

Målnummer:	2272-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-12-30		
Rubrik:	Bestämmelserna i 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har ansetts tillämpliga i fråga om handelsbolag men den aktuella fordringen har inte ansetts som ett sådant finansiellt instrument som avses i nämnda lagrum. Inkomsttaxering 1994.		
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:			

REFERAT

J.R. var tillsammans med sin hustru indirekt delägare i Urgrunden Fastighets KB. Bolaget försattes i konkurs den 27 maj 1992. Enligt konkursbouppteckningen, där makarna tas upp som bouppgivare, hade dessa dels ett regresskrav på bolaget om 2 613 049 kr, dels en fordran om 7 287 781 kr. Konkursen avslutades under år 1993 och makarna erhöll utdelning om 1 656 188 kr. Även komplementären i kommanditbolaget, Raminda AB, försattes i konkurs våren 1992. Konkursen avslutades under år 1994. Utdelningen tillföll i sin helhet staten (kronofogdemyndigheten) och motsvarade 1,6 procent av fordringens belopp. J.R. yrkade i deklARATIONEN avdrag med 2 885 625 kr, motsvarande 70 procent av hans del av förlusten.

Skattemyndigheten beslutade att inte medge avdrag för förlusten. Myndigheten anförde bl.a. att finansiella instrument som givits ut av ett kommanditbolag inte omfattas av bestämmelserna i 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

Skattemyndigheten avvek från deklARATIONEN även avseende annan fråga som inte fullföljdes till Regeringsrätten och därför utelämnas i referatet.

J.R. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att han skulle bli taxerad i enlighet med avgiven självdeklARATION.

Länsrätten i Stockholms län (1996-04-29, ordförande Grivenfeldt) yttrade: Angående yrkat avdrag för förlust på kapitalfordran på kommanditbolag anser länsrätten att ett finansiellt instrument utgivet av ett kommanditbolag inte omfattas av bestämmelserna i 24 § 2 mom. SIL, varför ifrågavarande fordran inte kan anses avyttrad på grund av kommanditbolagets konkurs. Överklagandet skall därför på av skattemyndigheten redovisade skäl avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

J.R. överklagade länsrättens dom och yrkade att han skulle medges avdrag för förlust på kapitalfordran.

Kammarrätten i Stockholm (1999-02-12, Avellan-Hultman, Wijkman, referent, Jonsson) yttrade: Enligt 24 § 1 mom. SIL skall vid beräkning av realisationsvinst (eller realisationsförlust) såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommit för den avyttrade egendomen. I 24 § 2 mom. första stycket definieras vad som avses med avyttring av egendom. Med avyttring jämföras det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorat sitt värde genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet

upplöses genom konkurs eller likvidation. - Definitionen på avyttring innebär inte någon förändring gentemot vad som gällde tidigare utan är i stället avsedd att vara en kodifiering av praxis (prop. 1989/90:110 s. 710). Enligt samma förarbeten (s. 392), gäller i konkursfallet att konkursen skall vara avslutad. Enligt 11 kap. 18 § konkurslagen (1987:672) är detta fallet när tingsrätten fastställt utdelning. - Fråga i målet är om en avyttring enligt 24 § 1 mom. SIL har ägt rum, vilket skulle innebära att fordran skall vara avdragsgill. För detta krävs dels att det skall vara ett bolag som upplösts genom konkurs, dels att fordran skall anses vara ett finansiellt instrument i lagens mening. - Termen bolag i ovan nämnda lagrum måste även anses omfatta andra bolagsformer än aktiebolag. Kommanditbolaget omfattas således av lagrummet. - Vad gäller kriteriet finansiella instrument framgår av förarbetena att begreppet är nytt för skattelagstiftningen (prop. 1989/90:110 s. 722). Någon definition av det nya begreppet ges dock inte i lagstiftningen. Av specialmotiveringen till 27 § 1 mom. SIL framgår dock följande (prop. 1989/90:110 s. 722): "I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2 s. 298) 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 av 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 Riksskatteverkets (RSV) Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1994 års taxering (s. 413) diskuteras hur vidsträckt begreppet finansiellt instrument bör tolkas: "Det kan diskuteras huruvida bestämmelsen gäller sådana fordringar som inte är avsedda för handel. Enligt RSV:s mening bör någon åtskillnad inte göras mellan förluster på aktier o.dyl. och andra investeringar, dvs. när utlånade pengar har använts i bolagets verksamhet, varit normala rörelsemedel eller investeringsmedel." - Kammarrätten finner att J.R.:s aktuella fordran utgör ett finansiellt instrument i angivet lagrums mening. Kommanditbolagets konkurs avslutades i november 1993. Av handlingarna i målet framgår att kommanditbolagets komplementär, Raminda AB, försattes i konkurs 1992 och att konkursen avslutades 1994. Vidare framgår att komplementären, förutom aktiekapital om 50 000 kr, saknade tillgångar. I konkursen erhöll endast staten utdelning med 79 595 kr och 90 ören, motsvarande 1,6 procent av dess fordringar. Någon möjlighet för J.R. att få betalt för sin fordran på kommanditbolaget via komplementären föreligger inte. J.R.:s fordran på kommanditbolaget måste därför anses definitivt ha förlorat sitt värde. - Kammarrätten bifaller överklagandet.

RSV överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med undanröjande av kammarrättens dom, skulle fastställa länsrättens dom och därigenom skattemyndighetens beslut. Till stöd för sin talan anförde RSV sammanfattningsvis att ifrågavarande fordran inte utgjorde ett finansiellt instrument och inte heller kunde anses vara utgivet av kommanditbolaget samt att bestämmelserna i 24 § 1 mom. första stycket SIL över huvud taget inte var tillämpliga i fråga om handelsbolag (kommanditbolag).

Prövningstillstånd meddelades.

J.R. bestred bifall till överklagandet och åberopade ett utlåtande av jur. dr Bertil Wennergren.

Regeringsrätten (2002-12-30, Billum, Hulgaard, Almgren, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt den numera upphävda 24 § 2 mom. första stycket SIL, i dess lydelse vid 1994 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".

I målet uppkommer till en början frågan om bestämmelsen är tillämplig även på finansiella instrument som getts ut av ett handelsbolag (i förevarande mål ett handelsbolag som är ett kommanditbolag).

I SIL, liksom i kommunalskattelagen (1928:370) och IL, används ordet bolag i stor utsträckning med syftning på en i texten tidigare nämnd bolagsform, aktiebolag, handelsbolag eller kommanditbolag. När ordet används självständigt får det i och för sig anses omfatta alla bolag, i vart fall sådana som är juridiska personer. Detta synes också överensstämma med användningen av ordet i 2 § 5 mom. första stycket SIL (den s.k. Lex Kockum). Det förhållandet att bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL enligt den dåvarande lydelsen utgick från att det finansiella instrumentet definitivt förlorade sitt värde genom bolagets upplösning - en förutsättning som kort därefter togs bort utan närmare kommentarer - föranleder inte någon annan bedömning.

Hinder mot en tillämpning av nämnda lagrum föreligger således inte av det skälet att det är fråga om ett kommanditbolag.

Nästa fråga blir då om den i målet åberopade fordringen kan anses utgöra ett sådant, av kommanditbolaget utgivet, finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL.

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 bostadsfinansieringsinstitutet. 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 skatterättsligt 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. Vad gäller det nu aktuella lagrummet tillkommer att det för en tillämpning också krävs att det är fråga om ett finansiellt instrument som har getts ut av bolaget.

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.

Uppgifterna om den i målet aktuella fordringen är knapphändiga. Det har anförts att fordringen har sin grund i att J.R., som tidigare synes ha varit bolagsman i bolaget, tillskjutit medel till detta samt även att den har samband med avyttringen av hans andel i bolaget. Någon annan dokumentation av fordringen än att den tagits upp i kommanditbolagets konkursbouppteckning

och lagts till grund för utdelning i konkursen föreligger inte i målet.

För att en fordran skall kunna anses som ett av ett bolag utgivet finansiellt instrument (enligt nuvarande lagstiftning värdepapper) måste i vart fall krävas att fordringen genom bolagets försorg dokumenterats och konkretiserats gentemot den berättigade genom en utfärdad handling eller på något annat sätt. Såvitt framgår av utredningen i målet är inte ens detta krav uppfyllt beträffande den åberopade fordringen. Rätt till avdrag föreligger därför inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom såvitt nu är i fråga, att J.R. inte är berättigad till det yrkade avdraget för realisationsförlust, 2 885 625 kr.

Föredraget 2002-11-13, föredragande Kristiansson, målnummer 2272-1999

Samma dag avgjordes ett likartat mål med samma utgång (målnummer 2273-1999).

Sökord: Inkomst av kapital; Realisationsvinstbeskattning

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