

Målnummer:	5062-07	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2008-04-10		
Rubrik:	Skattskyldighet för intjänad provisionsersättning har ansetts inträda när överföring av ersättning på den anställdes begäran görs till en stiftelse. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	10 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde sökandena, A och AB X, bl.a. följande. A är anställd av AB X. Fram till den 1 april 2006 var A anställd av AB Y, ett helägt dotterbolag till AB X. Den 1 april 2006 övergick anställningen för samtliga anställda med samma befattning i AB Y av organisatoriska och administrativa skäl till AB X. A uppbär dels en mindre fast månadslön, dels en rörlig provisionsbaserad ersättning. - I AB Y gjordes, efter varje årsskifte, en avstämning av hur mycket den provisionsbaserade, rörliga, ersättningen uppgick till för respektive anställd. De anställda kunde sedan varje år, före mars månads utgång, välja antingen att ta ut den rörliga ersättningen som lön under april månad eller att låta viss del av den rörliga ersättningen avsättas till en vinstandelsstiftelse. Den anställde gjorde således valet om ersättningen skulle sättas av till stiftelsen eller betalas ut som lön före det att ersättningen förföll till betalning. I de fall den anställde inte önskade få del av hela sin rörliga ersättning som lön, avsatte således AB Y viss del av den ersättningen till stiftelsen. AB Y gjorde därvid avdrag för avsättningen och betalade samtidigt särskild löneskatt för denna. Den anställde inkomstbeskattades för ersättningen först vid utbetalning från stiftelsen, vilket vanligen skedde efter pensionering. Stiftelsen betalade inte socialavgifter på utbetalningen. - AB X har för avsikt att göra avsättningar till en ny stiftelse, enligt samma principer och rutiner som för den tidigare stiftelsen. De anställda skall alltså, liksom tidigare, före mars månad välja om de vill ha hela sin rörliga del utbetald direkt som lön eller om viss del av pengarna i stället skall sättas av till stiftelsen. Den anställde kan inte disponera över medlen förrän de utbetalas till honom, antingen från AB X som lön i april, eller från stiftelsen någon gång i framtiden. Under tiden fram till utbetalning till den anställde från stiftelsen kommer kapitalet att förvaltas av stiftelsens styrelse inom ramen för en av stiftelsens destinatärer bestämd placeringsinstruktion. Avkastningen, dvs. räntor, utdelningar och kapitalvinster som uppstår under förvaltningen kommer att beskattas hos stiftelsen i inkomstslaget näringsverksamhet eftersom stiftelsen kommer att vara en skattskyldig juridisk person. - Det har diskuterats att, i stället för att förvalta kapitalet kollektivt, låta varje enskild anställd ansvara för förvaltningen av det kapital som på sikt skall tillkomma honom. Det skulle kunna ske genom att stiftelsen förvärvar en kapitalförsäkring på varje anställds liv. Den anställde kunde då ges fullmakt att sköta kapitalförvaltningen av "sin" försäkring. I övrigt skulle dock ovan nämnda regler för bl.a. avsättning och utbetalning gälla även för detta alternativ. - Eftersom den nya stiftelsen inte kommer att uppfylla kriterierna för att vara en vinstandelsstiftelse, uppstår frågor om vilka skattekonsekvenserna blir för AB X och den anställde avseende avsättningar till och utbetalningar från stiftelsen. AB X och A ställde därför följande frågor till Skatterättsnämnden. - Fråga 1. Har AB X rätt till inkomstskattemässigt avdrag för avsättning till stiftelsen? - Fråga 2. Om svaret på fråga 1 är ja; vid vilken tidpunkt får AB X göra avdrag för avsättningen? - Fråga 3. Vid vilken tidpunkt inkomstbeskattas den anställde? - Fråga 4.

Påverkas beskattningstidpunkten för den anställde av om han har möjlighet att själv inom ramen för en kapitalförsäkring bestämma hur hans andel av kapitalet i stiftelsen skall förvaltas?

Skatterättsnämnden (2007-07-11, André, ordförande, Silfverberg, Svanberg, Werkell) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1 och 2. AB X har rätt till avdrag för avsättning till resultatandelsstiftelsen det beskattningsår som avsättningen är hänförlig till. - Frågorna 3 och 4. A skall ta upp ersättningen när den betalas ut från stiftelsen. - Motivering. - Av ansökan framgår bl.a. följande. A är anställd i AB X. En betydande del av hans lön utgörs av provisionsbaserad ersättning. Fram till den 1 april 2006 hade han motsvarande befattning i dotterbolaget AB Y. Merparten av de anställda där hörde till nämnda kategori. - Enligt ett lokalt kollektivavtal var dotterbolaget under vissa förutsättningar skyldigt att avsätta medel till en resultatandelsstiftelse med de berörda anställda som destinatärer. Efter varje årsskifte gjordes en avstämning av den provisionsbaserade ersättningen för var och en av de anställda. De kunde sedan före mars månads utgång välja att antingen ta ut den rörliga ersättningen som lön under april månad eller låta viss del avsättas till stiftelsen. - Överföringen av de anställda från dotterbolaget till AB X föranleddes av en organisationsförändring. AB X övertog därvid dotterbolagets skyldigheter enligt kollektivavtalet, bl.a. skyldigheten att tillhandahålla ett resultatdelningssystem i syfte att de berörda anställda skall kunna utjämna sina inkomster. AB X avser att göra avsättningar till en ny stiftelse enligt samma principer och rutiner som gällde för den tidigare stiftelsen. - På grund av att den aktuella kategorin utgör mindre än en tredjedel av de anställda i AB X uppfyller inte den nya stiftelsen de krav som uppställs i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, på en vinstandelsstiftelse, eftersom bidragen inte tillkommer en "betydande del" av de anställda i AB X. Kapitalet i stiftelsen skall förvaltas av stiftelsens styrelse inom ramen för en av stiftelsens destinatärer bestämd placeringsinstruktion. Enligt ett alternativ skall stiftelsen förvärva en kapitalförsäkring på respektive berörd anställds liv. Försäkringen kommer att ägas av stiftelsen men varje anställd skall ges fullmakt att anvisa hur de medel som belöper på honom skall placeras. Utfallande belopp på försäkringen tillfaller stiftelsen som i sin tur betalar den anställde. Reglerna om utbetalning av andelen innebär i huvudsak att kapitalet är bundet i stiftelsen minst tre år och att den anställde senast två månader före treårsperiodens utgång måste meddela om hans andel skall förvaltas vidare av stiftelsen till dess han pensioneras eller om han önskar att ta ut den. - Ansökan gäller dels om bolaget skall dra av det belopp som avsätts till stiftelsen (frågorna 1 och 2), dels vid vilken tidpunkt skattskyldighet för beloppet inträder för den anställde samt om beskattningstidpunkten påverkas av att den anställde har möjlighet att själv - inom ramen för en kapitalförsäkring - bestämma hur hans andel av kapitalet i stiftelsen skall förvaltas (frågorna 3 och 4). - Enligt sökandenas uppfattning skall bolaget dra av beloppet det beskattningsår avsättningen hänför sig till och den anställde beskattas när beloppet betalas ut från stiftelsen. Skatteverket delar sökandenas uppfattning om tidpunkten för bolagets avdrag men anser att den anställde skall ta upp beloppet i fråga samma beskattningsår. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning.

Frågorna 1 och 2 - Enligt Skatterättsnämndens uppfattning har avsättningen av medel till den aktuella stiftelsen sådana likheter med överföring av medel till sådana företagsanknutna stiftelser som brukar benämnas vinstandelsstiftelser att en prövning av bolagets avdragsrätt i första hand bör göras med ledning av de regler som gäller för sådana stiftelser. Dessa regler har utvecklats i praxis. Av denna framgår att arbetsgivaren får dra av det överförda beloppet som en personalkostnad under förutsättning att de till stiftelsen överlämnade medlen åtminstone i huvudsak tjänar syftet att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser samt att förvaltningen av medlen sker på ett sådant sätt att de anställdas rätt till utbetalning är tryggad (jfr RÅ 1986 not. 374). - Med hänsyn härtill, till vad som anförts om grunderna för att medlen skall överföras och till hur förvaltningen skall ske, finner Skatterättsnämnden att AB X skall dra av ett

belopp motsvarande avsatta medel det beskattningsår som avsättningen är hänförlig till. Den omständigheten att det belopp som på den anställdes begäran avsätts till stiftelsen utgörs av en på visst sätt beräknad del av hans intjänade provisionsersättning för beskattningsåret medför ingen annan bedömning (jfr Regeringsrättens dom den 6 mars 1985 i mål nr 1148-1984)

Frågorna 3 och 4 - Enligt 10 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. - I rättspraxis ges vägledning för att bedöma under vilka förutsättningar det är möjligt för en anställd att skjuta upp beskattningen av intjänad lön till en senare tidpunkt. En grundläggande förutsättning är att den anställda gör sitt val om uppskjuten utbetalning innan den intjänade ersättningen kan disponeras genom kontant utbetalning (RÅ 2000 ref. 4). En annan förutsättning är att den anställda inte har möjlighet att lyfta medlen under en viss bestämd tid. Om den anställda fritt kan disponera över utbetalningstidpunkten inträder skattskyldighet omedelbart (RÅ 1993 ref. 19). Detsamma torde gälla om den anställda på annat sätt, exempelvis genom överlåtelse eller pantsättning, kan förfoga över medlen innan den bestämda tiden för utbetalning inträtt. Under förutsättning att medlen är undandragna den anställdes förfoganderätt synes det däremot inte möta något hinder att han kan påverka placeringen och förvaltningen av de medel som avsatts för hans framtida disposition (se bl.a. RÅ 1994 ref. 38 och RÅ 2003 not. 89). - Under vissa villkor är det också möjligt att överföra förvaltningen av de medel som skall utbetalas vid en framtida tidpunkt från arbetsgivaren till något annat rättssubjekt utan att det föranleder omedelbar beskattning. - Om arbetsgivaren tryggar en pensionsutfästelse genom att teckna en tjänstepensionsförsäkring med den anställda som förmånstagare, beskattas den anställda inte för arbetsgivarens utgifter. Det framgår uttryckligen av 11 kap. 6 § IL. Vidare har det godtagits att en pensionsutfästelse överlåtits utan att den anställda beskattats. I RÅ 2000 ref. 28 beskattades sålunda inte den anställda när han avstod från den rätt till direktpension som han tjänat in hos arbetsgivaren i utbyte mot att arbetsgivaren överförde medel motsvarande intjänat kapitalvärde till en trust på Guernsey. Motiveringen var att den anställda saknade möjlighet att förfoga över de medel som förts över till och förvaltades av trusten. Den anställda beskattades först när trusten förvärvade en kapitalförsäkring med den anställda som oåterkallelig förmånstagare. I linje med detta avgörande beskattades inte heller en anställd när arbetsgivaren, med stöd av 28 kap. 26 § IL i dess lydelse t.o.m. den 31 december 2003, överförde ansvaret för en direktpensionsutfästelse till ett utländskt pensionsadministrationsbolag (RÅ 2003 not. 89). Det har inte heller föranlett någon omedelbar beskattning av den anställda när medel överfördes från en vinstandelsstiftelse till en försäkringsförening, som skulle vara försäkringsgivare för pensioner till de anställda (RÅ 2001 not. 178). Överföringen betraktades som om den anställda avstått från sin andel av medlen i stiftelsen mot att motsvarande medel tillgodoräknats honom som en del av en tjänstepensionsförsäkring i föreningen. - En förklaring till att det i dessa fall har godtagits att beskattningen av de anställda skjutits upp skulle kunna vara att beskattningen av pensionsutfästelser är specialreglerad. I RÅ 2000 ref. 28 och 2003 not. 89 hade pensionsutfästelserna inte tryggats i de former som anges i 28 kap. 3 § IL. Bestämmelsen i 11 kap. 6 § IL, att en anställd inte beskattas för arbetsgivarens utgifter att trygga en pension enligt 28 kap. 3 § IL, var därmed inte tillämplig. Att skattskyldighet inte inträdde för den förmån som tillkom de anställda genom de nya pensionsordningarna grundades i stället på den allmänna bestämmelsen i 10 kap. 8 § IL. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan därför den uppskjutna beskattningen inte enbart förklaras med specialregleringen på pensionsområdet. - Bidrag kan också lämnas till en vinstandelsstiftelse utan att det medför omedelbar beskattning av de anställda. Skattskyldighet inträder först när - i enlighet med reglerna för vinstandelssystemet - utbetalning görs från stiftelsen (se bl.a. RÅ 1994 ref. 38). - Till skillnad från vid inkomstbeskattningen finns särskilda regler om vinstandelsstiftelser och andra juridiska personer med motsvarande ändamål i

AFL. Enligt 3 kap. 2 § andra stycket AFL är en vinstandelsstiftelse en stiftelse som har till väsentligt ändamål att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos en arbetsgivare som lämnat bidrag till stiftelsen. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning skall bortses från ersättning från en sådan stiftelse eller från en annan juridisk person med motsvarande ändamål. Villkoren härför är bland annat att de bidrag arbetsgivaren lämnat till den juridiska personen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår och att på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda. Under samma villkor är utbetald ersättning inte heller pensionsgrundande (2 kap. 14 § lagen /1998:674/ om inkomstgrundad ålderspension). Av 2 kap. 18 § socialavgiftslagen (2000:980) framgår att en ersättning från en vinstandelsstiftelse eller från någon annan juridisk person med motsvarande ändamål är avgiftsfri under förutsättning att ersättningen inte är sjukpenninggrundande enligt 3 kap. 2 § andra stycket AFL. I stället uttas särskild löneskatt på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en sådan juridisk person (1 § första stycket 6 lagen /1990:659/ om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster). Av denna reglering på socialavgiftsområdet kan indirekt dras slutsatsen att överföring av medel till en vinstandelsstiftelse enligt ett vinstdelningssystem inte anses utgöra en förmån som den anställde anses ha disponerat över genom att godta arrangemanget som ett anställningsvillkor. I annat fall borde förmånen ha varit sjukpenning- och pensionsgrundande och därmed medfört skyldighet för arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter. - I RÅ 2004 ref. 5 var det fråga om en vinstandelsstiftelse som inte uppfyllde kraven i 3 kap. 2 § andra stycket AFL, eftersom de till stiftelsen överförda medlen inte ansågs ha tillkommit de anställda på likartade villkor. Regeringsrätten ansåg att utbetalda ersättningar till de anställda skulle ingå i stiftelsens underlag för arbetsgivaravgifter. Om Regeringsrätten hade ansett att fråga var om en för de anställda disponibel löneförmån i och med att villkoren i 3 kap. 2 § andra stycket AFL inte var uppfyllda, skulle arbetsgivaren ha varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter vid överföringen. Visserligen rörde målet inte arbetsgivarens avgiftsskyldighet, men några arbetsgivaravgifter borde under dessa förutsättningar inte ha uttagits vid utbetalningen från stiftelsen. - Sammanfattningsvis finns det enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte tillräckligt stöd för slutsatsen att det endast är i de fall då det rör sig om en pensionsutfästelse eller en avsättning till en vinstandelsstiftelse som det är möjligt att utan omedelbar inkomstbeskattning överföra förvaltningen av medel som de anställda skall erhålla vid en framtida tidpunkt till ett annat rättssubjekt. - Å andra sidan är det klarlagt att alla typer av arrangemang inte kan accepteras. Exempelvis godtog inte Skatterättsnämnden i det ovan berörda rättsfallet RÅ 2001 not. 178 att en överföring gjordes från vinstandelsstiftelsen till ett pensionssparkonto enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande (IPS). Nämnden framhöll att sådant sparande utgör ett alternativ till och var jämförbart med ett privat pensionssparande i pensionsförsäkring. En insättning på ett IPS-konto skulle därför ses som om den anställde först erhållit medlen från stiftelsen och sedan själv satt in dem på kontot. Frågan prövades dock inte av Regeringsrätten. I RÅ 2001 ref. 50, som gällde avgiftsunderlaget för arbetsgivaravgifter, ansågs en svensk idrottsförening som arbetsgivare för tre ishockeyspelare trots att spelarna enligt ett åberopat avtal varit uthyrda till föreningen av ett utländskt företag. Regeringsrätten ansåg också att de ersättningar som utbetalts till det utländska företaget kunnat disponeras av spelarna, vilket var en förutsättning för att ersättningarna skulle ingå i avgiftsunderlaget. Regeringsrätten beaktade särskilt att det utländska företaget hade anlåtats av spelarna själva som förvaltare av de medel som arbetsgivaren betalade ut. - Överföringen får alltså inte ske helt på arbetstagarens initiativ utan arbetsgivaren måste på något sätt medverka till den förvaltningsform som väljs. Vidare torde det behöva finnas någon anknytning mellan arbetsgivaren och det rättssubjekt som skall förvalta medlen fram till utbetalningstidpunkten. De närmare gränserna för vilka arrangemang som kan godtas har dock inte klarlagts i rättspraxis. - I det aktuella fallet avser AB X att avsätta medel till en ny stiftelse. Resultatandelssystemet skall ha samma utformning som det tidigare systemet. En skillnad är att den nya stiftelsen inte uppfyller de krav som uppställs i 3 kap.

2 § AFL på en vinstandelsstiftelse, eftersom bidragen inte tillkommer en "betydande del" av de anställda i AB X. Avsättningar till den nya stiftelsen skall dock ske enligt samma principer och rutiner som gällt för den tidigare stiftelsen. - Med hänsyn till att AB X skall medverka vid bildandet av den nya stiftelsen och till den anknytning som i övrigt finns mellan AB X och denna stiftelse, saknar det enligt Skatterättsnämndens uppfattning betydelse för frågan om skattskyldighetens inträde för de anställda att stiftelsen inte utgör en sådan vinstandelsstiftelse som avses i 3 kap. 2 § andra stycket AFL. - Enligt de villkor som gäller för stiftelsen är medlen som de anställda väljer att få avsätta till den bundna i minst tre år. Varje anställd måste senast två månader före treårsperiodens utgång meddela om hans andel skall förvaltas vidare av stiftelsen eller om han skall ta ut sin andel. Det finns också möjlighet för en anställd att träffa en bindande överenskommelse med stiftelsen om att hans andel skall förvaltas vidare av stiftelsen till dess han pensioneras eller dessförinnan avlider. De anställda kan därmed inte fritt disponera över de medel som avsatts för deras räkning (jfr RÅ 1988 not. 131). - A skall därför beskattas först när utbetalning av medlen sker från stiftelsen. I enlighet med den bedömning som gjorts i tidigare omnämnda rättsfall påverkas inte beskattningstidpunkten av att han har möjlighet att själv bestämma hur hans andel av kapitalet i stiftelsen skall förvaltas.

Ledamöterna Wingren, Nylund och Sjökvist var skiljaktiga såvitt avsåg frågorna 3 och 4 och anförde följande. - Enligt 10 kap. 8 § IL skall inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. - Den ersättning som det är fråga om i ärendet är redan intjänad av A. I rättspraxis har sådan ersättning, om beslut härom fattas av den anställde innan utbetalningstidpunkten, kunnat bytas mot en av arbetsgivaren utgiven pensionsutfästelse utan att inkomstbeskattning skett, se RÅ 2000 ref. 4. Pensionsrätten i rättsfallet säkerställdes genom en av arbetsgivaren tecknad och ägd kapitalförsäkring med den anställde som försäkrad. Den ersättning som skulle utgå växlades således ut mot en annan förmån som utbetalades från arbetsgivaren. I enlighet härmed har en anställd inte beskattats omedelbart i RÅ 2001 not. 178 för medel som överfördes från en vinstandelsstiftelse tillbaka till arbetsgivaren som utfäste pension tryggnad genom pensionsförsäkring för honom. - Även i andra fall har medel som fått stå kvar hos arbetsgivaren inte ansetts disponibla hos den anställde. I RÅ 2003 ref. 83 har anställd som gjort insättningar på s.k. kompetenskonto genom att utnyttja bonus, semesterersättningar m.m. inte heller beskattats vid avsättningen. Medlen på kompetenskontot fanns kvar som arbetande kapital hos arbetsgivaren. - När det gäller arrangemang som innebär att intjänad ersättning för arbete betalas ut till tredje man för placering har Regeringsrätten t.ex. godtagit arbetsgivares överlåtelse av pensionsutfästelse till utomstående utan omedelbar beskattning för den anställde, se RÅ 2000 ref. 28 och RÅ 2003 not. 89. Vid den tidpunkt målen avgjordes var det möjligt att enligt då gällande regler få avdrag för överlåtelse av pensionsutfästelse till annan utan att näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet samtidigt övergick till ny arbetsgivare. Reglerna ändrades genom SFS 2003:1194. Förklaringen till att den anställde inte beskattades torde vara att överlåtelse av pensionsutfästelse är ett arrangemang som regleras i lagstiftningen. - När däremot intjänad ersättning betalas ut till tredje man för placering och förvaltning utanför pensionsområdet har beskattning skett omedelbart, se RÅ 1996 ref. 92. Det var här fråga om en arbetsgivare som månadssparade för de anställdas räkning genom överföring av medel till en fristående aktieförvaltare för inköp av aktier. Om anställningen upphörde innan fem år förflutit ansågs aktierna förverkade. Beskattningstidpunkten ansågs vara vid intjänandet trots att tidpunkten för rätten att disponera över aktierna ännu inte inträtt. - I RÅ 2001 ref. 50 har ersättning som betalats ut från arbetsgivaren till tredje man ansetts tillgängliga för lyftning vid den tidpunkt de betalades ut till denne. Huvudfrågan i målet var om en svensk idrottsförening var arbetsgivare till tre utländska ishockeyspelare som hyrdes ut till föreningen av ett utländskt bolag. Efter det att Regeringsrätten kommit fram till att föreningen skulle anses vara spelarnas arbetsgivare var frågan om vilka belopp som skulle anses ingå i

avgiftsunderlaget för arbetsgivaravgifter. Förutsättningen för att arbetsgivaravgifter skulle utgå var att ersättning hade utgetts till spelarna. Regeringsrätten ansåg därvid att de ersättningar som betalats ut till det utländska företaget från föreningen kunnat disponerats av spelarna. Regeringsrätten beaktade därvid särskilt att föreningen betalat ut medlen till ett företag som anlitats av spelarna själva som förvaltare av de medel som föreningen betalat ut. - Den nya stiftelsen är enligt A:s egen uppfattning inte en vinstandelsstiftelse i socialavgiftshänseende. I inkomstskattehänseende gäller enligt praxis att bidrag som arbetsgivaren lämnar till en vinstandelsstiftelse inte beskattas omedelbart hos den anställde. Det har emellertid då inte, till skillnad från vad som är fallet i förevarande ärende, varit fråga om de enskilda anställdas intjänade provisioner som överlämnats till stiftelsen utan del i företagets vinst beroende på dess resultat. - Det saknas visserligen definitioner i IL av vinstandelsstiftelser men grundläggande för en vinstandelsstiftelse synes dock vara att det är fråga om ett system där arbetsgivaren beslutar att en del av företagets vinst delas ut till de anställda. En stiftelse, om än bildad i samråd mellan de anställda och arbetsgivaren, som inte uppfyller detta krav är enligt vår mening inte en vinstandelsstiftelse och faller därmed inte in under denna speciella praxis. Avsättning till den nya stiftelsen görs av en del av den lön som respektive anställd personligen tjänat in och inte, som en belöning, en del av företagets resultat som de anställda gemensamt bidragit till. Vi anser därför att anledning saknas att anse stiftelsen utgöra en vinstandelsstiftelse i den mening som ovan angetts. - Enligt vår uppfattning har A disponerat över medlen när han anvisar arbetsgivaren att betala ut den intjänade provisionen till stiftelsen. Han skall således beskattas vid denna tidpunkt. - Vi anser att fråga 3 hade bort besvaras i enlighet härmed, varvid fråga 4 förfaller.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet såvitt avsåg frågorna 3 och 4 i enlighet med vad som sades i den skiljaktiga meningen i Skatterättsnämndens beslut. Verket anförde bl.a. följande. Frågan om beskattningstidpunktens inträde har prövats i flera fall där olika grad av förfogande har skett i samband med att anställda kunnat välja att bonus, vinstandelar etc. placeras i pensionslösningar eller vinstandelsstiftelser i stället för att utbetalas direkt. Den praxis som finns på området kan inte sägas innebära att beskattningstidpunkten för exempelvis provisionslön skjuts upp, om bara en överenskommelse träffas i god tid innan lönen kan disponeras. De rättsfall som åberopas i förhandsbeskedet liksom i den skiljaktiga meningen, och som inneburit uppskjuten beskattning, rör alla pensionsutfästelser i olika former och på olika villkor eller vinstandelsstiftelser. Några få rättsfall har rört andra situationer och har heller inte lett till uppskjuten beskattning. Förfaranden som innebär att en anställd i andra fall än i fråga om pensionsutfästelser och vinstandelsstiftelser genom aktiva val får bestämma att lön, som är intjänad och som ägs av honom och som han uppbär avkastningen av, inte ska betalas ut förrän någon gång i framtiden och där den anställdes medel förs över till ett annat rättssubjekt för förvaltning måste anses innefatta disposition av lönen. Beskattning bör därför ske redan i samband med denna disposition även när utbetalningen skett till en stiftelse med anknytning till arbetsgivaren.

AB X och A yrkade att överklagandet skulle avslås. De anförde bl.a. följande. Den nya stiftelsen kommer att bildas på samma sätt som dess föregångare. Stiftelseurkunden för den nya stiftelsen kommer i största möjliga utsträckning att innehålla villkor som är identiska med dem som gäller för den tidigare stiftelsen. Den enda skillnaden mellan de båda företeelserna är att det totala antalet anställda vid AB X är större än vad det totala antalet anställda var i AB Y, där tjänstemännen tidigare hade sin anställning. Det finns praxis som medger en anställd att välja tiden för uttag av ersättning från sin arbetsgivare, även i det fall ersättningens storlek är individuellt bestämd och inte en del av arbetsgivarens vinst, jfr RÅ 2000 ref. 4. Skillnaden mellan AB X:s avsättning till den nya stiftelsen och de förutsättningar som ligger till grund för Regeringsrättens avgörande är endast att stiftelsen är en fristående juridisk

person, medan arbetsgivaren i Regeringsrättens avgörande chimärt behöll den upparbetade ersättningen inom sitt bolag. Stiftelsen är så nära knuten till AB X att det inte finns någon faktisk och reell skillnad mellan stiftelselösningen och direktpensionslösningen. Även i direktpensionsfallen sätts medel av genom inblandning av en tredje part. Att AB X i stället väljer att avsätta medel i en stiftelse bör inte tillmätas någon avgörande betydelse för bedömningen av A:s skattskyldighet.

Regeringsrätten (2008-04-10, Eliason, Kindlund, Lundin, Fernlund, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Såvitt gäller fråga 3 gör Regeringsrätten följande bedömning.

Regeringsrätten ansluter sig till Skatterättsnämndens bedömning att den stiftelse till vilken de anställdas provisioner överförs inte är en sådan vinstandelsstiftelse som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen AFL. De till stiftelsen överförda medlen är inte bidrag från arbetsgivaren utan är en provisionsbaserad del av de anställdas ersättning för utfört arbete. Med hänsyn härtill får stiftelsen anses vara en stiftelse som har till uppgift att ta emot och förvalta de anställdas provisionsbaserade ersättningar enligt de bestämmelser som avses bli intagna i stiftelsens stadgar.

Av utredningen framgår att det efter varje årsskifte ska göras en avstämning av den provisionsbaserade ersättningen för var och en av de berörda anställda i AB X. Dessa kan sedan före mars månads utgång välja att antingen ta ut provisionsersättningen som lön under april månad eller att låta viss del av denna överföras till stiftelsen. I det senare fallet har AB X åtagit sig att till stiftelsen överföra den del av den provisionsbaserade ersättningen som enligt den anställdes meddelande till AB X ska överföras. Genom detta val får den anställde således möjlighet att bestämma hur den provisionsbaserade ersättningen ska hanteras i hans fall genom att antingen ta ut lön på visst sätt eller att överföra visst belopp till stiftelsen för förvaltning. I båda fallen får den anställde anses förfoga över den provisionsbaserade ersättningen på sådant sätt att den ska anses vara disponibel för honom i den mening som avses i 10 kap. 8 § IL. Den del av den provisionsbaserade ersättningen som överförs till stiftelsen ska därför tas upp till beskattning hos A i samband med att överföringen sker.

Med hänsyn till svaret på fråga 3 behöver fråga 4 inte besvaras.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens avgörande såvitt gäller fråga 3 och förklarar att den provisionsbaserade ersättningen ska anses vara disponibel för den anställde i samband med att överföring sker av ersättningen till stiftelsen.

Föredraget 2008-03-05, föredragande Kållberg, målnummer 5062-07

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av tjänst; Beskattningsår

Litteratur:
