

Målnummer:	1078-01	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-12-19		
Rubrik:	Ovillkorat aktieägartillskott tillkommet genom omvandling från villkorat sådant har värderats till det villkorade tillskottets värde vid omvandlingen. Inkomsttaxering 1995.		
Lagrum:	24 § 1 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:			

REFERAT

P.W. var hälftendelägare i Täby 38:25 AB (bolaget). Han lånade ut 250 000 kr till bolaget. Under år 1992 omvandlades fordringen till ett villkorat aktieägartillskott. Den 31 maj 1993 utfärdade han en handling enligt vilken han avstod från kravet på återbetalning. Bolaget försattes i konkurs den 20 juli 1993. Konkursen avslutades den 9 mars 1994. P.W. yrkade vid 1995 års taxering avdrag för realisationsförlust för avyttring av aktierna i bolaget med 192 500 kr. P.W. hade i omkostnadsbelopp medräknat kapitaltillskottet om 250 000 kr.

Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade att medge P.W. avdrag med 17 500 kr. Som skäl angavs bl.a. att avdrag inte medges för villkorat aktieägartillskott.

P.W. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att han skulle medges avdrag i enlighet med deklarationen.

Länsrätten i Stockholms län (1998-11-05, ordförande Christiernsson) yttrade: Fråga är om det aktieägartillskott som P.W. har lämnat är att anse som villkorligt eller ovillkorligt aktieägartillskott, eftersom avdrag för realisationsförlust medges då fråga är om ovillkorligt aktieägartillskott men inte villkorligt. - Ett aktieägartillskott - villkorligt eller ovillkorligt - utgör civilrättsligt inte en skuld för det mottagande bolaget. Det måste därför påverka det fria egna kapitalet. Detta bör ske genom att tillskottet krediteras ett intäktskonto och debiteras ett konto för likvida medel eller eventuellt för fordran. - Av utredningen i målet framgår enligt länsrättens mening att P.W. har lämnat ett villkorat aktieägartillskott som har kostnadsförts under räkenskapsåret den 1 juli 1991 - den 30 juni 1992. Det förhållandet att bolaget har redovisat övriga skulder vid bokslutet den 30 juni 1991 får enligt länsrättens mening anses innebära att delägarna har lämnat lån till bolaget men inte lämnat några aktieägartillskott, eftersom dessa tillskott inte skall redovisas som skulder i bolaget. - Fråga kvarstår om P.W. genom egen handling kan omvandla ett villkorligt aktieägartillskott till ett ovillkorligt aktieägartillskott. - Ett ovillkorligt aktieägartillskott lämnas utan krav på återbetalning. Ett villkorligt aktieägartillskott innebär vanligen att tillskottet skall återbetalas om och när bolagets fria egna kapital medger det. - Professor emeritus Knut Rodhe har i Balans 1981:2 anfört bl.a. följande om aktieägartillskott. Det ankommer på aktieägaren att välja om han vill lämna bolaget ett lån eller göra ett tillskott. Det är viktigt att han i ett protokoll eller en annan handling ger klart besked om åtgärdens karaktär, för framtida information. Den handling, som enligt det nyss sagda bör upprättas angående tillskottet, bör tydligt utvisa om tillskottet görs med villkor och i så fall ange villkorets innehåll. Om tillskottet görs utan villkor, är det klokast att klart utsäga detta, så att det inte i framtiden skall kunna

uppkomma en tvist huruvida ett villkor trots handlingens tystnad var underförstått. - Länsrätten kan inte finna något civilrättsligt hinder för att ett villkorligt aktieägartillskott inte skall kunna omvandlas till ett ovillkorligt aktieägartillskott. P.W. har upprättat en handling som utvisar att han omvandlar sitt aktieägartillskott till bolaget utan villkor. - Enligt bolagets konkursförvaltares förvaltningsberättelse framgår att bolaget torde ha varit på obestånd redan i mars 1993. P.W. upprättade den i frågan aktuella handlingen den 31 maj 1993. Vid detta tillfälle var P.W. sannolikt medveten om bolagets dåliga finansiella ställning. - Enligt länsrättens mening har inte P.W:s handlande medfört någon likviditetsförbättring för bolaget eftersom aktieägartillskottet redan har kostnadsförts under tidigare räkenskapsår. Den enda anledningen synes ha varit att han skulle kunna få åtnjuta en realisationsförlust efter bolagets konkurs. Länsrätten finner med hänsyn till omständigheterna i målet inte att det finns anledning att bifalla överklagandet. - Länsrätten avslår överklagandet.

Hos kammarrätten fullföljde P.W. sin talan. Härutöver yrkade han ersättning med 24 500 kr för kostnader uppkomna i målet i kammarrätten. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Länsrättens dom saknar rättslig grund. Det är totalt ovidkommande för bedömningen av avdragsrätten för ett ovillkorligt aktieägartillskott om bolaget erhåller likviditetsförbättring genom aktieägartillskottet eller ej. Ett tillskott lämnas i de flesta fall för att förbättra bolagets soliditet. Det saknar dessutom betydelse om tillskottet lämnats före eller efter det att obestånd i bolaget eventuellt kunde konstateras. Det enda som har betydelse är att bolaget inte var försatt i konkurs när tillskottet lämnades. Vidare föreligger rätt till avdrag i inkomst av kapital om en fordran inte kan återbetalas på grund av t.ex. konkurs.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. P.W. har inte visat att omvandlingen av det villkorliga aktieägartillskottet till det ovillkorliga tillskottet haft den effekten att bolaget kommit i ett bättre ekonomiskt läge på så sätt att bolagets likviditet har förbättrats. Däremot framstår det som klart att P.W:s personliga ekonomi påverkats av omvandlingen av tillskottet. Med beaktande av vid vilken tidpunkt omvandlingen skett och de konsekvenser denna haft på P.W:s personliga ekonomi delar skattemyndigheten länsrättens bedömning.

Kammarrätten i Stockholm (2000-12-18, Wennerholm, Lagebrant Torén, von Essen, referent) yttrade: I likhet med länsrätten finner kammarrätten att P.W. har lämnat ett villkorat aktieägartillskott som intäktsförts under räkenskapsåret den 1 juli 1991 - den 30 juni 1992. Vidare finner kammarrätten att tillskottet genom den av honom upprättade handlingen den 31 maj 1993 har omvandlats till ett ovillkorat aktieägartillskott. Sådant aktieägartillskott får räknas in i anskaffningskostnaden för tillskottsgivarens aktier i bolaget. Med hänvisning härtill skall P.W:s överklagande bifallas. - P.W. har vunnit bifall till sin talan. Han har yrkat ersättning för kostnader uppkomna i målet i kammarrätten med totalt 24 500 kr. Skattemyndigheten har inte invänt något mot detta belopp. Med hänsyn till detta och till omständigheterna i övrigt finner kammarrätten skäl föreligga att medge P.W. ersättning med yrkat belopp. - Med ändring av skattemyndighetens beslut och länsrättens dom bifaller kammarrätten överklagandet och förklarar att det ifrågavarande aktieägartillskottet skall ingå i P.W:s anskaffningskostnad för aktierna. - Kammarrätten medger P.W. ersättning för kostnader i målet i kammarrätten med 24 500 kr.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med undanröjande av kammarrättens dom, skulle fastställa det beslut skattemyndigheten fattat. Vid bifall till talan i sak yrkade RSV att P.W. inte skulle beviljas ersättning för nedlagda processkostnader.

Prövningstillstånd meddelades.

P.W. bestred bifall till överklagandet samt yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 7 500 kr enligt lagen (1989:479) om ersättning för

kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

RSV vitsordade som skälig ersättning för kostnader i underinstanserna 5 000 kr och tillstyrkte att ersättning skulle beviljas för kostnader i Regeringsrätten med 4 500 kr.

Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Det måste krävas en förmögenhetsöverföring från tillskottsgivare till mottagande bolag för att man vid realisationsvinstbeskattningen skall räkna "tillskottet" som en del av omkostnadsbeloppet för aktierna. För att aktierna skall anses ha "förbättrats" måste det som aktierna representerar (bolaget och dess förmögenhetsmassa) ha tillförts motsvarande verkligt värde. Ett villkorat tillskott har en svagare ställning än en fordran. Om en fordran inte kan förväntas medföra utdelning i en konkurs är det än mindre sannolikt att det kommer att ske en återbetalning av ett villkorat tillskott. Frågan i målet är om man skall värdera ett tillskott när det lämnas, och i så fall hur, eller om det nominella värdet alltid skall gälla oavsett tillskottets (eller fordringens) verkliga värde. RSV:s uppfattning är att det verkliga värdet skall gälla. Prövningen av vilket värde tillskottet har skall göras när tillskottet lämnas. I förevarande fall har tillskott skett först när P.W. den 31 maj 1993 - då bolaget redan var på obestånd - avstod från villkoret för det villkorade tillskottet. Vid denna tidpunkt saknade tillskottet värde. Det fanns ingen som helst anledning att tro att aktierna skulle öka i värde genom åtgärden när denna vidtogs. Detta visade sig också vara fallet. Kravet på att tillskottet skall ha ett verkligt värde för mottagaren och således innebära ett "berikande" av denne, som också i princip skall medföra att värdet på aktierna ökar i motsvarande mån, ligger väl i linje med de krav som ställs på tillskott vid nyemission och likaså med vad som gäller i förmögenhetsskatterättsligt hänseende och vid beskattning av gåva.

Regeringsrätten (2002-12-19, Billum, Hulgaard, Almgren, Dexe, Kindlund) yttrade (en redogörelse för de inledningsvis återgivna faktiska omständigheterna här utelämnad): Skälen för Regeringsrättens avgörande. Aktieägartillskott kan ges i form av kontant inbetalning eller andra tillgångar. När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskott inte anses ske med högre belopp än som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Med hänsyn till den skilda karaktären på villkorade och ovillkorade aktieägartillskott måste detsamma gälla om ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat.

Vid bedömningen av vad som kan anses ha varit det villkorade aktieägartillskottets marknadsvärde den 31 maj 1993 kan följande noteras. Bolaget försattes i konkurs den 20 juli 1993. Enligt konkursbouppteckningen uppgick tillgångarna i boet till ca 1,7 milj. kr och skulderna till ca 4,6 milj. kr. Bristen uppgick således till ca 2,9 milj. kr. Enligt förvaltarberättelsen hade bolagets betalningsförmåga, som redan tidigare varit något ansträngd, försämrats under våren 1993. Förvaltarens slutsats var att bolaget varit på obestånd senast i början av mars 1993 och troligen redan tidigare. Enligt Regeringsrättens mening får det villkorade aktieägartillskottet vid tidpunkten för omvandlingen anses ha varit värdelöst. P.W:s avstående från villkoret om återbetalning har därför inte inneburit att han lämnat ett ovillkorat aktieägartillskott som kan medföra en höjning av omkostnadsbeloppet.

Med hänsyn till att målet avser en fråga av intresse för rättstillämpningen bör P.W. beviljas ersättning för kostnader i målet. Vad gäller kostnaderna i kammarrätten finner Regeringsrätten att ersättning bör bestämmas till skäliga 15 000 kr. För kostnader i Regeringsrätten bör ersättningen bestämmas till yrkat belopp, 7 500 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom beträffande inkomsttaxeringen, att P.W. inte är berättigad att vid realisationsvinstberäkningen avseende aktierna i Täby 38:25 AB medräkna det yrkade beloppet om 250 000 kr i omkostnadsbeloppet.

Regeringsrätten nedsätter den P.W. beviljade ersättningen för kostnader i kammarrätten till 15 000 kr och beviljar honom ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 7 500 kr.

Föredraget 2002-11-13, föredragande Kristiansson, målnummer 1078-2001

Sökord: Inkomst av kapital; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur:
