

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
4730–4731-06

meddelad i Stockholm den 23 mars 2009

KLAGANDE

AA

Ombud: Skattekonsulten Annika Landemark
SET Revisionsbyrå AB
Järnvägsgatan 7
252 24 Helsingborg

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 2 juni 2006 i mål nr 4223–4224-05,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2003 m.m.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att AA är
berättigad till yrkat avdrag för kapitalförlust med 81 900 kr.

Regeringsrätten beviljar AA ersättning av allmänna medel med
8 000 kr för kostnader i länsrätten, med 5 000 kr för kostnader i kammarrätten och
med 17 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Dok.Id 67712

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

YRKANDEN M.M.

AA yrkar att han ska medges avdrag för kapitalförlust med anledning av att hans fordran omvandlats till ett ovillkorat aktieägartillskott. Han anför bl.a. följande. Han har satsat pengar i bolagets verksamhet och det kan inte ifrågasättas att det uppkom en verklig förlust vid bolagets konkurs. Det skulle vara ologiskt om han inte tilläts göra avdrag för förlusten. Det är en utbredd uppfattning i doktrin och rättstillämpning att avdragsrätt föreligger för förluster vid omvandling av fordringsrätter till aktieägartillskott. Avyttringen ska anses ha skett till ett belopp som motsvarar marknadsvärdet vid omvandlingstidpunkten, dvs. noll kr i detta fall. – AA yrkar ersättning för kostnader i målet med 8 000 kr avseende länsrätten, med 5 000 kr avseende kammarrätten och med 17 000 kr avseende Regeringsrätten.

Skatteverket bestrider AAs talan och anför bl.a. följande. Om en fordran på ett bolag omvandlas till ett aktieägartillskott när bolaget är på obestånd och fordringen är värdelös kan omvandlingen inte betraktas som en avyttring. Det är i stället fråga om ett ackord eller en eftergift av en fordran. Förekomsten av vederlag är avgörande för att skilja en avyttring från en benefik överlåtelse. Något vederlag för sin fordran har AA inte erhållit.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. AA förvärvade år 2001 tillsammans med sex andra personer aktierna i Printed Circuit Board AB. Han lånade den 17 juli 2002 ut 117 000 kr till bolaget. Enligt en den 20 augusti 2002 daterad handling lämnade han bolaget ett ovillkorat aktieägartillskott bestående av nämnda fordran. Bolaget försattes i konkurs den 21 augusti 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
4730–4731-06

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 avhänsts 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 AAs 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
4730–4731-06

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

Gustaf Sandström
Skiljaktig mening, se protokoll

Lenart Hamberg

Carl Gustav Fernlund
Skiljaktig mening, se protokoll

Margit Knutsson

Olle Stenman

Ulrika Lundström
Beredningschef

Avd. II
Föredraget 2008-11-26

Målen har föredragits av regeringsrättssekreteraren Hanna Werth.