

21 Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord

Konkurslagen (1987:672) (KonkL)
40 kap. 20–21 §§ IL
42 kap. 33–34 §§ IL
prop. 1999/2000:2, del 2, s. 477–479 och 508–509

Sammanfattning

I kapitlet behandlas civil- och skatterättsliga frågor som uppkommer i samband med konkurs och ackord.

Frågan om skattskyldighet i samband med konkurs är inte reglerad i IL. Genom RÅ 1955 ref. 21 har klarlagts att konkursboet inte är skattskyldigt till inkomstskatt. Skattskyldigheten i samband med konkurs kvarligger, i den mån den finns, hos konkursgäldenären. Oklarhet råder om skattskyldighetens omfattning.

I 40 kap. 20–21 §§ IL regleras rätten till avdrag för tidigare års underskott i samband med konkurs och ackord utan konkurs.

Ackordsvinst utgör i allmänhet inte skattepliktig inkomst.

Avdrag medges i näringsverksamhet för ackordsförlust under förutsättning att förlusten är affärsmässigt betingad.

21.1 Konkurs

21.1.1 Allmänt

Konkursförfarandet regleras i KonkL.

Begreppet konkurs

Konkursreglerna syftar främst till att tillhandahålla en ordning för tvångsmässig betalning när flera borgenärer konkurrerar om gäldenärens tillgångar och dessa inte förslår till alla. I konkursen ska gäldenärens tillgångar säljas med undantag för, ifråga om fysiska personer, viss egendom som gäldenären och hans familj brukar och behöver, dvs. egendom som utgör gäldenärens beneficium.

Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande betalningsanspråken efter visst inbördes företräde enligt

förmånsrättslagen (1970:979).

Beslut om konkurs	Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv.
Konkursutbrottet	Ett beslut om konkurs går i verkställighet omedelbart, 16 kap. 4 § KonkL, och gäldenären får sedan ett beslut om konkurs har meddelats inte råda över egendom som hör till konkursboet, 3 kap. 1 § KonkL. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.
Förvaltning i konkurser	Förvaltningen av konkursboet omhänderhas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar landets KFM. Förvaltningen i konkurs står under tillsyn av TSM. För ytterligare information om konkursinstitutet hänvisas till Skatteverkets publikationer ”Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord” och ”Handledning i skatterevision”, del 7 ”Företag i konkurs”.

21.1.2 Konkursgäldenärens ställning

I och med konkursbeslutet inträder enligt 6 kap. KonkL en rad skyldigheter för gäldenären såsom reseförbud, upplysningsplikt, avläggande av bouppteckningsed etc. Beträffande gäldenärer som är juridiska personer gäller dessa skyldigheter i tillämpliga fall i princip för deras ställföreträdare.

Reseförbud	Genom konkursbeslutet inträder automatiskt ett förbud för konkursgäldenären att utan medgivande av rätten lämna landet. Förbudet gäller fram till dess gäldenären har avlagt bouppteckningsed i konkursen. Även efter edgången kan gäldenären under vissa förhållanden förbjudas lämna landet och t.o.m. den ort där han bor.
Upplysningsplikt	Gäldenären har en upplysningsplikt gentemot bl.a. tingsrätten, TSM och förvaltare. Gäldenären är också skyldig att med ed bekräfta bouppteckningen. Om gäldenären undandrar sig sina skyldigheter, exempelvis skyldigheten att lämna upplysningar, kan rätten besluta om hämtning eller häktning av gäldenären.
Rådighetsförlust	Beträffande de ekonomiska effekterna av ett konkursbeslut gäller att gäldenären förlorar rådigheten över den egendom som ingår i konkursboet (se under avsnitt 21. 1. 3). Gäldenären får vidare inte ingå förbindelser som kan göras gällande i konkursen (3 kap. 1 § KonkL). Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom, innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen utan att boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter, t.ex. rätten att begära återvinning. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egen-

dom, trots att det ingår i konkursboet och är undantagen gäldenärens rådighet. En fysisk person som är försatt i konkurs kan vara anställd på vanligt sätt. Han disponerar då i princip över sin lön och därmed jämställda förmåner. Om sådana inkomster överstiger förbehållsbeloppet enligt utsökningsbalken får förvaltaren för konkursboets räkning begära utmätning hos KFM (3 kap. 4 § KonkL).

Beträffande frågan om beskattning av inkomst under konkurs hänvisas till avsnitt 21.1.6 nedan. Såsom framgår där har fysisk person i vissa fall ansetts skattskyldig för inkomster under konkurstillståndet. Bakgrunden till detta är främst ovannämnda princip, att rådighetsförlust inte är liktydigt med övergång av äganderätten. Skattefordringar som uppkommer efter det att skattskyldig försatts i konkurs utgör inte fordran på konkursboet utan debiteras den skattskyldige (se 5 kap. 1 § KonkL).

Förbud mot näringsverksamhet

Under konkursen får gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 9 och 27 §§ ABL).

Skulderna finns kvar

För en fysisk person som är konkursgäldenär innebär konkursen inte att han befrias från sina skulder. Borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären.

Juridiska personer

Beträffande aktiebolag gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed även partshabilitet, dvs. förmågan att uppträda som part i rättegång. Från denna huvudregel har emellertid i praxis gjorts vissa undantag. Förhållandena har då som regel varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ha legat i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist fick prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts (se RÅ 2000 ref. 41 och där angivna referenser, RÅ 2002 ref. 76, RÅ 2003 ref. 53 och 54 samt notismålen 25, 26, 29, 173, 182 och 185. Se även RÅ 1992 not 29 och Lehrberg, I aktiebolagens skymningsland, Iustus förlag, Uppsala 1990). För aktiebolag gäller till den 1 januari 2002 att även om konkursen lämnar överskott ska bolaget träda i likvidation inom en månad efter det att konkursen avslutats (13 kap. 19 § ABL i dess lydelse till den 1 januari 2002). Likvidationsförfarandet kan inte avslutas så att aktiebolaget består utan detta kommer att upplösas. Fr.o.m. den 1 januari 2002 kan likvidationen, under vissa förutsättningar, upphöra och bolagets verksamhet återupptas (se 13 kap. 44 § ABL i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2002). Motsvarande gäller för ekonomiska föreningar (11 kap. 19 § EFL) och för HB (se 2 kap. 44 § HBL).

Nial menar dock att bolagsmännen kan komma överens om att fortsätta med bolaget och avstå från likvidation (Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 3:e uppl. s. 277).

21.1.3 Konkursboets juridiska status

Egendom i konkursboet

Med konkursbo (konkursmassa) förstås all den egendom som faller under förvaltningen och som tas i anspråk för att tillgodose borgenärerna. Konkursboet omfattar normalt följande egendom förutsatt att den är utmätningsbar (se 3 kap. 3 § KonkL).

- Egendom som tillhörde gäldenären vid konkursbeslutet
- Egendom som tillfaller gäldenären under konkursen
- Egendom som kan tillföras boet genom återvinning.

Konkursbo är också en beteckning för det rättssubjekt representerat av förvaltaren som handhar förvaltningen av förmögenhetsmassan under konkursen.

Undantag för skälig lön

Konkursgäldenär som är fysisk person får behålla lön som han har inestående vid konkursbeslutet eller senare förvärvar. En förutsättning är dock att den inte (efter skatteavdrag) uppenbart överstiger vad som behövs för hans och hans familjs försörjning och eventuella underhållsskyldighet (se 3 kap. 4 § KonkL).

Äganderätt

Som framgått ovan mister konkursgäldenären rådigheten över den egendom som hör till konkursboet. Konkursboet har dock ingen egen förmögenhet. Äganderätten till egendomen blir kvar hos konkursgäldenären även om denne inte får förfoga över egendomen under konkursen.

Brott mot borgenär

Om gäldenären olovligen tillgodogör sig egendom som hör till boet kan han inte straffas för tillgreppsbrott eller förskingring, dvs. brott som riktar sig mot annans egendom. Hans illojala handlingar kan i stället vara att bedöma som brott mot borgenärer (11 kap. Brottsbalken).

När konkursen är avslutad äger konkursgäldenären rätt att återfå den egendom som eventuellt finns kvar.

Konkursförvaltaren för boets talan

Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Han ombesörjer att tillgångarna blir realiserade och skulderna så långt möjligt betalda. Det är konkursboet, företrätt av konkursförvaltaren, och inte gäldenären som har talerätt beträffande de tillgångar som ingår i boet, som t.ex. att väcka talan såsom part i rättegång (jfr dock 3 kap. 9 § KonkL).

Konkursboets egna skulder

Konkursboet kan ådra sig egna skulder, s.k. massaskulder. Dessa skulder ska liksom konkurskostnaderna (förvaltarens arvode och

ersättning för utlägg m.m.) betalas innan borgenärerna får någon utdelning. Konkursboet ska redovisa och inbetala mervärdesskatt, punktskatter, källskatter och arbetsgivaravgifter om verksamheten drivs vidare. Skulder som uppkommer i samband härmed utgör massaskulder. Konkursboet ska tilldelas särskilt redovisningsnummer.

21.1.4 Konkursförvaltarens skyldighet gentemot Skatteverket

21.1.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m.

I KonkL regleras inte vilka skyldigheter konkursförvaltaren har enligt skatteförfattningarna. Bestämmelser härom återfinns i annan lagstiftning samt framgår av rättspraxis.

Bokförings- skyldigheten

Av 7 kap. 19 § KonkL framgår att förvaltaren är skyldig att löpande bokföra in- och utbetalningar om inte god redovisnings-sed kräver att bokföringen sker på något annat sätt. Därutöver har BFN uttalat sig om bokföring i konkurs (BFN U 87:10). Vidare har konkursförvaltarkollegiernas förening 1988-11-21 beslutat en rekommendation angående bokföring i konkurs. Huruvida konkursgäldenären varit bokföringsskyldig saknar betydelse.

Skattedeklaration och kontroll- uppgifter

Konkursförvaltare är skyldig att lämna skattedeklaration och kontrolluppgifter om boet självt avlönat personal.

Av RÅ 1988 ref. 90 framgår att ersättning till konkursgäldenär för arbete i den av konkursboet efter konkursbeslutet fortsatta rörelsen (tandläkarpraktik bedriven som enskild firma) har vid bestämmande av arbetsgivaravgift ansetts som lön.

Någon skyldighet för förvaltaren att lämna skattedekclarationer eller kontrolluppgifter för tiden före konkursutbrottet kan normalt inte anses föreligga utan denna skyldighet åvilar normalt konkursgäldenären. Även om skyldighet inte föreligger, lämnar förvaltaren ofta kontrolluppgifter. Länsstyrelsen lämnar kontrolluppgift för belopp som utbetalas med stöd av den statliga lönegarantin.

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Om konkursboet under t.ex. fortsatt drift har personal anställd ska boet verkställa skatteavdrag på arbetstagarnas löner samt redovisa och betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Länsstyrelsen verkställer skatteavdrag och betalar arbetsgivaravgifter på lön som utbetalas med stöd av lönegarantilagen. RR har i RÅ 2000 ref. 29 ansett att ett konkursbo blir betalningsskyldigt för avgifter när boet, i samband med avvecklingen av konkursgäldenärens verksamhet, vidtar åtgärder i form av utbetalning av lönefordringar och att därmed en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer. Avgiften blir då en massaskuld, som i likhet med andra massaskulder ska betalas innan någon borgenär får utdelning. RR uttalade vidare att detta får anses gälla oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift av verksamheten självt avlönat personal. Konkursboet är i bägge fallen att anse som arbetsgivare och därmed betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.

21.1.4.2 Deklarationsskyldighet

Konkursbo är inte skattskyldigt vid inkomstbeskattningen och följaktligen inte heller skyldigt att avlämna självdeklaration. För konkursgäldenären föreligger skattskyldighet och deklARATIONsskyldighet för tiden fram till konkursutbrottet. För vissa inkomster (jfr avsnitt 21.1.6.4 nedan) kan skattskyldighet föreligga även efter konkursutbrottet. Eftersom gäldenärens räkenskaper ska vara omhändertagna av konkursförvaltaren förutsätts att denne medverkar till att lämna ut erforderliga uppgifter så att gäldenären har möjlighet att fullgöra sin deklARATIONsskyldighet.

Mervärdesskatt och punktskatt

Konkursboet blir skattskyldigt till mervärdesskatt och punktskatter om det fortsätter att driva verksamheten eller på annat sätt omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Förvaltaren ska därvid registrera konkursboet till mervärdesskatt hos Skatteverket. Beträffande konkursboets skattskyldighet och redovisningsskyldighet till mervärdesskatt; se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt.

21.1.4.3 Förvaltarens talerätt och möjlighet att få del av revisionspromemorian

Enligt RÅ 1979 1:81 och RÅ 1981 1:20 äger konkursförvaltare rätt att föra konkursgäldenärens talan i taxeringsmål, i vart fall om utgången i målet kan få betydelse för utdelningen i konkursen.

Beträffande frågan om konkursförvaltarens rätt att företräda konkursgäldenären i samband med skatterevision, se Handledning i

skatterevision, del 7, kap. 15 (RSV 625 utg. 3).

Utan hinder av den sekretess som gäller Skatteverkets revisionsverksamhet får uppgift i en revisionspromemoria lämnas till förvaltaren i den reviderades konkurs (9 kap. 1 och 2 §§ sekretesslagen). Skatteverket får uppställa förbehåll som inskränker förvaltarens rätt att lämna uppgiften vidare eller utnyttja den, se 14 kap. 10 § 1 st. 3 sekretesslagen. Sådant förbehåll kan dock inte uppställas om förvaltaren är anställd vid en allmän advokatbyrå. Sekretess gäller i detta fall enligt 9 kap. 9 § 1 st. sekretesslagen.

21.1.5 Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot Skatteverket

Fram till konkursutbrottet

För konkursgäldenären gäller vanliga bestämmelser vad gäller uppgiftsskyldighet i olika former till Skatteverket för affärshändelser som inträffat före konkursutbrottet.

Deklarations-skyldighet under konkurs

Fr.o.m. konkursutbrottet föreligger uppgiftsskyldighet vad gäller inkomstdeklarationen för sådana inkomster för vilka skattskyldighet föreligger. Detta gäller både fysiska och juridiska personer.

Enligt RÅ 1981 1:7 har en skattskyldig fysisk person som varit försatt i konkurs ansetts skyldig avlämna självdeklaration.

För aktiebolag föreligger en obligatorisk deklarationsskyldighet till dess att bolaget avregistrerats.

AB företräds av styrelsen

Under konkursen företräds bolaget som konkursgäldenär i detta avseende av bolagets styrelse och deklarationsskyldigheten under konkursen ska fullgöras av styrelsen, se 13 kap. 20 § 2 st. ABL.

Uppfyller inte bolaget sin deklarationsskyldighet finns möjlighet att vid vite anmana styrelseledamot lämna deklaration för bolaget.

Skulle konkursgäldenären i strid med gällande bestämmelser fortsätta driva näringsverksamhet föreligger sedvanlig uppgiftsskyldighet för honom för denna verksamhet.

21.1.6 Skattskyldighet till inkomstskatt vid konkurs

21.1.6.1 Allmänt

Fram till dagen för konkursutbrottet är konkursgäldenären skattskyldig för sina inkomster på vanligt sätt.

Vem är skattskyldig?

Frågan om konkursboet eller konkursgäldenären är skattskyldig för den inkomst som förvärvas under den tid konkurstillståndet varar eller om inkomsten eventuellt är skattefri är inte reglerad i lag. Inkomst kan under denna tid förvärvas såväl av konkursboet som av gäldenären. Inkomst kan uppkomma exempelvis genom att gäldenärens tillgångar avyttras med vinst, genom att boet fort-

sätter en av gäldenären bedriven rörelse eller genom att boet fortsätter att förvaltar fastigheter och värdepapper i syfte att avvakta gynnsammare försäljningsmöjligheter.

21.1.6.2 Konkursboets skattskyldighet

Frågan om konkursboets skattskyldighet till inkomstskatt är inte reglerad i skatteförfattningarna. Frågan måste därför lösas med ledning av rättspraxis.

Före år 1955 fanns i praxis inte någon enhetlig linje vad gällde skattskyldigheten. Konkursboet hade ansetts skattskyldigt för inkomst av skogsförsäljning (RÅ 1929 ref. 102, RÅ 1931 Fi 1367). Konkursgäldenär hade ansetts skattskyldig för inkomst av tjänst (RÅ 1936 Fi 97) och garantibelopp av fastighet (RÅ 1922 ref. 50). I RÅ 1941 ref. 56 ansågs konkursgäldenären inte skattskyldig för inkomst av kapital. Konkursboets skattskyldighet prövades inte.

Enligt uttalande i RÅ 1941 ref. 56 ansågs principen för fördelningen av skattskyldigheten vara skatt efter förmåga. Gäldenären skulle endast beskattas för sådan inkomst han fick behålla för sina levnadskostnader men konkursboet för samtliga övriga inkomster. Undantag skulle göras i de fall ett särskilt skatteobjekt utpekats i lag.

Avgörande plenumutslag

I RÅ 1955 ref. 21 undanröjde RR på talan av ett konkursbo dess taxering för inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), kapital (ränta och utdelning) och reavinst (försäljning av fastighet) ”enär skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo”. Utslaget, som avgjordes i plenum, dikterades av en knapp majoritet, vilken inte gav någon motivering för sin ståndpunkt. Utförliga motiveringar gavs däremot av flera av dem, som ville beskatta konkursboet, helt eller med undantag för reavinst. Majoritetens uppfattning kan motiveras med, att skattskyldigheten åligger den som äger en förvärvskälla, medan konkursboet endast förvaltar gäldenärens tillgångar. Ett flertal rättsfall efter år 1955 bekräftar, att konkursbo inte är skattskyldigt för någon inkomst (se t.ex. RN 1956 nr 1:10, RÅ 1976 ref. 170 och RÅ 1981 1:7). Detta gäller oberoende av vilket inkomstslag inkomsten hänförs till.

I RÅ 1955 ref. 21 tog RR inte ställning till en eventuell beskattning av gäldenären för de inkomster som kom under domstolens prövning. Domstolen uttalade sig inte om gäldenärens beskattning.

21.1.6.3 Betydelsen av att konkursboet inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt

I en konkurs måste man skilja mellan fordringar som riktar sig mot konkursgäldenären och sådana som avser konkursboet. De förra kallas konkursfordringar och de senare massafordringar. Utdelning

till konkursborgenärer äger rum först sedan massafordringarna och konkurskostnader (exempelvis förvaltararvode och förvaltarens utlägg) betalats.

Konkursfordran

En konkursfordran har sin grund i ett mellanhavande med konkursgäldenären. Fordran ska i princip ha uppkommit före konkursen men behöver inte ha förfallit till betalning (5 kap. 1 § KonkL).

Massafordran

En massafordran uppkommer efter konkursbeslutet och riktar sig mot konkursboet som sådant. Angående utförligare kommentar kring frågan konkursfordran/massafordran och när skattefordran anses ha uppkommit, se Skatteverkets Handledning i skatte-revision, del 7 och Skatteverkets bok ”Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord”.

I de fall konkursboet anses skattskyldigt, t.ex. för mervärdesskatt, ska skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelas men före konkursens slut, göras gällande som massafordringar.

**Skattefordringar
avseende inkomst-
skatt efter
konkursbeslut**

Anses däremot konkursgäldenären skattskyldig kan skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelas inte göras gällande i konkursen. Det allmänna är hänvisat till att försöka få betalt av gäldenären på annat sätt. Skatteavdrag från lön m.m. tas ut även under tiden löntagaren är försatt i konkurs (se 7 kap. 4 och 15 §§ Utsökningsbalken jfr med 3 kap. 3 § 1 st. KonkL).

När det gäller ett aktiebolag så är detta upplöst om konkursen avslutas utan överskott (13 kap. 49 § ABL). I sådant fall är fordringen normalt utan värde. Om ny tillgång yppas, t.ex. restituerad skatt, efter det att konkursen avslutats ska efterutdelning ske. Även för handelsbolag, ekonomiska och ideella föreningar och stiftelser gäller i princip samma regler.

Statens fordringar på skatter och avgifter kan i vissa fall göras gällande trots att juridiska personers konkurs avslutas utan överskott. I SBL finns i 12 kap. 6 § regler om företrädaransvar. Reglerna innebär i korthet att en företrädare för en juridisk person kan göras betalningsansvarig för ett underskott på den juridiska personens skattekonto. Ansvarat gäller således alla skatter och avgifter enligt SBL. Talan om att ålägga betalningsskyldighet förs vid allmän domstol. Se vidare om dessa regler i Skatteverkets handledning för företrädaransvar och ackord (RSV 443 utg. 2).

21.1.6.4 Konkursgäldenärens skattskyldighet

Några särbestämmelser angående skattskyldighet för konkursgäldenär finns inte i skatteförfattningarna och rättsläget är delvis oklart.

Skattskyldighetens omfattning

Av 3 kap. 8 § och 6 kap. 4 § IL framgår att obegränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer i princip är skattskyldiga för all inkomst. Begränsningar i skattskyldigheten för konkursgäldenär finns inte i IL och fanns inte heller i KL och SIL. Trots detta finns begränsningar. Vägledning i frågan om skattskyldighetens omfattning får hämtas i rättspraxis.

Varken 1990 års skattereform eller IL innehåller några klargöranden beträffande skattskyldighetens omfattning. Den fortsatta framställningen görs därför först utifrån KL:s och SIL:s tidigare utformning, med sex olika inkomstslag, och den rättspraxis som finns. Sedan kommenteras i vilken omfattning den genom 1990 års skattereform ändrade systematiken i KL och SIL, med bl.a. införandet av bara tre inkomstslag, kan påverka den skattemässiga bedömningen. Övergången från KL och SIL till IL torde inte ha inneburit några förändringar beträffande skattskyldighetens omfattning.

Genom RÅ 1955 ref. 21 klargjordes att konkursbo inte är skattskyldigt för inkomstskatt.

Praxis före 1955

Av avsnitt 21.1.6.2 framgår att praxis före 1955 var oklar. Ibland beskattades konkursgäldenären – exempelvis för inkomst av tjänst och garantibelopp för fastighet – och ibland beskattades konkursboet.

Praxis efter 1955

När det gäller rättspraxis efter 1955 finns regeringsrättsavgöranden som klargör skattskyldighetens omfattning i vissa inkomstslag. I andra inkomstslag finns ingen klargörande rättspraxis.

Bland annat har konkursgäldenären beskattats för reavinst för fastighet som konkursboet avyttrat (RÅ 1982 1:5). Den omständigheten att konkursgäldenären inte ägt förfoga över inkomsten från försäljningen utan denna tillfallit konkursboet har inte tillmätts någon betydelse. Det skatteförmågeresonemang som diskuterades i tidigare praxis, (jfr RÅ 1941 ref. 56) har således övergetts i RR:s senare praxis. Den skattefordran som uppstår kan dock inte göras gällande i konkursen (se avsnitt 21.1.6.3).

Frågeställningar kring skattskyldighetens omfattning är utförligt diskuterade i SST 1984 s. 420–440 och s. 673–685. Därutöver finns bl.a. en år 1969 upprättad departementsstencil (Fi 1969:13) som innehöll förslag beträffande skattskyldigheten i konkurs. Förslaget genomfördes inte. Utredningens sammanfattning av rättsläget

**Inkomst av rörelse
och jordbruks-
fastighet**

byggde inte på någon rättspraxis i Regeringsrätten efter 1955 och är därför endast delvis i överensstämmelse med nu gällande rätt.

I RÅ 1976 ref. 170 beskattades konkursgäldenären för fordringar som uppkommit i hans rörelse före konkursutbrottet och som fakturerats av konkursförvaltaren.

RR yttrade bl.a.

”De fordringar varom nu är fråga och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren utgör icke skattepliktig intäkt för konkursboet. Såsom framgår av regeringsrättens avgörande i plenum RÅ 1955 ref. 21 åligger skattskyldighet för inkomst inte konkursbo. Härav kan inte dragas den slutsatsen att konkursgäldenär inte kan taxeras för inkomster som influtit till konkursboet på grund av konkursförvaltarens åtgärder. Nu behandlade fordringar har uppkommit på grund av arbete som utförts i L:s rörelse före egendomsavträdet och utgjorde alltså tillgångar i denna rörelse. Den omständigheten att fordringarna under beskattningsåret fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren och ingått i konkursboet medför inte att inte L skulle vara skattskyldig för vad som influtit på grund av dessa fordringar.”

I RÅ 1979 1:81 beskattades konkursgäldenären för medel som avsatts till investeringsfond enligt förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m.m. men som inte tagits i anspråk inom föreskriven tid. Medlen återfördes till beskattning hos konkursgäldenären oberoende av att han var försatt i konkurs när återföringen skulle ske.

Konkursgäldenär, som är fysisk person, får inte driva verksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL. Om gäldenären trots detta förbud skulle driva näringsverksamhet vid sidan av konkursboet är han skattskyldig för inkomsten. Detta gäller även för det fall att gäldenären bedriver verksamhet vid sidan av konkursboet genom bulvan.

I RÅ 1991 not 246, som primärt gällde beskattning av reavinst i samband med avyttring av jordbruksfastigheter, anförde RR följande vad gäller beskattning av jordbruksinkomster.

”...Vid sådant förhållande uppkommer fråga om S kan medges avdrag för skillnaden mellan det bokförda värdet av inventarier den 31 december 1983, 220 000 kr, och köpeskillingen för dem, 25 000 kr. Vad som inflyter vid försäljning av lösa inventarier i jordbruk räknas som intäkt av jordbruksfastighet. Den aktuella försäljningen har skett genom konkursboets försorg. S kan inte anses skattskyldig

för försäljningsintäkten. Han är därför inte berättigad till avdrag för den förlust som kan ha uppkommit genom försäljningen av inventarierna.”

Rättsfallet talar för att intäkter pga. konkursboets försäljning av tillgångar i jordbruk/rörelse som räknas som intäkt av jordbruks fastighet/rörelse inte ska beskattas och att avdrag för förlust därmed inte heller kan medges.

Inkomst av annan fastighet

RR har inte i något fall haft att ta ställning till om konkursgäldenären är skattskyldig för inkomst av annan fastighet. Däremot har RR slagit fast att garantibelopp (t.o.m. 1987 års taxering) upptas till beskattning hos fastighetens ägare, även om denne är försatt i konkurs. Äganderätten övergår inte i samband med konkursen (RÅ 1922 ref. 50, RÅ 1966 Fi 320). Skattskyldig till fastighets-skatt är, med något undantag, ägaren till fastigheten. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

Inkomst av tjänst

Inkomst av tjänst beskattas i sin helhet hos konkursgäldenären, även om viss del av lönen betalas in till konkursboet. RR:s dom RÅ 1970 Fi 248 avsåg en person som försattes i konkurs i april 1963. Vid 1964 års taxering beskattades han för den inkomst av tjänst som han hade uppburit under hela år 1963, dvs. även efter det han hade försatts i konkurs. Han fick inte avdrag för ett belopp som arbetsgivaren hade levererat in till konkursförvaltaren för att fördelas mellan konkursborgenärerna. Se även RÅ 1936 Fi 97 och RÅ 1971 Fi 728.

Inkomst av tillfällig förvärvs-verksamhet

Konkursgäldenär har enligt RÅ 1982 1:5 ansetts skattskyldig för reavinst vid försäljning av fastighet under konkursen.

I sitt överklagande till KR anförde den skattskyldiga att hon inte skulle beskattas för reavinsten, eftersom hon inte kunnat förfoga över den fastighetsdel försäljningen avsåg. Detta berodde på att andelen ingått i hennes konkursbo och att konkursboet tillgodo-gjort sig hela köpeskillingen. RR tog upp reavinsten till beskattning. Ett regeringsråd anförde i sin utvecklade talan bl.a.

”Om försäljningen har skett före konkursen men köpeskil-lingen har erlagts under konkursen bör någon tvekan inte kunna råda om att gäldenären är skattskyldig (jfr RÅ 1976 ref. 170). Detsamma får anses gälla om försäljningen har skett och köpeskillingen har erlagts under konkursen. Vad en konkursgäldenär förvärvat genom eget arbete under konkursen är sålunda skattepliktig inkomst för honom, även om inkomsten helt eller delvis tillkommer konkursboet enligt bestämmelserna i 27 § andra stycket konkurslagen. Anledning saknas att behandla inkomst av tillfälligt förvärvsverksamhet på annat sätt”.

Utgången i RÅ 1982 1:5 har bekräftats i RÅ 1991 not 246 där RR ansåg skattskyldighet föreligga för reavinst på fastighet, som avyttrats efter konkurstillfället.

Inkomst av kapital

I RÅ 1941 ref. 56 beskattades konkursgäldenär inte för inkomst av kapital som utgjorde avkastning på tillgångar som ingick i konkursboet. Rättsfall som i tiden ligger före 1955 bör inte tolkas som om konkursgäldenären aldrig skulle kunna beskattas för avkastning på kapital som ingår i konkursboet. Frågeställningen är belyst i tidigare nämnda artikel i SST. Av artikeln framgår att sådan skattskyldighet torde kunna föreligga i vissa fall, vilket också framgår av underrättsdomar.

**1990 års skatte-
reform och IL**

Varken 1990 års skattereform eller IL innehåller som tidigare sagts några klarlägganden när det gäller skattskyldigheten för konkursgäldenären.

De sex tidigare inkomstslagen är nu tre. Inkomst av tjänst har redan tidigare beskattats hos konkursgäldenären. Skattereformen och IL innebär i denna del ingen förändring. Av praxisgenomgången framgår att osäkerhet råder vad gäller skattskyldighet för konkursgäldenär i fråga om inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet och kapital medan skattskyldighet ansetts föreligga för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

**Ingen förändring
av rättsläget**

Denna osäkerhet har inte skingrats genom att dessa inkomstslag nu slagits samman till två, inkomst av näringsverksamhet och kapital. Det kan dock nämnas att den omständigheten att kapitalvinster som tidigare beskattats som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs till inkomstslaget kapital inte torde innebära att tidigare praxis satts ur spel när det gäller att bedöma om sådana inkomster är skattepliktiga för konkursgäldenären. Dessa bör alltså vara skattepliktiga för konkursgäldenären. Inte heller torde införandet av det nya inkomstslaget, inkomst av näringsverksamhet, i sig innebära någon förändring beträffande bedömningen såvitt avser de tidigare inkomstslagen, inkomst av rörelse och jordbruksfastighet.

21.1.7 Räkenskapsårets längd

Om konkursgäldenär driver näringsverksamhet vid konkurs kommer verksamheten att ingå i konkursboet. Det är oklart om konkursgäldenärens räkenskaper kan avslutas per konkursdatum. BFL reglerar inte denna fråga. För tid före konkursutbrottet åligger bokföringsskyldigheten konkursgäldenären och han är även fullt ut skattskyldig för denna tid. Efter konkursbeslutet omhändertas gäldenärens bokföring, varefter verksamhetens förvaltning ska handhas av konkursförvaltaren och förvaltaren är skyldig att föra räkenskaper över boets förvaltning (7 kap. 19 § KonkL).

Det synes lämpligt om konkursgäldenärens räkenskaper avslutas per konkursdagen. För inkomster som kan föranleda skattskyldighet efter denna tidpunkt får konkursgäldenären inhämta uppgifter från konkursförvaltaren. Det måste dock anmärkas att gäldenärens redovisningsskyldighet inte upphör i och med konkursutbrottet och konkursgäldenärens räkenskapsår berörs i princip inte av konkursutbrottet. Om t.ex. gäldenären i strid mot gällande bestämmelser driver rörelse, trots konkurstillståndet, ska denna rörelse redovisas på vanligt sätt.

21.1.8 Avskrivning av fordran vid konkurs

I samband med konkurs kan förekomma att konkursförvaltaren helt eller delvis avskriver ett aktiebolags fordran på företagsledaren eller annan anställd på grund av deras bristande betalningsförmåga. Fråga huruvida detta medför beskattningskonsekvenser för den anställda har varit föremål för RR:s bedömning. I RÅ 1979 1:96 ansågs huvuddelägare inte skattskyldig för avskriven del av fordran på honom. Beslutet om avskrivning hade fattats av konkursförvaltaren pga. huvuddelägarens bristande betalningsförmåga.

I RÅ 1987 not 176 beskattades inte en anställd när bolagets lånefordran på den anställda hade tagits upp som värdelös i bolagets konkursbouppteckning på grund av låntagarens bristande betalningsförmåga.

21.1.9 Behandlingen av fonder vid konkurs

Periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder ska återföras till beskattning om den skattskyldige försätts i konkurs, 30 kap. 8–10 §§ IL, 31 kap. 20 § IL och 34 kap. 16–17 §§ IL. Detta torde innebära att återfört belopp utgör intäkt för konkursgäldenären vid taxering för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs meddelats (jfr uttalande i prop. 1980/81:68, del A, s. 229, angående den numera upphävda lagen (1981:296) om eldsvådefonder som innehöll samma reglering).

Enligt lag (1994:40) om särskild fartygsfond, som numera har upphört att gälla, skulle fondmedel, som inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering skett tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättning erhållits, återföras till beskattning. Enligt RÅ 1979 1:81 har beskattning enligt detta lagrum skett trots att den skattskyldige vid tidpunkten för återföring var försatt i konkurs.

21.1.10 Underskottsavdrag vid konkurs

Underskott av näringsverksamhet

Enligt 40 kap. 2 § IL ska ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av under förutsättning bl.a. att det inte finns några begränsningar i 40 kap. IL. I 40 kap. 20 § IL finns en begränsning som lyder:

”Om den skattskyldige är eller har varit försatt i konkurs, får underskott som uppkommit före konkursen inte dras av. Om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har fått full betalning ska avdrag göras för underskott som på grund av konkursen inte kunnat dras av tidigare.”

Enligt förarbetena är det konkursårets ingående underskottet som inte får dras av (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 477–478). Bestämmelsen innebär att underskottet inte heller får rullas framåt utan rätten till avdrag för underskottet går helt förlorad. Avdragsförbudet avser underskott i samtliga näringsverksamheter den skattskyldige har i inkomstslaget näringsverksamhet. Endast om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har erhållit *full* betalning kvarstår rätten till underskottsavdraget. Om konkursen läggs ned p.g.a. att förlikning eller ackord i konkursen har åstadkommits medges således inte något avdrag.

Underskott av kapital

För underskott av kapital finns ingen avdragsbegränsning vid konkurs.

Handelsbolagsdelägare

Om ett handelsbolag försätts i konkurs, innebär detta i sig inte några begränsningar i bolagsmännens rätt till avdrag för underskott som uppkommit i bolaget. Skälet härtill är att så länge bolagsdelägaren är solvent, kan borgenärerna göra gällande hans personliga ansvar för handelsbolagets förbindelser (jfr 2 kap. 20 § HBL). Bolagsdelägaren får då bära sin andel av bolagets förlust. Med hänsyn härtill har det inte ansetts föreligga anledning vägra skattskyldig, som själv inte är i konkurs, underskottsavdrag, därför att ett handelsbolag, vari han är delägare, försätts i konkurs. Om bolagsmännen saknar betalningsförmåga begärs dock dessa många gånger inte i konkurs. För att rätten till underskottsavdrag ska bortfalla krävs dock, att bolagsmännen försätts i personlig konkurs. Det kan samtidigt vara nödvändigt att initiera åtgärder enligt 2 kap. 20 § HBL mot bolagsman i handelsbolag eller komplementär i kommanditbolag beträffande avskrivna men ännu ej preskriberade skatte- och avgiftsskulder. Justitiekanslern har i beslut 1989-05-19 (dnr 945-88-21, RIC 24/89) motsatt sig att KFM försatt delägaren i personlig konkurs för att förhindra ett utnyttjande av förlustavdrag.

I RÅ 1968 ref. 60 prövades frågan om det vid frivillig avveckling av rörelse (s.k. underhandskonkurs) förelåg hinder att åtnjuta förlustavdrag. KR yttrade i sitt utslag bl.a. följande.

”Av utredningen i målet framgår att, sedan Å den 31 augusti 1961 inställt betalningarna, hans tillgångar realiserats och influtna belopp utdelats till borgenärerna efter principiellt samma normer som i konkurs, samt att borgenärernas fordringar kvarstår till den del de icke erhållit betalning genom nämnda utdelning. Enär vid angivna förhållanden Å icke kan anses ha erhållit ackord utan konkurs samt Å icke försatts i konkurs, kan hinder jämlikt 3 § sagda KF att erhålla förlustavdrag icke anses föreligga.”

RR gjorde inte ändring i KR:s utslag (jfr RÅ 1968 Fi 1773).

21.2 Ackord

21.2.1 Allmänt

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen, varvid särskild överenskommelse träffas beträffande betalningstiden. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Inte sällan föregås en ackordsansökan av en betalningsinställelse.

Offentligt ackord och underhandsackord

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL., och utom konkurs. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas under gynnsammare ekonomiska villkor av gäldenären själv eller den, till vilken rörelsen överläts. Vid ackord undviks vanligen den värdeförstöring som en konkurs ofta innebär.

För ytterligare information om ackordsförfarandet hänvisas till Skatteverkets publikation ”Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord”.

Inkomstskattefrågor i samband med ackord har diskuterats utförligt i SST 1992 s. 342–383.

21.2.2 Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord

Vid ackord utan konkurs finns endast ett tänkbart skattesubjekt, ackordsgäldenären. Någon ny förvaltningsform som t.ex. konkursbo uppstår inte.

Ackordsvinst

Redan i rättsfallen RÅ 1929 Fi 396 och RÅ 1929 Fi 2032 fastslogs att ackordsvinst, dvs. den vinst som ackordsgäldenären gör genom att hans skulder till borgenärerna definitivt faller bort, inte är skattepliktig.

Vid konstaterad betalningsoförmåga

Som allmän förutsättning för skattefrihet gäller att den som erhållit ackord verkligen varit på obestånd. Tillfällig betalningsoförmåga räcker inte (jfr RN 1960 4:4 och RN 1962 4:5). Det ankommer på ackordsgäldenären att visa att denne varit på obestånd (se KR:s i Gbg dom den 25 augusti 1999, mål nr 459-1997, KR:s i Gbg dom den 13 maj 2003, mål nr 2677-01 och KR:s i Jkpg dom den 31 oktober 2003, mål nr 1629-01).

Skattefriheten förutsätter inte att ackordet tillkommit efter offentlig ackordsförhandling. I RÅ 1963 ref. 48 ansåg RR skattefrihet föreligga efter uppgörelse med enstaka borgenärer.

Villkorslöst efterskänkande

För att en överenskommelse ska bedömas som ett ackord krävs också att eftergivandet av fordran är oåterkalleligt och definitivt. Detta framgår av RÅ 1983 Aa 128, där RR inte ansåg att ett ackord förelåg eftersom gäldenärsföretaget under vissa omständigheter skulle bli skyldigt att återbetala viss del av det eftergivna beloppet (jfr KR:s i Gbg dom den 13 maj 2003, mål nr 666-01).

Ackordskostnader

De kostnader som gäldenären förorsakas med anledning av ackordets genomförande utgör inte avdragsgill kostnad (RÅ 1937 Fi 33).

Vad gäller borgenärskostnader i samband med t.ex. offentligt ackord torde avdragsrätt föreligga i inkomstslaget näringsverksamhet (KR i Göteborg dom den 20 september 2001, mål nr 3107-1999).

21.2.3 Avdrag för ackordsförlust

Ackord = avyttring?

Eftersom något vederlag inte erhålles vid ackord så är den fordran som efterskänks genom ackordet, enligt Skatteverkets bedömning, inte att anses som avyttrad.

Inkomstslaget kapital

En ackordsförlust i inkomstslaget kapital torde därmed aldrig vara avdragsgill eftersom någon avyttring av fordringen inte anses ha skett.

Inkomstslaget näringsverksamhet

I inkomstslaget näringsverksamhet får avdragsrätten bedömas utifrån allmänna regler och ackordsförlusten är avdragsgill om den är att anse som en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster.

Frågan om borgenär får avdrag för den ackordsförlust som denne gör när fordringen bortfaller har fram t.o.m. 1998 års taxering bedömts enligt vanliga regler beträffande drift- eller kapitalförlust i 20 § anv.p. 5 KL.

Från och med 1999 års taxering togs kapitalförlustbegreppet bort ur lagtexten och 20 § anv.p. 5 KL upphörde att gälla. I stället infördes en reglering i 23 § anv.p. 1 fjärde stycket KL beträffande kostnader i näringsverksamhet. I nämnda stycke stadgades såvitt här är ifråga följande.

”Till kostnad i näringsverksamhet hänförs andra förluster som har uppkommit i verksamheten, om inte särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger”.

För att ackordsförlusten skulle vara avdragsgill i näringsverksamheten krävdes att förlusten hade ”uppkommit i verksamheten” och att särskilda skäl mot avdragsrätt inte förelåg.

I specialmotiveringen till 23 § anv. p. 1 fjärde st. KL (prop. 1996/97:154, s. 56–57) uttalades bl.a. följande.

”Samtliga förluster som är avdragsgilla enligt gällande rätt, eftersom de är att betrakta som normala för verksamheten eller därför att de omfattas av inskränkningar av kapitalförlustbegreppet i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL, omfattas också av den föreslagna bestämmelsen.

Genom att det inte – som i nuvarande regel om kapitalförluster – ställs något krav på att förlusten ska vara normal för verksamheten innebär bestämmelsen formellt sett en utvidgning av avdragsrätten för förluster. I praktiken är det dock fråga om en högst begränsad utvidgning.

I första meningen anges att avdrag för en förlust inte ska medges om särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Inskränkningen har gjorts för att undvika att regeln ges en tolkning som medför att avdrag medges för förluster som inte har något naturligt samband med driften av ett företag och som en seriös företagare eller ett seriöst företag inte heller har anledning att räkna med i planeringen av driften”.

Denna bestämmelse har slopats i IL. I förarbetena, prop. 1999/2000:2, del 2, s.207 uttalas följande.

”Lagrådet anser att slopandet av denna bestämmelse kommer att uppfattas som en begränsning av avdragsrätten. Regeringen kan inte se att slopandet av den särskilda bestämmelsen om förluster i punkt 1 fjärde stycket av

anvisningarna till 23 § KL innebär en begränsning av avdragsrätten.

I förslaget har tvärt om avdragsbegränsningen och den oklarhet som ligger i uttrycket ”om inte särskilda skäl föreligger mot detta föreligger” tagits bort. Avdragsrätten för förluster i näringsverksamhet ska bedömas enligt huvudregeln. Av huvudregeln i 1 § (i 16 kap. IL, Skatteverkets anm.) följer att alla förluster är avdragsgilla om de är att anse som utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.”

Ackordsförlust på närstående företag

Liksom hittills kan avdrag för ackordsförluster avseende kundfordringar o.d. medges. Avdrag erhålls oberoende av att motsvarande ackordsvinst hos gäldenären inte är skattepliktig. Huruvida avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet utvidgats till att i något fall avse även ackordsförluster på fordringar som avser utlåning får bedömas utifrån om förlusten är att anse som utgift för att förvärva och bibehålla inkomster. Avdrag för förlust på grund av ackord inom en intressegemenskap har i vissa fall medgivits när fordringarna ursprungligen varit att hänföra till varufordringar (se RÅ 1972 A 74 och RÅ 1987 not . 439 samt KR:s i Stockholm dom den 13 oktober 2003, mål nr 4011-02). Se även avsnitt 8.5.

Till och med 1983 års taxering fanns i 29 § anv. p. 10 st. 2 KL en bestämmelse om avdrag för förlust på fordran vid ackord. Enligt denna bestämmelse gällde, att om det mellan borgenär och gäldenär rådde sådan intressegemenskap som avsågs i anvisningarna till 43 § KL i dess äldre lydelse, och det kunde antas, att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, skulle avdragsrätten för förlusten bedömas enligt reglerna för koncernbidrag. Ett sådant förhållande kunde anses föreligga, om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte gjort motsvarande nedskrivning av sina fordringar eller gäldenären uppenbarligen inte var på obestånd. Av förarbetena till den ändrade lagstiftningen, varigenom bestämmelserna om kapitalförlust samlades i 20 § anv. p. 5 KL, framgår att någon egentlig ändring av denna regel inte åsyftats (prop. 1980/81:68, del A, s. 201). Även utan en uttrycklig lagregel torde det vara klart att en förlust, som uppkommit genom att ackord beviljats ett dotterbolag eller ett annat närstående bolag, inte utgör avdragsgill omkostnad om den har sin grund i intressegemenskapen, se t.ex. RÅ 1976 Aa 47 och RÅ 1990 not 193.

Av RÅ 1987 not 439 framgår att avdragsrätt föreligger för ackordsförlust avseende närstående bolag om ackordet är affärsmässigt betingat. I det aktuella fallet, där fråga var om varufordringar som skrevs bort genom underhandsackord, var gäldenärens ställning svag och någon utdelning vid likvidation kunde inte

påräknas. Det saknades vidare grund för antagande att dotterbolagets obestånd uppkommit genom värdeöverföring till moderbolaget eller på annat sätt haft sin grund i intressegemenskapen (jfr även RÅ 1972 A 74 samt KR i Göteborg dom den 27 maj 2004, mål nr 6944-2002).

21.2.4 Underskottsavdrag vid ackord

När skulder faller bort genom ackord innebär detta att motsvarande kostnader och förluster inte bärs av den skattskyldige utan av ackordsgivaren. I stället för att göra ackordsvinsten skattepliktig har lagstiftaren valt att på visst sätt begränsa rätten till avdrag för underskott i de fall ackord medgivits (se prop. 1960:30, sid. 91–92).

Nu gällande bestämmelser finns i 40 kap. IL. I 40 kap. 2 § IL stadgas att ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i bl.a. 40 kap. IL. I 40 kap. 21 § IL finns en bestämmelse som begränsar rätten till avdrag för underskott och som lyder enligt följande.

”Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i får ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334), skall avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.”

Regleringen i IL innebär att det är ackordsårets ingående underskott som ska begränsas pga. ackordet (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 478). Detta är en skillnad jämfört med regleringen i LAU. Som framgår av RÅ 1999 ref. 59 tog begränsningen i LAU sikte på det ingående underskottet året efter ackordsåret.

Regleringen i 40 kap. IL innebär att underskott som uppkommer under ackordsåret eller därefter inte ska påverkas av ackordet. Det är endast ackordsårets ingående underskott som ska begränsas pga. ackordet.

Exempel

Antag att skulder år 2 bortfallit med 100 på grund av ackord. Vid taxeringen för år 1 beräknas och fastställs underskottet till 50. Det ingående underskottet år 2 utgör därmed 50. Vid taxeringen för år 2 begränsas det ingående underskottet med 50. Enligt regleringen i 40 kap. IL kommer återstående 50 av det medgivna ackordet inte att påverka ackordsårets underskott och inte något annat underskott heller.

I en kammarrättsdom ansågs ett villkorat aktieägartillskott med hänsyn till omständigheterna ha utgjort ett underhandsackord som skulle reducera underskottet i ett aktiebolag. Aktiebolaget var på obestånd och en bank överlät sin fordran till aktieägaren i bolaget mot att aktieägaren erlade ett visst belopp till banken och därefter tillsköt fordringen till aktiebolaget genom ett villkorat aktieägartillskott, (KR i Jönköping dom den 5 september 2002, målnr 2355–2356-2000).

I en annan kammarrättsdom gjordes i princip samma bedömning med avseende på ett ”villkorat borgenärstillskott” från en bank till ett aktiebolag som var på obestånd. Tillskottet var villkorat på så vis att det i avtal angivits att banken i framtiden skulle äga rätt att erhålla återbetalning av beloppet ur disponibla vinstmedel i aktiebolaget, (KR i Jönköping den 13 september 2002, målnr 2013-2000, domen överklagad).

Bestämmelserna i 40 kap. IL gäller endast underskott av näringsverksamhet och inte för de fall ackord medgetts för skulder som är hänförliga till inkomstlagen kapital eller tjänst.

Ackord i HB/KB

I det fall ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag som erhållit ackord uppkommer frågan om det är handelsbolagets eller aktiebolagets underskott som ska reduceras på grund av ackordet. Regeringsrätten har i RÅ 2002 not 143 prövat denna fråga och uttalat att det är aktiebolagets underskott som ska reduceras. RR anförde följande:

”I 2 § 1 mom. femte stycket SIL (*nuvarande 14 kap. 10 § IL*) föreskrivs i fråga om andra juridiska personer än dödsbon att all inkomst hänförs till samma förvärvskälla. Detta innebär, eftersom kommanditbolags och andra handelsbolags inkomst enligt 6 § 2 mom. samma lag (*nuvarande 5 kap. 1 § IL*) beskattas hos delägarna och inte hos handelsbolaget, att då ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag utgör dess egen verksamhet och den verksamhet som bedrivs av handelsbolaget en enda förvärvskälla för aktiebolaget. Att handelsbolagets verksamhet inte kan utgöra en förvärvskälla hos handelsbolaget följer av att handelsbolaget inte beskattas för sin inkomst. – Av det nu anförda följer att det i en situation som den nu aktuella inte är kommanditbolagets underskott som avses i 11 § LAU (*nuvarande 40 kap. 21 § IL*) utan det deläggande aktiebolagets underskott.”

Detta innebär att någon reduktion av underskott på grund av ackord i ett handelsbolag inte blir aktuell i det fall det deläggande aktiebolaget redovisat överskott för året före ackordsåret. (se även RÅ 2003 not 80, 81).