

Målnummer:	4510-11	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-02-20		
Rubrik:	Fråga om avdrag enligt bestämmelserna om vinstandelsränta. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	24 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2010 ref. 51• RÅ 1987 ref. 78		

REFERAT

Av en ansökan från X AB, A och B hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Inom X AB, som är moderbolag i en bolagsgrupp som bedriver advokatverksamhet, tillämpas ett delägarsystem som innefattar tre delägarbegrepp: aktieägare, inkommande delägare (ID) och lokal delägare (LD). Samtliga delägare är anställda i dotterbolaget Y AB och uppbär lön för sitt arbete som är anpassad till vad de s.k. 3:12-reglerna stipulerar för att det ska vara möjligt att tillgodogöra sig det s.k. löneunderlaget. - Aktieägarna äger olika andelar aktier i X AB dels direkt, dels indirekt via egna helägda advokataktiebolag. Aktieägarna lyfter kontant lön från Y AB och omfattas av ett försäkringspaket som inkluderar tjänstepension, sjukförsäkring, sjukvårdsförsäkring samt liv- och olycksfallsförsäkring. Utöver kontant lön, beskattningsbara förmåner och försäkringspaket har varje aktieägare rätt till en andel av X AB:s vinst efter skatt som motsvarar respektive aktieägars andel i X AB. En aktieägare tar således del i de ekonomiska risker och möjligheter som är förknippade med att vara delägare på en advokatbyrå. - ID och LD äger inga aktier i X AB. De har emellertid rätt att kalla sig delägare i enlighet med vad Advokatsamfundet stipulerar. För att bli ID eller LD krävs ett positivt beslut från aktieägarna. ID förväntas per automatik utan ny prövning i aktieägarkretsen bli aktieägare inom en period av högst två år. LD förväntas inte bli aktieägare per automatik utan det krävs ytterligare prövning. De inkommande och lokala delägarna lyfter kontant ersättning för det arbete som utförs. ID har rätt till motsvarande försäkringspaket som gäller för en aktieägare och LD har rätt till en försäkringslösning som gäller för övriga advokater på advokatbyrån. Däremot har ID och LD inte rätt till andel i vinsten på motsvarande sätt som gäller för en aktieägare. Det är inte rimligt att inte hela delägarkretsen ska ta del av den ekonomiska risk som är förknippad med att bedriva och ansvara för en verksamhet vilket blir fallet om ID och LD enbart har en fast ersättning. Från ID:s och LD:s perspektiv anses det vidare inte rimligt att inte hela delägarkretsen ska ha rätt att ta del av de ekonomiska möjligheterna. - Att en alternativ ersättningsmodell ska införas som beaktar dessa förutsättningar utgör ett grundläggande krav från delägarna och efter diskussioner har en lösning presenterats som medför att ID och LD dels erhåller motsvarande kontanta lön, skattepliktiga förmåner och försäkringspaket som gäller för aktieägarna, dels ges tillfälle att via helägda advokataktiebolag teckna sig för ett vinstandelslån utställt av X AB. - I ansökan om förhandsbesked lämnades ett räkneexempel på vinstandelsräntan vid vissa antaganden rörande resultatet före skatt i Y AB och direkta kostnader för aktieägarna respektive A och B. X AB ställde följande frågor:

1. Är den vinstandelsränta som X AB kommer att utge till A avdragsgill för X AB?

2. Är den vinstandelsränta som X AB kommer att utge till B avdragsgill för X AB?

3. Kan lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) tillämpas så att svaret på fråga 1 och 2 blir Nej?

A som är inkommande delägare och B som är lokal delägare ställde följande frågor:

4. Ska A beskattas i inkomstslaget kapital eller till viss del eller i sin helhet i inkomstslaget tjänst för den vinstandelsränta som tillfaller A:s advokataktiebolag?

5. Ska B beskattas i inkomstslaget kapital eller till viss del eller i sin helhet i inkomstslaget tjänst för den vinstandelsränta som tillfaller B:s advokataktiebolag?

6. Kan skatteflyktslagen tillämpas så att svaret på fråga 4 och 5 blir Ja? - I ärendet ställdes också en tilläggsfråga som berörs i Skatterättsnämndens beslut.

Skatterättsnämnden (2011-06-28, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Hellenius, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked (frågorna 1-6) - X AB ska dra av utgifterna för vinstandelsräntan. A (ID) och B (LD) ska inte beskattas för vinstandelsräntan. - Motivering - Frågorna 1, 2, 4 och 5 - Omständigheterna i ärendet - X AB är moderbolag i en koncern som bedriver advokatverksamhet i dotterbolaget Y AB. X AB är ett fåmansföretag enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Aktierna ägdes vid tidpunkten för ansökan av ett större antal (anm. det exakta antalet återges ej i referatet) advokater, antingen direkt eller indirekt genom egna bolag. - Därutöver finns två andra kategorier verksamma advokater i Y AB som, i enlighet med Advokatsamfundets regler, benämns delägare utan att äga några aktier i X AB. De kallas inkommande delägare (ID) och lokala delägare (LD). A är ID och B är LD. - Aktieägarna bestämmer vem som ska bli ID eller LD. En advokat som utnämns till ID förväntas bli aktieägare inom två år. För att en LD ska tas upp som aktieägare krävs ett godkännande av aktieägarna vid ytterligare en prövning. Varken ID eller LD har rätt till del i vinst i X AB. - Inom X AB har diskuterats olika former för att ID och LD ska kunna ta del av den ekonomiska utvecklingen i Y AB på sätt som motsvarar aktieägarnas situation. Den modell man vill införa är att ID och LD ges rätt att årligen teckna av X AB emitterade vinstandelslån på i huvudsak följande villkor:

- lånebeloppet är 50 000 svenska kr (per person),

- löptiden på lånet är ca ett år (eventuell nyemission beslutas av varje ordinarie bolagsstämma),

- X AB har rätt till "tvångsinlösen" om anställningen upphör i förtid,

- långivaren har rätt till förtida inlösen utan vinstandelsränta, och

- vinstandelsräntan är ett belopp som motsvarar en på förhand bestämd procentsats av X AB:s vinst (beräknad på visst sätt).

Härigenom ska ID och LD få del i X AB:s vinst på samma villkor som om de vore aktieägare. Den risk de tar är att vinsten uteblir och att de inte får tillbaka utlånade belopp. - Som förutsättningar gäller vidare

att ID och LD bildar varsitt aktiebolag, IDAB och LDAB, som kommer att teckna vinstandelslånen avseende sina respektive ägare,

att aktierna i IDAB och LDAB är kvalificerade enligt 57 kap. IL, eftersom ID och

LD är verksamma i Y AB i betydande omfattning och vinstandelsbevis jämföras med aktier enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL, samt att aktieägarna i X AB, ID och LD inte är släkt med varandra. - Sökandena har även uppgett att villkoren vid tecknande av vinstandelslånen kommer att vara desamma för samtliga ID och LD. Räntan ska beräknas efter enhetliga grunder utan individuella justeringar baserade på delägarens erfarenhet eller kompetens. - Frågorna och parternas inställning - Fråga är om den vinstandelsränta som X AB kommer att utge är avdragsgill (frågorna 1 och 2), om A och B ska beskattas i inkomstslaget kapital eller, till viss del eller i sin helhet, i inkomstslaget tjänst för den vinstandelsränta som tillfaller IDAB respektive LDAB (frågorna 4 och 5) och om en tillämpning skatteflyktslagen kan föranleda att X AB inte får avdrag för utgiven vinstandelsränta (fråga 3) eller att A och B ska beskattas för räntan i inkomstslaget tjänst (fråga 6). Det frågas slutligen om IDAB och LDAB ska beskattas för mottagen vinstandelsränta för det fall A och B ska beskattas i inkomstslaget tjänst enligt frågorna 4 och 5 alternativt fråga 6 (tilläggsfråga). - X AB anser att det har rätt till avdrag för utbetalad vinstandelsränta eftersom räntan uppfyller definitionen i 24 kap. 5 § andra stycket IL och undantagsbestämmelserna i 7 och 10 §§ inte är tillämpliga. A:s och B:s uppfattning är att de inte ska beskattas för utbetalad vinstandelsränta eftersom deras respektive aktiebolag (IDAB och LDAB) är rätt skattesubjekt och att dessa bolag inte ska beskattas för det fall de ska beskattas personligen. - Skatteverket anser att vinstandelsräntan ska behandlas som lön, dvs. avdrag för X AB och beskattning av A och B. - Rättsligt - Ansökan gäller tillämpning av 24 kap. 5 § IL. Enligt paragrafens första stycke får ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som har tagit upp ett vinstandelslån dra av vinstandelsräntan bara i den utsträckning som följer av 6-10 §§ i samma kapitel. Med vinstandelsränta avses i 5 § andra stycket ränta vars storlek är beroende av det låntagande företags utdelning eller vinst och med vinstandelslån avses ett lån med ränta som helt eller delvis är vinstandelsränta. - I 24 kap. 7 § IL regleras vad som gäller om en eller flera personer har fått ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet. Enligt bestämmelsen ska vinstandelsräntan dras av om ensamrätten eller företrädesrätten inte har lämnats till någon som

1. är andelsägare i det långivande företaget,
2. har sådan intressegemenskap med företaget som anges i 14 kap. 20 § eller
3. är företagsledare eller andelsägare i företaget om det är ett fåmansföretag. - Om det låntagande företaget är ett fåmansföretag, får enligt 24 kap. 10 § IL vinstandelsräntan inte dras av - även om förutsättningarna för avdrag enligt 7, 8 eller 9 §§ är uppfyllda - till den del den betalas till vissa uppräknade låntagare (jfr kategorierna som begränsar tillämpningen av 7 §). Kapitlens 6, 8 eller 9 §§ är inte aktuella i ärendet. - Skatterättsnämndens bedömning - X AB planerar att årligen emittera lån om 50 000 kr avseende de av Y AB:s anställda som är ID eller LD. Lånen ska tecknas av aktiebolag som respektive ID och LD bildar. På lånen ska ränta betalas som i sin helhet är beroende av X AB:s vinst. Det ekonomiska utfallet avses motsvara det som gäller för aktieägare. Räntan betalas årligen i samband med att lånen löper ut. - Definitionen av vinstandelslån, och vinstandelsränta, som finns i 24 kap. 5 § IL, infördes år 1977 efter förebild av definitionen av vinstandelslån i 1975 års aktiebolagslag. Kapitalandelslån behandlas hos utfärdande aktiebolag - såvitt avser lånebeloppet - på samma sätt som av aktiebolag utfärdade egna aktier eller derivat därav (se 48 kap. 6 b och 28 §§ IL). - När det aktiebolagsrättsliga förbudet mot kapitallån upphörde infördes en gemensam definition för dessa lån och vinstandelslån i 11 § aktiebolagslagen (2005:551). Med vinstandelslån och kapitalandelslån avsågs "lån där räntan eller det belopp med vilket återbetalning ska ske helt eller delvis är beroende av utdelningen till aktieägarna, kursutvecklingen på bolagets aktier, bolagets resultat eller bolagets finansiella ställning". - Dessa definitioner togs bort när paragrafen ändrades år 2007. Numera reglerar bestämmelsen vilka beslut om lån som måste godkännas av bolagsstämman. Det kan uppfattas som att vinstandelslån

och kapitalandelslån avgränsas snävare än vad som tidigare var fallet (se Andersson m.fl., Aktiebolagslagen, januari 2011, Zeteo, kommentaren till 11 kap. under 2. Definitionen). - Den tidigare regleringen av vinstandelslån och kapitalandelslån i aktiebolagslagen tyder på att det inte behöver vara någon skillnad mellan lånen när det gäller det ekonomiska utfallet. Även olika sorters derivatinstrument avseende aktier kan i detta hänseende förete stora likheter med vinstandels- och kapitalandelslån. - I det aktuella fallet har emellertid lånen utformats på ett sådant sätt att de uppfyller förutsättningarna för att vara vinstandelslån och räntan vinstandelsränta enligt 24 kap. 5 § IL. - Enligt Skatterättsnämndens mening hindrar inte de omständigheterna att lånebeloppen kan visa sig små i förhållande till den avkastning som kan komma att utgå eller att ränta betalas först när lånen upphör att de ska anses vara vinstandelslån enligt 24 kap. 5 § IL. - Det finns med den bedömningen inte något stöd för att, som Skatteverket anser, behandla vinstandelsräntan som lön för de arbetsinsatser som ID och LD utför. - Med hänsyn härtill och då de begränsningar i avdragsrätten som anges i 24 kap. 7 och 10 §§ IL inte föreligger ska X AB dra av sina utgifter för vinstandelsräntan. - Frågorna ska därför besvaras så att X AB ska dra av de vinstandelsräntor som bolaget betalar till de bolag som A och B bildar för ändamålet. A och B ska inte ta upp räntorna. - Frågorna 3 och 6 - Frågorna och parternas inställning - Härefter återstår det att ta ställning till om en tillämpning av skatteflyktslagen kan leda till att frågorna 1, 2, 4 och 5 besvaras på annat sätt. - Sökandena anser att skatteflyktslagen inte är tillämplig medan Skatteverket är av motsatt uppfattning. Skatteverket framhåller att bl.a. tillämpningen av bestämmelsen i 57 kap. 11 § första stycket 1 IL om ett gränobelopp som motsvarar två och ett halvt inkomstbasbelopp avseende aktierna i IDAB och LDAB skulle medföra väsentliga skatteförmåner för A och B samt att det strider mot syftet med reglerna för inkomstslaget tjänst att arbetsinkomster beskattas som inkomst av kapital. - Rättsligt - Enligt 2 § skatteflyktslagen gäller att hänsyn inte ska tas vid taxeringen 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 ha kringgåtts genom förfarandet. - Skatterättsnämndens bedömning - Skatterättsnämnden tar först upp frågan om förutsättningar för att tillämpa skatteflyktslagen är uppfyllda i fråga om X AB. - Frågan huruvida rekvisitet i punkten 1 är uppfyllt får i detta fall anses beroende av bedömningen av rekvisitet i punkten 4 (jfr den skiljaktiga meningen i RÅ 2000 ref. 21 I). - X AB planerar att utforma lånen som vinstandelslån enligt 24 kap. 5 § IL. Det innebär, eftersom övriga förutsättningar för avdragsrätt föreligger, att bolaget ska dra av utgifter för räntebetalningarna. Någon ytterligare rättshandling än utfärdandet av vinstandelslånen, och betalning av vinstandelsränta i enlighet härmed, ingår inte i det förfarande som ska bedömas. - Skatteverket grundar sitt stöd för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig på samma resonemang som verket anför till stöd för sin uppfattning att lånen inte ska godtas som vinstandelslån enligt 24 kap. IL. - Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan inte enbart det förhållandet att den skattskyldige bland olika handlingsalternativ väljer det från skattesynpunkt förmånligaste leda till att skatteflyktslagen är tillämplig (RÅ 2008 not. 148). Något annat skäl för att anse att rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen är uppfyllt föreligger inte. - Till det kan fogas att utbetalningarna vid inkomsttaxeringen skulle vara avdragsgilla för bolaget även om de skulle behandlas som lönebetalningar direkt till A och B. - Av det anförda följer att frågan ska

besvaras nekande såvitt avser X AB. - Härefter ska motsvarande fråga prövas för A och B. - A och B ska, enligt vad som planeras, utöver de löner de uppbär från Y AB få rätt till andel av den vinst i advokatverksamheten som redovisas i X AB. Vinsten ska betalas ut som vinstandelsränta på lån. Enligt förutsättningarna kan vinstandelsräntan bli mycket stor i förhållande till lånebeloppet. - Vinstandelsräntan ska emellertid inte betalas direkt till A och B utan till de av dem för ändamålet bildade aktiebolagen IDAB och LDAB, vilka också ska teckna vinstandelslånen. - Enligt lämnade förutsättningar ska den del av räntan som återstår efter att den beskattats i respektive bolag beskattas i inkomstslaget tjänst hos A och B vid utdelning från eller avyttring av aktierna i dessa bolag till den del den överstiger gränsvärdet enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. - Om A och B personligen skulle teckna vinstandelslånen skulle så gott som hela räntan beskattas i inkomstslaget tjänst. - Att skattskyldiga fysiska personer bedriver näringsverksamhet i form av tjänsteutövning genom egna aktiebolag godtas sedan länge i praxis. De regler som numera finns i 57 kap. IL har utformats för att schablonmässigt åstadkomma att den del av bolagets inkomst som är att hänföra till ägarens arbete beskattas i inkomstslaget tjänst och inte i inkomstslaget kapital. Reglerna omfattar enligt 2 § andra stycket även innehav och avkastning på aktieliknande instrument, såsom t.ex. vinstandelsbevis. - Mot den bakgrunden och då det av omständigheterna i ärendet inte framgår annat än att de beskattningskonsekvenser som uppkommer i den omfrågade situationen överensstämmer med syftet med reglerna i 57 kap. IL kan skatteflyktslagen inte anses tillämpligt på förfarandet. - Tilläggsfrågan - Vid angivna svar på frågorna 4, 5 och 6 förfaller tilläggsfrågan.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra svaren på frågorna 1, 2, 4 och 5 och förklara att vinstandelsräntan skulle behandlas som lön till A och B. Om dessa frågor besvarades som Skatterättsnämnden gjort yrkade verket att vinstandelsräntan skulle behandlas som lön med stöd av skatteflyktslagen (frågorna 3 och 6).

X AB samt A och B bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-02-20, Sandström, Almgren, Nord, Ståhl, Jäderblom) yttrade: Skälen för avgörandet.

Moderbolaget ägs av ett större antal advokater. I syfte att skapa mer likvärdiga ersättningsformer mellan aktieäggande delägare och inkommande och lokala delägare avser moderbolaget att emittera vinstandelslån till de senare kategorierna av delägare.

A (inkommande delägare) och B (lokal delägare) äger inte själva eller genom bolag några aktier i moderbolaget. De avser att genom nybildade aktiebolag teckna var sitt lån om 50 000 kr. Lånen förfaller till betalning efter ca ett år. Enligt låneavtalet ska räntan (vinstandelsräntan) motsvara en på visst sätt beräknad andel av moderbolagets vinst.

Skatteregler om vinstandelslån och vinstandelsränta infördes genom lagstiftning 1977 (prop. 1976/77:93, SkU 1976/77:36). Av förarbetena framgår att ett syfte med lagstiftningen var att skapa neutralitet i förhållande till andra upplåningsformer för bl.a. aktiebolag. Vid utformningen av reglerna lades särskild vikt vid att förhindra olika former av missbruk (prop. s. 21 ff. och skatteutskottet s. 7 ff.).

Motsvarande regler finns nu i 24 kap. IL. Enligt 5 § andra stycket avses med vinstandelsränta ränta vars storlek är beroende av det låntagande företags utdelning eller vinst och med vinstandelslån ett lån med ränta som helt eller delvis är vinstandelsränta. I de följande paragraferna finns särskilda bestämmelser för bl.a. fåmansföretag.

Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga

innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (se t.ex. RÅ 2010 ref. 51 och där angivna rättsfall). En förutsättning för att avdrag ska medges som för ränta är att fråga kan anses vara om ersättning för kredit (jfr RÅ 1987 ref. 78). Det finns inte anledning att i detta hänseende se annorlunda på vinstandelslån än på andra lån. Om räntevillkoren har utformats på ett för långivaren förmånligt sätt, och detta beror på förhållanden som inte har med lånet att göra, kan avdrag därmed inte medges för hela beloppet som en kostnad för den erhållna krediten.

Enligt ett räkneexempel i ansökningen om förhandsbesked har var och en av A och B rätt till ett belopp som svarar mot viss andel av det samlade resultatet i verksamhetsbolaget före direkta kostnader hänförliga till aktieägarna med avdrag för egna direkta kostnader. Beloppet ska motsvara det tantiembelopp som annars skulle ha utgått. I exemplet har beloppet beräknats till 480 000 kr.

Den ekonomiska utvecklingen för den samlade advokatverksamheten kan naturligtvis vara svår att bedöma på förhand. Exemplet och vad som framkommit i målet visar ändå att endast en del av beloppet kan vara ersättning för kredit. Avdrag kan därmed inte, på det sätt som följer av Skatterättsnämndens förhandsbesked, medges för hela beloppet som vinstandelsränta. Frågorna avseende moderbolagets avdragsrätt ska besvaras i enlighet härmed.

Övriga frågor får antas ha ställts med utgångspunkten att moderbolaget har rätt till fullt avdrag för vinstandelsränta. När det nu slagits fast att bolaget inte har det bör Högsta förvaltningsdomstolen inte pröva frågorna eller återförvisa dem till Skatterättsnämnden. I den delen bör förhandsbeskedet i stället undanröjas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att frågorna 1 och 2, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, ska besvaras med att de med frågorna avsedda utgifterna inte i sin helhet är avdragsgilla som vinstandelsränta.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet i övrigt och avvisar ansökningen i denna del.

Föredraget 2011-11-30, föredragande Gustafsson, målnummer 4510-11

Sökord: Förhandsbesked, skatter; Inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
