

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
4338-07

meddelad i Stockholm den 23 mars 2009

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 9 maj 2007 i mål nr 318-06, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2003

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar AA ersättning av allmänna medel med 14 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom fastställer länsrättens dom och anför bl.a. följande. Kammarrätten har åberopat vissa regeringsrättsavgöranden till stöd för sin bedömning att en omvandling av

Dok.Id 67719

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
4338-07

en fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott utgör en avyttring. I RÅ 2002 ref. 107 gjorde Regeringsrätten dock inte något direkt uttalande om att omvandlingen av ett villkorat aktieägartillskott till ett ovillkorat sådant innebär en avyttring. Vad som klarläggs i domen är att när tillskott görs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskott inte anses ske med högre belopp än vad som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Inte heller i RÅ 2002 not. 216 har Regeringsrätten gjort något uttalande om att den där aktuella omvandlingen av en regressfordran till ett ovillkorat aktieägartillskott skulle vara att betrakta som en avyttring. I RÅ 2005 not. 82 uttalade sig Regeringsrätten inte om en avyttring skett eller inte, utan konstaterade endast att det villkorade aktieägartillskottet inte längre existerade.

AA bestrider Skatteverkets talan och anför bl.a. följande. En omvandling av en fordran (villkorat tillskott) till ett ovillkorat tillskott innebär att det villkorade tillskottet inte längre existerar. Skatterättsnämnden fann i RÅ 2005 not. 82 att en sådan omvandling ska betraktas som en avyttring. En omvandling på det sätt som skett i föreliggande ärende innebär att en avyttring skett och att avdrag för kapitalförlust ska medges. – AA yrkar ersättning med 14 000 kr för sina kostnader i Regeringsrätten.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. AA äger samtliga aktier i Jostéus Fordonsconsult AB. Enligt bolagets huvudbok hade han den 30 april 2002 en fordran på bolaget om 544 951 kr. Denna fordran omvandlades till ett ovillkorat aktieägartillskott den 27 oktober 2002. Bolaget försattes i konkurs den 20 november 2002. Enligt uppgift i förvaltarberättelsen var obeståndet ett faktum redan i början av år 2002.

Med aktieägartillskott brukar avses tillskott, i form av kontanta medel eller andra tillgångar, som inbetalas till ett bolag under sådana omständigheter att det kan tas upp som en tillgång hos bolaget utan att en motsvarande skuld ska tas upp (jfr NJA 1988 s. 620). Det i målet aktuella tillskottet har formen av att AA avstått från sin tidigare fordran på bolaget. För bolagets del innebär transaktionen att det egna kapitalet ökat i motsvarande mån. Frågan i målet är om fordringen avyttrats och en avdragsgill kapitalförlust därigenom uppkommit.

Med avyttring av tillgångar avses enligt 44 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Vid sidan av denna allmänna regel finns särskilda regler för bl.a. likvidation och konkurs.

Mål nr
4338-07

Den nuvarande lagregleringen av avyttringsbegreppet infördes väsentligen i samband med 1990 års skattereform. I förarbetena anfördes följande (prop. 1989/90:110 s. 392 och s. 710). Begreppet avyttring har i praxis getts en vid innebörd. Avgörande för om avyttring skett är att egendomen eller en del därav definitivt avhäfts ägaren. I vissa fall har avyttring ansetts föreligga även när egendom utslocknar utan att den byter ägare. Den föreslagna lagregleringen av avyttringsbegreppet är inte avsedd att innebära någon ändring i dessa avseenden.

Som exempel på det vida avyttringsbegreppet kan nämnas att en ändring i en bolagsordning som innebär att ett visst aktieslag ges rätt till ökad eller minskad utdelning har ansetts innebära att dessa aktier avyttrats (RÅ 1997 ref. 81, RÅ 2000 ref. 44 och RÅ 2005 ref. 76). Däremot har enbart en omvandling av ett slag av aktier till ett annat, där varken bolagets totala aktiekapital, bolagets förmögenhetsmassa eller aktiernas andelstal ändrats, inte ansetts innebära att avyttring skett (RÅ84 1:1).

När det gäller sådana tillskott som en aktieägare lämnat till bolaget utan villkor om återbetalning har i praxis tillskottet medräknats som en del av anskaffningsutgiften för aktierna eller som en förbättringsutgift och således påverkat omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Rättsfallet RÅ 2002 not. 216 avsåg omvandling av en fordran på ett bolag till ovillkorat aktieägartillskott (jfr också RÅ 2002 ref. 107 som gällde omvandling av ett villkorat aktieägartillskott). Regeringsrätten fann att annat inte framkommit än att fordringen saknade marknadsvärde och att effekten av omvandlingen för bolaget endast var att dess skulder och sammanlagda underskott minskat. Något ovillkorat aktieägartillskott som kunde medföra en höjning av omkostnadsbeloppet för aktierna ansågs inte ha lämnats.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Det tillskott AA lämnat bolaget innebär att hans fordran upphört att gälla. För bolagets del innebär åtgärden att det egna kapitalet ökat i motsvarande grad. Även om bolagets ekonomiska situation vid tillskottet var sådan att AA fordran då kan antas ha saknat marknadsvärde, får åtgärden skattemässigt anses innebära att fordringen avyttrats. AA är således berättigad till yrkat avdrag för kapitalförlust.

Mål nr
4338-07

AA bör beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp.

Gustaf Sandström
Skiljaktig mening, se protokoll

Lennart Hamberg

Carl Gustav Fernlund
Skiljaktig mening, se protokoll

Margit Knutsson

Olle Stenman

Ulrika Lundström
Beredningschef

Avd. II
Föredraget 2008-11-26

Målet har föredragits av regeringsrättssekreteraren Hanna Werth.