



KLAGANDE

Skatteverket
Storföretagsskattekontoret, Göteborgsenheten
403 32 Göteborg

MOTPART

[REDACTED]

Ombud: [REDACTED]
[REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Länsrätten i Göteborgs dom den 16 december 2008 i mål nr 8014-06, se bilaga A

SAKEN

Fråga om avdrag för förlust på fordran vid inkomsttaxering 2004

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten bifaller överklagandet och bestämmer att [REDACTED] inte ska medges avdrag för den förlust om 631 378 750 kr som uppkommit vid avyttring av vad som angetts vara en fordran på [REDACTED]

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att kammarrätten undanröjer länsrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut att inte medge [REDACTED] avdrag för förlust på fordran med 631 378 750 kr. Som grund för överklagandet gör Skatteverket i första hand gällande att fråga är om en vederlagsfri överföring från ett moderbolag till ett dotterbolag, och inte om ett lån, eftersom gäldenären saknade återbetalningsförmåga. I andra hand gör myndighe-

ten gällande att [REDACTED] avyttrade fordran på [REDACTED] till [REDACTED] till underpris. Följden av båda dessa alternativa synsätt blir att [REDACTED] inte har gjort en avdragsgill förlust på fordran.

[REDACTED] anser att överklagandet ska avslås. Grunden för inställningen är att fråga är om ett lån och inte en vederlagsfri värdeöverföring respektive att avyttringen av fordringen skett till marknadspris.

UTVECKLING AV TALAN

Skatteverket

Det är ostridigt att [REDACTED] saknat återbetalningsförmåga både när [REDACTED] lämnade lånelöftet den 30 januari 2003 som när det slutliga låneavtalet undertecknades den 8 maj 2003. En utlåning till en part som uppenbarligen saknar återbetalningsförmåga kan inte betraktas som ett lån. Fråga är i stället om en vederlagsfri överföring. Redan av omständigheterna då lånet lämnades följer att någon kapitalförlust på fordran inte föreligger.

[REDACTED] har haft en fordran på [REDACTED] som per den 31 december 2002 uppgått till cirka 40 milj. GBP. Av [REDACTED]s beskrivning framgår att [REDACTED] saknat förmåga att återbetala lånet. [REDACTED] har också redogjort för att de brittiska revisorerna krävt någon form av garanti eller att medel för ett års drift tillfördes [REDACTED]. Revisorerna skulle annars inte godkänna [REDACTED] årsredovisning. Kravet var att utfästelsen skulle göras av [REDACTED].

I den situationen har [REDACTED] lämnat ett lån med ett något större belopp (49,4 milj. GBP) till [REDACTED]. Att [REDACTED] skulle använda detta lån för att betala sin skuld till [REDACTED] framgår av såväl låneutfästelsen som det slutliga låneavtalet. Vad detta har medfört är att [REDACTED] fått full betalning för sin värdelösa fordran. För [REDACTED] har det inte medfört någon annan förändring än att

lösa fordran. För [REDACTED] har det inte medfört någon annan förändring än att man har en skuld till [REDACTED] i stället för till [REDACTED] har saknat förmåga att betala tillbaka lånet. Någon återbetalning har heller aldrig skett utan fordran har eftergetts till eget kapital hos [REDACTED] i juni 2003.

Samma ekonomiska situation som den som föreligger hade uppkommit om [REDACTED] köpt [REDACTED]s värdelösa fordran på [REDACTED] för nominellt belopp. I det fallet hade det varit självklart att [REDACTED] betalat ett överpris och att hela beloppet hade karaktären av vederlagsfri överföring.

Mot bakgrund av att [REDACTED] anger att syftet med lånet var att skapa möjligheter för [REDACTED] att på sikt återbetala lånet framstår det som anmärkningsvärt att [REDACTED] i juni 2003 sålde sin fordran om 49 400 000 GBP till [REDACTED] för endast 15 000 kr. Det framstår snarast som om detta måste ha varit ett underpris. Under sådana förhållanden kan [REDACTED] heller inte ha gjort någon förlust på fordran.

Utlåningen från [REDACTED] har endast till viss del stärkt [REDACTED]. Det var nämligen förutbestämt att [REDACTED] skulle använda lånet till att återbetala sin skuld till [REDACTED]. Även om [REDACTED] inträde som långgivare kan ha varit av betydelse för [REDACTED] så har den mest omedelbara effekten uppstått för [REDACTED], som befriats från en mycket stor och mycket sannolik förlust på sin långivning till [REDACTED].

Den mycket stora förlusten har uppkommit under mycket kort tid. Lånelöftet lämnades i januari 2003, lånet utbetalades i maj och fordran avyttrades i juni samma år. Samtliga transaktioner har varit koncerninterna. Det har i målet inte gjorts gällande att fordran varit underkastad någon värdenedgång under denna period. Än mindre har det lämnats någon bevisning för det.

██████████

Beträffande Skatteverkets kommentar att ██████ saknat återbetalningsförmåga när ██████ lämnade lånelöftet i januari 2003 så avsåg detta ██████ förmåga att vid det aktuella tillfället betala skulden till ██████ vidtog därför vissa åtgärder, utöver lånelöftet, för att säkra ██████ överlevnad, bl.a. övertog ██████ ansvaret från ██████. En ny ledning tillsattes i ██████ som nu även fick möjlighet att finansiera ██████ fordon.

Insatserna innebär att ██████ stod på tillräckligt fast mark för att styrelsen i ██████ och revisorerna i England skulle godkänna ██████ årsredovisning. Åtgärderna syftade just till att skapa möjligheter för ██████ att på sikt återbeta lånet till ██████. Detta framgår av de båda skrivelserna från ██████ som Skatteverket hänvisar till.

Att ett företag beviljas lån i en svår ekonomisk situation är varken egenartat eller ovanligt. Avgörande för ett lån i en sådan situation är den svårbedömda återbetalningsförmågan på sikt. I januari gav ██████ ett bindande lånelöfte, ägandet av ██████ övertogs och affärsplanen utarbetades. Därefter tog ██████s styrelse beslut om att driva verksamheten vidare enligt en ny affärsplan. Den planerade ändringen av verksamheten skulle därmed kunna genomföras vilket innebär att lånet kunde utbetalas. Genom de vidtagna åtgärderna bedömdes sålunda att möjligheter till återbetalning skapades för ██████. Det är i ██████ fall fråga om ett lån från aktieägaren som ingick i ett åtgärdspaket i syfte att skapa lönsamhet för ██████ och därmed, på sikt, återbetalningsförmåga. Utlåningen till ██████ har tveklöst varit av betydelse för ██████ bl.a. genom att en akut situation löstes för ██████

Den uppgivna rättshandlingens innebörd överensstämmer i detta fall med den verkliga innebörden. Rättshandlingen har i såväl avtal som bokföring hanterats som lån och avtalet utgör inte något skenavtal.

Ett villkorat aktieägartillskott till [REDACTED] hade varit ett alternativ som gett samma skattemässiga resultat som ett lån.

Priset på fordringen var marknadsmässigt vid avyttringen. Det är otvistigt att [REDACTED] finansiella ställning var svag i januari 2003 då lånelöftet gavs. Trots en mängd vidtagna åtgärder försämrades situationen ytterligare under första halvåret 2003 på grund av den svaga konjunkturen. Bedömningen av om fordran sålts till underpris eller ej ska ske utifrån en marknadsmässig värdering av fordran. Eftersom det inte sker någon identifierbar handel med denna typ av fordringar återstår att göra en hypotetisk bedömning av vad en oberoende part skulle ha betalat för fordringen. Härvid måste man beakta att [REDACTED] gjorde förluster på över 23 miljoner [REDACTED] och redovisade ett negativt eget kapital 33 miljoner GBP, motsvarande nästan hela det lån som [REDACTED] lämnade [REDACTED] svaga ställning med stort negativt eget kapital innebar att det blev allt svårare för bolaget att genomföra affärer och skapa och bibehålla affärsrelationer. Om [REDACTED] inte kunnat fortsätta verksamheten skulle en långivare inte kunna räkna med någon återbetalning av lånet. Genom att [REDACTED] skulder med ett avsevärt belopp översteg de fordringar och den leasingstock som bolaget förfogade över (negativt eget kapital) kan marknadsvärdet på fordringen beräknas till ett försumbart belopp vid överlåtelsen i juni 2003.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

[REDACTED] förvärvade i början på 2003 aktierna i [REDACTED] från dotterbolaget [REDACTED] för 1 GBP. [REDACTED] lämnade i maj 2003 ett lån om 631 393 750 kr (49 400 000 GBP) till [REDACTED]. De lånade medlen använde [REDACTED] till att lösa en skuld till det tidigare moderbolaget [REDACTED]. I maj 2003 sålde [REDACTED] aktierna i [REDACTED] till [REDACTED] för 1 GBP. I juni samma år överlät [REDACTED] sin fordran på [REDACTED] till samma bolag för 15 000 SEK. Den

30 juni 2003 efterskänkte [REDACTED] fordran på [REDACTED] till eget kapital.

Den övergripande frågan i målet är om [REDACTED] gjort en förlust som ska dras av när bolaget i enlighet med vad som betecknats som ett låneavtal överfört medel till ett värde av 631 378 750 kr till dotterbolaget [REDACTED] och sedan sålt den uppgivna fordringen till ett annat dotterbolag för 15 000 kr. [REDACTED] hävdar att fråga är om ett lån. Skatteverket menar att fråga är om ett kapitalskott.

[REDACTED] och [REDACTED] har i de kontrakt som upprättats mellan parterna betecknat det avtal som ingåtts som ett låneavtal. I bolagens bokföring har rättshandlingen behandlats som ett lån. Frågan blir till att börja med om utredningen ger tillräckligt stöd för att den beteckning parterna gett rättshandlingen inte motsvarar avtalets innebörd.

En överföring av medel till annan är ett lån i det fall avsikten är att det ska ske en återbetalning. Det förhållandet att det finns en större eller mindre risk för att låntagaren inte kommer att kunna betala tillbaka (eller att låntagaren ensidigt bestämt sig för att inte betala redan när avtalet ingås) innebär inte att fråga är om något annat än ett lån. Om den gemensamma partsavsikten emellertid är att medlen inte ska återbetalas, är det inte frågan om ett lån. Detta gäller oberoende av vilken beteckning parterna gett rättshandlingen.

Frågan om vilken den gemensamma partsavsikten varit är en utredningsfråga. I många fall är naturligtvis parternas samstämmiga uppgifter, särskilt om dessa kommit till uttryck i kontrakt eller andra skriftliga handlingar, fullt tillräckliga för att det ska kunna konstateras att avtalsinnehållet är det som påstås, och att rättshandlingen benämnts på ett riktigt sätt. Särskilt när fråga är om närstående parter och det skattemässiga utfallet av transaktionerna kan antas ha haft betydelse för att en rätts-

handling getts en viss beteckning förhåller det sig emellertid annorlunda. I sådana fall måste parternas uppfattning i frågan prövas mot andra mer objektivt grundade omständigheter.

Aktierna i [redacted] har överlåtits både före och efter den nu aktuella överföringen av medel till [redacted] och det pris som åsatts vid dessa överlåtelser visar att [redacted] ansågs sakna värde. [redacted] har själv redovisat att bedömningen var att [redacted] inte skulle kunna återbetala skulden till [redacted]. De medel som tillfördes [redacted] användes omedelbart för att lösa skulden till [redacted] och stärkte således knappast [redacted] finansiella ställning i någon avgörande omfattning. Någon utredning som visar på andra insatser som skulle kunna ha förändrat situationen för [redacted] finns heller inte. En mycket kort tid efter att medel överförts till [redacted] sålde [redacted] aktierna i [redacted] och sin "fordran" på detta bolag. Utifrån det pris som sattes kan förutsättas att fordran då saknade värde och den efterskänktes också snarast av den nye ägaren.

Den samlade bedömningen av de ovan redovisade omständigheterna kan inte bli annan än att [redacted] finansiella ställning, både när lånelöftet gavs och när lånet betalades ut, var sådan att sannolikheten för att någon återbetalning skulle bli aktuell måste betecknas som försumbar. Fråga är om en affärsuppgörelse inom en koncern och båda parter måste ha varit väl medvetna om [redacted] prekära finansiella ställning. Det är enligt kammarrättens mening därför mycket osannolikt att det funnits en gemensam partsavsikt som innebar att [redacted] genom avtalet ålades skyldighet att återbetala det utbetalade beloppet till [redacted]. Utredningen ger därför inte stöd för annan slutsats än att fråga inte är om ett lån, utan om någon form av kapitaltillskott. [redacted] är således inte berättigat till avdrag på den grunden att förlust uppstått vid avyttring av en lånefordran.

Såvitt gäller [redacted] att bolaget inte bör komma i sämre läge än om ett villkorat aktieägartillskott i stället lämnats finner kammarrätten

att det saknas förutsättningar att jämställa den aktuella transaktionen med ett villkorat aktieägartillskott eftersom ovan redovisade omständigheter entydigt talar för att [REDACTED] tillfört kapital till [REDACTED] med insikt om att någon vinstutdelning från [REDACTED], där [REDACTED] skulle ges rätt till företräde, inte skulle bli aktuell. Syftet med transaktionen får i stället bedömas ha varit att flytta det slutliga ansvaret för förlusterna i [REDACTED] från [REDACTED] till [REDACTED] varför den närmast är att jämställa med ett ovillkorat aktieägartillskott. Vid angivna förhållanden och då [REDACTED] inte gjort sannolikt att det är berättigat till avdrag för den aktuella förlusten på annan grund ska Skatteverkets överklagande bifallas. Detta innebär att [REDACTED] inte ska medges avdrag för den förlust som uppkommit vid avyttring av vad som betecknats som en fordran på [REDACTED].

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3)

