

Målnummer:	4338-07	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2009-03-23		
Rubrik:	Fråga om en aktieägares fordran på bolaget ska anses avyttrad när fordringen, som saknar marknadsvärde, omvandlas till ett ovillkorat aktieägartillskott. Inkomsttaxering 2003.		
Lagrum:	44 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1984 1:1• NJA 1988 s. 620• RÅ 1997 ref. 81• RÅ 2000 ref. 44• RÅ 2002 ref. 107• RÅ 2002 not. 216• RÅ 2005 ref. 76		

REFERAT

E.J. omvandlade den 27 oktober 2002 en fordran på det egna bolaget J AB om 544 951 kr till ett ovillkorat aktieägartillskott. Bolaget försattes i konkurs den 20 november 2002. E.J. yrkade i deklARATIONEN avdrag för kapitalförlust om 544 951 kr. - Skatteverket beslutade den 17 november 2003 att inte medge avdraget på den grunden att omvandling inte var en avyttring i skatterättslig mening.

E.J. överklagade hos länsrätten och yrkade att han skulle medges avdrag för kapitalförlust enligt självdeklARATIONEN och anförde bl.a. att omvandling av en tillgång, i det här aktuella fallet en fordran, till en tillgång av annat slag utgör en avyttring enligt 44 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) IL. Han yrkade även ersättning för kostnader i målet.

Skatteverket bestred bifall till överklAGANDET och anförde bl.a. följande. Mot bakgrund av vad som framkommit om bolagets ekonomiska förhållanden var fordringen på bolaget värdelös när den omvandlades till ovillkorat aktieägartillskott den 27 oktober 2002. - Omvandlingen som gjorts i detta ärende är inte en avyttring i den mening som avses i 44 kap. 3 § IL. - Yrkat avdrag kan därför inte medges.

Länsrätten i Värmlands län (2005-11-16, ordförande Forsberg) yttrade: Något prejudicerande avgörande från Regeringsrätten som rör exakt samma rättsfråga finns inte. Däremot har kammarrätter såsom Skatteverket anförut funnit att omvandling av en värdelös fordran till ovillkorat aktieägartillskott inte är att anse som en avyttring. Regeringsrätten har inte meddelat prövningstillstånd i målen. Länsrätten gör därför samma bedömning som kammarrätterna, vilket innebär att E.J. inte kan medges det yrkade underskottsavdraget. - E.J. har inte till någon del vunnit bifall till sina yrkanden. Inte heller gäller målet fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. E.J. kan därför medges ersättning för sina kostnader i målet endast om det finns synnerliga skäl för ersättning. Vad som förekommit kan inte föranleda att det skall anses föreligga synnerliga skäl att bevilja E.J. ersättning för kostnader i målet. - Länsrätten avslår överklAGANDET och yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

E.J. överklagade hos kammarrätten och vidhöll sitt yrkande om avdrag för kapitalförlust. Han yrkade även ersättning för kostnader i länsrätten med 15 000 kr inklusive mervärdesskatt och i kammarrätten med 4 125 kr inklusive

mervärdesskatt. Han anförde bl.a. följande. En omvandling av en fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott utgör en avyttring. Bolaget mot vilket fordran var riktad var vid tidpunkten för omvandlingen ännu inte försatt i konkurs. Av Regeringsrättens dom, RÅ 2005 not. 82, kan den slutsatsen dras att Regeringsrätten synes vara enig med Skatterättsnämnden i principfrågan om att en omvandling av aktieägartillskott från villkorat till ovillkorat utgör en avyttring. Genom att en avyttring formellt får anses föreligga skall avdrag medges för den här aktuella förlusten som i sig är faktisk.

Skatteverket ansåg att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2007-05-09, Edlund, Grankvist, Almqvist, referent) yttrade: E.J. har den 27 oktober 2002 omvandlat sin fordran på det egna bolaget J AB till ett ovillkorat aktieägartillskott. Den 20 november 2002 försattes bolaget i konkurs. Fråga är om omvandlingen utgjort en sådan avyttring som avses i 44 kap. 3 § IL. - Av Regeringsrättens praxis får anses framgå att omvandling av en fordran till ett ovillkorat aktieägartillskott utgör en avyttring i inkomstskattelagens mening (jfr RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 216 och RÅ 2005 not. 82). Regeringsrätten har därvid anförut att när tillskott sker med annat än kontanta medel kan tillskott inte anses ske med högre belopp än vad som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Av handlingarna framgår att fordringen vid omvandlingen till ovillkorat aktieägartillskott saknade värde. För den förlust som därmed har uppkommit på grund av omvandlingen finner kammarrätten att E.J. är berättigad till yrkat avdrag. Överklagandet skall därför bifallas. - Med hänsyn till utgången i målet är E.J. berättigad till ersättning för kostnader som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt. Kammarrätten finner att ersättning bör beviljas med sammanlagt 10 000 kr för kostnader i länsrätten och kammarrätten. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar att E.J. har rätt till avdrag för förlust vid omvandling av fordran till ovillkorat aktieägartillskott med 381 396 kr. - Kammarrätten beviljar E.J. ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten med 10 000 kr.

Skatteverket överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle fastställa länsrättens dom. Verket anförde bl.a. följande. Kammarrätten har åberopat vissa regeringsrättsavgöranden till stöd för sin bedömning att en omvandling av 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.

E.J. bestred bifall till överklagandet och anförde 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. - E.J. yrkade ersättning med 14 000 kr för sina kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten (2009-03-23, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. E.J. äger samtliga aktier i J 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 E.J. 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 § IL försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Vid sidan av denna allmänna regel finns särskilda regler för bl.a. likvidation och konkurs.

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 avhånts ägaren. I vissa fall har avyttring ansetts föreligga även när egendom utslöcknar 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 E.J. 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 E.J:s fordran då kan antas ha saknat marknadsvärde, får åtgärden skattemässigt anses innebära att fordringen avyttrats. E.J. är således berättigad till yrkat avdrag för kapitalförlust.

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

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

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

Regeringsråden Sandström och Fernlund var av skiljaktig mening och anförde: 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.

Även i det nu aktuella målet kan fordringen antas ha saknat marknadsvärde. När E.J. avstår från sin fordran leder detta därför inte till någon höjning av omkostnadsbeloppet för aktierna. Därmed kan inte heller någon ersättning anses ha utgått för fordringen. En konsekvens av vad nu sagts är att fordringen inte ska anses avyttrad. Avdrag för kapitalförlust kan därför inte medges.

Föredraget 2008-11-26, föredragande Werth, målnummer 4338-07

Anm. Mål nr 4730-4731-06, där frågeställningen var likartad, avgjordes samma dag med motsvarande utgång.

Sökord: Inkomst av kapital; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättning beviljades

Litteratur:
