

Målnummer:	7705-98	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-02-13		
Rubrik:	Lagen (1995:575) mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig på ett fåmansbolags förfarande att emittera ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta till bl.a. ägare av kvalificerade aktier i bolaget. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	• 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt • 3 kap. 12 § och 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:			

REFERAT

I ansökan om förhandsbesked anförde X AB (bolaget), A och B i huvudsak följande: X AB, som bedriver konsultverksamhet inom IT-branschen, avser att erbjuda samtliga anställda med en anställningstid överstigande sex månader att teckna förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Syftet med dessa lån är dels att finansiera bolagets framtida expansion, dels att genom kommande delägarskap engagera och motivera de anställda. - X AB skall betraktas som ett fåmansaktiebolag. - Bolagets chefsorganisation är uppbyggd med VD och ledningsgrupp högst upp, med platschefer därunder och med gruppchefer under dessa. Plats- och gruppchefernas uppgift är att leda och fördela arbetet och sköta underställd personals kompetensutveckling. Plats- och gruppcheferna arbetar dessutom som datakonsulter. Den reella bestämmanderätten över verksamheten och resultat användningen tillkommer VD och ledningsgrupp. - Bolagets bedömning är att bolagets intjäning i framtiden kommer att ske i euro. Skälet till att bolaget kommer att ta upp de avsedda lånen i euro är att redovisningen skall kunna speglas på ett riktigt sätt. - A är VD i bolaget och sitter med i bolagets ledningsgrupp. A innehar 5 procent av aktierna och rösterna i bolaget. B arbetar som datakonsult och gruppchef. Han äger inga aktier i bolaget. - Förfarandet går till så att den anställda lånar ut en viss penningssumma, i euro, till bolaget mot erhållande av ett vinstandelsbevis, som den anställda under perioden den 2 januari 2002 till den 30 juni 2003 kan konvertera till en aktie av serie A i bolaget. Varje vinstandelsbevis ger således konverteringsrätt till en aktie. - Det totala antalet konvertibla vinstandelsbevis ger, under förutsättning att bolaget visar vinst, en avkastning motsvarande 10 procent av bolagets redovisade resultat efter finansiella poster. Det är således fråga om vinstandelslån enligt 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Om bolaget går med förlust ett år ger de konvertibla vinstandelsbevisen ingen avkastning detta år. - Om konvertering inte ägt rum inom utsatt tid förfaller lånet till betalning den 30 juni år 2003.

Bolaget önskade förhandsbesked i följande frågor:

1. Är den rörliga ränta som bolaget kommer att utge till A avdragsgill för bolaget?
2. Är den rörliga ränta som bolaget kommer att utge till B avdragsgill för bolaget?
3. Kan lagen mot skatteflykt tillämpas så att svaret på fråga ett och två blir nej?

A och B önskade förhandsbesked i följande frågor:

4. Skall räntan, hos A, beskattas i inkomstslaget kapital eller till viss del även i inkomstslaget tjänst?

5. Skall räntan, hos B, beskattas i inkomstslaget kapital eller till viss del även i inkomstslaget tjänst?

6. Kan lagen mot skatteflykt tillämpas så att svaret på fråga fyra och fem påverkas?

Skatterättsnämnden (1998-11-06, Ersson, ordförande, Wingren, Johansson, Silfverberg, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: - Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2. - Räntan är inte avdragsgill. - Frågorna 4-6. - Räntan skall beskattas som intäkt av kapital. - Motivering - X AB, som är ett fåmansföretag, avser att emittera ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta (ecu/euro) till vissa anställda. Bland de anställda, som erbjuds teckna lånet, ingår A och B. Lånet avses löpa med en ränta som är helt beroende av bolagets vinst.

Frågorna 1 och 2. - Avdragsrätten för rörlig ränta på vinstandelslån regleras i 2 § 9 mom. SIL. I föreliggande fall kan avdrag ej medges enligt bestämmelserna i tredje stycket a eller c. För att avdragsrätt skall kunna medges enligt bestämmelsen i tredje stycket b krävs att ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som inte äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och inte har sådan intressegemenskap med företaget som avses i punkt 1 av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, samt - såvitt gäller fåmansföretag som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL - inte heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget. För det fall ensamrätt eller företrädesrätt har lämnats flera personer bör bestämmelsen tolkas så att avdragsrätt förutsätter att inte någon av dessa personer tillhör någon av de kategorier som räknas upp, se prop. 1976/77:93 s. 31. I förevarande fall erbjuds vissa anställda att teckna lånet, som löper med ränta vars storlek är beroende av bolagets vinst. Bland de anställda ingår åtminstone en aktieägare i bolaget. Med hänsyn härtill är bolaget inte berättigat till avdrag för någon del av räntan på ifrågakavande lån. - Fråga 3 förfaller.

Frågorna 4-6. - Bolaget är ett fåmansföretag och avkastning på dess aktier och liknande finansiella instrument kan därför komma att omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL (3:12-reglerna). Detta innebär att viss del av avkastningen kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst. Som förutsättning gäller att 3:12-reglerna hade varit tillämpliga på räntan för såväl A som B därest lånet skulle ha givits ut i svenska kronor. Eftersom lånet emitteras i främmande valuta omfattas emellertid vinstandelsbevisen inte av 27 § 1 mom. SIL och således inte heller av 3 § 12 mom. SIL, se bestämmelsen i 3 § 12 mom. tredje stycket, som hänvisar till 27 § 1 mom. Räntan är därför för mottagarna hänförlig till inkomstslaget kapital. - Det återstår då att pröva om en sådan beskattning kan anses strida mot bestämmelserna i lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). Nämnden utgår från att en beskattning i inkomstslaget tjänst i förevarande fall skulle medföra betydligt högre skatt än en beskattning i inkomstslaget kapital. - Vad gäller B bör det ej komma i fråga att tillämpa skatteflyktslagen redan av det skälet att han knappast kan sägas ha "medverkat i rättshandlingen" (2 § 2), dvs. i valet av emissionsvaluta. Medverkan i form av att han tecknar en del av lånet saknar betydelse i förevarande sammanhang. - Vad gäller A har han medverkat i utformandet av lånevillkoren. Valet av valuta kan anses medföra en "väsentlig skatteförmån" (2 § 1). Vidare kan det inte uteslutas att skatteförmånen "utgjort det övervägande skälet för förfarandet" (2 § 3). En tillämpning av skatteflyktslagen kräver också 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" (2 § 4). - Hänvisningen i 3 § 12 mom. SIL till 27 § 1 mom. SIL fanns med

redan i SFS 1990:651. I det läget omfattades bl.a. "vinstandelslån", dvs. oavsett i vilken valuta de utfärdats. Genom SFS 1990:1422 ändrades 27 § 1 mom. SIL bl.a. i det hänseendet att vinstandelsbevis i endast svenska kronor skulle omfattas. I samma lagstiftningsärendet gjordes omfattande ändringar i 3:12-reglerna. Hänvisningen till 27 § 1 mom. SIL kvarstod emellertid oförändrad. Att 3:12-reglerna därigenom kom att få ett minskat tillämpningsområde kommenterades inte (prop. 1990/91:54 s. 311). 3:12-reglerna har senare genomgått en omfattande bearbetning, varvid hänvisningen till 27 § 1 mom. SIL behållits, dock utan att den nu aktuella frågan kommenterats, prop. 1995/96:109 s. 88. Frågan borde dock rimligen ha övervägts eftersom 3:12-reglerna samtidigt utvidgades till att avse avkastning på andelar o.dyl. i utländska juridiska personer. Med hänsyn till det ovan anförda finner nämnden att villkoret i 2 § 4 skatteflyktslagen inte är uppfyllt i förevarande fall.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avsåg fråga 6 och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens besked, skulle förklara att skatteflyktslagen skulle anses vara tillämplig på förfarandet såvitt gällde A och att ränta och realisationsvinst på de konvertibla vinstandelsbevisen skulle beskattas som om skuldebrev varit utställda i svenska kronor.

A bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2001-02-13, Ragnemalm, Lindstam, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Riksskatteverkets talan i Regeringsrätten avser enbart frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig vad gäller ränta och realisationsvinst som A kan komma att erhålla på de aktuella vinstandelsbevisen. För att en tillämpning av den lagen skall kunna komma ifråga i detta fall är det en förutsättning att bestämmelserna i 3 kap. 12 § SIL inte blir tillämpliga på dessa inkomster. Skatterättsnämnden har funnit att nämnda bestämmelser inte blir tillämpliga utan att all ränta och realisationsvinst skall beskattas i inkomstslaget kapital. Regeringsrätten instämmer i denna bedömning.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden vad gäller frågan om tillämpning av skatteflyktslagen.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som har överklagats.

Föredraget 2001-01-24, föredragande Jonsson, målnummer 7705-1998.

Sökord:	Skatteflykt; Fåmansföretag; Inkomst av kapital; Förhandsbesked; Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig
Litteratur:	prop. 1989/90:110, s. 467 ff., 703 f. och s. 721 f.; prop. 1990/91:54, s. 311 f. och 314; prop. 1995/96:109, s. 64 och 88; prop. 1996/97:170, s. 38 ff., 44 och 62 ff.
