

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
2646-07

meddelad i Stockholm den 23 mars 2009

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 23 februari 2007 i mål nr 2267-03, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2000

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Regeringsrätten höjer AAs inkomst av tjänst med 639 002 kr och minskar hans inkomst av kapital med 643 704 kr samt anför bl.a. följande. Frågan är om beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst enligt de s.k. 3:12-reglerna ska kunna kringgås för upparbetade tjänsteinkomster i ett fåmansägt bolag genom handel med fordringar och villkorade aktieägartillskott till priser understigande deras nominella belopp. En återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott behandlas civilrättsligt som utdelning. I skatterättsligt hänseende

Dok.Id 67709

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00-12:00
13:00-15:00

Mål nr
2646-07

behandlas den däremot i regel som en återbetalning av ett lån. En förutsättning för att återbetalningen ska beskattas som utdelning och i enlighet med 3:12-reglerna är att återbetalningen utgör avkastning på det i bolaget investerade kapitalet. Så är inte fallet när återbetalning sker till tillskottsgivaren själv eftersom denne då endast får tillbaka det som han tidigare tillskjutit. Så torde inte heller vara fallet då återbetalning sker till någon som förvärvat tillskottet till nominellt belopp. AA är inte den ursprungliga tillskottsgivaren. Han har förvärvat fordringen/ tillskottet till ett pris vida understigande nominellt belopp. Vid förvärvet av tillskottet och aktierna torde dessa, särskilt med hänsyn till att bolaget vid förvärvstillfället var likvidationspliktigt, inte ha representerat någon ekonomiskt värde för AA. Värdet har i stället utgjorts av möjligheten att skatterättsligt rubricera utbetalningar av vinstmedel såsom återbetalning av lån och inte som utdelning. I realiteten är det dock fråga om vinstmedel som genererats genom AAs arbetsinsats och som därmed bör beskattas enligt 3:12-reglerna. Den enda förklaringen till företagna transaktioner är att kringgå 3:12-reglerna. Detta bör utgöra en sådan särskild omständighet som gör att återbetalningen ska behandlas som utdelning (jfr RÅ83 1:42 och RÅ 1988 ref. 65). För det fall att Regeringsrätten inte delar denna bedömning är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på förfarandet.

AA bestrider bifall till överklagandet och anför att det saknas stöd i praxis för uppfattningen att återbetalningen av tillskottet ska utdelningsbeskattas på grund av att medlen för återbetalning uppkommit genom egna arbetsinsatser i bolaget.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Utvecklings AB Optimum och dess dotterbolag Optimum Kredit AB försattes i konkurs år 1994. Den 30 december 1994 hade bolagen fordringar, grundade på skuldebrev utfärdade år 1991, om sammanlagt 16 737 244 kr på koncernbolaget Fastighets AB Spica, sedermera Tira AB (bolaget). Nämnade dag förvärvades aktierna i bolaget och fordringarna för 125 000 kr respektive 175 000 kr av en privatperson som följande dag överlät hälften av aktierna och fordringarna till AA för 62 500 kr respektive 87 500 kr. AA omvandlade i samband med förvärvet sin fordran (hälften av det sammanlagda fordringsbeloppet) till ett villkorat aktieägartillskott. Under år 1999 fick AA 740 000 kr från bolaget. Han redovisade utbetalningen som en återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet och deklarerade en kapitalvinst om 652 500 kr (740 000 ./. 87 500) vid 2000 års taxering. Frågan i målet är hur utbetalningen till AA ska behandlas i skattehänseende.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Ett villkorat aktieägartillskott innebär att den som gör tillskottet förbehåller sig rätten till återbetalning ur framtida vinstmedel. Den skattemässiga behandlingen av sådana tillskott har inte reglerats genom lagstiftning utan följer av Regeringsrättens praxis (se RÅ83 1:42, RÅ85 1:10 och RÅ 1988 ref. 65; se också RÅ 2002 ref. 106, RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 215, RÅ 2002 not. 216, RÅ 2005 not. 82 och RÅ 2006 not. 162). Denna praxis innebär bl.a. att en återbetalning till tillskottsgivaren ska behandlas som återbetalning av lån och att anspråket på återbetalning ska ses som en tillgång som kan bli föremål för kapitalvinstbeskattning.

AAs omvandling av sin fordran på bolaget till ett villkorat aktieägartillskott innebär att en kapitalvinstbeskattad tillgång (fordringen) ersätts av en annan sådan tillgång (anspråket på återbetalning). Annat har inte framkommit än att anskaffningsutgiften för anspråket på återbetalning är vad AA betalat för fordringen, dvs. 87 500 kr. Den del av det återbetalade beloppet som överstiger 87 500 kr utgör därmed kapitalvinst.

När det gäller frågan om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet gör Regeringsrätten samma bedömning som kammarrätten.

Av det anförda följer att överklagandet ska avslås.

Gustaf Sandström

Lennart Hamberg
Skiljaktig mening, se protokoll

Carl Gustav Fernlund

Margit Knutsson

Olle Stenman

Ulrika Lundström
Beredningschef

Avd. II

Föredraget 2008-11-26

Målet har föredragits av regeringsrättssekreteraren Hanna Werth.