

<b>Målnummer:</b>	1010-98	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	1998-07-27		
<b>Rubrik:</b>	Rätt till avdrag för realisationsförlust vid likvidation av ett aktiebolag har ansetts föreligga för det beskattningsår då bolaget trädde i likvidation, när en definitiv förlust kunnat beräknas redan då.		
<b>Lagrum:</b>	24 § 2 mom. första stycket och 24 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
<b>Rättsfall:</b>			

---

**REFERAT**

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X. AB följande. - X. AB äger sedan den 29 november 1996 samtliga aktier i Z. AB. X. AB avser att under 1997 besluta att Z. AB skall träda i likvidation. I samband med att beslut om likvidation tas kommer Z. AB:s enda tillgång att vara en fordran med ett givet värde. Några skulder kommer bolaget inte att ha. - Skatterättsnämnden äger förutsätta att X. AB:s anskaffningsvärde på aktierna i Z. AB överstiger värdet på den tillgång som kommer att utskiftas i samband med likvidationen av Z. AB, dvs. fråga är om förlustaktier. - De frågor som önskas besvarade är - 1. Inträder avdragsrätt för förlusten i och med att beslut tas på bolagsstämma om att Z. AB skall träda i likvidation? - 2. Om svaret på fråga 1 är Nej: När inträder avdragsrätten i sådant fall? - Enligt 24 § 4 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, inträder avdragsrätt för förlust det beskattningsår då egendomen avyttras. Av bestämmelsen framgår vidare att en förlust skall beräknas på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen och att avdrag endast medges, om förlusten är definitiv. - Den fråga som aktualiseras i förhandsbeskedet är innebörden av begreppet "definitiv förlust" i samband med att ett bolag träder i likvidation. Frågan om avyttringstidpunkten vid likvidation av bolag regleras i 24 § 2 mom. första stycket SIL. Från och med 1995 års taxering anses avyttring av aktie föreligga om det bolag som givit ut aktien träder i likvidation. Bestämmelsen infördes för att säkerställa att utskiftade belopp behandlas som vederlag vid avyttringen, prop. 1993/94:234 s. 109. I specialmotiveringen (s. 134) till bestämmelsen uttalades följande. "Ändringen i första stycket innebär att avyttring anses föreligga redan vid beslutet att det företag som har utgett aktien e.d. skall träda i likvidation. Utskiftade belopp behandlas som vederlag för aktien. Huruvida en förlust uppkommer kan inte fastställas innan bolaget har upplösts genom likvidation. Först då kan alltså eventuellt avdrag för reaförlust medges." - De två sista meningarna i citatet synes syfta på kravet att avdrag för en förlust endast medges om den är definitiv, jfr 24 § 4 mom. 1 stycket sista meningen SIL. Kravet på att en förlust måste vara definitiv innebär att avdrag inte medges vid avyttringen om köpeskillningens storlek är beroende av en framtida händelse som kan ge en tilläggslikvid, jfr GRS s. 24:14 Si. - Från praxis kan RÅ 1983 Aa 70 nämnas. Rättsfallet gällde frågan om en skogsägare kunde få avdrag för förlorat insatskapital i en skogsägareförening (Vänerskog), som hade försatts i konkurs den 12 december 1981. Trots att konkursen inte avslutades förrän flera år senare medgavs avdrag för förlusten redan vid 1982 års taxering. Rättsnämnden (Regeringsrätten ej ändring) motiverade det medgivna avdraget på följande sätt. "Med hänsyn till det som upplysts i ärendet om storleken av Y:s tillgångar och skulder vid tidpunkten för konkursbeslutet får en definitiv förlust anses ha uppkommit beträffande insatskapitalet redan i samband med

Y:s försättande i konkurs." - I litteraturen uttalas att avdrag för reaförlust i samband med likvidation normalt inte torde kunna medges förrän slutredovisning skett och bolaget upplösts, jfr Rutberg m.fl. "Beskattning av värdepapper" s. 88 och Tivéus "Skatt på kapital" s. 147. Tivéus lämnar följande exempel när avdrag kan medges även om likvidationen inte är avslutad: "Även om avdragsrätt för en förlust inte medges förrän förlusten är definitiv bör dock i vissa fall avdrag kunna medges tidigare än för det beskattningsår då likvidationen har avslutats. Eftersom avyttringen anses ha skett redan när bolaget träder i likvidation och kravet på definitiv förlust endast tillkommit för att förhindra "för stora" avdrag, bör avdrag kunna medges för en förlust för detta år om väl likvidationen avslutas innan grundläggande taxeringsbeslut fattats påföljande år. - Som framgår av genomgången av rättsreglerna skall frågan om när en definitiv förlust föreligger bedömas utifrån de faktiska omständigheterna. Att en definitiv förlust skall föreligga hänger samman med kravet på att en beräkning av reaförlust måste kunna göras med en viss grad av säkerhet. Motsvarande krav uppställs exempelvis vid försäljning med obestämmd köpeskilling. En förutsättning för beskattning av reavinst är att vinstens storlek kan beräknas med tillräcklig säkerhet, jfr prop. 89/90:110 s. 397. Om köpeskillingen helt eller delvis är beroende av framtida händelser flyttas beskattningstidpunkten för den okända delen fram. Så snart vinsten kan beräknas beskattas den. På motsvarande sätt förhåller det sig med kravet på definitiv förlust. När förlusten med tillräcklig säkerhet kan beräknas skall avdrag medges. - Frågan om en definitiv förlust föreligger är således inte knuten till att en viss fas, exempelvis bolagets trädande i likvidation eller framläggande av slutredovisning, skall ha inträtt. - Frågan om när X. AB skall medges avdrag för den reaförlust som kommer att uppstå till följd av att Z. AB likvideras skall således bedömas på grundval av föreliggande fakta. Genom att Z. AB:s enda tillgång kommer att vara en fordran på ett bolag ingående i samma koncern, råder inte någon oklarhet om värdet på de tillgångar som kommer att skiftas ut till X. AB. Några skulder har Z. AB inte (även om skulder skulle tillkomma är detta något som ökar reaförlusten). Reaförlusten som kommer att uppstå, kan därmed beräknas när Z. AB träder i likvidation. En definitiv förlust måste därför anses föreligga redan vid denna tidpunkt. - Även om Skatterättsnämnden inte skulle dela X. AB:s uppfattning att en definitiv förlust föreligger redan i samband med att Z. AB träder i likvidation bör avdrag för reaförlusten medges taxeringsåret 1998, om likvidationen avslutas innan grundläggande beslut om årlig taxering fattas, jfr Tivéus ovan. Grundläggande beslut om taxering kan i sådant fall tas på ett fullständigt beslutsunderlag. Genom att avyttringstidpunkten är den dag då bolaget träder i likvidation kan hinder inte möta att hänföra reaförlusten till denna dag. Avdrag bör därför kunna medges taxeringsåret 1998.

Skatterättsnämnden (1998-01-30, Ersson, ordförande, Nordling, Wingren, Johansson, Nord, Silfverberg, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked - X. AB har inte rätt till avdrag för den förlust som kan uppkomma vid likvidationen av Z. AB, tidigare än för det beskattningsår då Z. AB upplöses. - Motivering - X. AB äger sedan slutet av 1996 samtliga aktier i Z. AB. X. AB förvärvade dessa aktier av sitt moderbolag i samband med en nyemission i X. AB. Numera består Z. AB:s tillgångar enbart i innehav av en fordran på ett bolag ingående i samma koncern. Enligt förutsättningarna avses Z. AB träda i likvidation under 1997. - Ansökningen gäller vid vilken tidpunkt avdrag får ske för den förlust som kan uppkomma vid likvidationen. Nämnden isolerar sin prövning till den frågan. Det är en öppen fråga vilken betydelse de i ärendet nämnda förhållandena kan ha vid beräkningen av om en förlust uppkommer. - I 24 § 2 mom. första stycket SIL finns en skatterättslig definition av begreppet avyttring. Där jämföras med avyttring av aktier bl.a. att det bolag som gett ut aktierna träder i likvidation. Regleringen innebär att avyttringen skall anses ha skett redan när beslutet fattas om att försätta bolaget i likvidation. - Aktierna anses ha avyttrats för ett vederlag som motsvaras av de utskiftade beloppen. Enligt förutsättningarna är detta vederlag lägre än anskaffningsvärdet för aktierna och därför uppkommer en förlust vid likvidationen av Z. AB. Enligt 24 § 4 mom. första stycket SIL inträder avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom det beskattningsår då

egendomen avyttras. Avdrag för reaförlust medges dock endast om förlusten är definitiv (och verklig). Avgörande för den i ärendet ställda frågan om när avdragsrätten inträder är således när förlusten kan anses definitiv. - Den ovan nämnda regleringen i 24 § 2 mom. första stycket SIL gäller sedan 1995 års taxering. Tidigare gällde, enligt vad som infördes vid 1990 års skattereform, att aktierna skulle anses avyttrade när det bolag som ställt ut dem upplöstes genom likvidation. Detta medförde att avyttringen då inte kunde anses ske förrän vid den tidpunkt bolaget enligt 13 kap. 15 § aktiebolagslagen (1975:1385) skulle anses upplöst genom likvidatorernas framläggande av slutredovisningen. Följaktligen kunde inte heller avdrag för förlust medges vid tidigare tillfälle. Denna reglering grundades på att det var först när bolaget var upplöst som en förlust på aktierna kunde betraktas som slutgiltig eller, annorlunda uttryckt, att aktierna först då blev definitivt värdelösa (jfr prop. 1989/90:110 s. 392 och 710). - Att avyttringstidpunkten ändrades vid 1995 års taxering beror på den då gjorda förändringen i fråga om hanteringen av utskiftade belopp som inte längre skulle betraktas som utdelning utan hanteras helt inom reasystemet. För att säkerställa att även de utskiftningar som företas innan ett bolag upplöstes skulle kunna betraktas som vederlag blev det nödvändigt att låta avyttringen av aktierna anses ske redan när bolaget träder i likvidation. - I förarbetena (prop. 1993/94:234 s. 134) till denna tidigareläggning av avyttringstidpunkten uttalades i fråga om tidpunkten för avdragsrättens inträde följande. "Huruvida en förlust uppkommer kan inte fastställas innan bolaget har upplösts genom likvidation. Först då kan alltså eventuellt avdrag för reaförlust medges." Detta uttalande innebär att lagstiftaren uppenbarligen inte menat att den vidtagna ändringen också varit avsedd att tidigarelägga avdragstidpunkten. Mot bakgrund av detta klara förarbetsuttalande och vad som tidigare uttalats i fråga om uppkomsten av en slutgiltig förlust vid likvidation finns inte utrymme för att anse annat än att avdragsrätten för förlusten inte kan inträda tidigare än för det beskattningsår då Z. AB är att anse som upplöst genom likvidationen. Detta gäller även om förlusten kan beräknas till sitt belopp redan när Z. AB träder i likvidation och oberoende av om likvidationen avslutas innan grundläggande taxeringsbeslut för beskattningsåret 1997 fattas.

Ledamoten Virin var skiljaktig och anförde följande: Enligt 24 § 1 mom. SIL skall vid beräkning av realisationsvinst såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommit för den avyttrade egendomen. - Vad som skall förstås med avyttring framgår av 2 mom., nämligen bl.a. att det företag som givit ut instrumentet "träder i likvidation". - Vad därefter beträffar tidpunkten för beskattning resp. avdragsrätt skall denna enligt 4 mom. inträffa "då egendomen avyttras". - Vad som trots lagtextens ordalydelse synes göra att ovisshet råder om när avdragsrätten inträder vid förlust är regeln att avdrag för realisationsförlust medges endast då förlusten är definitiv. Enligt min mening kan däri inte ligga mera än att någon återvinning av värden inte kan ske efter avyttringsåret. Detta krav har tidigare utan uttrycklig reglering upprätthållits strängt i praxis, vilket dock inte hindrat avdragsrätt t.ex. i rättsfallet RÅ 1940 not. 471, trots att det bolag, vars aktier förlusten avsåg, ännu inte trätt i likvidation. Det bör då också beaktas att till skillnad mot vad numera är fallet, kunde på den tiden realisationsvinster inte alltid beskattas. - Enligt förutsättningarna kommer bolagets enda tillgång att vara en nominell fordran. Skulder föreligger inte. Återvinning av några värden är därför omöjlig. - Enligt min mening är därmed förlusten definitiv.

X. AB överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att rätt till avdrag för förlusten på aktierna i Z. AB inträdde redan i och med att beslutet om likvidation av Z. AB fattades.

Riksskatteverket bestred bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (1998-07-27, Lindstam, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. X. AB äger samtliga aktier i Z. AB. Beslut om likvidation av Z. AB fattades den 30 december 1997. Som

förutsättningar för förhandsbeskedet gäller att en realisationsförlust uppkommer på aktierna i Z. AB och att utskiftningen kommer att avse endast en fordran vars värde vid beräkningen av förlusten kunde bestämmas redan då beslutet fattades. Frågan i målet är när rätten till avdrag för förlusten inträder.

Genom 1990 års skattereform infördes nya regler om realisationsförlust på bl.a. aktier vid konkurs och likvidation (prop. 1989/90:110 och 1990/91:54). Dessa innebar att det skulle likställas med avyttring att aktier definitivt förlorade sitt värde genom att det bolag som givit ut dem upplöstes genom konkurs eller likvidation. Bakgrunden var att det tidigare varit möjligt att få avdrag endast när en faktisk avyttring skett och att detta lett till en konstlad handel med värdelösa aktier (prop. 1989/90:110 s. 392). Vidare föreskrevs att utbetalningar till aktieägare vid likvidation av ett bolag skulle anses som utdelning. Dessutom innebar bestämmelserna vissa särskilda kvittningsmöjligheter i fråga om realisationsförlust på aktier och mottagen utdelning i samband med likvidation. Beträffande avdrag för realisationsförlust infördes en regel att avdrag medgavs endast om förlusten var definitiv. Syftet var att avdrag skulle medges endast om egendomen hade frångått den skattskyldige på ett sådant sätt att det inte fanns någon beaktansvärd möjlighet till ytterligare betalning eller att egendomen åter skulle få ett värde för honom (prop. 1989/90:110 s. 395).

Reglerna ändrades i samband med införandet av de regler om skattefrihet för utdelning som gällde vid 1995 års taxering (prop. 1993/94:50 och 1993/94:234). Regeln om att utbetalningar till aktieägare vid likvidation skulle anses som utdelning slopades varför beskattningen i sin helhet kom att ske inom realisationsvinstbeskattningssystemet och de särskilda kvittningsreglerna blev onödiga. Bakgrunden var att det tidigare systemet inte passade ihop med skattefriheten för utdelning. Vidare infördes bestämmelser som innebar att aktier i ett svenskt aktiebolag skulle anses avyttrade då bolaget försattes i konkurs samt att aktier skulle anses avyttrade då bolaget trädde i likvidation. Om ett konkursbeslut upphävdes eller en konkurs lades ned eller avslutades med överskott skulle ett medgivet avdrag återföras. Bakgrunden till ändringen i fråga om konkurs var att konkursutredningar i många fall pågick under lång tid och att det därför uppkommit en konstlad handel med aktier i bolag som försatts i konkurs. Syftet var att tidigarelägga rätten till avdrag och att avdrag skulle medges när förlusten i praktiken inträffade, dvs. vid konkursutbrottet (prop. 1993/94:50 s. 200). Bakgrunden till ändringen i fråga om likvidation var att utskiftning skedde innan bolaget var att anse som upplöst. Syftet var att säkerställa att de utskiftade beloppen kunde behandlas som vederlag vid avyttringen. Det ansågs inte möjligt att fastställa huruvida en förlust hade uppkommit förrän bolaget var upplöst, varför avdrag för eventuell realisationsförlust kunde medges först då (prop. 1993/94:234 s. 109 och 134).

När utdelningsskattefriheten slopades infördes ytterligare regler (prop. 1994/95:25). Bestämmelserna innebar i fråga om konkurs att om aktier ansetts avyttrade på grund av att bolaget försatts i konkurs och därefter faktiskt avyttrades anskaffningsvärdet skulle anses vara noll kronor. I fråga om aktier som ansetts avyttrade på grund av att bolaget trätt i likvidation och som därefter faktiskt avyttrades skulle anskaffningsvärdet anses uppgå till så stor del av det ursprungliga anskaffningsvärdet som kvarstod vid den faktiska avyttringen. Om en likvidation upphörde skulle anskaffningsvärdet uppgå till det beräknade värdet vid den tidpunkt då likvidationen upphörde.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Aktier i ett svenskt bolag skall anses avyttrade när bolaget försatts i konkurs eller träder i likvidation. Rätten till avdrag för realisationsförlust inträder i båda fallen när förlusten är definitiv. De uttalanden som gjorts i förarbetena kan visserligen tyda på att avsikten varit att avdrag skulle kunna medges innan bolaget upplöstes vid konkurs men inte vid likvidation. En sådan avsikt har dock inte kommit till uttryck i lagtexten. Någon principiell skillnad mellan konkurs-

och likvidationsfallen kan därför inte göras. Det kan således inte undantagslöst krävas att likvidationen skall ha slutförts innan avdrag medges. Vad som uttalats i förarbetena bör i stället ses mot bakgrund av att en definitiv förlust ofta kan konstateras redan vid ett konkursutbrott, medan detta inte torde vara lika vanligt förekommande när ett bolag träder i likvidation.

Regeringsrätten finner därför att X. AB är berättigat till avdrag för realisationsförlust som uppkommer på aktierna i Z. AB redan för det beskattningsår då detta bolag trätt i likvidation i den mån det då kan fastställas att en definitiv förlust uppkommit. Förutsättningarna för förhandsbeskedet innebär att så är fallet. X. AB:s överklagande skall således bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att sökanden har rätt till avdrag för realisationsförlusten för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades.

Föredraget 1998-07-14, föredragande Ocklind, målnummer 1010-1998

---

**Sökord:** Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet;  
Realisationsvinstbeskattning

**Litteratur:** prop. 1990/91:110 s. 392, 395; prop. 1993/94:50 s. 200; prop. 1993/94:234 s. 109, 134; Tivéus, Skatt på kapital 7:e uppl. s. 150-151; Anne Rutberg m.fl., Beskattning av värdepapper 2:a uppl. s. 88.

---