

ROBERT PÅHLSSON

A4 Inkomst av näringsverksamhet

1 Rätt inkomstslag

1.1 Ränteswapar hänfördes till inkomst av kapital

I **HFD 2014 not. 66** hade en enskild näringsidkare ingått ränteswapavtal i syfte att byta rörlig mot fast ränta. Avtalen hänfördes till inkomstslaget kapital och läsaren hänvisas till Roger Persson Östermans kommentar.

2 Intäkter

2.1 Uttagsbeskattning vid utlåning till lägre än marknadsränta

Ränteavdragsbegränsningarna i 24 kap. 10 a–10 f §§ IL utvidgades 2013 till att gälla generellt för skulder inom intressegemenskaper. Enligt det nya andra stycket i 24 kap. 10 d § ska ränteutgifter dras av, om den som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften är skattskyldig till avkastningsskatt, och om räntan inte överstiger 250 procent av statslåneräntan året före beskattningsåret.

I förhandsbeskedet **HFD 2014 ref. 31** (fhb) ägdes Z AB till lika delar av AB X och Y. Z AB och AB X var skattskyldiga till inkomstskatt medan Y var skattskyldig till avkastningsskatt. Z AB var av joint venture-karaktär och finansierades delvis av lån från de båda delägarna. Man övervägde att framdeles sätta räntan på lånet från den avkastningsskattskyldige Y till Z AB så, att avdrag skulle kunna medges med stöd av 24 kap. 10 d § andra stycket IL. Detta skulle innebära en räntesats på 3,8 %. Denna räntesats skulle emellertid komma att understiga marknadsräntan.

Det inkomstskattskyldiga AB X som var sökande frågade därför om man kunde sätta samma ränta på sitt lån, utan att uttagsbeskattning aktualiserades. Som grund anfördes huvudsakligen att det var affärsmässigt motiverat att joint venture-projektet finansierades på likartat sätt, dvs. med samma kreditvillkor, av de båda delägarna.

SRN (HFD samma bedömning) svarade emellertid att uttagsbeskattning skulle ske. Det var ostridigt att räntan som betalades från Z AB till AB X inte motsvarade marknadsränta enligt 61 kap. 2 § tredje stycket IL. För att uttagsbeskattning då ska underlåtas krävs att underpriset är *affärsmässigt motiverat*, se 22 kap. 3 och 4 §§ IL.

SRN konstaterade att lokutionen affärsmässigt motiverad är avsedd att tillämpas restriktivt.¹ Detta motsvarar också den innebörd uttrycket gets i praxis.² Nämnden förklarade att eftersom räntans låga nivå var betingad av ett joint venture som sökanden deltog i, så kunde underpriset inte anses affärsmässigt motiverat. Uttagsbeskattning skulle därför ske.

Rättsfallet understryker det som varit känt länge, nämligen att *termen* affärsmässighet motsvarar olika *begrepp*. I det språkbruk som är allmänt inom näringslivet, liksom troligen även inom företagsekonomin, är begreppet affärsmässighet betydligt mer omfattande än i skatterätten. Det finns därför skäl att tala om ett särskilt, betydligt snävare, skatterättsligt affärsmässighetsbegrepp. Förutom i de ovan åberopade målen illustreras detta väl i den särpräglad skatterättsliga distinktion som HFD gjort i HFD 2011 ref. 90, mellan affärsmässiga och organisatoriska skäl. Sådana skäl som rätten i detta mål urskiljer som organisatoriska men inte affärsmässiga, torde nämligen i normalt ekonomiskt språkbruk alla kunna betecknas som affärsmässiga.

3 Avdrag

3.1 Tvingande konvertibler – eget eller främmande kapital vid beskattningen?

Enligt den äldre aktiebolagslagen förutsattes innehavaren av ett konvertibelt skuldebrev påkalla konvertering till aktier för att sådan skulle bli aktuell. Innehavaren hade då alltid möjligheten att välja att i stället få skuldebrevet inlöst vid slutet av löptiden. Införandet av den nya aktiebolagslagen 2006 innebar att det blev möjligt för ett aktiebolag att emittera s.k. tvingande konvertibler (mandatory convertibles).³ Dessa utmärks av att även emittenten har rätt att påkalla konvertering, vilken då blir obligatorisk för innehavaren.

Eftersom tvingande konvertibler under vissa förutsättningar ska redovisas som eget i stället för främmande kapital (IAS 32) har detta hybridinstrument kunnat användas för finansiering utan att för den skull anses öka bolagets skuldsättningsgrad. I **HFD 2014 ref. 10** (förhandsbesked) var fråga om den tvingande konvertibelns redovisningsrättsliga karaktär av eget kapital skulle få genomslag även vid beskattningen. Omständighe-

1 Se prop. 1998/99:15 s. 166.

2 Se RÅ 2004 ref. 94, RÅ 2008 ref. 57 och RÅ 2010 ref. 63.

3 Se 11 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551).

terna var i huvuddrag följande.⁴ Målet behandlas också av Mats Tjernberg i detta häfte.

X AB avsåg att emittera ett konvertibelt förlagslån till allmänheten. Löptiden skulle vara 20 år med en årlig ränta om 8,5 % som betalades kvartalsvis i efterskott. Bolaget hade dock rätt att avstå från att göra dessa utbetalningar, varvid upplupen ränta (inklusive dröjsmålsränta) kapitaliserades och kunde utbetalas när som helst, men senast på lånets förfalldag. Inför förfalldagen kunde bolaget välja att påkalla konvertering. Lånets kapitalbelopp, tillsammans med eventuellt kapitaliserad ränta, byttes då ut till preferensaktier.

Räntan på konvertibelns kunde alltså betalas löpande enligt viss plan, eller vid senare tidpunkt, men senast vid lånets förfalldag. Den kunde också bli en del av det belopp som fördelades på de nyemitterade preferensaktier med vilka bolaget kunde välja att återbetala lånet. Bolaget avsåg att redovisa lånet som eget kapital, och inga ränteutgifter skulle belasta resultaträkningarna. De frågor som ställdes tog sikte på om räntan, i någon av dessa former, var avdragsgill för bolaget, samt hur denna bedömning förhöll sig till om konvertibelns behandlats som skuld eller eget kapital i bolagets redovisning.

HFD anförde i tämligen utförliga och resonerande domskäl argument för såväl som emot att låta redovisningen styra beskattningen i denna fråga. Avvägningen resulterade i att lånet även skattemässigt ansågs utgöra eget kapital. Härmed saknades anledning att medge avdrag för ränta. Det viktigaste skälet synes ha varit sambandet mellan beskattat kapital och utdelningsbara medel. En skattemässig behandling av lånet som skuld, trots att det redovisats som eget kapital, skulle ha inneburit att icke avdragsgilla vinstdispositioner kunnat dras av som ränta vid beskattningen.

I ett principiellt perspektiv visar rättsfallet att sambandet mellan redovisning och beskattning sträcker sig längre än till periodiseringsfrågor. Här tilläts själva omfångsfrågan styras av redovisningen, dvs. frågan om vad som ska anses vara skattepliktigt/avdragsgillt. Det är dock inget konstigt med detta. Resultatet får i stället ses som ett uttryck för det övergripande förhållandet mellan skatterätt och civilrätt. Till syvende og sist är det ju ofta civilrättsliga begrepp och föreställningar som styr den skatte-

⁴ Rättsfallet och den tvingande konvertibelns karaktär är utförligt behandlade av Ulf Tivéus i Skattenytt 2014 s. 274–285.

rättsliga kvalificeringen. Den speciellt skatterättsliga begreppsbildningen är begränsad och i vissa fall till och med fragmentarisk.

3.2 Gränsdragningen mellan reparation och ombyggnad

I förhandsbeskedsärendet **HFD 2014 ref. 51** var fråga om vissa grundförstärkningsarbeten skulle anses utgöra reparation (direktavdrag) eller ombyggnad (värdeminskningssavdrag). Denna periodiseringsfråga är som bekant frikopplad från redovisningen och har blivit föremål för en del praxis under åren. Målet kommenteras också av Roger Persson Österman i detta häfte.

Hufvudstaden AB ägde tre fastigheter i centrala Göteborg. Byggnaderna på fastigheterna var uppförda 1802, 1887 och 1930. De stod liksom större delen av centrala Göteborg på lera. Grundkonstruktionerna varierade och var utförda med den teknik som gällde för respektive tid. Detta innebar bl.a. att två av byggnaderna stod på träpålar som angripits av röta. Den äldsta byggnaden saknade helt pålning. Till följd av sättningar i grundkonstruktionerna uppvisade samtliga skador på fasad, stomme, bjälklag m.m.

Med användande av modern teknik avsåg man nu att ersätta de gamla rustbäddarna med betongbalkar vilka skulle fördela tyngden från byggnaderna på nya stålplåtar. Frågan var alltså om kostnaderna för arbetet skulle dras av som reparation eller ombyggnad. En del som var hänförlig till nya golv skulle aktiveras.

SRN (HFD samma bedömning) slog fast att det i sin helhet rörde sig om reparation. Motiveringen är ganska kort och baseras främst på förarbetena (prop. 1969:100 s. 25). Två olika principiella motivuttalanden vägs mot varandra. I propositionen framhålls visserligen att direktavdrag normalt inte medges för utbyte av byggnadsgrunden eller andra bärande konstruktioner, men samtidigt uttalas att utbyte av genom röta skadade delar av sådana varaktiga byggnadselement är att se som underhåll.⁵ Röt-skadorna var den dominerande orsaken varför avdrag medgavs med hänvisning till det sistnämnda uttalandet.

Bedömningen innebär att den som inte sprider ut reparationen på flera tillfällen utan gör allt på en gång inte kommer i ett sämre läge genom att insatsens storlek föranleder att den hänförs till ombyggnad. Förhands-

⁵ SRN hänvisade också till RÅ 1948 ref. 12 I, RÅ79 1:70 samt RÅ 1982 Aa 42.

beskedet är också metodologiskt intressant genom att så gammalt rättskällematerial ges så stor tyngd.

Man kan vidare konstatera att detta är ett exempel på en fråga som blev besvarad trots att utredningsinslaget är stort. Det går inte att säkerställa att relationen mellan rena rättsfrågor och utredningsproblematik blir föremål för exakt samma avvägning i förhandsbeskedsprocessen inom alla delar av skatterätten. Detta medför att den grad av utredningsproblematik som accepteras av HFD (och SRN) kan variera något från område till område. Juridiken saknar en objektiv linjal och kan inte fungera utan subjektiva bedömningar.

3.3 *Sponsring av trädplantering*

Omständigheterna i förhandsbeskedet **HFD 2014 ref. 62** var bl.a. följande. Livsmedelsföretaget Saltå Kvarn AB sålde kravmärkta produkter, delvis efter egen vidareförädling. Som ett led i företagets ekologiska profil klimatkompenserade man för transporter genom att stödja trädplantering i Uganda. Frågan var om avdrag skulle medges för detta.

Det finns som bekant ingen speciell lagregel som definierar sponsring, och som anger när den är avdragsgill. I praktiken kan sponsring kvalificeras som exempelvis personal-, reklam- eller FoU-kostnader. Frågan om avdragsrätt prövas i så fall mot 16 kap. 1 § (de båda förra) respektive 16 kap. 9 § IL (den senare).

Det rättsfall som främst ligger till grund för praxis avseende sponsring är RÅ 2000 ref. 31 I och II.⁶ Avgörandena avsåg dels Procordias sponsring av Kungliga operan i Stockholm, dels bryggeriet Falcons sponsring av projektet Pilgrimsfalk, vilket avsåg att rädda den utrotningshotade fågeln. Den principiella innebörden av Procordiamålet är bland annat att ett absolut krav ställs på motprestationer från den sponsrade till sponsorn. I den utsträckning dessa motprestationer inte objektivt kan sägas ha ett värde som motsvarar sponsorbidraget, föreligger en icke avdragsgill gåva från sponsorn.

Den principiella innebörden av Falconmålet är att kravet på motprestationer bortfaller, om det råder ett sådant samband mellan sponsorns och den sponsrades verksamheter att bidraget inte träffas av avdragsförbudet för gåvor. Målet var mycket speciellt. Pilgrimsfalken, som symboli-

⁶ Jag har tidigare publicerat utförliga analyser av praxis i monografin *Sponsring* (2 upplagan, Uppsala 2007).

serar bryggeriet Falcon och utgör huvuddelen av dess logotyp, var på väg att utrotas, och bryggeriet stödde ett bevarandeprojekt. HFD gjorde bedömningen att Falcons renommé skulle skadas så mycket om arten dog ut i Sverige, att ett speciellt samband förelåg mellan Falcons och det sponsrade bevarandeprojektets verksamheter. Detta samband innebar att en gåva inte var för handen, trots att motprestation saknades.

I fallet med Saltå kvarn stod det klart att bidraget till trädplanteringsprojektet i Uganda var ensidigt, dvs. att inga motprestationer lämnades. Vid sådant förhållande föreligger enligt Procordiamålet en icke avdragsgill gåva. Att sponsringen kan medföra positiva effekter i form av exempelvis goodwill för sponsorn spelar ingen roll.

HFD konstaterade att det inte fanns någon anknytning mellan verksamheterna hos sponsorn respektive den sponsrade, dvs. mellan livsmedelsproduktion och trädplantering i miljövårdande syfte. Det fanns därför ingen grund för att tillämpa det speciella synsätt som var avgörande i Falconmålet, där bryggeriets varumärke riskerade att degenerera som en direkt följd av pilgrimsfalkens förestående utrotning.

Avgörandet innehåller inget nytt utan bekräftar tydligt den praxis som etablerades i RÅ 2000 ref. 31. Det hjälps inte att sponsringen kan antas resultera i förbättrad goodwill/branding för sponsorn. Det krävs också motprestationer uppgående till minst samma värde som sponsorbidraget för att avdrag ska medges. Falconmålet var ett rent undantagsfall där avdraget baserades på mycket speciella omständigheter.

4 Övrigt

4.1 Beräkning av skattefri kapitalvinst m.m.

Förhandsbeskedet **HFD 2014 ref. 71** berör flera komplicerade och i riskkapitalsammanhang aktuella frågor, med avseende på såväl svenska interna regler som dubbelbeskattningsavtal och unionsrätten. Avgörandet innebar bland annat att den fria rörligheten förhindrade tillämpning av vissa svenska bestämmelser. I ärendet aktualiserades även hur s.k. *carried interest* skulle beskattas. Målet behandlas även av Ingrid Melbi och Roger Persson Österman i detta häfte. Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande.

Ett antal investerare, fysiska såväl som juridiska personer (däribland sökanden AB Segulah), avsåg att bilda ett nytt bolag, General Partner AB (GPAB). GPAB skulle därefter bilda ett limited partnership i Skottland

(SLP). Detta subjekt är juridisk person men delägarbeskattas enligt brittisk rätt. GPAB skulle vara komplementär i SLP. Övriga delägare i SLP skulle främst vara utländska bolag inom EES samt amerikanska pensionsstiftelser organiserade som trustar eller bolag.

GPAB skulle förvalta SLP, dvs. analysera investeringmöjligheter, handha kontakter m.m., medan övriga delägare skulle vara passiva. Enligt bolagsavtalet för SLP skulle GPAB äga 20 % av andelarna i SLP och de utomstående investerarna resten. Däremot skulle GPAB endast skjuta till 2 % av insatskapitalet och investerarna resten. Förutom vinstandel beräknad på basis av tillskjutet kapital skulle GPAB, om vinstmedlen räckte till, erhålla ytterligare 20 % av återstående vinstmedel i s.k. carried interest.

Sökanden AB Segulah ställde tre frågor. Svaret på den första kunde i princip utläsas direkt av lagtexten, och innebar följande. Förvaltningen av SLP inom ramen för det svenska GPAB skulle medföra att SLP fick fast driftställe i Sverige. Eftersom SLP utgör en i utlandet delägarbeskattad juridisk person följer det av 6 kap. 12 § och 5 kap. 2 a § IL att SLP inte är skattskyldigt för den del av inkomsterna från det fasta driftstället som obegränsat skattskyldiga delägare i SLP är skattskyldiga för.

Fråga 2 gällde om någon del av SLP:s skattepliktiga inkomst skulle vara skattefri, baserat på att det rörde sig om försäljningar av näringsbetingade aktier i portföljbolag. HFD undersökte om SLP kunde inneha näringsbetingade andelar och fann att så inte var fallet. Rätten hänvisade till 25 a kap. 3 § IL. Enligt detta lagrum måste ett utländskt subjekt träffas av definitionen av utländskt bolag för att kunna anses ha avyttrat näringsbetingade andelar. Definitionen av utländskt bolag i 2 kap. 5 a § uppställer emellertid som krav att det utländska subjektet beskattas i sin hemviststat. Eftersom SLP inte var skattskyldigt i Skottland kunde SLP inte inneha näringsbetingade andelar.

Efter att konstaterat att inga dubbelbeskattningsavtal kunde förändra bedömningen gjorde HFD en prövning mot unionsrätten. Rätten jämförde nu resultatet med vad som skulle gälla om SLP varit ett svenskt handelsbolag. Vid sådant förhållande skulle de kapitalvinster som allokerades till bolagsmannen GPAB ha ansetts härröra från näringsbetingade aktier och följaktligen varit skattefria. Detta följer direkt av 25 a kap. 3 och 23 §§ IL. HFD förklarade att rättsläget innebar en negativ särbehandling och en inskränkning i etableringsfriheten för det brittiska SLP. Utan motivering konstaterades att inskränkningen inte kunde rättfärdigas.

Rättsföljden blev att de kapitalvinster som fördelades till GPAB blev

skattefria, precis som om 25 a kap. 23 § IL hade tillämpats, dvs. som om SLP hade varit ett svenskt handelsbolag.

Frågeställningen var onekligen komplicerad men utgången den enda rätta. Det finns dock anledning att göra några metodologiska iakttagelser. Först kan konstateras att HFD:s resonemang ingalunda var givet. De svenska reglerna i 25 a kap. hade kunnat tolkas så att skattefriheten omfattade även utländska delägarbeskattade subjekt. En sådan tolkning hade varit ändamålsenlig, men dragit en smula mot analogin. Analogier till den skattskyldiges fördel kan undantagsvis motiveras på ett tillfredsställande sätt, och har förekommit i HFD:s praxis ehuru naturligtvis sparsamt (se t.ex. RÅ 1992 ref. 76). I det aktuella fallet var dock skälet för en sådan metod starkt, nämligen kravet på EU-rättskonformitet, vilken som bekant ska upprätthållas ”i den utsträckning det är möjligt.”⁷

Nu kom man i stället fram till samma resultat genom att med stöd av primärrätten bortse från de svenska reglerna, och detta nästan helt utan motivering. Resultatet blev alltså bra, men det kan onekligen synas som ett något lättvindigt underkännande av den svenska riksdagens lagstiftning. Det är dock i och för sig lätt att hålla med om att den konstaterade särbehandlingen inte kunde rättfärdigas.

Ytterligare en iakttagelse rör ordningsföljden, eller dispositionen, i analysen. Både HFD och SRN började med att analysera frågan mot svensk intern rätt, kontrollerade sedan mot dubbelbeskattningsavtalsrätten, för att avsluta med en avstämning mot unionsrätten. Detta var praktiskt.

Det bör härvid anmärkas att den konstitutionella skatterätten omfattar flera ”lager” eller ”nivåer” av regler som sinsemellan ges olika dignitet. Däremot finns ingen särskilt reglering för i vilken ordning en prövning ska göras. Inte heller innehåller rättskällevärdet någon enhetlig norm för detta. Rättstillämparen måste alltså inte pröva saker och ting i en viss ordning om inte detta är särskilt föreskrivet. Inte heller finns preciserade generella krav på utformningen av en domsmotivering.

Inget hade t.ex. därför hindrat HFD att avstå från den avstämning mot dubbelbeskattningsavtalsrätten som man i motiveringen gjorde före den unionsrättsliga analysen. Det spelar ju ingen roll för resultatet i sig, eftersom unionsrätten tar över avtalen. Om emellertid tillämpning av ett dub-

⁷ Se C-106/89 *Marleasing* p. 8. Uttalandet avser direktivkonformitet men förutsätts gälla även i förhållande till primärrätten.

belbeskattningsavtal hade lett till skattefrihet för de vinster som härrörde från SLP så skulle den unionsrättsliga prövningen ha blivit överflödig. Och ibland kan det i juridiken vara arbeteekonomiskt att hoppa där stake- tet är lägst.

Den tredje frågan i detta komplicerade ärende rörde behandlingen av den carried interest som skulle tillfalla GPAB. Som nämnts gällde att GPAB svarade för 2 % av kapitalandelen i SLP, men i den utsträckning vinstmedlen förslog skulle ytterligare 20 % av de kapitalvinster som upp- kom i SLP tillfalla GPAB i form av arvode för förvaltningen, s.k. carried interest. Frågan var nu om denna ersättning skulle anses utgöra skattefria kapitalvinster på näringsbetingade aktier, eller vanlig skattepliktig in- komst av näringsverksamhet.

HFD inledde med att konstatera att det inte var fråga om någon obe- hörig inkomstfördelning varför grund saknades för att med bortseende från bolagsavtalet göra en särskild skatterättslig bedömning (se t.ex. RÅ 2002 ref. 115 I).

Rätten framhöll härefter att det av 25 a kap. 23 § IL följde, att den del av vinsten som uppkom i SLP vid avyttring av portföljaktier, och som be- löper på GPAB:s *andel* ska behandlas på samma sätt som om andelarna varit ägda direkt av GPAB.

HFD konstaterade att när handelsbolagen infogades i systemet med skattefrihet på näringsbetingade andelar 2009, var avsikten likställa aktie- bolags indirekta innehav genom handelsbolag med direkta innehav. Om GPAB själv ägt andelarna skulle ägarandelen ha varit 2 %. Endast 2 % av vinstmedlen från SLP ansågs därför belöpa sig på GPAB och var skattefri. Den carried interest som skulle tillfalla bolaget blev därmed att betrakta som vanlig skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Den principiella slutsatsen av HFD:s mycket klara resonemang blir att skatterätten följer civilrätten såtillvida att handelsbolagsavtalets fördel- ning av resultatet följs om detta inte kan anses obehörigt och tillkommet av skatteskäl etc. Detta följer uttryckligen av 5 kap. 3 § IL. Förhandsbeske- det illustrerar emellertid att detta lagrum bara fördelar skattskyldigheten för handelsbolagsinkomsten och inte preciserar skatteplikten, dvs. inte säger något om *hur* inkomsten ska beskattas.