

Målnummer:	4694-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-12-30		
Rubrik:	Villkorat aktieägartillskott har inte ansetts utgöra ett sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Inkomsttaxering 1993.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 44 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1983 1:42• RÅ 1985 1:10• RÅ 1987 ref. 145• RÅ 1988 ref. 65• RÅ 1988 not. 567		

REFERAT

L.B. var huvudaktieägare i fåmansaktiebolaget Accent AB (Accent). Den 21 december 1988 lämnade han ett villkorat aktieägartillskott till Accent om 375 000 kr. Han avyttrade samma dag ett mindre antal aktier till bl.a. T.H. för 2 500 kr. Den 28 december 1990 återköpte L.B. aktierna av T.H. för 2 500 kr. Samma dag förvärvade han även för 67 500 kr ett av T.H. lämnat villkorat aktieägartillskott på nämnda belopp. Accent försattes i konkurs den 18 mars 1991. Konkursen avslutades under år 1992.

L.B. yrkade i självdeklaration vid 1993 års taxering avdrag för realisationsförlust hänförlig till de villkorade aktieägartillskotten. Skattemyndigheten beslutade att inte medge avdraget.

L.B. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att han skulle medges avdrag för den uppkomna förlusten.

Länsrätten i Stockholm län (1996-06-28, ordförande Lindstrand) yttrade: Avyttring för realisationsförlust kan endast medges om avyttring skett. Med avyttring jämställs, enligt 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation. - Av handling den 21 december 1988, rubricerad "Utfästelse" och undertecknad av L.B., framgår följande. "Accent AB har av L.B. denna dag erhållit 375 000 kr i ett villkorligt aktieägartillskott. Accent AB förbinder sig att, efter det att Utvecklingsfondens villkorade lån om 300 000 kr återbetalats, återbetala beloppet vid anfordran. Återbetalning kan dock ej ske om bolagets egna kapital efter återbetalning icke uppgår till minst aktiekapitalets storlek. För återbetalning före den 1 januari 1995 erfordras skriftligt medgivande av Finans-Skandic AB." - Av handling den 28 december 1990, undertecknad av T.H. och L.B., framgår att T.H. åt L.B. överlätit ett till Accent lämnat villkorligt aktieägartillskott om 67 500 kr för en köpeskilling om 67 500 kr. I handlingen har uppgivits att L.B. samtidigt mottagit ett skuldebrev om 67 500 kr, överlåtet i hans namn. - Länsrätten gör följande bedömning. - L.B. har inte avyttrat de i målet aktuella fordringarna. Frågan är således huruvida fordringarna utgör ett sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL, eftersom detta är ett krav för att förlusten skall kunna jämföras med en avyttring. - Ett aktieägartillskott lämnas i allmänhet för att förstärka bolagets egna kapital och därmed rädda bolaget från likvidationsplikt. Aktieägartillskottet har således till syfte att öka bolagets tillgångar utan att öka

dess skulder. Två olika typer av aktieägartillskott förekommer - ovillkorliga och villkorliga. De ovillkorliga aktieägartillskotten lämnas utan några förbehåll om återbetalning. Villkorliga aktieägartillskott lämnas däremot normalt med krav på att tillskottet skall återbetalas när bolaget tjänat in tillräckliga vinstmedel. Enligt uttalande i SkU 1984/85:2 (s. 7 f.) kan ovillkorliga aktieägartillskott jämföras med rena kapitalinsatser från aktieägarnas sida medan de villkorliga tillskotten närmast kan ses som ett slags lån utan säkerhet. Ett ovillkorligt aktieägartillskott utgör skatterättsligt en del av anskaffningskostnaden för aktierna i bolaget. Civilrättsligt betraktas återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott som vinstutdelning. Detta innebär att återbetalning inte kan ske förrän bolagsstämman fastställt en balansräkning utvisande erforderlig tillgång på fritt eget kapital. Först sedan detta skett kan bolagsstämman fatta beslut om återbetalning eller skuldföring av det belopp en aktieägare har anspråk på att återfå. Skatterättsligt betraktas däremot återbetalningen som återbetalning av lån (RÅ85 1:10, RÅ 1988 ref. 65 och RÅ 1988 not. 567). Av RÅ85 1:10 framgår även att överlåtelse av aktierna och det villkorade aktieägartillskottet skall bedömas som två skilda transaktioner. Det villkorliga aktieägartillskottet får därför inte räknas in i anskaffningskostnaderna för aktierna. - I skattelagstiftningen finns inte någon definition av begreppet finansiellt instrument. I lagen (1981:980) om handel med finansiella instrument finns bestämmelser för handeln på värdepappersmarknaden. Termen finansiella instrument används här som samlingsbeteckning för alla instrument som förekommer på värdepappersmarknaden. I 1 kap. 1 § definieras ett finansiellt instrument som fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden. Det föredragande statsrådet uttalar i förarbetena till bestämmelsen (prop. 1990/91:142 s. 87) att ett instrument är avsett för allmän omsättning om det är konstruerat på sådant sätt att det enkelt och smidigt kan överlåtas på värdepappersmarknaden. - Enligt förarbetena till SIL, i dess lydelse från den 1 januari 1991, avser begreppet "alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott från allmänheten" (prop. 1989/90:110 s. 722). - Vad gäller det skatterättsliga begreppet finansiellt instrument kan ytterligare ledning hämtas ur förarbetena till ändringen i 24 § 4 mom. SIL (prop. 1990/91:54 s. 312). "Momentets fjärde stycke förtydligas så att det framgår att stycket endast tar sikte på terminsavtal som utgör finansiellt instrument... ..Innebörden av förtydligandet är att särregleringen i fråga om skattskyldighetens inträde endast tillämpas på sådana terminer som är avsedda att omsättas på kapitalmarknaden." - Den skattemässiga innebörden av begreppet finansiellt instrument är oklar. För att ett sådant skall vara för handen bör, enligt länsrättens mening, krävas att objektet i fråga är avsett för handel på kapitalmarknaden eller åtminstone av den beskaffenhet att det kan bli föremål för sådan handel. L.B:s fordringar på Accent representeras av dels en handling, rubricerad "Utfästelse", dels en handling av vilken framgår att ett villkorligt aktieägartillskott överlåtit till L.B. För att ett villkorligt aktieägartillskott skall kunna återbetalas krävs för det första att erforderliga vinstmedel finns i bolaget. Inte ens om så är fallet kan dock tillskottsgivaren utan vidare erhålla återbetalning. För detta krävs nämligen ett bolagsstämmobeslut. En återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott är således till sin natur förenad med betydande osäkerhetsmoment. Mot bakgrund härav är den fordran som det villkorliga aktieägartillskottet ger upphov till varken avsedd för allmän omsättning på kapitalmarknaden eller av sådan beskaffenhet att den torde bli föremål för sådan handel. De i målet företedda handlingarna kan följaktligen inte anses utgöra finansiella instrument. Med hänsyn härtill och till att annan grund för avdragsrätt för det villkorliga aktieägartillskottet inte föreligger, skall överklagandet avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Hos kammarrätten fullföljde L.B. sitt yrkande om avdrag för realisationsförlust på villkorligt aktieägartillskott vid Accents konkurs. Han yrkade vidare ersättning för kostnader i målet med 25 000 kr.

Till stöd för sin talan i avdragsfrågan anförde han bl.a. följande. Som motivering till sitt avslagsbeslut har länsrätten åberopat att den fordran som det villkorliga aktieägartillskottet ger upphov till varken är avsedd för allmän omsättning på kapitalmarknad eller av sådan beskaffenhet att den torde bli föremål för sådan handel och att handlingarna därför inte kan anses utgöra finansiellt instrument. Frågan om det för kvalifikation som finansiellt instrument krävs någon anknytning till kapitalmarknaden har behandlats i motivuttalanden. I SIL finns regler om beskattning av optioner. Med optioner avses enligt lagens definition vissa finansiella instrument. Av förarbetena till dessa bestämmelser framgår tydligt att lagstiftaren avsett att reglerna skall gälla för såväl standardiserade som icke standardiserade optioner. Även sådana optioner som inte är avsedda för handel förefaller således enligt lagstiftarens mening kunna utgöra finansiellt instrument. Varken den allmänspråkliga betydelsen eller lagstiftningens systematik talar för att uttrycket finansiellt instrument endast bör omfatta sådana instrument som är avsedda att bli föremål för handel. Med uttrycket finansiellt instrument kan likaväl anses ett instrument med vars hjälp verksamheten i ett fåmansföretag finansieras.

I ersättningsfrågan anförde L.B. bl.a. följande. För det fall han inte vinner framgång i målet åberopas som grund för yrkandet om ersättning för kostnader att målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och att det i vart fall föreligger synnerliga skäl för ersättningen. Målet är av mycket komplicerad art. Vare sig lag, förarbeten eller rättstillämpning ger stöd för ett underkännande eller ett gillande av hans yrkande i målet. Det är inte rimligt att han på egen hand skulle kunna föra denna process.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och till yrkandet om ersättning för kostnader i målet. För det fall L.B. vann helt bifall till sin talan medgavs ersättning beräknad efter en tidsåtgång om fyra timmar och en timersättning om 1 041 kr.

Kammarrätten i Stockholm (1999-04-19, Hallberg, Olsson, referent, Pedersen) yttrade: Vad L.B. anförde i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder ingen annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandet skall därför avslås. - Utgången i målet medför inte att L.B. skall beviljas ersättning för sina kostnader i kammarrätten. Inte heller i övrigt föreligger sådana omständigheter som enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. förutsätts för att ersättning skall kunna utgå. Hans yrkande om ersättning kan således inte bifallas. - Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Hos Regeringsrätten fullföljde L.B. sina yrkanden i kammarrätten samt yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet samt anförde bl.a. följande. Målet rör primärt frågan om ett villkorat aktieägartillskott utgör en fordran på det bolag som tillskottet är lämnat till för tid innan bolagsstämman beslutat om utdelning (återbetalning). Om så anses vara fallet, uppkommer sekundärt frågan om en sådan fordran utgör ett sådant finansiellt instrument som skall anses avyttrat när det bolag som tillskottet är lämnat till försätts i konkurs. Avdragsrätt förutsätter dessutom att det finansiella instrumentet är "utgivet" av det bolag som försätts i konkurs. Ett villkorat aktieägartillskott utgör ingen fordran eller annat slag av rättighet förrän bolagsstämman beslutar om återbetalning och det finns disponibla vinstmedel härför. Om ett villkorat aktieägartillskott ändå skulle betraktas som en fordringsrätt eller annan rättighet i ett fall som det förevarande så utgör denna i vart fall inte ett finansiellt instrument, eftersom tillskottet inte utgör en sådan värdehandling som är avsedd att omsättas på värdepappersmarknaden och inte heller enkelt och smidigt kan omsättas på en sådan, vilket är en förutsättning för att det

skall omfattas av begreppet finansiellt instrument. Om Regeringsrätten ändå skulle finna att det är fråga om ett sådant finansiellt instrument som avses i SIL, så kan det inte anses vara "utgivet" av det bolag som försatts i konkurs.

Regeringsrätten (2002-12-30, Billum, Hulgaard, Almgren, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt den numera upphävda 24 § 2 mom. SIL, i dess lydelse vid 1993 års taxering, jämföras med avyttring bland annat det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs. Motsvarande bestämmelser finns numera i 44 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Begreppet finansiellt instrument har dock utmönstrats, och i den nämnda bestämmelsen i IL används i stället uttrycket "värdepapper".

Frågan i målet är om 24 § 2 mom. SIL kan anses tillämpligt på de aktuella aktieägartillskotten, dvs. om dessa kan anses utgöra av bolaget utgivna finansiella instrument.

Syftet med bestämmelsen var att förhindra den konstlade handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument som de dåvarande reglerna gav upphov till (prop. 1989/90:110, del 1 s. 392). För begreppet "finansiellt instrument" gavs inte någon definition i lagtexten och inte heller i förarbetena finns någon utförligare beskrivning av företeelsen. Departementschefen uttalade bl.a. följande (a. prop. s. 722):

Begreppet finansiella instrument är nytt för skattelagstiftningen. Det är hämtat från den terminologi som används av Värdepappersmarknadskommittén. I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2 s. 298 f.) anges att med finansiella instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott från allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i ett värdepapperslöst system, omfattas de av begreppet finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex. optioner, omfattas av begreppet.

I det betänkande av Värdepappersmarknadskommittén till vilket departementschefen hänvisade diskuteras innebörden av begreppet enligt följande. Fondpapper är aktie, annat bevis om delaktighet i bolag, obligation, förlagsbevis och liknande skuldebrev avsett för allmän omsättning samt andel i aktiefond. Gemensamt för alla de rättigheter som kan förekomma är att de kan emanera från ett aktiebolag. De kan också emanera från andra bolag. Fordringsrätter kan också utges av t.ex. staten och bostadsfinansieringsinstitut. Det finns alltså en emittent som anskaffar kapital genom att ge ut sådana finansiella instrument. En annan gemensam nämnare är att det för varje tid finns ett av emittenten bestämt antal aktier eller ett bestämt totalt nominellt belopp för vilket skuldebrev utfärdats ute på marknaden. Det är bara emittenten som kan påverka mängden av instrument. Det är dock möjligt för en större enskild aktieägare att t.ex. utfärda optioner på sitt eget innehav. Sådana optioner är inte att anse som fondpapper men väl som finansiella instrument. Finansiella instrument utgör således en samlingsbeteckning för alla de instrument som det förekommer handel med på värdepappersmarknaden. Fondpapper utgör en mindre, klart avgränsad grupp av finansiella instrument. Bortsett från fondpapper avses finansiella instrument som består av rättigheter och förpliktelser. Med annan rättighet avses inte sådan delägarrätt eller fordringsrätt som anges i definitionen av fondpapper. Rättigheten skall alltså rikta sig mot någon annan än en emittent.

En definition av begreppet kom sedermera att inflyta i 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, enligt vilken detta begrepp definieras som "fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden". I den proposition som låg till grund för denna lag anfördes likaledes att med finansiella instrument avsågs fondpapper och andra

rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden (prop. 1990/91:142 s. 86). De finansiella instrument som inte är fondpapper kännetecknas enligt propositionen av att rättigheten eller förpliktelsen riktar sig mot någon annan än den som traditionellt är att anse som emittent av fondpapper på värdepappersmarknaden.

Ett finansiellt instrument i dess civilrättsliga betydelse kännetecknas sålunda av att värdehandlingen är avsedd för omsättning på värdepappersmarknaden. I SIL har emellertid begreppet finansiellt instrument fått en mer vidsträckt användning än vad som motsvarar den civilrättsliga definitionen. Ett tydligt exempel på detta är att andel i ekonomisk förening skatterettsligt omfattas av begreppet trots att sådana andelar inte alls torde vara föremål för handel på värdepappersmarknaden. Ett annat exempel är att inte endast standardiserade optioner omfattas av regleringen utan också andra optioner, även om dessa inte är lämpade för omsättning.

En utförlig genomgång av betydelsen av begreppet finansiellt instrument gjordes av Skattelagskommittén i dess betänkande Inkomstskattelag (SOU 1997:2, del I s. 361 ff.). Kommittén fann att begreppet inte användes enhetligt inom SIL. I vissa fall hade uttrycket en hänvisningsfunktion medan det i andra fall användes i syfte att avgränsa vissa företeelser som skulle omfattas av ett stadgande från andra som inte skulle omfattas. Beträffande bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL fann kommittén att avsikten kan ha varit att uppnå en avgränsning. Kommittén ansåg det sannolikt att tankarna vid bestämmelsens tillkomst främst varit inriktade på aktier och annan allmän kapitalanskaffning i form av obligationer, konvertibla skuldebrev och dylikt, alltså tillgångar som är lämpade för allmän omsättning. Olika skäl, bl.a. att andelar i ekonomiska föreningar omfattas och att 29 § 1 mom. SIL kan ge anledning att anta att alla fordringar skall anses som finansiella instrument, hade enligt kommittén emellertid lett till uppfattningen att så gott som alla fordringar faller in under bestämmelsen. I den proposition som låg till grund för IL uttrycktes ingen annan uppfattning, se prop. 1999/2000:2, del I s. 508 ff.

Enligt Regeringsrättens mening står det klart att begreppet finansiellt instrument i skatterättslig mening är vagt i sina konturer och saknar den precision som följer av den definition som används på värdepappersmarknadsområdet. Vad som utgör ett finansiellt instrument i SIL kan därför inte ges ett entydigt svar. Den närmare innebörden av begreppet i ett visst lagrum får bedömas mot bakgrund av bestämmelsens syfte.

Som ovan nämnts var syftet med bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL att förhindra den konstlade handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument som de dåvarande reglerna gav upphov till. Syftet med bestämmelsen var med andra ord att förhindra en mer eller mindre marknadsmässig handel med finansiella instrument utan egentligt värde där handeln endast motiverades av den skattemässiga effekt som följde av en avyttring.

För villkorade aktieägartillskott saknas såväl civilrättslig som skatterättslig reglering. Kännetecknande för aktieägartillskott är att de ges till aktiebolag i syfte att öka dess kapital utan att öka dess skulder. Det normala förfarandet torde i princip vara att ett avtal om tillskott ingås mellan tre parter. Tillskottsgivaren och bolaget kommer överens om att utge respektive ta emot medel medan tillskottsgivaren och aktieägarna i bolaget avtalar att de senare skall rösta för en återbetalning av tillskottet på en framtida bolagsstämma. Det mottagande bolaget medverkar således i tillskotts-förfarandet men har i detta förfarande en underordnad, närmast passiv roll.

Det nu anförda ger enligt Regeringsrättens mening vid handen att bolagets medverkan i förfarandet vid lämnande av villkorat aktieägartillskott inte är av det slaget att bolaget kan anses ha utgivit ett finansiellt instrument i den mening som avses i 24 § 2 mom. första stycket SIL. L.B. är därför inte berättigad till avdrag för realisationsförlust på grund av bolagets konkurs såvitt

avser de belopp han lämnat eller förvärvat såsom villkorade aktieägartillskott.

L.B. har yrkat ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i kammarrätten med 25 000 kr samt för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr. Med hänsyn till att målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen finner Regeringsrätten att ersättning bör beviljas med skäliga 15 000 kr för kostnader i kammarrätten och 10 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet av inkomsttaxeringen.

Regeringsrätten beviljar L.B. ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i kammarrätten med 15 000 kr och för kostnader i Regeringsrätten med 10 000 kr.

Föredraget 2002-11-13, föredragande Kristiansson, målnummer 4694-1999

Sökord: Inkomst av kapital; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: prop. 1989/90:110 del 1 s. 392-393, 710 och 721-722; prop. 1990/91:54 s. 312; prop. 1993/94:50 s. 199-200; SOU 1997:2 del 1 s. 361-364; prop. 1999/2000:2 del 1 s. 508-512; SOU 1989:72 del 2 s. 297-299; prop. 1990/1991:142 s. 86-87; Pålsson i SN 1996 s. 527-532; Gäverth i SN 1999 s. 715-726.
