

Målnummer:	5821-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-02-02		
Rubrik:	Ett mellan ett bolag och en bank träffat swapavtal vars underliggande tillgångar består av bolagets egna aktier har ansetts utgöra ett sådant optioner och terminer liknande instrument som avses i 48 kap. 6 a § inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	44 kap. 2 § och 48 kap. 6 a § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2001 not. 160• RÅ 2004 ref. 83		

REFERAT

År 2000 beslutade X AB (bolaget) om ett personaloptionsprogram för anställda i koncernen. De anställda tilldelades vederlagsfritt optioner att - efter en viss intjänandetid - förvärva aktier i bolaget till ett pris om 400 kr per styck eller åtnjuta likvärdig kontantavräkning. Optionernas löptid var sju år. Även åren 2001 och 2002 tilldelades anställda personaloptioner, dock med annat lösenpris. - I syfte att minimera framtida personalkostnader ingick bolaget under det andra tertialet år 2000 ett säkringsarrangemang med en bank i form av en Total Return Swap med X-aktien som underliggande tillgång (swapavtalet). - Under år 2002 stängdes swapavtalet i förtid. På grund av att börskursen på X-aktien fallit gjorde bolaget en förlust. Skatteverket har vid 2003 års taxering vägrat bolaget avdrag dels för denna förlust, dels för beräknad ränta enligt swapavtalet.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden ställde Allmänna ombudet hos Skatteverket följande frågor. 1. Skall förlust vid stängning år 2002 av swapavtalet mellan bolaget och banken a) dras av som en personalkostnad, eller b) som en "fållad" kapitalförlust, eller c) inte alls dras av beroende på att swapan skall ses som derivat avseende bolagets egna aktier enligt 48 kap. 6 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL? - 2. Skall de räntor avseende swapavtalet som bolaget kostnadsfört 2.1 dras av löpande som a) personalkostnader, b) räntekostnader, eller c) organisationskostnader, eller 2.2 skall de anses utgöra en del i swapavtalet på ett sådant sätt att de a) skall hänföras till den fållade kapitalförlusten, eller b) till en sådan kapitalförlust avseende egna aktier som inte skall dras av?

Skatterättsnämnden (2005-09-30, André, ordförande, Wingren, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Werkell) yttrade efter att ha redogjort för bakgrunden i ärendet: Förhandsbesked. Bolaget är vid 2003 års taxering inte berättigat till avdrag för förlust vid stängning av swapavtalet eller för kostnadsförda räntor.

Beslut. - Bolaget beviljas ersättning för kostnader avseende ombudsbiträde med 45 000 kr (inklusive mervärdesskatt). -

Motivering. - Förhandsbeskedet - Fråga är om och i vilken mån bolaget kan få avdrag för angivna förlust och ränta. - Nämnden gör följande bedömning. - Såvitt framgår av handlingarna var swapavtalet konstruerat på samma sätt som det som var i fråga i RÅ 2001 not. 160. I det fallet skulle ett börsnoterat aktiebolag till en bank betala eventuell negativ totalavkastning (summan av värdeförändring och avkastning) under löptiden på ett visst antal av bolagets aktier (beräkningsunderlag) medan banken till bolaget skulle betala eventuell positiv totalavkastning. Därutöver skulle bolaget till banken betala en tänkt

ränta på ett belopp motsvarande marknadsvärdet på beräkningsunderlaget vid löptidens början. Avtalet hade samma ekonomiska innebörd som ett förfarande där bolaget vid löptidens början lånar pengar av banken och återköper egna aktier till då gällande marknadsvärde samt vid löptidens slut till banken avyttrar samma aktier till marknadsvärdet vid den tidpunkten. - Enligt 48 kap. 6 a § första meningen IL skall kapitalvinst då bl.a. ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) avyttrar egna aktier inte tas upp. Detsamma gäller enligt andra meningen (derivatregeln) för vinst då bolaget utfärdar eller avyttrar optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier. Kapitalförluster vid sådana avyttringar skall enligt 44 kap. 2 § IL inte dras av. - Regeringsrätten har i två domar den 22 november 2004 i mål nr 4220-02 och 4221-02 (RÅ 2004 ref. 83) funnit att derivatregeln är tillämplig på ett aktiebolags avyttring av kontantavräknande köpoptioner med bolagets egna aktier som underliggande tillgång. Bolaget hade förvärvat köpoptionerna i syfte att säkra sina (och ett dotterbolags) framtida kostnader för socialavgifter vid ett fullföljande av ett aktieincitamentsprogram för anställda enligt vilket de anställda utlovats att i framtiden antingen till underpris få förvärva eller utan betalning få aktier i bolaget. - Utfallet av swapavtalet är, på motsvarande sätt som i angivna rättsfall, knutet till utvecklingen av värdet på underliggande egna aktier. Med hänsyn härtill finner nämnden att avtalet får anses utgöra ett sådant liknande instrument som avses i derivatregeln. Bolaget är därför inte berättigat till avdrag för förlusten på avtalet. Av RÅ 2001 not. 160 följer vidare att bolaget inte heller kan få avdrag för beräknad ränta enligt avtalet.

Kostnadsersättningen - Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader med 45 000 kr. Nämnden finner skäligt att bevilja bolaget yrkad ersättning.

Allmänna ombudet överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Bolaget yrkade i eget överklagande i första hand att förlusten avseende swapavtalet samt de kostnadsförda räntorna beskattningsåren 2000-2002 skulle anses vara avdragsgilla personalkostnader. I andra hand yrkade bolaget att förlusten skulle behandlas som en avdragsgill kapitalförlust samt att de kostnadsförda räntorna skulle behandlas som rörelsekostnader, alternativt som en avdragsgill kapitalförlust. För det fall kapitalförlusten på swapavtalet inte skulle anses avdragsgill på grund av reglerna om handel med egna aktier yrkade bolaget i tredje hand att i vart fall räntorna skulle anses vara avdragsgilla i rörelsen såsom ränteutgifter enligt 16 kap. 1 § IL eller såsom organisationskostnader enligt 16 kap. 8 § samma lag. Bolaget anförde bl.a. följande. Det ingångna säkringsarrangemanget skall inte i något avseende beskattas enligt reglerna om handel med egna aktier eller som derivat i egna aktier. Kostnaderna är helt och hållet hänförliga till rörelsen och dess personal eftersom avtalet har ingåtts för att säkra och hålla nere framtida lönekostnader enligt redan avgivna lönelöften. Att någon leverans av aktier inte har skett kan inte innebära att kostnaden för personalen inte får dras av. - Skatterättsnämnden har hänvisat till två domar av Regeringsrätten av den 22 november 2004 enligt vilka kontantavräknande köpoptioner avseende egna aktier ansågs omfattade av derivatregeln i 48 kap. 6 a § IL. Bolaget hade i de målen köpt optionerna av en bank i syfte att säkra framtida sociala avgifter i samband med personaloptions- och aktiesparprogram. Syftet med förvärvet var således snarlikt det i förevarande fall. I övrigt hade de köpta optionerna dock inga likheter med ifrågavarande säkringsavtal. Till skillnad från köpoptioner och terminer innebär säkringsavtalet att banken har åtagit sig att successivt leverera aktier till bolagets anställda allteftersom dessa utnyttjar sina optioner. För detta åtagande har bolaget löpande erlagt betalning till banken (ränta). Därutöver har bolaget åtagit sig att låta banken stänga avtalet i förtid och få kontant ersättning om kursen på bolagets aktier skulle gå ner under en viss nivå. Det är denna kontanta ersättning vid stängningen av avtalet som, utöver de löpande betalningarna, nu är ifråga. - De belopp som löpande kostnadsförts som räntor kan inte behandlas på det sätt som gjordes i RÅ 2001 not. 160.

Regeringsrätten fann att hela swapavtalet skulle beskattas "allt i ett" som ett finansiellt instrument som omfattades av bestämmelsen om s.k. aktierelaterade instrument i dåvarande 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Slutsatsen att avtalet ansågs som ett finansiellt instrument enligt nämnda lagrum innefattade över huvud taget inte någon prövning av om avtalet kunde anses likna optioner eller terminer, vilket förutsätts i den nu aktuella derivatregeln i 48 kap. 6 a § IL. I och med att swapavtalet var ettårigt var det också praktiskt möjligt att beskatta hela transaktionen "allt i ett" och enligt enhetliga regler. Om avtalet avser längre tid är det inte möjligt att beskatta transaktionen på detta sätt. Det är således i praktiken ogörligt, annat än i situationer då transaktionen över huvud taget inte skall beskattas, att avvakta flera år med att avgöra om avdrag för de årliga löpande kostnaderna skall medges eller ej.

Bolaget yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 45 000 kr.

Allmänna ombudet hade inget att erinra mot bolagets yrkande om ersättning.

Regeringsrätten (2007-02-02, Billum, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Såsom Skatterättsnämnden funnit utgör det aktuella swapavtalet ett sådant instrument som avses i den s.k. derivatregeln i 48 kap. 6 a § andra meningen IL. Bolaget är därmed inte berättigat till avdrag för den förlust som uppkom vid stängningen av avtalet. Inte heller föreligger avdragsrätt för den som ränta betecknade ersättningen (jfr RÅ 2001 not. 160). Förhandsbeskedet skall därför fastställas.

Målet avser en fråga som har betydelse för rättstillämpningen. Bolaget är därmed berättigat till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i Regeringsrätten. Bolaget bör beviljas ersättning med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 45 000 kr.

Föredraget 2007-01-10, föredragande Kållberg, målnummer 5821-05

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Kapitalvinstbeskattning; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Litteratur: Prop. 1999/2000:38 s. 28-31, 42
