Detta kan förklara resultatet, som ovan betecknats som ett »tankefel».³ Det bör också erkännas, att gränsdragningen mellan dessa fall av kapitalinsats och fallen av ackord och annat slutligt avstående från fordran kan vara hårfin. I det senare fallet uppstår efter fast rättspraxis frågan, om gäldenärsföretaget skall inkomstbeskattas för den fördel det erhållit genom att skulden bortfallit. Härav uppstår ju i varje fall en bokföringsmässig vinst. Utan att här närmare gå in på den frågan konstaterar jag, att HFD i 1972 I 51 tagit den ståndpunkten att företag, som erhållit ackord eller fordringseftergift, inte beskattas för sin bokföringsmässiga fördel härav, om fordringen för borgenären vid tidpunkten för eftergiften var värdelös. Denna regel har rättspraxis sedermera tillämpat.

Vid ackord eller annan fordringseftergift är avståendet slutligt. Den som avstår kan självfallet vara även aktieägare i gäldenärsföretaget men behöver inte vara det. En icke-aktieägare kan inte ens — såsom tidigare anförts — verkställa en kapitalinsats i ett aktiebolag, utan hans alternativ är att avstå slutligt eller inte alls, ifall han inte samtidigt vill bli aktieägare. Aktieägare har däremot valmöjlighet mellan slutligt avstående och omvandling av fordran till kapitalinsats. Skattepåföljderna måste vara beroende av vilket alternativ han väljer. Frågan om skatteplikt för gäldenärsföretaget uppkommer, om borgenären slutligt avstått från sin fordran, helt oberoende av om denna borgenär är aktieägare eller inte. Men har aktieägaren inte slutligt avstått, utan omvandlat sin fordran till kapitalinsats återstår för aktieägaren en fordran, visserligen på det egna kapitalets sämre villkor, och för gäldenärsföretaget en förpliktelse, som visserligen i regel förverkligas först vid likvidation.

Av ett par förska HFD-avgöranden framgår rätt väl naturen av sådant slutligt avstående från fordran, som inte sällan förekommer i moder- dotterbolagsförhållanden och som har sin grund i ursprunglig oriktig prissättning. I fallet 1985 II 531 hade härvarande moderbolag givit sitt svenska dotterbolag en stor krediträkning, som motiverades med försenade, felaktiga och överstora leveranser samt prissättningsfel från moderbolagets sida. Krediteringens syfte var att förhindra tvångslik-

³ *Tikka—Nykänen*, Yritysverotus I s. 6:4 har uppfattat fallet annorlunda, som priskorrigerings. Med den utgångspunkten var avgörandet riktigt och fallet jämförbart med de två HFD-avgöranden från 1985, som nämns nedan i texten. Meningsolikheten beror väl på oklarhet om den i fallet nämnda byggnadsfondens bolagsrättsliga natur.

vidation av dotterbolaget. Beloppet ansågs som avdragbart koncernbidrag. — Jämförbart med föregående var fallet 10. 12. 1985/5701. Ett inhemskt moderbolag hade ett utländskt dotterbolag, som inte hade kunnat betala sin varuskuld till moderbolaget, synbarligen på grund av att detta gav dotterbolaget för litet provision (marginal). Moderbolaget avstod från sin fordran och höjde samtidigt provisionssatsen. Detta ansågs som koncernbidrag som rättade en tidigare oriktig prissättning. Moderbolaget fick avdrag och jag tar för givet att dotterbolaget redovisade kreditfakturan som inkomst. — I båda fallen medförde den utställda kreditfakturan självfallet skattepliktig inkomst för dotterbolaget. Men om moderbolaget i stället hade omvandlat sin fordran till aktiekapital eller aktieägartillskott i dotterbolaget, hade moderbolaget inte fått avdrag och dotterbolaget inte inkomstbeskattats för beloppet.

Specialfrågor i bostads- och ömsesidiga fastighetsaktiebolag

Ett praktiskt viktigt slag av annan kapitalinvestering är de inbetalningar till byggnadsfond, låneamorteringsfond och andra dylika fonder, som aktieägare i bostadsaktiebolag erlägger till bolaget. Härvid är det vanligen inte fråga om bolag som är i svårigheter; ofta erläggs ju dessa fondinbetalningar redan vid bolagets bildande. På grund av sin ömsesidiga karaktär skiljer sig även bostadsaktiebolag väsentligt från andra aktiebolag. I bostadsaktiebolagen skall ju aktieägarna stå för bolagets kostnader och bolagets intäkter består till väsentlig del av vederlag, som aktieägarna betalat. Detta kan i sin tur orsaka speciella skatterättsliga problem. Just i bostadsaktiebolag har också i rättspraxis ofta uppkommit frågan om vad som är inkomst och vad kapitalplacering. Bolaget kan ha tagit in av sina aktieägare medel under namn av (skattefri) fondinbetalning men använt medlen för att täcka sina löpande utgifter, särskilt icke avdragbara sådana såsom skatterna. På detta sätt kunde bolaget kompensera icke avdragbara skatter med skattefria kapitalinbetalningar och undvika att uppvisa beskattningsbar inkomst. Förfarandet är dock inte korrekt och kan sannolikt med stöd av BeskL 56 § »omtolkas» så, att det som kallats fondinbetalning behandlas enligt sin egentliga natur som normal inkomst. *Kilpi* har i flera sammanhang ingående behandlat dessa frågor och de skall inte närmare beröras här.⁴

⁴ Se *Kilpi*, Lakimies 1973 s. 199 ff och Verotus 1972/2 samt även *Tikka—Nykänen*, Yritysverotus I s. 6:5.

I fallen CSN 1984: 409—410 hade ett bostadsaktiebolag satt en i dess besittning

Sk. aktieägartillskott vid inkomstbeskattningen

Exempel på ett korrekt förfarande är HFD 15. 9. 1980/4304: Ett värmecentralaktiebolag med flera bostadsaktiebolag som aktieägare ämnade av aktieägarna insamla medel till en låneamorteringsfond. Dessa medel var skattefria kapitaltillskott under förutsättning att fonden användes för angivet ändamål.

CSN 1979:558: Ett bostadsaktiebolag skulle utföra en grundreparation och ämnade finansiera den med fondinbetalningar från aktieägarna till en grundförbättringsfond. Inbetalningarna var inte skattepliktig inkomst.

Jämför härmed HFD 27. 1. 1975/364a: Ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag hade under skatteåret insamlat av aktieägarna medel till en låneamorteringsfond. Med (en del av) dessa medel hade man emellertid betalat årets skatter. Till denna del skulle fondinbetalningarna betraktas som skattepliktig inkomst.

Återbetalning av aktieägartillskott

Såsom tidigare understrukits, är aktieägartillskott till aktiebolag vanligen föranledda av att bolaget gått illa och kanske drabbas av likvidationshot, om inte nytt eget kapital kan erhållas. För aktieägarna, som skall lämna dessa aktieägartillskott, kan det då vara en angelägen fråga, under vilka förutsättningar de kan få pengarna tillbaka, ifall bolaget kommer på fötter och kan täcka sina förluster samt börjar uppvisa vinst. Aktieägartillskott kan ges med förbehåll om sådan återbetalning. Man talar härvid om villkorligt aktieägartillskott, medan normalfallet är ovillkorligt aktieägartillskott, som återbetalas först i samband med bolagets upplösning. Det villkorliga aktieägartillskottet står inte långt ifrån ett lån med sämre prioritet än alla andra lån; som lån kan det dock inte betraktas, eftersom det i så fall inte kunde bokföras som eget kapital i bolaget, när det erhålls, och följaktligen inte kunde uppfylla sitt ändamål att öka bolagets egna kapital.

*Kedner—Roos*⁵ skriver om aktieägartillskottens villkorlighet och bokföringsmässiga behandling följande:

»*Frivilliga* tillskott som lämnas av aktieägare för att stärka bolagets ställning eller för att rädda bolaget från skyldighet att träda i likvidation kan vara förbundna med varierande villkor om bolagets återbetalningsplikt. För det första kan en aktieägare lämna bolaget ett tillskott med föreskrift att det skall återbetalas i

varande lägenhet på aktier och sålt den. Detta gav en betydande emissionsvinst, som ledde till att bolagshyra för en längre tid inte behövde uppbäras av aktieägarna. Härav följde inga skattepåföljder vare sig för bolaget eller aktieägarna, som själva bebodde sina lägenheter.

⁵ Se *Kedner—Roos*, Aktiebolagslagen II (1979) s. 293—94.

den mån bolaget har vinst tillgänglig för detta ändamål. För det andra kan villkoret för tillskottet vara, att tillskottet vid likvidation eller konkurs skall återbetalas av det överskott som kan finnas, sedan alla fordringsägarna fått full betalning men innan aktieägarna i denna sin egenskap får någon del av överskottet. Dessa båda varianter av tillskott torde kunna kombineras. En kombination skulle innebära, att den första variantens regel tillämpas in till dess bolaget trätt i likvidation eller försatts i konkurs, medan den andra variantens regel tillämpas därefter. För det tredje kan givetvis aktieägaren lämna bolaget ett tillskott utan någon föreskrift om återbetalning.

Om tillskott lämnas av alla aktieägare och av var och en i förhållande till hans aktieinnehav, blir det i praktiken ingen skillnad mellan det andra och tredje fallet ovan, under förutsättning att alla aktier medför samma rätt vid bolagets upplösning. Om däremot tillskott lämnas av någon bland flera aktieägare, blir det av stor betydelse om vid en likvidation tillskottet skall återbetalas innan ett efter skuldernas betalning befintligt överskott skall fördelas lika på alla aktier. Om en aktieägare har lämnat ett tillskott utan att uttryckligen förbehålla sig rätt till återbetalning, skall man då likväl anta att överskottet skall återbetalas? Detta skulle innebära, att det tredje fallet i sig innefattade det första och andra fallet, så snart inte uttryckligt förbehåll i motsatt riktning gjorts. Sannolikt är svaret på frågan nekande men det kan tänkas att omständigheterna i ett särskilt fall ger stöd för att man på båda sidor utgått från att återbetalning skulle ske, även om detta inte klart sagts ut. Det torde därför vara välbetänkt att vid upprättandet av avtalet mellan parterna uttryckligen bestämma, om ett tillskott skall återbetalas eller ej (Rodhe s. 62 f).

Kapitaltillskott från aktieägare eller annan ger inte någon ökning av aktiekapitalet. Det grundar därför inte aktieägar rätt. Genom tillskottet uppkommer normalt inte heller sådant fordringsanspråk som i bolagets likvidationsbalansräkning skall redovisas som skuld. Som ovan sagts kan frivilliga tillskott tänkas ske med villkor om rätt till ersättning ur uppkommande vinst i bolaget. Så länge vinst inte finns torde det inte åligga bolaget att ta upp ersättningsanspråket bland skulderna utan detta kan då redovisas inom linjen.»

Det kan anses klart, att inte heller villkorliga aktieägartillskott utgör skattepliktig inkomst för mottagarbolaget. De utgör inte inkomst, utan står på gränsområdet mellan eget och främmande kapital, vilka ingendera behandlas som inkomst för mottagaren. Förutom det redan refererade fallet CSN 1986:103 känner jag ur vår rättspraxis bara ett fall, där frågan varit aktuell:

CSN 1983:695: Ett tidningsaktiebolags egna kapital hade nedgått under noll och vissa aktieägare var beredda att tillskjuta me-

Sk. aktieägartillskott vid inkomstbeskattningen

del till bolagets egna kapital på villkor, att detta tillskott hade sämre prioritet än bolagets förbindelser. Tillskotten kunde inte uppsägas och de löpte inte med ränta, men de skulle betalas tillbaka, sedan bolaget fått utdelningsbart fritt kapital. — I förhandsbeskedet förklarades, att tillskotten var i NSL 6,1 § 2 p. avsedd kapitalinvestering.

I svensk skatterätt har frågor i anslutning till både villkorliga och ovillkorliga aktieägartillskott diskuterats mycket mera och längre tid än i Finland. Den allmänna uppfattningen var, att villkorliga aktieägartillskott skulle betraktas som skattefri inkomst för mottagarbolaget, då de erhöles av detta, och som icke avdragbar utgift för bolaget men å andra sidan som icke skattepliktig inkomst för aktieägaren, då tillskottet betalades tillbaka till honom, sedan bolaget blivit vinstgivande.⁶ På detta sätt hade dessa frågor i praktiken behandlats i Sverige ända tills Regeringsrätten i ett avgörande 1983:10 intog ståndpunkten, att återbetalning av villkorligt aktieägartillskott bolagsrättsligt och följaktligen även skatterättsligt var vinstutdelning och att mottagaren följaktligen skulle beskattas såsom för dividend. Denna ståndpunkt gjorde egentligen systemet med villkorliga aktieägartillskott oanvändbart på sådant sätt som motsvarade behovet i näringslivet. Det var en klart bristande kongruens, att aktieägaren inte fick avdrag när han tillsköt aktieägartillskottet, men ändå skulle beskattas när han återfick det.

Ståndpunkten att återbetalning av villkorliga aktieägartillskott utgör vinstutdelning i bolaget har stöd av en hel del bolagsrättslig logik. Sedan vi först konstaterat, att beloppet vid sitt inflytande måste intäktsföras (men inte som skattepliktig inkomst) och inte kan behandlas som lån, och att det uppfyller sitt ändamål bara om det ökar bolagets fria kapital, är det svårt att komma ifrån att beloppet hör till det fria egna kapitalet. Dividendutdelning är det normala sättet för att överföra fritt eget kapital till en aktieägare. Den svenska regeringsrätten synes inte ha tänkt tanken längre än så och har för det kritiserats bl.a. av *Grosskopf* och *Söderström*.⁷ Utan att närmare redogöra för Grosskopfs motivering, som inte heller har full relevans för våra förhållanden, förenar jag mig dock om hans principiella kritik mot det svenska rättsfallet.

Det viktiga är dock att finna en lösning, som leder till att aktieägaren inte inkomstbeskattas för det återbetalda aktieägartillskottet och att den kongruens inträder, som skattelagstiftningen borde förverkliga. Hur skall en dylik fråga bedömas, om den kommer upp i vårt land? Det finns

⁶ Se ur svensk skatterätt RÅ 1944: 489 och af *Klercker—Eklund*, Skatteproblem för företagen (1977) s. 71 ff.

⁷ *Söderström*, Skattenytt 1983 s. 430 ff, *Grosskopf*, Skattenytt 1984 s. 459 ss.

inte många rättsfall, som har någon relevans för denna problematik, men jag känner ett par sådana:

I CSN 1964:10 hade aktieägarna i ett bostadsaktiebolag vid bolagets grundande 1937 inbetalat till bolagets byggnadsfond »ikuisena ja korottomana lainana» ett visst belopp per aktie. Nu ämnade bolaget återbetala lånet, som vid beskattningen behandlats som eget kapital. CSN ansåg det vara fråga om återbetalning av kapital, som upptagits mot skuldebrev, och konstaterade att aktieägaren, som bara återfick det ursprungliga lånebelopet, inte fick skattepliktigt inkomst.

I HFD 1983 II 558 hade ett bostadsaktiebolag likaså för länge sedan tagit upp aktionärslån mot skuldebrev av alla aktieägare. Lånen hade sedermera bokförts som byggnadsfond (= eget kapital), men aktieägarna hade skuldebrevens kvar. Sedan bolaget sålt en byggnad hade det pengar att lösa in skuldebrevens. Därigenom ansågs aktieägarna inte få skattepliktigt inkomst.⁸

Dessa två rättsfall gäller inte exakt frågan om återbetalning av villkorliga aktieägartillskott, men nog en närliggande fråga. Det var i dessa båda fall synbarligen fråga om belopp, som bolagsrättsligt var lån. Tar vi den ovan dragna slutsatsen, att även det villkorliga aktieägartillskottet utgör eget kapital, till utgångspunkt, blir frågeställningen inte alldeles densamma. För att kunna åstadkomma, att en utbetalning av medel från bolagets fria egna kapital till aktieägarna, kanske i proportion till deras akteinnehav, inte anses som i ABL 12:1,1 avsedd dividendbetalning, kan det vara nödvändigt att tillgripa det i ABL 6 kap. stadgade förfarandet (nedsättning av aktiekapital). Alternativt kan kanske inlösen av egna aktier enligt ABL 7 kap. komma ifråga. I båda fallen talar ABL endast om egna aktier, inte om annat eget kapital, men det förefaller svårt att tänka sig att inte ABL:s stadganden kunde användas analogt, då ju återbetalning av villkorliga aktieägartillskott ur borgenärernas synvinkel måste vara mindre farligt än nedsättning av aktiekapitalet. För nedsättning av aktiekapital krävs ju domstols tillstånd, och samma förfarande anser jag att här kunde användas. Vill man vara riktigt formell kan man alltid före domstolsbehandlingen konvertera aktieägartillskottet till aktiekapital för att uppfylla ABL:s bokstav i 6 kap. — Om detta förfarande skall även konstateras, att det är för bolaget ogynnsamt med hänsyn till den i ABL 6:2 stadgade dividendutdelningsbegränsningen.

I skatterättsligt hänseende förefaller mig det skisserade förfarandet tämligen problemfritt. Stadgandet i BeskL 57,2 § gäller visserligen i princip vid nedsättning av aktiekapital. Men då aktieägarna inte skul-

⁸ Se om detta fall även *Kilpi*, DL 1984 s. 247 f.

le från bolaget få ut mer än det belopp som de själva inbetalat, är det klart att BeskL 57,2 § inte kunde tillämpas.⁹

Sammanfattning

Det är en glädje att skriva något i en festskrift för Matti Ylöstalo. Han har visserligen inte i större utsträckning producerat sig på bolagsrättens område. Men alla de, som i likhet med mig någon gång fått samarbeta med honom i praktiska juridiska frågor, vet att hans kunskaper på privaträttens område är ovanligt heltäckande och i remarkabel utsträckning inkluderar även bolagsrättens allmänna frågeställningar.

Denna festskriftsartikel har bara syftat till en diskussion kring de bolags- och skatterättsliga frågor som uppkommer i samband med aktieägartillskott. Dessa frågor har i mycket ringa utsträckning behandlats i vårt lands juridiska litteratur. I praktiken förekommer dessa åtgärder dock i viss utsträckning, vilken antagligen kommer att öka på grund av ökad medvetenhet om ABL:s likvidationsregler. Det förefaller otillfredsställande att juridisk oklarhet skall råda kring dessa åtgärder, som kan vara av central betydelse för ett aktiebolags fortsatta existens. Mig syns det som om den grundläggande oklarheten skulle finnas på den bolags- och redovisningsrättsliga sidan. Jag kan föreställa mig, att många problem kunde lösas genom att man sas. inrättade en ny kategori av eget kapital, bestående av sådana kapitaltillskott, som under klart angivna förutsättningar kan återbetalas. Om en sådan kategori, vilken i realiteten redan existerar, fanns klart angiven i bolagslagstiftningen, skulle de skatterättsliga problem, som framkommit i Sverige och som är latent även i vårt land, lätt kunna lösas.

⁹ Se om tolkningen av BeskL 57,2 § *Andersson*, Verotus 1984 s. 96 ff.