



PROTOKOLL
2008-11-26
Stockholm

Mål nr 3200-07
Avdelning II

NÄRVARANDE REGERINGSRÅD

Sandström, Hamberg, Fernlund, Knutsson och Stenman

FÖREDRAGANDE

Regeringsrättssekreteraren Werth

PROTOKOLLFÖRARE

Beredningschefen Lundström

KLAGANDE

AA

Ombud: Advokat Peter Nordquist
Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB
Box 1711
111 87 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 15 mars 2007 i mål nr 7590-05

SAKEN

Inkomsttaxering 2004 m.m.

Målet föredras.

Regeringsrätten beslutar dom.

Regeringsråden Knutsson och Stenman är av skiljaktig mening och anför: Det har i målet inte gjorts gällande annat än att Jäxbo AB tillförts beskattat kapital med 17 417 000 kr genom ett villkorat aktieägartillskott och att ingen del därav återbetalats vid tidpunkten för AAs förvärv.

Dok.Id 67972

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00-12:00
13:00-15:00

Civilrättsligt betraktas en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott som utdelning (NJA 1988 s. 620). Den skattemässiga behandlingen av sådana tillskott har inte reglerats genom lagstiftning utan följer av Regeringsrättens praxis (se RÅ83 1:42, RÅ85 1:10 och RÅ 1988 ref. 65, RÅ 2002 ref. 106, RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 215, RÅ 2002 not. 216, RÅ 2005 not. 82 och RÅ 2006 not. 162). Enligt denna praxis betraktas ett villkorat aktieägartillskott närmast som en fordran på bolaget ("svävande fordringsrätt"). Det betyder att ett sådant tillskott, till skillnad från ett ovillkorat tillskott, vid en försäljning av aktierna i bolaget inte får inräknas i omkostnadsbeloppet för aktierna. Det innebär vidare att en återbetalning av tillskottet i beskattningshänseende behandlas som en återbetalning av lån oavsett om återbetalningen sker till tillskottsgivaren själv eller till någon som har övertagit dennes rätt till återbetalning. En återbetalning som görs till någon annan än tillskottsgivaren behandlas som utdelning hos denne endast om särskilda omständigheter föreligger.

Vad som menas med "särskilda omständigheter" har inte utvecklats i praxis. Eftersom det rör sig om en undantagssituation får det förmodas att det ska röra sig om speciella förhållanden i det enskilda fallet. Det kan knappast komma i fråga att ge rekvisitet "särskilda omständigheter" en sådan innebörd att undantagsregeln de facto blir huvudregel. Enbart den omständigheten att en återbetalning görs från ett fåmansbolag till någon som, i likhet med AA, har övertagit tillskottsgivarens rätt kan därmed knappast utgöra särskilda omständigheter och detta oaktat att en återbetalning av ett tillskott i en sådan situation ofta framstår som skattemässigt mer förmånlig än en utdelning. I sammanhanget bör beaktas att ett aktieägartillskott görs med beskattade medel och inte får inräknas i omkostnadsbeloppet för aktierna samt att en återbetalning också görs med beskattade medel. Inte heller det förhållandet att en återbetalning har möjliggjorts genom koncernbidrag utgör enligt vår mening särskilda omständigheter. Vi menar att uppfattningen att ett villkorat aktieägartillskott är ett slags fordringsrätt knappast kan påverkas av på vilket sätt en återbetalning av fordringen finansieras. Sammanfattningsvis leder det nu anförda till att det i målet inte föreligger särskilda omständigheter att frånga den skattemässiga huvudregeln att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska behandlas som en återbetalning av lån. Den utbetalning som har ägt rum från Jäxbo AB till AA kan alltså inte på denna grund beskattas som en utdelning.

Nästa fråga är om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet. Enligt vår mening får rekvisiten i 2 § 1-3 skatteflyktslagen anses uppfyllda och frågan är därmed om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Den lagstiftning som är aktuell är bestämmelserna i 57 kap. IL.

Som påpekats i det föregående är det Regeringsrättens uppfattning att ett villkorat aktieägartillskott är ett slags (svävande) fordringsrätt. Regeringsrätten har vidare slagit fast att en sådan fordringsrätt kan och ska överlåtas separat från en försäljning av aktierna i det bolag som tillskottet har gjorts till och Regeringsrätten är inte främmande för att en aktieägare, tillika tillskottsgivare, vid en avyttring av aktierna i bolaget behåller rätten till återbetalning av tillskottet. Denna praxis utvecklades i huvudsak under 1980-talet. Därefter har de s.k. 3:12-reglerna (numera 57 kap. IL) införts (prop. 1989/90:110). Dessa regler har medfört att det många gånger framstår som särskilt förmånligt att i samband med ett förvärv av aktier i ett fåmansbolag förvärva ett av en tidigare ägare lämnat villkorat aktieägartillskott för att därefter låta bolaget återbetala tillskottet i stället för att lämna utdelning. Denna ”handel med aktieägartillskott” har alltså uppstått som en direkt konsekvens av Regeringsrättens praxis på området.

Enligt vår mening kan en tillämpning av en sedan länge etablerad praxis som gäller återbetalning av fordringar inte anses strida mot syftet med en senare tillkommen lagstiftning som avser utdelningar och kapitalvinster. Till detta kommer att lagstiftaren i samband med att utskiftningsskatten slopades i början på 1990-talet och samtliga utbetalningar från ett aktiebolag till aktieägarna (i denna deras egenskap) fortsättningsvis skulle behandlas som utdelning (jfr 42 kap. 17 § IL) uttalade att ”(n)ågon ändring i nuvarande praxis i fråga om återbetalning av villkorliga aktieägartillskott är inte avsedd” (prop. 1990/91:54 s. 308). Uttalandet, som alltså gjordes efter det att 3:12-reglerna hade införts, kan inte uppfattas på något annat sätt än att en återbetalning av ett aktieägartillskott även framgent skulle behandlas som en återbetalning av lån. Det finns ingen antydning om att detta synsätt kunde påverkas av om återbetalningen gjordes av ett sådant fåmansbolag som avsågs i 3:12-reglerna. Mot denna bakgrund anser vi att det i målet inte finns grund för att med stöd av skatteflyktslagen frångå den skattemässiga huvudregeln att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska behandlas som en återbetalning av lån. Det förhållandet att återbetalningen har finansierats med hjälp av koncernbidrag medför ingen annan bedömning. Som jämförelse kan nämnas rättsfallen RÅ 2007 ref. 85 och RÅ 2001 ref. 79. I dessa mål hade räntebetalningar från dotterföretag till, i det ena fallet, ett investmentföretag och, i det andra fallet, en kommun finansierats genom koncernbidrag från underliggande rörelsedrivande bolag; koncernbidrag som inte hade kunnat lämnas med avdragsrätt direkt till investmentföretaget respektive kommunen. Regeringsrätten ansåg inte att förfarandet, som alltså innebar att icke avdragsgilla koncernbidrag ”omvandlades” till avdragsgilla räntor, kunde underkännas med tillämpning av skatteflyktslagen.

Sammanfattningsvis anser vi att AAs överklagande ska bifallas och att han bör tillerkännas skälig ersättning för sina kostnader i målet.

Regeringsrådet Knutsson tillägger följande: Med aktieägartillskott avses som regel att en aktieägare tillskjuter medel till det bolag i vilket han äger aktier i syfte att stärka bolagets finansiella ställning genom att öka dess tillgångar utan att öka dess skulder. Det förhållandet att ett tillskott är avsett att öka bolagets eget kapital innebär att tillskottet måste ges i sådan form att det inte uppkommer någon skyldighet för bolaget att återbetala tillskottet och därmed att redovisa en skuld.

Ett aktieägartillskott kan vara villkorat eller ovillkorat. Ett villkorat tillskott innebär att den ägare som gör tillskottet förbehåller sig rätten till återbetalning av tillskottet ur framtida vinstmedel. Det finns olika sätt att säkra rätten till återbetalning. Det vanligaste torde vara ett s.k. röstbindningsavtal enligt vilket övriga aktieägare åtar sig att på bolagsstämman rösta för en återbetalning av tillskottet. Ett villkor om återbetalning är alltså alltid riktat mot övriga aktieägare och berör inte bolaget på något sätt. En återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott är civilrättsligt att betrakta som en utdelning och förutsätter därmed beslut av bolagsstämman och att det finns utdelningsbara medel i bolaget av tillräcklig storlek. Avtalet innebär på så sätt en företrädesrätt till framtida utdelning för den som lämnat tillskottet.

Av det sagda följer att det utifrån bolagets perspektiv saknar betydelse om ett tillskott är villkorat eller inte eftersom varje tillskott i bolagets hand är ovillkorat. Om det är ett enmansbolag är det även ur tillskottsgivarens perspektiv meningslöst att skilja mellan villkorade och ovillkorade tillskott eftersom aktieägaren ändå själv råder över bolagsstämman och därmed kan besluta om återbetalning.

Ännu långt in på 1980-talet rådde oklarhet beträffande aktieägartillskottens civilrättsliga karaktär. Det förekom att tillskott ombokades från eget kapital till skuld så snart villkoren för återbetalning var uppfyllda, dvs. när bolaget hade tillräckligt med fria vinstmedel, utan inblandning av bolagsstämman. Vidare började man, som en reaktion på RÅ83 1:42, laborera med olika typer av efterställda eller villkorade lån i stället för aktieägartillskott och det var en utbredd uppfattning att sådana lån inte behövde skuldföras i bolagets balansräkning. Vad man ville åstadkomma var tillskott som var av sådan karaktär att de inte behövde skuldföras och därmed kunde rädda ett bolag från likvidationsplikt samtidigt som en återbetalning av tillskottet skulle kunna ske utan skattekonsekvenser.

I det s.k. Snabbhaksmålet (NJA 1988 s. 620) redde Högsta domstolen ut begreppen och klarlade (det civilrättsliga) rättsläget. Målet handlade om styrelseledamöters

ansvar för att upprätta kontrollbalansräkning och frågan i målet var vilken betydelse ett tillskott som lämnats till bolaget hade för bedömningen av om det egna kapitalet underskred den kritiska gränsen i dåvarande 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Högsta domstolen slog fast att en återbetalning av ett aktieägartillskott som lämnats med villkor att återbetalning ska ske ur bolagets disponibla vinstmedel måste följa de regler i aktiebolagslagen som gäller för vinstutdelning. Det är ingen skillnad mellan villkorade och ovillkorade tillskott. Om villkoren för tillskottet har utformats så att de binder bolaget är det rätteligen en skuld och ska också redovisas som en skuld. Detta gäller även om skulden är efterställd, dvs. ska betalas först sedan övriga borgenärer fått betalt.

Snabbhaksmålet har inte fått genomslag i den skattemässiga behandlingen av villkorade aktieägartillskott utan så sent som för några år sedan upprepade Regeringsrätten sin uppfattning att ett villkorat tillskott är en svävande fordringsrätt (RÅ 2005 not. 82). Detta synsätt går inte att förena med tillskottens ekonomiska och civilrättsliga karaktär. Ett aktieägartillskott innebär alltid, oavsett om det är villkorat eller ovillkorat, att det egna kapitalet i bolaget ökar och därmed värdet på aktierna. Mot denna bakgrund framstår det närmast som en självklarhet att ett aktieägartillskott ska läggas till anskaffningskostnaden för aktierna. Det är också på det sättet som ett aktieägartillskott ska redovisas. Enligt min mening är det hög tid att den skattemässiga synen på de villkorade aktieägartillskotten ändras och anpassas till civilrätten. En sådan ändring torde kunna åstadkommas av Regeringsrätten i plenum men bör hellre ske genom lagstiftning eftersom det handlar om en sedan lång tid etablerad praxis som näringslivet har anpassat sig till och en ändring kan föra med sig konsekvenser som kan vara svåra att förutse och därför bör utredas noggrant. Till saken hör att den av Regeringsrätten etablerade synen på tillskotten har legat till grund för ett flertal lagstiftningsärenden under årens lopp, däribland de s.k. 3:12-reglerna (se t.ex. den ursprungliga lydelsen av 3 § 12 mom. lagen /SFS 1990:651/ om statlig inkomstskatt och 57 kap. 25 och 26 §§ IL).

Ulrika Lundström

Uppvisat och lämnat för expediering 2009-