

Ref 32

Ett moderbolags eftergift av fordringar på ett dotterbolag har ansetts utgöra ett skattefritt aktieägartillskott för dotterbolaget motsvarande fordringarnas nominella belopp oavsett deras marknadsvärde. Förhandsbesked om inkomstskatt.

15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 juli 2022 följande dom (mål nr 447-22).

Bakgrund

1. I inkomstlagen näringsverksamhet gäller enligt 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) som huvudregel att alla inkomster ska tas upp till beskattning.

2. Aktieägartillskott är dock undantagna från beskattning. Med aktieägartillskott avses att ägaren tillskjuter medel, i pengar eller annan egendom, till sitt bolag i syfte att stärka bolagets finansiella ställning utan att öka dess skulder. Ett sådant tillskott är inte avdragsgillt för aktieägaren, men höjer omkostnadsbeloppet för aktierna. Undantag har i praxis även gjorts för bl.a. ackordsvinster som i princip är skattefria men som enligt 40 kap. 21 § inkomstskattelagen påverkar rätten till avdrag för underskott.

3. Media-Saturn-Holding GmbH (Holding GmbH) är moderbolag till Media Markt Sweden AB (Sweden AB). Sweden AB är i sin tur moderbolag till koncernens övriga svenska bolag varav vissa har skattemässiga underskott. Holding GmbH har lånat ut pengar till Sweden AB och överväger att lämna sina fordringar på bolaget som aktieägartillskott till det. Detta ska ske efter det att Sweden AB har fusionerats ihop med sina dotterbolag och tagit över deras underskott.

4. I ansökan om förhandsbesked ville Sweden AB veta om ett tillskott av Holding GmbH:s aktieägarlån till bolaget är att anse som ett ej skattepliktigt aktieägartillskott motsvarande lånens nominella belopp (fråga 1). Om svaret på den frågan var nekande ville Sweden AB veta om tillskottet i stället är att anse som ett ackord som utöver att reducera bolagets skattemässiga underskott även utgör en skattepliktig inkomst för bolaget till den del ackordsbeloppet överstiger underskotten (fråga 2).

5. I ansökan angavs att Sweden AB inte är på obestånd eftersom Holding GmbH har lämnat en kapitaltäckningsgaranti för bolaget. Vidare angavs att nämnden, på grund av svårigheter att uppskatta

fordringarnas marknadsvärde vid tillskottstidpunkten, skulle utgå från att marknadsvärdet understiger fordringarnas nominella belopp.

6. Skatterättsnämnden fann att ett tillskott av aktieägarlånen är att anse som ett ej skattepliktigt aktieägartillskott endast till den del det motsvarar fordringarnas marknadsvärde vid tidpunkten för tillskottet. Vidare fann nämnden att eftersom Sweden AB inte är på obestånd aktualiseras inte de regler och den praxis som rör ackord och ackordsvinster. Den del av aktieägarlånens nominella belopp som överstiger fordringarnas marknadsvärde utgör därmed en skattepliktig inkomst.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

Media Markt Sweden AB yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att tillskottet av aktieägarlånen i dess helhet är att anse som ett ej skattepliktigt aktieägartillskott.

Skälen för avgörandet

9. Holding GmbH har lånat ut pengar till sitt dotterbolag Sweden AB och överväger nu att efterge sina fordringar på dotterbolaget. Fordringarnas nominella belopp överstiger deras marknadsvärde och frågan är om eftergiften medför några skattemässiga konsekvenser för Sweden AB.

10. Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare prövat frågan om hur en aktieägars omkostnadsbelopp påverkas av att denne efterger en fordran vars nominella belopp överstiger dess marknadsvärde. Av domstolens praxis framgår att omkostnadsbeloppet inte höjs med mer än vad som motsvarar fordringens marknadsvärde (RÅ 2002 not. 216). Vidare framgår att fordringen anses avyttrad och att skillnaden mellan det nominella beloppet och marknadsvärdet utgör en avdragsgill kapitalförlust för ägaren (RÅ 2009 ref. 41).

11. Skatterättsnämnden har fäst vikt vid att ägarens omkostnadsbelopp för aktierna i en situation som den nu aktuella inte höjs med mer än vad som motsvarar fordringarnas marknadsvärde. Endast till den del som en eftergift av en fordran leder till en höjning av ägarens omkostnadsbelopp anser nämnden att ett tillskott kan anses ha skett.

12. Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis avseende aktieägarens beskattning framgår visserligen att bara den del av det eftergivna beloppet som motsvarar fordringens marknadsvärde läggs till omkostnadsbeloppet. Resterande del, dvs. skillnaden mellan det nominella beloppet och marknadsvärdet, utgör i stället en avdragsgill kapitalförlust för ägaren. Det faktum att det

eftergivna beloppet för ägaren anses bestå av två delar som behandlas på olika sätt vid beskattningen av denne bör emellertid inte med automatik leda till att beloppet även i det mottagande bolagets hand anses bestå av två delar. För det bolag vars skuld efterges innebär åtgärden nämligen att det egna kapitalet ökar med ett belopp motsvarande det eftergivna beloppet i dess helhet, oavsett skuldens marknadsvärde.

13. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste Holding GmbH:s långivning till Sweden AB och den efterföljande eftergiften av fordringarna ses i ett sammanhang. Sweden AB:s tillgångar och skulder ökade genom långivningen med ett belopp som motsvarar fordringarnas nominella belopp. När Holding GmbH efterger fordringarna minskar bolagets skulder med det nominella beloppet samtidigt som det egna kapitalet ökar med samma belopp. För Sweden AB är därför den verkliga innebörden av förfarandet att bolaget har fått ett tillskott från Holding GmbH motsvarande fordringarnas nominella belopp.

14. Tillskottet är inte skattepliktigt för Sweden AB och fråga 1 ska därmed besvaras jakande medan fråga 2 förfaller.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att en eftergift av fordringarna utgör ett skattefritt aktieägartillskott för Media Markt Sweden AB motsvarande fordringarnas nominella belopp.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Classon*, *Askersjö* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren Josefine Lloyd.

Skatterättsnämnden (2022-01-05, Eng, ordförande, *Pettersson*, *Bengtsson*, *Dahlberg*, *Påhlsson*, *Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Frågorna 1–2: Ett tillskott av aktieägarlånen är att anse som ett ej skattepliktigt aktieägartillskott till den del det motsvarar fordringarnas marknadsvärde vid tidpunkten för tillskottet.

Den del av aktieägarlånens nominella belopp som överstiger fordringarnas marknadsvärde utgör en skattepliktig inkomst.

Skatterättsnämndens bedömning

Den huvudsakliga frågeställningen i ärendet är om ett tillskott i form av aktieägarlån där marknadsvärdet på fordringarna understiger dess nominella belopp kan anses utgöra ett aktieägartillskott i sin helhet.

När det gäller att bedöma om ett tillskott utgör ett aktieägartillskott framgår av praxis att det inte är tillräckligt att se till hur transaktionen benämns. Detta innebär också enligt Skatterättsnämndens mening att det inte är tillräckligt att se till benämningen när det gäller att avgöra om ett tillskott i sin helhet utgör ett aktieägartillskott eller ej.

Vad gäller beskattningssituationen för givaren av tillskott finns vägledning i praxis som enligt Skatterättsnämndens mening måste vara en utgångspunkt vid bedömningen även när det gäller mottagarens situation. Innebörden av ett tillskott måste enligt nämndens uppfattning vara densamma för såväl givaren som mottagaren.

För en aktieägare som omvandlar en fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott gäller dels att fordran är avyttrad eftersom fordringsförhållandet har upphört och dels att omkostnadsbeloppet för aktierna höjs, dock inte med mer än fordringens marknadsvärde vid tidpunkten för omvandlingen. För aktiebolaget bör samma transaktion innebära dels att skulden upphör och dels att tillskott erhålls i motsvarande mån som omkostnadsbeloppet förändras. Endast till den del som omvandlingen medför en förändring av omkostnadsbeloppet kan enligt Skatterättsnämndens mening bolaget anses ha mottagit ett aktieägartillskott.

Vidare följer av huvudregeln i 15 kap. 1 § inkomstskattelagen att en avskrivning av en skuld medför att gäldenärens skatteförmåga ökar och att en intäkt erhålls i motsvarande mån. Avsteg från denna ordning har gjorts i praxis för s.k. ackordsvinster, vilket har sin grund i en generellt bristande skatteförmåga hos en gäldenär som erhåller ett ackord och att en beskattning av denne skulle motverka syftet med ackordet (se Lennart Staberg, Skattenytt 2005 s. 149 f.).

Det ovan anförda innebär för frågorna i detta ärende och för Sweden AB:s beskattning att ett tillskott av aktieägarlånen är att anse som ett ej skattepliktigt aktieägartillskott endast till den del det motsvarar fordringarnas marknadsvärde vid tidpunkten för tillskottet.

Eftersom Sweden AB enligt lämnade förutsättningar inte är på obestånd kan vidare den särskilda ordning som gäller för ackord i 40 kap. 21 § eller för s.k. ackordsvinster i praxis inte bli aktuell. Den del av aktieägarlånens nominella belopp som överstiger fordringarnas marknadsvärde utgör därmed en skattepliktig inkomst.