

Målnummer:	3200-07	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2009-03-23		
Rubrik:	Fråga om skattemässiga konsekvenser vid återbetalning av villkorat aktieägartillskott (I och II). Inkomsttaxering 2000 och 2004.		
Lagrum:	• 42 kap. 1 § första stycket och 57 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) • 2 § och 3 § lagen (1995:575) mot skatteflykt		
Rättsfall:	• RÅ 1983 1:42 • RÅ 1985 1:10 • RÅ 1988 ref. 65 • RÅ 2002 ref. 106 • RÅ 2002 ref. 107 • RÅ 2002 not. 215 • RÅ 2002 not. 216 • RÅ 2005 not. 82 • RÅ 2006 not. 162		

REFERAT**I.**

P.B. var verksam i Tira AB som bedrev konsultverksamhet inom marknadsföring. Den 31 december 1994 förvärvade P.B. 50 procent av bolaget och samtidigt förvärvade han en fordran om 8 368 622 kr på bolaget för 87 500 kr. Han omvandlade fordran till ett villkorat aktieägartillskott. Under år 1999 fick P.B. 740 000 kr från bolaget. Han redovisade i sin självdeklaration utbetalningen som en återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet. Återbetalningen redovisades i inkomstslaget kapital som en realisationsvinst uppgående till 652 500 kr (740 000 kr - 87 500 kr). Återbetalning hade möjliggjorts genom de intäkter verksamheten genererat. - Skattemyndigheten beslutade den 14 november 2001 att uppta 639 002 kr till beskattning i inkomstslaget tjänst och 8 796 till beskattning i inkomstslaget kapital. Som skäl för beslutet angavs i huvudsak följande. Den del av återbetalat villkorat aktieägartillskott som överstiger anskaffningskostnaden för tillskottet, dvs. 652 500 kr, skall betraktas som utdelning. I realiteten är det fråga om vinstmedel som genererats genom P.B:s arbetsinsats och som därmed omfattas av de s.k. 3:12-reglerna. Den enda förklaringen till de företagna transaktionerna är att de syftat till att kringgå 3:12-reglerna, vilket måste anses utgöra sådana särskilda omständigheter som gör att återbetalningen skall behandlas såsom utdelning.

P.B. överklagade beslutet hos länsrätten och yrkade att återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet skulle behandlas i överensstämmelse med hans avlämnade deklaration. Han anförde bl.a. följande till stöd för sin talan. Ett villkorat aktieägartillskott kan sammanfattningsvis inte anses utgöra ett sådant finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. En återbetalning av ett sådant tillskott skall därför inte beskattas med tillämpning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. första stycket SIL. Det av skattemyndigheten åberopade rättsfallet (RÅ83 1:42) är från tiden före 1990 års skattereform då begreppet finansiellt instrument i den mening som avses i 27 § 1 mom. SIL ännu inte existerade. Rättsfallet saknar därmed relevans för den nu aktuella rättsfrågan, dvs. huruvida 3 § 12 mom. första stycket SIL skall tillämpas på någon del av det till honom återbetalade

beloppet.

Vid obligatorisk omprövning vidhöll skattemyndigheten sitt beslut.

För det fall återbetalningen inte skulle anses utgöra utdelning yrkade skattemyndigheten att lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle tillämpas.

Länsrätten i Stockholms län (2003-02-12, ordförande Eberhardt) yttrade: Enligt 3 § 12 mom. SIL i dess lydelse vid 2000 års taxering skall fysisk person som äger kvalificerad aktie i ett fåmansföretag i den omfattning som anges i 12 a-12 e mom. ta upp utdelning på sådan aktie som intäkt av tjänst i stället för intäkt av kapital. - Länsrätten gör följande bedömning. - P.B. förvärvade den 31 december 1994 hälften av aktierna i nuvarande Tira AB. Vid samma tillfälle förvärvade han för 87 500 kr fordringar mot bolaget om 8 368 622 kr, vilka omvandlades till ett villkorat aktieägartillskott. Det är ostridigt att Tira AB beskattningsåret 1999 utgjorde ett fåmansföretag och att P.B:s aktieinnehav i bolaget var kvalificerat. P.B. erhöll under året en utbetalning från bolaget om 740 000 kr, vilken han i sin deklaration angav som återbetalning av villkorat aktieägartillskott. Frågan i målet är om den del av utbetalningen som överstiger den ursprungliga köpesumman för fordringarna, dvs. 652 500 kr, i beskattningshänseende skall betraktas som återbetalning av lån eller utdelning. En återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott behandlas normalt som återbetalning av lån (se RÅ85 1:10 och RÅ 1988 ref. 65). När särskilda omständigheter föranleder det kan det dock bli aktuellt att behandla en dylik utbetalning som utdelning (se RÅ83 1:42 och RÅ 1988 ref. 65). Enligt skattemyndigheten var nuvarande Tira AB vid tidpunkten för P.B:s förvärv av aktierna och fordringarna likvidationspliktigt, och det är den konsultverksamhet som P.B. sedermera kommit att bedriva i bolaget som möjliggjort återbetalning på det villkorade aktieägartillskottet. Dessa uppgifter har inte bestritts av P.B. Det kan vidare konstateras att P.B. förvärvat fordringarna mot bolaget till ett pris långt under deras nominella belopp. Under dessa förhållanden kan utbetalningen om 652 500 kr i skattehänseende inte betraktas som återbetalning av ett belopp som tidigare skjutits till. I stället får utbetalningen anses avse vinstmedel som har genererats av P.B:s i bolaget bedrivna konsultverksamhet. Utbetalningen är därmed enligt länsrättens mening att betrakta som utdelning, vilken skall fördelas enligt 3 § 12 mom. SIL. Överklagandet skall således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

P.B. överklagade till kammarrätten och yrkade att han skulle taxeras i enlighet med ingiven deklaration. P.B. anförde bl.a. följande. Det saknas grund för att omklassificera återbetalningen av villkorat aktieägartillskott till utdelning (jfr RÅ 2000 ref. 54). Oavsett om återbetalningen skulle anses utgöra utdelning är bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL inte tillämpliga, eftersom ett villkorat aktieägartillskott, enligt RÅ 2002 ref. 106, inte är ett av företaget utgivet finansiellt instrument.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av rättsfallen RÅ 2002 ref. 107 och RÅ 2002 not. 216 följer att när tillskott görs med andra tillgångar än kontanta medel, kan tillskott inte anses ske med högre belopp än vad som motsvarar tillgångens värde när tillskottet lämnas. Vid utgångspunkten att i förevarande fall marknadsmässigt vederlag erlagts för den fordran som sedermera omvandlats till villkorat aktieägartillskott, blir slutsatsen att tillskott inte kan anses ha skett med mer än 87 500 kr. Återbetalning utöver detta belopp är att betrakta som utdelning.

Kammarrätten i Stockholm (2007-02-23, Berglin, Sjöberg, referent, Janvid Küchler) yttrade: Tillämpningen av 3 § 12 mom. SIL. Enligt ett förarbetsuttalande bör de särskilda reglerna om maximal skattemässig kapitalinkomst från fåmansföretag omfatta inte bara aktier och andelar i fåmansföretag utan även andra instrument som är anknutna till företagets vinstutveckling som t.ex. konvertibla skuldbevis, vinstandelsbevis, optioner och terminer (prop. 1990/91:54 s. 224). - Ett villkorat aktieägartillskott kan enligt kammarrätten inte anses utgöra ett sådant till företagets vinstutveckling

anknutet instrument som avses i det nyss redovisade förarbetsuttalandet. Mot bakgrund härav, samt med hänsyn till vad Regeringsrätten anför i rättsfallet RÅ 2002 ref. 106, finner kammarrätten att ett villkorat aktieägartillskott inte är ett sådant av bolaget utgivet finansiellt instrument som avses i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL är således i sig inte tillämpliga på aktieägartillskottet. - P.B. har gjort gällande att den aktuella utbetalningen om 740 000 kr avsett återbetalning av villkorat aktieägartillskott. Det har inte påståtts och framgår inte heller av utredningen i målet att bolaget till någon del befriats från sin betalningsskyldighet genom ackord eller på annat sätt. Det har heller inte framkommit att bindande förpliktelse för bolaget att återbetala tillskottet inte förelegat. Utredningen ger därför inte underlag för annan bedömning än att utbetalningen i civilrättsligt hänseende utgjort återbetalning av tillskott. Vål ger utredningen, såsom länsrätten anför, stöd för att Tira AB vid tidpunkten för P.B:s förvärv av aktierna och fordringen var likvidationspliktigt, att utbetalningen möjliggjorts genom P.B:s arbetsinsatser i bolaget och att P.B. förvärvat fordringen till ett pris understigande dennas nominella belopp. Bestämmelserna i SIL utgör dock inte grund för att av dessa skäl behandla utbetalningen som utdelning (jfr RÅ 2000 ref. 54). Grund för att enligt 3 § 12 mom. SIL beskatta P.B. i inkomstslaget tjänst på grund av återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet föreligger därför inte. - Tillämpning av skatteflyktslagen - Skatteverket har som alternativt vidhållen grund för sitt bestridande anför att skatteflyktslagen ska tillämpas. Det antecknas att skattemyndigheten i länsrätten anförde bl.a. följande i detta avseende. Genom det aktuella förfarandet undgår P.B. beskattning i inkomstslaget tjänst enligt de särskilda reglerna i 3 § 12 mom. SIL, vilket medför en väsentlig skatteförmån för honom. Det är P.B. som förvärvat aktierna och fordringen på bolaget samt ombildat fordringen till villkorat aktieägartillskott. P.B. har vidare varit verksam som konsult i bolaget, vilket möjliggjort återbetalningen. Han har således medverkat i rättshandlingarna. Då P.B. förvärvade aktierna och tillskottet var bolaget likvidationspliktigt. Den enda förklaringen till transaktionerna är kringgående av reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Syftet med dessa regler är att upprätthålla den progressiva beskattningen av arbetsinkomster för delägare i fåmansföretag, då dessa ofta kan välja i vilken form de vill ta ut inkomster från företaget. Om förevarande fall inte skulle anses strida mot syftet med de särskilda reglerna skulle man kunna undgå beskattning enligt de särskilda reglerna genom att till kraftigt underpris förvärva ett likvidationspliktigt bolag med villkorade aktieägartillskott eller fordringar som sedan omvandlas till villkorade aktieägartillskott. - Enligt 2 § skatteflyktslagen skall vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling, om 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och 4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. - Kammarrätten konstaterar att P.B. direkt medverkat i de aktuella rättshandlingarna och att dessa medfört att han undgår beskattning i inkomstslaget tjänst enligt 3 § 12 mom. SIL. Kammarrätten finner vidare att det kan antas att skatteförmånen har utgjort det övervägande skälet för förfarandet. - Beträffande det fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen gör kammarrätten följande överväganden. Rättspraxis vad gäller skattekonsekvenserna vid återbetalning av villkorade aktieägartillskott, som innebär att sådan återbetalning i princip skall behandlas som återbetalning av lån (se bl.a. RÅ 1988 ref. 65), utbildades i huvudsak genom några avgöranden av Regeringsrätten under slutet av 1980-talet. Denna rättspraxis berördes bl.a. i samband med ett förslag om slopande av utskiftningsskatt med betydelse jämväl för de särskilda bestämmelserna om fördelning av utdelningsinkomster från fåmansföretag mellan inkomstslagen kapital och tjänst (prop. 1990/91:54 s. 246 och 308). Angiven rättspraxis får således antas ha varit känd för lagstiftaren då de särskilda reglerna infördes, utan att detta har beaktats i denna lagstiftning. Det aktuella förfarandet kan

därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller skulle kunna anses ha kringgåtts genom förfarandet. Föresattningar föreligger därför inte för att nu tillämpa skatteflyktlagen. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar, med ändring av länsrättens dom och skattemyndighetens beslut, att P.B. såvitt avser återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet skall beskattas i enlighet med sin deklaration.

Skatteverket överklagade hos Regeringsrätten samt anförde bl.a. följande. Frågan är om beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst enligt de s.k. 3:12-reglerna ska kunna kringgå för upparbetade tjänsteinkomster i ett fåmansägt bolag genom handel med fordringar och villkorade aktieägartillskott till priser understigande deras nominella belopp. En återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott behandlas civilrättsligt som utdelning. I skatterättsligt hänseende behandlas den däremot i regel som en återbetalning av ett lån. En förutsättning för att återbetalningen ska beskattas som utdelning och i enlighet med 3:12-reglerna är att återbetalningen utgör avkastning på det i bolaget investerade kapitalet. Så är inte fallet när återbetalning sker till tillskottsgivaren själv eftersom denne då endast får tillbaka det som han tidigare tillskjutit. Så torde inte heller vara fallet då återbetalning sker till någon som förvärvat tillskottet till nominellt belopp. P.B. är inte den ursprungliga tillskottsgivaren. Han har förvärvat fordringen/tillskottet till ett pris vida understigande nominellt belopp. Vid förvärvet av tillskottet och aktierna torde dessa, särskilt med hänsyn till att bolaget vid förvärvstillfället var likvidationspliktigt, inte ha representerat något ekonomiskt värde för P.B.. Värdet har i stället utgjorts av möjligheten att skatterättsligt rubricera utbetalningar av vinstmedel såsom återbetalning av lån och inte som utdelning. I realiteten är det dock fråga om vinstmedel som genererats genom P.B:s arbetsinsats och som därmed bör beskattas enligt 3:12-reglerna. Den enda förklaringen till företagna transaktioner är att de syftat till att kringgå 3:12-reglerna. Detta bör utgöra en sådan särskild omständighet som gör att återbetalningen ska behandlas som utdelning (jfr RÅ83 1:42 och RÅ 1988 ref. 65). För det fall att Regeringsrätten inte delar denna bedömning är skatteflyktlagen tillämplig på förfarandet.

P.B. bestred bifall till överklagandet och anförde att det saknades stöd i praxis för uppfattningen att återbetalningen av tillskottet skulle utdelningsbeskattas på grund av att medlen för återbetalning uppkommit genom egna arbetsinsatser i bolaget.

Regeringsrätten (2009-03-23, Sandström, Fernlund, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Utvecklings AB Optimum och dess dotterbolag Optimum Kredit AB försattes i konkurs år 1994. Den 30 december 1994 hade bolagen fordringar, grundade på skuldebrev utfärdade år 1991, om sammanlagt 16 737 244 kr på koncernbolaget Fastighets AB Spica, sedermera Tira AB (bolaget). Nämnda dag förvärvades aktierna i bolaget och fordringarna för 125 000 kr respektive 175 000 kr av en privatperson som följande dag överlät hälften av aktierna och fordringarna till P.B. för 62 500 kr respektive 87 500 kr. P.B. omvandlade i samband med förvärvet sin fordran (hälften av det sammanlagda fordringsbeloppet) till ett villkorat aktieägartillskott. Under år 1999 fick P.B. 740 000 kr från bolaget. Han redovisade utbetalningen som en återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet och deklarerade en kapitalvinst om 652 500 kr (740 000 ./. 87 500) vid 2000 års taxering. Frågan i målet är hur utbetalningen till P.B. ska behandlas i skattehänseende.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Ett villkorat aktieägartillskott innebär att den som gör tillskottet förbehåller sig rätten till återbetalning ur framtida vinstmedel. 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; se också 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). Denna praxis innebär bl.a. att en återbetalning till tillskottsgivaren ska behandlas som återbetalning av lån och att anspråket på återbetalning ska ses som en tillgång som kan bli föremål för kapitalvinstbeskattning.

P.B:s omvandling av sin fordran på bolaget till ett villkorat aktieägartillskott innebär att en kapitalvinstbeskattad tillgång (fordringen) ersätts av en annan sådan tillgång (anspråket på återbetalning). Annat har inte framkommit än att anskaffningsutgiften för anspråket på återbetalning är vad P.B. betalat för fordringen, dvs. 87 500 kr. Den del av det återbetalade beloppet som överstiger 87 500 kr utgör därmed kapitalvinst.

När det gäller frågan om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet gör Regeringsrätten samma bedömning som kammarrätten.

Av det anförda följer att överklagandet ska avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrådet Hamberg var av skiljaktig mening och anförde: P.B. förvärvade år 1994 hälften av aktierna i Fastighets AB Spica (sedermera Tira AB) samt hälften av vissa på bolaget utestående fordringar om nominellt 16 737 244 kr. Bolaget saknade vid förvärvstillfället tillgångar och fordringarna får bedömas ha saknat värde. P.B. erlade likväl 87 500 kr i ersättning till den förutvarande fordringsinnehavaren. Sedan P.B. lämnat fordringarna som tillskott till bolaget med villkor om rätt till framtida återbetalning har bolaget med ny inriktning drivit en verksamhet som medfört att utdelning kunnat lämnas till aktieägarna år 1999. Fråga i målet är hur de till P.B. utdelade medlen ska beskattas.

I skatterättslig praxis har sådana villkorade tillskott ansetts medföra att när ett aktiebolag inom ramen för tillskottet utdelar medel som tillfaller tillskottsgivaren behandlas det utdelade beloppet som återbetalning av lån. Oaktat att några civilrättsliga anspråk på bolaget inte kvarstår efter tillskottet har vid beskattningen fingerats att givaren genom tillskottet förvärvat något som ibland betecknats som en "svävande" fordringsrätt mot bolaget. Denna rätt har även ansetts kunna överlåtas. Detta skatterättsliga synsätt har sin bakgrund i att belopp som utdelas från bolaget till tillskottsgivaren hos denne inte kan sägas utgöra en avkastning på i bolaget investerat kapital utan, ekonomiskt sett, endast en ersättning för vad som tidigare tillskjutits. Vad som civilrättsligt utgör utdelning behandlas därför som en kapitalvinst avseende den av tillskottsgivaren genom tillskottet förvärvade svävande fordringsrätten. Om, som i förevarande fall, det som tillskjutits saknar värde är emellertid ett sådant resonemang inte tillämpligt. Utdelade belopp saknar erforderligt samband med tillskottet och utgör inget annat än avkastning av bolagets kapital. Anledning saknas enligt min mening till en fortsatt utveckling av praxis innebärande att en svävande fordringsrätt mot bolaget ska anses uppkomma även i de fall då tillskottet utgörs av en nominell fordran på bolaget utan värde. I nu aktuellt mål kan Tira AB:s utbetalningar till P.B. således inte ses som betalningar kopplade till en av denne förvärvad svävande fordringsrätt eller annat förvärvat anspråk. Skatteverkets överklagande bör bifallas.

II.

I.G. äger samtliga aktier i I.G. Capital S.A. Englabo AB är ett helägt dotterbolag till Jönsarbo Bruk AB, som i sin tur är helägt av I.G. Capital S.A. År 2001 förvärvade Englabo AB samtliga aktier i Jäxbo AB från ett brittiskt företag. Samtidigt förvärvade I.G. från samma företag för 10 000 kr rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott avseende Jäxbo AB med nominellt värde av 17 417 000 kr. Under år 2002 fick Jäxbo AB koncernbidrag. Efter beslut av 2003 års ordinarie bolagsstämma i Jäxbo AB återbetalades 1 000 000 kr av aktieägartillskottet till I.G. I sin till ledning för 2004 års taxering avgivna självdeklaration redovisade I.G. såvitt nu är i fråga en kapitalvinst om 990 000 kr i inkomstslaget kapital. - Skatteverket beslutade den 5 april 2005

att avvika från deklarationen i detta hänseende och istället ta upp inkomsten till beskattning såsom utdelning, med 845 485 kr i inkomstslaget tjänst och 119 214 kr i inkomstslaget kapital. Som skäl för beslutet angavs följande. I.G:s innehav i I.G. Capital S.A. är kvalificerat. En utdelning på andelarna till I.G. av i koncernen upparbetade vinstmedel ska därmed fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Koncernen har betalat ut vinstmedel till I.G. genom återbetalning av villkorat aktieägartillskott istället för genom utdelning och beloppet utöver I.G:s anskaffningsutgift för aktieägartillskottet, 990 000 kr, har I.G. i sin helhet redovisat som kapitalvinst i inkomstslaget kapital. Detta belopp ska dock betraktas som utdelning då det föreligger sådana särskilda omständigheter (jfr RÅ83 1:42 och RÅ 1988 ref. 65) som föranleder att återbetalningen av tillskottet inte ska behandlas som återbetalning av lån.

I.G. överklagade beslutet hos länsrätten och yrkade att bli beskattad i enlighet med inlämnad deklaration samt ersättning för kostnader. I.G. anförde bl.a. följande. Det är fel att betrakta återbetalningen av del av det aktuella aktieägartillskottet som utdelning när praxis utvisar att betalningen skattemässigt skall behandlas som återbetalning av en skuld. Grundprincipen i svensk skatterätt är att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott skall behandlas som en återbetalning av ett lån. - Skatteverket åberopar två avgöranden från Regeringsrätten. Aktuella rättsfall kan inte vändas mot honom bl.a. då hans aktier i moderbolaget inte utgör någon lagertillgång hos honom utan en kapitaltillgång. Det finns heller inte något annat skäl som motiverar ett frångående av huvudregeln.

Vid obligatorisk omprövning vidhöll Skatteverket sitt tidigare beslut och anförde bl.a. följande. Det är för Skatteverket uppenbart att köpet av Jäxbo AB och aktieägartillskottet endast fyller en funktion och att denna är att I.G. ska kunna erhålla lågbeskattade inkomster från sin helägda koncern. Då det förvärvade bolaget Jäxbo AB i princip inte tillförde koncernen någonting av värde kan syftet med förvärvet inte ha varit något annat än att I.G. privat skulle kunna förvärva aktieägartillskottet och följaktligen kunna bli beskattad såsom för kapitalvinst för den ersättning han erhåller från Jäxbo AB i stället för att denna skall beskattas både i inkomstslaget tjänst och inkomstslaget kapital, vilket är huvudregeln för utdelning från fåmansföretag. Detta blir extra tydligt då man beaktar att det är den av I.G. helägda koncernen som köpt Jäxbo AB och att det är I.G. privat som förvärvat fordringen. - Jäxbo AB har inte haft några upparbetade medel under beskattningsåret utan de utdelningsbara medlen har tillförts Jäxbo AB genom koncernbidrag. - När det gäller de "särskilda omständigheterna" som nämns i RÅ 1988 ref. 65 anser Skatteverket att ett uppenbart kringgående av skattereglerna mycket väl skulle kunna vara exakt sådana särskilda omständigheter som Regeringsrätten avser att förhindra då det uttalas att särskilda omständigheter kan göra att återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott i vissa fall skall kunna anses vara utdelning. - Skatteverket yrkar, i det fall länsrätten inte fastställer I.G:s taxering på den grund Skatteverket angett, att lagen (1995:575) mot skatteflykt skall tillämpas. - Förfarandet har medfört att I.G. har erhållit en väsentlig skatteförmån genom att han endast beskattas i inkomstslaget kapital för inkomster från sin helägda koncern. I.G. har själv i allra högsta grad medverkat till förfarandet genom att för egen räkning förvärva aktieägartillskottet samtidigt som den av I.G. helägda koncernen förvärvade Jäxbo AB. Det har inte framkommit några andra skäl till förvärvet av vare sig aktieägartillskottet eller Jäxbo AB. Syftet med specialregleringen av fåmansföretag är att man inte skall kunna kringgå beskattning i inkomstslaget tjänst för inkomster man själv genererar genom att lägga ett bolag mellan sig själv och koncernen. - Om länsrätten helt eller delvis bifaller klagandens yrkanden i sakfrågan anser Skatteverket att denna inte är av så komplicerad natur att klaganden skäligen behövt anlita biträde för att tillvarata sin rätt. Klagandens yrkande om ersättning bör således lämnas utan bifall. Om länsrätten ändå beslutar att bevilja ersättning bör denna utgå i enlighet med rättshjälpstaxan.

Länsrätten i Stockholms län (2005-11-03, ordförande Heinefors) yttrade:

Återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv behandlas i skatterettsligt hänseende vanligtvis på samma sätt som återbetalning av ett lån, se RÅ85 1:10. Detsamma gäller beträffande ett bolags betalning till någon som förvärvat tillskottsgivarens rätt på grund av tillskottet, se RÅ 1988 ref. 65. - I referatet RÅ83 1:42 ansågs visserligen ett aktiebolags återbetalning på grund av ett aktieägartillskott, till en annan person än tillskottsgivaren (närmare bestämt till den som förvärvat tillskottsgivarens andelar i bolaget), skattemässigt utgöra vinstutdelning och därmed inte återbetalning av lån. Omständigheterna sådana de återges i referatet framstår dock som något oklara. Så framgår exempelvis inte med önskvärd tydlighet huruvida tillskottsgivaren hade överlåtit sin rätt på grund av aktieägartillskottet till den nya aktieägaren. Enligt referatet utgick visserligen underinstansen uttryckligen från att så skett i samband med aktieöverlåtelsen. Regeringsrätten kommenterade dock inte den aspekten särskilt utan kom, med en helt egen motivering, till en helt annan slutsats beträffande utbetalningens skatterättsliga karaktär än underinstansen. - Praxis kan mot denna bakgrund sammanfattas som så att ett bolags utbetalningar på grund av ett mottaget villkorat aktieägartillskott, till den som äger rätt att uppbära betalningen, i skattehänseende som regel likställs med återbetalning av lån, dock att särskilda omständigheter i det enskilda fallet kan medföra att betalningen skatterettsligt ses som något annat än en återbetalning av lån. - 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. Praxis beträffande återbetalning av villkorade aktieägartillskott skall ses mot bakgrund av huvudregeln, att utbetalningar från ett aktiebolag till dess aktieägare utgör utdelning. - Beträffande det i förevarande mål aktuella aktieägartillskottet framgår att detta lämnats med villkoret att tillskottet "may be repaid only from --- distributable profits, as established by the adopted balance sheet for the financial year before the year during which the payment is made". Vidare att sådan betalning skall beslutas av bolagsstämman. - Medel som ger ett bolag möjlighet att återbetala ett villkorat aktieägartillskott kan uppkomma på en rad olika sätt, exempelvis genom ett positivt resultat i den löpande verksamheten, genom kapitalvinster eller - såsom i det nu aktuella fallet - genom tillskott till bolaget i form av koncernbidrag. Det kan i det enskilda fallet givetvis vara svårt, för att inte säga omöjligt, att avgöra på vilken väg ett överskott har uppkommit hos ett visst bolag. - Beträffande utbetalningen till I.G. är klarlagt att denna blev möjlig uteslutande tack vare koncernbidrag till Jäxbo AB. Såvitt framkommit rör det sig om överföringar av det slag som avses i första - inte andra - stycket av 35 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Det är vidare ostridigt att det var ett överskott i den övriga delen av koncernen som möjliggjorde betalningsströmmen till Jäxbo AB samt att detta överskott uppkommit helt oberoende av koncernens förvärv och innehav av andelarna i Jäxbo AB. - Att återbetalning av aktieägartillskott vid beskattningen jämföras med återbetalning av lån framstår som naturligt, med hänsyn till de likheter som föreligger mellan lån och tillskott (här bortses från att de förra men inte de senare belastar bolagets balansräkning). Det finns emellertid anledning att vara extra uppmärksam när utbetalning sker till en person som förvärvat rätten till återbetalning. Avsikten med ett aktieägartillskott får normalt antas vara att förbättra bolagets möjligheter att bedriva sin verksamhet. Vidare att det är ur den direkta avkastningen av den fortsatta verksamheten, inklusive sådana inkomster som avses i 13 kap. 2 § IL, som återbetalning är tänkt att ske. För att utbetalningen till I.G. skatterettsligt tveklöst skall kunna jämföras med återbetalning av lån bör det krävas att betalningen skett på basis av sådana vinstmedel. Så är inte fallet. I stället uppvisar utbetalningen minst lika många tecken på att vara en sedvanlig vinstutdelning, som på att vara en återbetalning av lån. I en sådan situation bör denna, utifrån den grundläggande synen vad gäller utbetalningar från aktiebolag till dess ägare, skattemässigt hänföras till vinstutdelning. Det saknas därmed anledning att ändra Skatteverkets beslut. I.G:s talan skall avslås i denna del. - Skatteverkets yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen förfaller. - I.G. har inte till någon del vunnit bifall till sin talan i målet. Vid en sammantagen bedömning finner

länsrätten inte heller på annan grund skäl att bevilja honom ersättning för rättegångskostnader. Även denna del av hans talan skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

I.G. överklagade hos kammarrätten och yrkade att han skulle beskattas i enlighet med sin deklaration. Vidare yrkade han ersättning för kostnader i länsrätten med där angivet belopp samt i kammarrätten med 10 000 kr inklusive mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Utbetalningen skall beskattas som kapitalvinst. Skatteverket klassificerade utbetalningen som utdelning och inte som en återbetalning av det tidigare lämnade aktieägartillskottet. Därmed fränkandes bolagsstämmans beslut dess civilrättsliga och skattemässiga effekt. Verket bedömde således bolagsstämmans beslut som en skenrättshandling. Länsrätten har anlagt ett annorlunda synsätt. Länsrättens bedömning innebär en rättstillämpning som inte har stöd i praxis. Länsrätten har lagt en princip till grund för sin bedömning, med innebörden att återbetalningar av villkorade aktieägartillskott skall utdelningsbeskattas om medlen som används för återbetalningen kommer från ett annat koncernbolag än det som verkställer återbetalningen och om återbetalningen uppvisar minst lika många tecken på att vara en sedvanlig vinstutdelning som en återbetalning av ett lån. Detta är anmärkningsvärt eftersom det innebär att bedömningen skall göras till förmån för Skatteverket om omständigheterna lika mycket talar för att fråga är om sedvanlig vinstutdelning som en återbetalning av ett lån. Det saknar betydelse om medlen för återbetalning har uppkommit genom egen verksamhet eller genom annat koncernbolags verksamhet. Som huvudregel gäller att bedömningar skall göras med utgångspunkt i det verkliga skeendet och att skatt endast får tas ut om det framgår av lag. Domstolarna får således inte själva genom praxis besluta på ett sådant sätt att dessa grundläggande principer frångås. Detta gäller även i fall då det uppkommer en skatteförmån. Det föreligger ett formellt giltigt avtal, det är avsett att fullföljas och avspeglar parternas verkliga avsikter. Avtalet kan inte karakteriseras som en skenrättshandling. Det har givits riktiga benämningar och det finns en överensstämmelse mellan olika på varandra beroende rättshandlingar var för sig om man ser dem som en helhet. Det finns vidare en överensstämmelse mellan det ekonomiska resultat som rättshandlingarna ger upphov till och det deras civilrättsliga innebörd ger uttryck för. Skatteverket påstår att det är uppenbart att köpet av Jäxbo AB inte tillförde koncernen någonting av värde och att aktieägartillskottet endast fyller en funktion, nämligen att han skall kunna erhålla lågbeskattade inkomster från sin helägda koncern. Dessa påståenden är fullständigt felaktiga. - Aktieägartillskottets existens blev känt tre dagar före förvärvet. Det var en affärsmässig bedömning att han och inte Jäxbo AB eller ett systerbolag skulle förvärva aktieägartillskottet, och det var bråttom. Det fanns ett kommersiellt syfte, nämligen att komma åt patenten. Vad gäller förutsättningarna för tillämpning av skatteflyktslagen ifrågasätter han vilken rättshandling som Skatteverket avser. Det kan inte vara själva aktieägartillskottet, eftersom det gjordes redan år 1995. Bolagsstämmobeslutet är endast en logisk konsekvens därav och förfarandet därefter är bara en följd av beslutet. Han frågar sig också vad den väsentliga skatteförmånen består i, då den enda förmånen om han senare skulle sälja sitt aktiebolag är ränteeffekten. De tredje och fjärde rekvisiten är inte heller uppfyllda. Förfarandet är ett helt naturligt led i verksamheten och det fanns kommersiella skäl för detta. Han har valt den rakaste vägen baserad på praxis.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och till yrkandet om ersättning samt anförde bl.a. följande. Huvudregeln är att beskattning sker efter hur en rättshandling benämns civilrättsligt. Att villkorade aktieägartillskott bedöms som lån gäller främst när tillskottet återbetalas till den som tillskjutit medlen. Återbetalning av villkorade aktieägartillskott betraktas som återbetalning av lån när det inte är fråga om utdelning av vinst i bolaget, med hänsyn till syftet med fåmansföretagsreglerna. Vad gäller skatteflyktslagens tillämplighet kan det vara flera rättshandlingar tillsammans som avses. Förfarandet har medfört en skatteförmån för I.G.

Kammarrätten höll muntlig förhandling i målet.

Kammarrätten i Stockholm (2007-03-15, Schött, Jonsson, referent, Lindqvist) yttrade: Kammarrätten gör följande bedömning. - Såsom länsrätten konstaterat likställs i skattehänseende en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott normalt med återbetalning av lån, jfr RÅ85 1:10 och RÅ 1988 ref. 65. Om särskilda omständigheter föreligger kan dock återbetalningen anses som utdelning, se RÅ 83 1:42 och RÅ 1988 ref. 65. Bl.a. hade i 1983 års avgörande aktierna i det överlåtande bolaget ändrat karaktär från anläggningstillgång till omsättningstillgång hos det förvärvande bolaget. I övrigt ger inte rättsfallen någon vidare vägledning av vad som skulle kunna vara sådana särskilda omständigheter att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott skall beskattas som utdelning. - Oaktat vad I.G. anför finner kammarrätten att utredningen i målet inte ger stöd för bedömningen att förvärvet av Jäxbo AB och det villkorade aktieägartillskottet tillfört koncernen eller I.G. personligen något egentligt värde. Det koncernbidrag som använts för återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet har vidare möjliggjorts av I.G:s arbetsinsatser. Dessa omständigheter är dock inte tillräckliga för att, mot bakgrund av nämnda praxis, behandla återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet som utdelning. Någon beskattning av återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet i inkomstlagen tjänst och kapital med tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL kan därför inte aktualiseras på denna grund. - Vad därefter gäller fråga om beskattning enligt 57 kap. IL kan ske med tillämpning av skatteflyktslagen har Skatteverket i kammarrätten vidhållit vad som tidigare anförts i länsrätten och som alternativ grund yrkat att skatteflyktslagen skall tillämpas. I 2 § skatteflyktslagen anges följande. Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och 4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. - I 3 § skatteflyktslagen anges följande. Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp. - Kammarrätten finner att förfarandet - bestående bl.a. i att koncernen förvärvat Jäxbo AB och I.G. själv förvärvat ett däri ingående villkorat aktieägartillskott, båda utan egentligt värde, varpå koncernen tillfört Jäxbo AB koncernbidrag och därefter gjort en återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet till I.G. - medför en väsentlig skatteförmån för I.G. Kammarrätten finner vidare att I.G. direkt har medverkat i rättshandlingarna samt att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Vad I.G. har anför i dessa avseenden medför inte någon annan bedömning. - Vad gäller det fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen, att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet, anför i förarbetena till skatteflyktslagen bl.a. följande. De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Innebär förfarandet i fråga att t.ex. en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan

även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Detta kommer till uttryck genom en hänvisning till skattebestämmelsernas allmänna utformning, vilket även innefattar de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på. Det är sålunda syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som ska vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Som exempel på att en regel kringgås kan nämnas fall då det finns en regel om avdragsförbud för en viss kostnad men avdrag trots detta uppnås genom ett kringgåendeförfarande. Med bestämmelser avses vid tillämpning av skatteflyktslagen naturligtvis enbart regler om bestämmande av skatteunderlag och inte t.ex. civilrättsliga bestämmelser i annat fall än när sådana regler skall tillämpas enligt skattelagstiftningen (prop. 1996/97:170 s. 39 f.). - Bakgrunden till bestämmelserna i 57 kap. IL - tidigare 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL - var att det sedan länge hade pågått omfattande skatteplanering för att på fördelaktiga villkor överföra tillgångar från fåmansföretag till ägaren och för att omvandla arbetsinkomster till bl.a. realisationsvinster. Skattereformen ansågs kräva särskilda regler för att motverka att personer med höga arbetsinkomster tog ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som realisationsvinst i samband med försäljning av aktier (prop. 1989/90:110 s. 467). Om särskilda regler saknades, kunde ägaren därigenom undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller realisationsvinst i stället för i form av lön (prop. 1990/91:54 s. 218 f.). - Det koncernbidrag som använts för återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet har möjliggjorts genom I.G:s arbetsinsatser. Att I.G. genom det valda förfarandet undviker den progressiva skatt som skall påföras arbetsinkomster, talar starkt för att förfarandet strider mot syftet med reglerna i 57 kap IL. - I sistnämnda proposition behandlades även slopandet av utskiftningsskatten. Vidare infördes en bestämmelse i dåvarande 3 § 1 mom. SIL enligt vilken vissa utbetalningar, bl.a. utbetalningar till följd av nedsättning av aktiekapitalet eller bolagets upplösning, från ett bolag till dess aktieägare skulle likställas med utdelning. De särskilda bestämmelserna om fördelning av utdelningsinkomster från fåmansföretag mellan inkomstslagen kapital och tjänst skulle tillämpas även på utskiftade belopp (prop. 1990/91:54 s. 241 ff.). Enligt specialmotiveringen skulle med utdelning även avses utbetalning från aktiebolag eller bankaktiebolag i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Utbetalning kunde omfatta såväl utbetalningar i pengar som överföring av annan egendom. Därvid anfördes att någon ändring i dåvarande praxis i fråga om återbetalning av villkorade aktieägartillskott inte var avsedd (a.a. s. 308). - Praxis rörande den skattemässiga behandlingen av villkorade aktieägartillskott har således uttryckligen berörts i förarbetena i samband med genomförandet av skattereformen och måste därmed antas ha varit känd för lagstiftaren. Uttalandet måste emellertid ses i sitt sammanhang. Enligt kammarrättens bedömning får uttalandet anses åsyfta beskattningen av ordinära villkorade aktieägartillskott och kan inte ges någon mer vidsträckt tolkning. Ett sådant förfarande som det nu aktuella, där det villkorade aktieägartillskottet ingår som ett led i ett förfarande för att undvika progressiv beskattning enligt reglerna i 57 kap. IL, kan inte ses som något annat än ett kringgående av nämnda lagbestämmelser. En taxering i enlighet med det av I.G. valda förfarandet måste därför anses oförenlig med lagstiftningens syfte. Kammarrätten finner därför att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. - I.G. skall således beskattas i såväl inkomstslaget tjänst som kapital för återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut den 5 april 2005. - I.G. vinner inte bifall till sin talan och någon annan grund för att bevilja honom ersättning för kostnader i länsrätten eller kammarrätten föreligger inte. - Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

I.G. överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa att skatteflyktslagen inte var tillämplig i målet och att han skulle beskattas för skillnaden mellan det utbetalade beloppet och anskaffningskostnaden för rätten till återbetalning av det villkorade

aktieägartillskottet som inkomst av kapital. Han yrkade vidare ersättning för kostnader. I.G. anförde bl.a. följande. Han har tagit upp återbetalningen enligt den praxis som gäller (RÅ85 1:10 och RÅ 1988 ref. 65) och återbetalningen i sig ger inte upphov till någon skatteförmån. Skatteförmånen i Skatteverkets jämförelse uppkommer inte till följd av att beskattning sker i inkomstslaget kapital utan till följd av att köpeskillingen för rätten till det villkorade aktieägartillskottet understiger återbetalat belopp. Skatteverket hävdar att ett mer näraliggande förfarande hade varit att Englabo AB, som förvärvade aktierna i Jäxbo AB, hade förvärvat rätten till aktieägartillskottet. Anledningen till att Englabo AB inte förvärvade rätten till återbetalning var att han hade bibringats den uppfattningen att underskottet i Jäxbo AB då skulle gå förlorat skattemässigt. Härtill kommer att existensen av aktieägartillskottet inte blev känd för honom förrän tre dagar före förvärvet vid den s.k. due diligence som då företogs. Det var nödvändigt att han fick kontroll över rätten till återbetalning så att varken säljaren eller någon utomstående i framtiden skulle kunna rikta krav mot Jäxbo AB. Det torde inte råda något tvivel om att det var affärsmässigt motiverat att förvärva rätten till återbetalning av aktieägartillskottet.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Det villkorade aktieägartillskottet ingår som ett led i ett förfarande för att undvika beskattning enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. Återbetalningen av aktieägartillskottet har medfört en betydande skatteförmån jämfört med om I.G. lyft utdelning från I.G. Capital S.A. Koncernbidraget som möjliggjorde återbetalning av en del av aktieägartillskottet tillfördes Jäxbo AB från Jönsarbo Bruk AB. I.G., som är ensam aktieägare i I.G. Capital S.A., kontrollerar samtliga bolag inom koncernen. Han har medverkat i följande serie av rättshandlingar som lett till en väsentlig skatteförmån för honom, nämligen Englabo AB:s förvärv av Jäxbo AB, det egna förvärvet av det villkorade aktieägartillskottet, beslutet om koncernbidrag som möjliggjorde återbetalning av en del av tillskottet och det därpå följande beslutet om återbetalning. Vid en objektiv bedömning synes skatteförmånen ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Det av I.G. tillämpade förfarandet innebär att han undgår att träffas av den progressiva beskattning som är syftet med bestämmelserna i 57 kap. IL. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.

Regeringsrätten (2009-03-23, Sandström, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I.G. Capital S.A. är ett i Luxemburg hemmahörande moderföretag i en koncern i vilken ingår dotterbolaget Jönsarbo Bruk AB. Samtliga aktier i I.G. Capital S.A. ägs av I.G. Englabo AB, som är ett helägt dotterbolag till Jönsarbo Bruk AB, förvärvade år 2001 samtliga aktier i Jäxbo AB från ett brittiskt företag. Samtidigt förvärvade I.G. från samma företag för 10 000 kr rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott avseende Jäxbo AB med nominellt värde av 17 417 000 kr. Under år 2002 fick Jäxbo AB koncernbidrag. Efter beslut av 2003 års ordinarie bolagsstämma i Jäxbo AB återbetalades 1 000 000 kr av aktieägartillskottet till I.G. I.G. deklarerade en kapitalvinst om 990 000 kr vid 2004 års taxering.

I.G. har varit verksam i koncernen på sådant sätt att utdelning från I.G. Capital S.A. omfattas av bestämmelserna i 57 kap. IL. Länsrätten, liksom tidigare Skatteverket, har beskattat I.G. för utdelning om 990 000 kr från I.G. Capital S.A. med fördelning mellan inkomstslagen tjänst och kapital. Kammarrätten har kommit till samma resultat efter att ha funnit att skatteflyktslagen är tillämplig.

Regeringsrätten konstaterar att utbetalningen till I.G. rent faktiskt gjorts av Jäxbo AB, av medel tillhöriga det bolaget och på grundval av ett av I.G. förvärvat återbetalningsanspråk. Bestämmelserna i IL ger inte stöd för att anse att I.G. i själva verket erhållit utdelning från I.G. Capital S.A. En beskattning i enlighet med det synsättet kan därför komma i fråga endast inom ramen för en tillämpning av skatteflyktslagen.

Enligt 2 § skatteflyktslagen ska vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

I.G. har genom sitt ägande i I.G. Capital S.A. kontrollerat de aktuella bolagen. Det av I.G. förvärvade anspråket på återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet har för honom haft ett värde endast på grund av det avgörande inflytande som han, utan att själv vara aktieägare, haft över Jäxbo AB. Det är ostridigt att utbetalningen till honom inte skulle ha kunnat komma till stånd om inte Jäxbo AB tillförts koncernbidrag i viss omfattning. Det framstår vidare som klart att det egentliga skälet för förfarandet varit att ge I.G. en möjlighet att, under åberopande av det villkorade aktieägartillskottet, lyfta vinstmedel från koncernen med beskattning enbart i inkomstslaget kapital och därmed undgå en beskattning enligt bestämmelserna i 57 kap. IL.

Regeringsrätten finner att de i 2 § 1-4 skatteflyktslagen angivna förutsättningarna är uppfyllda och att hänsyn vid I.G:s taxering inte ska tas till förvärvet av återbetalningsanspråket och därmed inte heller till utbetalningen från Jäxbo AB. I stället ska I.G. taxeras som om han erhållit utdelning från I.G. Capital S.A. Överklagandet avseende inkomsttaxeringen ska därför avslås.

Skäl att bevilja ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. föreligger inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet avseende inkomsttaxeringen.

Regeringsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Regeringsråden Knutsson och Stenman var av skiljaktig mening och anförde: 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 I.G:s förvärv.

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 I.G., 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 en 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 I.G. 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 en 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 "någon 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 frånga 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 innebär att icke avdragsgilla koncernbidrag "omvandlades" till avdragsgilla räntor, kunde underkännas med tillämpning av skatteflyktslagen.

Sammanfattningsvis anser vi att I.G:s 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 klarade (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.

Snabbhaksområdet 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 om statlig inkomstskatt och 57 kap. 25 och 26 §§ IL).

Föredragna 2008-11-26, föredragande Werth, målnummer 2646-07 och 3200-07

Sökord: Inkomst av kapital; Inkomst av tjänst; Skatteflyktslagen

Litteratur:
