

Målnummer:	7084-05	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2006-06-14		
Rubrik:	Ett aktiebolags arvode till likvidator har i sin helhet ansetts som en avdragsgill utgift. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	16 kap. 1 § och 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1982 1:8• RÅ 1987 ref. 106• RÅ 1994 ref. 18		

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked frågade TL-Produktion AB i likvidation om bolagets kostnader för arvode till dess likvidator var avdragsgill.

Skatterättsnämnden (2005-11-23, André, ordförande, Wingren, Ståhl, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - De utgifter som TL-Produktion AB i likvidation har i samband med likvidationen skall dras av. - Motivering. TL-Produktion AB i likvidation vill veta om arvodet till likvidatorn är avdragsgillt. Bolaget har uppgett att det har inkomster från reklamtjänster och ränteinkomster samt inkomster i form av återföring av avdrag för periodiseringsfonder. - Det lagrum som aktualiseras är den allmänna avdragsbestämmelsen för näringsverksamhet i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. I 8 § samma kapitel med rubriken organisationsutgifter anges vidare att utgifter som ett aktiebolag har i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapitalet samt andra utgifter för bolagets förvaltning skall dras av. - Den sistnämnda regeln kom till år 1997 efter Kapitalförlustutredningens översyn (SOU 1995:137) av bl.a. beskattningen av organisationskostnader (organisationsutgifter). Utredningen kom fram till att praxis och rättsutvecklingen i övrigt lett till att vissa utgifter som borde vara avdragsgilla inte var det och att samma slags utgifter i andra fall behandlades olika. Förslaget var att särskilda avdragsbestämmelser skulle införas i 2 § 16 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Det gällde dels utgifter för fusion (första stycket), dels utgifter för bl.a. "förändring av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital" (andra stycket första meningen). - Vid överflyttningen till inkomstskattelagen ändrades den senare bestämmelsen. I lagrådsremissen föreslogs att den skulle lyda "[U] tgifter som ett aktiebolag har i samband med förändring av aktiekapitalet eller förvaltning av bolagets kapital, till exempel för rådgivning, prospekt och annonsering, samt utgifter för att betala utdelning, skall dras av." (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 70). I den bestämmelse som slutligen fördes in i 16 kap. 8 § första meningen IL har som framgått exemplen tagits bort och såvitt avser utgifter för bolagets förvaltning saknas den tidigare kvalificeringen till bolagets kapital. Justeringen i förhållande till förslaget i lagrådsremissen har inte kommenterats närmare (jfr a. prop. del 2 s. 200). - Nämnden gör följande bedömning. - Under likvidationen ersätter likvidatorn bolagets styrelse och VD (13 kap. 29 § aktiebolagslagen /1975:1385/, ABL). I likvidatorns uppgifter ingår att förvandla bolagets egendom till pengar och betala bolagets skulder (13 kap. 34 § ABL). Av bestämmelsen framgår vidare att bolagets "rörelse" får fortsättas bl.a. om det behövs för en ändamålsenlig avveckling. - I likhet med Skatteverket anser nämnden att utgifter för det arbete som en likvidator utför i ett aktiebolag som rör bolagets vanliga verksamhet är avdragsgilla som hänförliga till bolagets

drift. - Nästa fråga är om den allmänna avdragsbestämmelsen i 16 kap. 1 § IL kan omfatta även utgifter för övriga delar av likvidatorns arbete som att skifta behållna tillgångar, lägga fram slutredovisning och anmäla bolagets upplösning för registrering (jfr 13 kap. 37, 39 och 40 §§ ABL). - Ett argument mot avdragsrätt för utgifter av nu nämnt slag är att de är att jämföra med bolagsbildningsutgifter, såsom utgifter för registrering, annonsering och juridiskt biträde. Grunden för att bolagsbildningsutgifter inte är avdragsgilla är att de inte anses hänförliga till aktiebolagets näringsverksamhet (jfr prop. 1996/97:154 s. 40 och 47). - I ett rättsfall som brukar åberopas som stöd för att likvidationsutgifter inte är avdragsgilla, RÅ 1944 Fi 821, anges att en fysisk person inte medgavs avdrag för advokatarvode i sin rörelse (enligt Kapitalförlostutredningen avsåg arvodet likvidation av en firma, a. bet. s. 117). Med hänsyn till den knapphändiga motiveringen är det osäkert vilka slutsatser som kan dras. Det intrycket förstärks av att senare praxis pekar i motsatt riktning (jfr RÅ 1987 ref. 106 och RÅ 1994 ref. 18). - Det anförda tyder enligt nämndens mening på att även de aktuella utgifterna för likvidation av ett aktiebolag är avdragsgilla enligt den allmänna avdragsbestämmelsen, i varje fall om de uppkommer när ett bolag fortfarande bedriver verksamhet i någon form. Vad som gäller i förevarande fall är inte närmare belyst i ansökan. - Vid bedömningen av bolagets avdragsrätt måste emellertid även beaktas bestämmelsen i 16 kap. 8 § första meningen IL som alltså anger att utgifter som ett aktiebolag har i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapitalet samt andra utgifter för bolagets förvaltning skall dras av. - Syftet med denna år 1997 införda reglering var att klargöra att avdragsrätt skulle föreligga för de angivna utgifterna utan att någon prövning av utgiftens anknytning till företagens verksamhet skulle göras (a. prop. s. 44). Ursprungligen var avdragsrätten enligt bestämmelsens sista led begränsad till utgifter för förvaltning av det egna kapitalet. Det framgår dock av förarbetena att avsikten var att även utgifter av mera allmänt slag, som bolagsstämmoutgifter, skulle omfattas. Mot bakgrund härav och med hänsyn till att nämnda begränsning i lagtexten numera tagits bort får samtliga utgifter för ett aktiebolags förvaltning anses avdragsgilla. - Civilrättsligt omfattar förvaltningen av ett aktiebolag i princip alla åtgärder som bolaget företar, inklusive de som gäller bolagets drift (jfr Rodhe, Aktiebolagsrätt, 20 u. 2002 s. 164 f.). Utgifter för likvidation är därför avdragsgilla som utgifter för bolagets förvaltning enligt den nu aktuella bestämmelsen om de inte kan dras av enligt 16 kap. 1 § IL. - Den redovisade slutsatsen ligger också i linje med innehållet i den samtidigt införda bestämmelsen, som numera finns i 16 kap. 7 § IL, om att utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion (och sedan år 1998 även fission) skall dras av (jfr a. prop. s. 47). Likvidation och fusion är olika sätt att upplösa ett aktiebolag med förfaranden som påminner om varandra. Ett bolag i likvidation kan vara överlåtande företag i en fusion (14 kap. 2 § ABL) och likvidationen skall då anses avslutad när en anmälan om fusionen har registrerats eller en registrering har skett (14 kap. 19 och 28 §§ ABL). - Nämnden anser med hänsyn till det anförda att TL-Produktion AB i likvidation har rätt till avdrag för arvode till likvidatorn.

Ledamöterna Silfverberg och Sjökvist var skiljaktiga och anförde följande. Enligt 16 kap. 1 § IL skall utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. I likhet med majoriteten anser vi att utgifter för det arbete som en likvidator utför i ett bolag som är i likvidation är avdragsgilla till den del arbetet avser avvecklingen av den näringsverksamhet som bolaget bedrivit. När det däremot gäller åtgärder som likvidatorn vidtar efter det att näringsverksamheten avvecklats är det inte längre fråga om att förvärva eller bibehålla inkomster i verksamheten utan snarare om att avveckla och upplösa själva bolaget. Till de utgifter i likvidationsförfarandets slutskede som enligt vår uppfattning därför inte är avdragsgilla enligt 16 kap. 1 § IL hör utgifter för likvidatorns arbete med att skifta de tillgångar som återstår efter att verksamheten avvecklats, att lämna slutredovisning för förvaltningen samt att anmäla bolagets upplösning för registrering (jfr 13 kap. 37, 39 och 40 §§ ABL). - Visserligen är utgifter för bolagets förvaltning avdragsgilla enligt 16 kap. 8 § IL. Syftet med den bestämmelsen torde dock inte sträcka sig längre än att

klargöra att kostnader som är nödvändiga för den löpande driften av bolaget är avdragsgilla även om de har samband med det egna kapitalet eller organisationen av det egna kapitalet (se prop. 1996/97:154 s. 44). Bestämmelsen kan därför inte anses tillämplig på likvidationskostnader. - Till den del arvodet till likvidatorn hänförs sig till andra åtgärder än att avveckla den bedrivna näringsverksamheten utgör arvodet därför enligt vår uppfattning inte en avdragsgill kostnad för bolaget. - Den ställda frågan borde enligt vår mening ha besvarats i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle besvara ansökan på så sätt att arvodet till likvidatorn inte är avdragsgillt till den del det hänförs sig till andra aktiviteter än att avveckla den bedrivna näringsverksamheten. Verket anförde bl.a. följande. De tjänster som avser skifte av bolagets tillgångar, upprättande av slutredovisning och anmälan om bolagets upplösning utgör inte utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i aktiebolaget. Avdragsrätt för dem enligt 16 kap. 1 § IL föreligger därför inte. De kan inte heller anses vara sådana utgifter som avses i 16 kap. 8 § IL, dvs. utgifter som aktiebolaget har i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapitalet samt andra utgifter för bolagets förvaltning. Ifrågavarande utgifter bör i stället anses utgöra utgifter för aktieägarna, vilket betyder att de inte är avdragsgilla hos bolaget. En i sammanhanget relevant jämförelse kan göras med vad som gäller utgifter för bolagsbildning. Sådana utgifter anses utgöra utgifter som hänförs sig till bolagsbildarna, och de är därför inte avdragsgilla i bolaget. Det är naturligt att tillämpa samma synsätt när det gäller utgifter för själva likvidationen. Den omständigheten att lagstiftaren infört en särskild bestämmelse om avdragsrätt för utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion och fission talar närmast för att någon avdragsrätt inte följer av allmänna principer utan att avdragsrätt förutsätter en lagreglering (jfr prop. 1996/97:154 s. 47).

TL-Produktion AB i likvidation bestred bifall till överklagandet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. De kostnader som Skatteverket bedömer vara icke avdragsgilla är de facto aktiebolagets egna kostnader och inte aktieägarnas kostnader. Ett aktiebolag under likvidation uppstår skattepliktiga inkomster i form av exempelvis skattepliktiga ränteintäkter t.o.m. den dag bolaget avregistreras. Härigenom är i princip alla kostnader för bolagets drift och förvaltning att betrakta som avdragsgilla kostnader. Skatteverkets uppfattning att likvidatorns arvode skall delas upp i en avdragsgill respektive icke avdragsgill del har inte något stöd i grunderna för 16 kap. 1 § alternativt 16 kap. 8 § IL. Ett sådant synsätt skulle dessutom fördröja likvidationsförfarandet, då en likvidator skulle behöva lägga ner ansevärd tid på att redogöra för vilka utgifter som är avdragsgilla respektive icke avdragsgilla. Det torde dessutom vara mycket svårt att kontrollera vad som tillhör den ena eller andra kategorin, vilket i sin tur kan leda till ytterligare rättsprocesser av bevisrättslig karaktär. Skatterättsliga regler och tillämpningar bör så långt som möjligt vara neutrala i förhållande till exempelvis val av företagsform och även i förhållande till vem som vidtar olika typer av åtgärder. För det fall att kostnaden inte är avdragsgill enligt 16 kap. 1 § IL är den avdragsgill enligt 16 kap. 7 eller 8 § IL av de skäl Skatterättsnämndens majoritet anför i sin motivering.

Regeringsrätten (2006-06-14, Lavin, Almgren, Hamberg, Fernlund, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2006-05-17, föredragande Krantz, målnummer 7084-05

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1996/97:154 s. 43-44; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 197, 200; SOU 1995:137 s. 124-125
