



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Rickard Fredén

Tilläggsköpeskillingar - När och hur de beskattas

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare: Lars Pelin

Skatterätt

HT 2010

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte	5
1.2 Frågeställning	6
1.3 Målgrupp	6
1.4 Avgränsning	6
1.5 Metod	7
1.6 Begrepp	7
1.7 Disposition	7
2 TILLÄGGSKÖPESKILLING	9
3 BESKATTNING AV TILLKOMMANDE BELOPP	12
4 VID FÖRSÄLJNING AV KAPITALTILLGÅNGAR	14
4.1 Tilläggsköpeskilling kopplad till resultat	14
4.1.1 Grad av ovisshet	15
4.1.2 Tilläggsköpeskilling i form av återkrav	17
4.2 Tidpunkt för förlustavdrag	19
4.3 Beräkningsregler	20
4.4 Diskussion	21
5 BESKATTNINGEN AV NÄRINGSTILLGÅNGAR	25
5.1 Kopplingen mellan redovisning och beskattning	25
5.1.1 God redovisningssed	26
5.2 Internationella redovisningsstandarder	29

5.3	Royalty	30
5.4	Diskussion	31
6	TJÄNST ELLER KAPITAL	33
6.1	Inkomstslaget tjänst	33
6.1.1	Påverkan av IFRS	35
6.2	Tilläggsköpeskilling som incitament	36
6.3	Diskussion	39
7	SAMMANFATTANDE KOMMENTARER OCH SLUTSATSER	42
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	44
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	47

Summary

Earn-outs have become more frequently used in acquisitions. This is particularly true in the case of acquisitions of companies. But the funding model is widely used even in other contexts such as the acquisition of property, patents, services and so on. An earn-out is a contract where the seller receives a fixed remuneration of the acquisition at the time of the contract while the possibility exists for one or more additional payments at a later date. These additional amounts are related to future events such as the acquired asset's future earnings or in terms of acquisitions of companies that certain key people persist in employment. In this way, the total purchase price depends on the asset's future performance and reduces the risk of the buyer, which may mean that buyers and sellers can more easily agree in a contract negotiation.

The fact that only part of the total purchase price will be established with certainty creates some question marks in terms of taxation. Typically, the date of the contract is decisive for taxation but since part of the purchase price cannot be estimated at this moment, this is impossible in cases of earn-outs. Capital assets are therefore taxable at the time when the additional amount can be calculated. In the absence of clear preparatory work statements or case law, this paper will discuss when this time appears in practice. The conclusion is that the time normally should occur relatively close to the additional payment being paid but that the outcome may vary depending on the design of the specific agreement.

Unlike capital assets no provisions are found in the Swedish tax law regarding the taxation time for some kinds of business assets, why the answer must be searched for in the accounting rules. However, neither generally accepted accounting principles have a clear statement of the taxation time for earn-outs. But after a review of the sources available in this area the author comes to the conclusion that the taxation time for these assets as a whole should be the same as with the time for taxation of capital assets.

Finally the strong connection between an earn-out and the seller's continued employment is discussed. As we will see, it is not always easy to distinguish an earn-out from an incentive program and there are examples in case law where an earn-out is reclassified to be taxed as services.

In summary, this is a work on the taxation of earn-outs and what considerations that has to be done in constructing such contract. This work will investigate how the construction of the contract will affect the taxation of the additional payment.

Sammanfattning

Tilläggsköpeskillingar har kommit att användas allt mer frekvent i förvärvssammanhang. Detta gäller framför allt i fråga om företagsförvärv men finansieringsmodellen används även i andra sammanhang såsom vid förvärv av fastigheter, patent, tjänster och så vidare. En tilläggsköpeskillning går ut på att säljaren får en fast del av ersättningen vid förvärvet medan möjlighet finns till en eller flera ytterligare betalningar vid en senare tidpunkt. Dessa tillkommande belopp är kopplade till framtida händelser såsom den förvärvade tillgångens framtida resultat eller vid företagsförvärv genom att vissa nyckelpersoner kvarstannar i anställning i det förvärvade bolaget. På detta sätt blir det totala förvärvspriset beroende av tillgångens framtida prestation. Risken för köparen minskar vilket kan göra att köpare och säljare får lättare att komma överens i en avtalsförhandling.

Det faktum att endast en del av den totala köpeskillningen med säkerhet kan fastställas skapar en del frågetecken rörande beskattningen. Normalt är det förvärvet som är avgörande för beskattningstidpunkten men då en del av köpeskillningen inte kan beräknas vid denna tidpunkt blir detta i praktiken en omöjlighet. Gällande kapitaltillgångar har beskattningstidpunkten därför bestämts till den tidpunkt då det tillkommande beloppet kan beräknas. I avsaknad av tydliga förarbetsuttalanden eller praxis diskuteras i denna uppsats när denna tidpunkt i praktiken infaller. Slutsatsen är att tidpunkten normalt bör infalla relativt nära det faktiska utbetalandet men att utgången kan variera beroende på utformningen av avtalet.

Vad gäller tillgångar som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet saknas ofta regler om beskattningstidpunkten i IL varför svaret får sökas i redovisningsprinciperna. Det finns inget klart och entydigt svar på när en tilläggsköpeskillning ska redovisas som intäkt enligt exempelvis god redovisningssed men efter en genomgång av de källor som finns att tillgå på området menar författaren att beskattningstidpunkten för dessa tillgångar i stort bör sammanfalla med beskattningstidpunkten för kapitalbeskattade tillgångar.

Avslutningsvis diskuteras den starka koppling som en tilläggsköpeskillning kan ha till säljarens fortsatta anställning i det förvärvade bolaget. Det är inte alltid lätt att skilja tilläggsköpeskillningen från till exempel ett incitamentsprogram och det finns exempel från praxis där en tilläggsköpeskillning omklassificerats till att beskattas i tjänst.

Sammanfattningsvis visar detta arbete på vilka skatterättsliga överväganden som bör vägleda valet av utformning av en tilläggsköpeskillning. Problemet för lagstiftaren är att ett avtal om tilläggsköpeskillning kan anta oändligt många former och det är svårt att avgöra hur respektive lydelse ska hanteras skatterättsligt. Arbetet utgår från de avtalsformer som torde vara vanligast i praktiken och analyserar dess skatterättsliga konsekvenser.

Förord

Jag vill börja med att tacka Maria för att hon står ut med mina oregelbundna studietider och alltid ger uppmuntring när så behövs.

Jag vill även tacka min handledare Lars Pelin för värdefulla uppslag till denna uppsats.

Min familj är visserligen inte fysiskt närvarande i Lund men finns alltid närvarande. Tack!

Slutligen vill jag uppmärksamma alla som gjort tiden i Lund till vad den varit. Ni är för många för att nämnas vid namn men jag tror ni vet vilka ni är.

Malmö den 17 december 2010

Rickard Fredén

Förkortningar

BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
RegR	Regeringsrätten
RNR	Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (Skatterättsnämndens föregångare)
RR	Redovisningsrådet
SIL	Statliga inkomstskattelagen
SRN	Skatterättsnämnden
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

1 Inledning

”It is a world of change in which we live, and a world of uncertainty. We live only by knowing something about the future; while the problems of life, or of conduct at least, arise from the fact that we know so little. This is as true of business as of other spheres of activity. The essence of the situation is action according to opinion, of greater or less foundation and value, neither entire ignorance nor complete and perfect information, but partial knowledge”.¹

Vi vet inte vad som händer i framtiden. Detta hindrar oss dock inte från att ha gissningar och funderingar kring hur framtiden kommer att bli. Denna ovisshet är särskilt påtaglig då någon ska köpa någonting av någon annan vilket leder till att parterna inte sällan har svårt att komma överens om vad en viss tillgång har för värde. Något som spås en lysande framtid av någon, spås inte alls samma utsikter av någon annan.

Ett målande exempel förvärv av ett bolag. Värdet av ett bolag beror i stor utsträckning, för att inte säga uteslutande, på hur bolaget kommer att prestera i framtiden. Denna osäkerhet kring framtiden och de olika uppfattningar om bolaget som osäkerheten kan resultera i kan bli ett hinder vid förhandlingar om prissättningen av företaget. Ett sätt att komma över dessa hinder är att låta priset bero på företagets framtida prestationer. Genom att inte betala hela köpeskillingen på en gång kan parterna eventuellt lättare komma överens.

Att koppla ersättningen för en såld tillgång till en framtida händelse och på så sätt skjuta upp en del av betalningen blir ett allt vanligare finansieringsalternativ. Ur ett skatterättsligt perspektiv väcker dock dessa upplägg ett antal frågor. Skattelagstiftningen är i stor utsträckning grundad på beskattning vid avyttringstillfället. Jag ska i detta arbete undersöka hur lagstiftningen hanterar det faktum att vi med säkerhet vet att det finns möjlighet till en tillkommande framtida ersättning men storleken är ovisst och sannolikheten för att den faktiskt kommer att betalas ut osäker.

1.1 Syfte

Syftet är att utreda hur tilläggsköpeskillingar behandlas i svensk skatterätt. Arbetet syftar till att sätta in tilläggsköpeskillingar i sitt rätta skatterättsliga sammanhang. Jag avser därför att undersöka områden vilka ligger nära tilläggsköpeskillingar för att finna likheter och skillnader. Då den skatterättsliga behandlingen av tilläggsköpeskillingar i stor omfattning

¹ Knight, sid. 199.

bygger på avtalets utformning kommer avtalets civilrättsliga utformande finnas med som en röd tråd genom arbetet.

1.2 Frågeställning

Jag avser att besvara i huvudsak två frågor. Den ena är att undersöka beskattningstidpunkten för tilläggsköpeskillingar. För olika tillgångsslag gäller olika regler rörande beskattningstidpunkten och detta arbete avser besvara frågan hur dessa skiljer sig åt i fråga om tilläggsköpeskillingar. Fokus kommer att ligga på kapitalbeskattade tillgångar jämfört med de tillgångar som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vilket saknar uttryckliga skatterättsliga regler om beskattningstidpunkten.

Den andra huvudsakliga frågeställningen är hur gränsdragningen mellan inkomstlagen tjänst och kapital görs i fråga om tilläggsköpeskillingar där en förutsättning för tillkommande ersättning är att säljaren kvarstannar i anställning under en viss tid. En tilläggsköpeskillning kan se ut på många olika sätt och det kommer därför att undersökas om det har någon påverkan ifall tilläggsköpeskillingen utgörs av kontant betalning eller utgår i form av andelar i det köpande bolaget.

1.3 Målgrupp

Arbetet är riktat till studenter med inriktning mot skatterätt men utan speciella förkunskaper om den skatterättsliga hanteringen av tilläggsköpeskillingar.

1.4 Avgränsning

Användandet av en tilläggsköpeskillning kan få effekter för både den säljande och köpande parten. Detta arbete kommer dock endast att behandla beskattningen av den säljande parten. Frågor som när kostnaden för köparen ska tas upp och hur anskaffningsutgiften räknas ut utelämnas därmed helt.

I arbetet kommer flera till tilläggsköpeskillingar angränsande områden att diskuteras, till exempel incitamentsprogram och royalty. Inom dessa områden kommer nämnas problemdiskussioner relaterade till respektive område. Av utrymmesskäl kommer dessa diskussioner endast återges i den omfattningen de är relevanta för frågeställningen. I övrigt och för fördjupning hänvisas läsaren till källorna angivna i respektive avsnitt. Det ska här även tilläggas att det finns fler områden som på olika sätt angränsar till tilläggsköpeskillingar såsom försäljningar mot revers eller avbetalning. Anledningen till att fokus valt att läggas på gränsdragningen mot incitamentsprogram är dels av utrymmesskäl samt att författaren ansett att

dessa gränsdragningsproblem är de i praktiken mest svårtolkade och intressanta.

1.5 Metod

Frågeställningen öppnar upp för användandet av andra metoder än rättsdogmatisk metod. Exempelvis kunde den praktiska bokföringen av en tilläggsköpeskillingen undersökas för att på detta sätt se påverkan på beskattningen. Syftet med denna uppsats är dock att undersöka hur tilläggsköpeskillingar behandlas i den skatterättsliga lagstiftningen varför rättsdogmatisk metod trots allt kommer att användas. Detta betyder att frågeställningen kommer att analyseras utifrån de rättskällor som finns att tillgå.² Dessa är främst praxis och förarbeten. Tilläggsköpeskillingar är sparsamt behandlade i juridisk doktrin men i den utsträckning sådan finns att tillgå kommer denna att användas.

1.6 Begrepp

Tilläggsköpeskillingar är inget i lagtexten definierat begrepp. Beroende på situationen kan olika innebörder avses. Det förekommer också ett antal begrepp vilka alla syftar på ett avtal om en senarelagd betalning för ett visst förvävsobjekt. I litteraturen förekommer uttryck såsom villkorad köpeskillning, prestationsprisklausul, tillkommande köpeskillning och tilläggslikvid.³ Jag har valt att i huvudsak använda begreppet tilläggsköpeskilling i denna uppsats. Med begreppet avses alla avtal med villkor om att en eller flera ytterliga betalningar kan bli aktuella beroende på utfallet av en framtida händelse. I de fall att avtalets exakta lydelse är intressant för skattekonsekvensen kommer detta att klargöras i texten.

Vid arbetet med denna uppsats har en del engelskspråkig litteratur använts. Det engelska begreppet för tilläggsköpeskilling är earn-out.

1.7 Disposition

Arbetet kommer att inledas med en presentation av vad en tilläggsköpeskilling är för något och varför de används. Kapitlet syftar till att ge läsaren möjlighet att sätta in tilläggsköpeskillingar i sitt affärsmässiga sammanhang och de överväganden som ligger bakom användandet av dessa avtalsvillkor. Påföljande avsnitt kommer att behandla beskattningstidpunkten för kapital- respektive näringstillgångar vilka säljs mot tilläggsköpeskilling. Denna del av arbetet avslutas med en genomgång

² Lehrberg, sid. 177 ff.

³ Se t.ex. Edvardsson sid. 153 f.

av närliggande områden för att göra bilden av tilläggsköpeskillings skatterättsliga överväganden komplett.

Avslutningsvis behandlas frågan ifall en tilläggsköpeskillning vid försäljning av andelar i ett bolag under vissa förutsättningar kan komma att beskattas som inkomst av tjänst.

Diskussion och författarens egna kommentarer kommer presenteras i slutet av varje kapitel för att summeras upp och knyts ihop i ett eget avslutande kapitel.

2 Tilläggsköpeskilling

Att köpa något som tidigare tillhört någon annan är alltid förenat med en viss risk. Köparen förvärvar något som han eller hon inte har full information om. Den informationsasymmetri som finns mellan en köpare och säljare är dock inte den enda risken med att förvärva något. Vi vet inte vilken nytta vi kommer ha av en viss tillgång eller hur tillgången kommer att utvecklas eller rent utav hur lång livstiden är för en viss tillgång. Vi har under de senaste åren sett följderna av den ekonomiska kris som drabbat stora delar av världen. Bolag som tidigare värderats högt och vilka ingen kunnat tro skulle vara kapabla att gå omkull har gått i konkurs eller tvingats bli räddade genom statliga ingripanden. Denna ovisshet om framtiden är ytterligare en risk köparen av en tillgång står inför. Till dessa risker ska även adderas att studier pekar på att företagsköp som tillväxtstrategi är förenat med en hög grad av misslyckanden, vissa studier tyder på att upp mot 80 % av alla företagsförvärv får ett mindre lyckat utfall än vad köparen trott.⁴

Enligt företagsekonomisk teori vill investerare undvika risk och vill därför i möjligaste mån reducera de riskmoment som redogjorts för ovan.⁵ Det finns flera olika sätt för en köpare att skydda sig mot risk förenat med ett förvärv. Ett sätt är att genom olika avtalsklausuler få säljaren att garantera bolagets framtida prestationer. Ett annat sätt är att genom priset reducera en del av den risk som är förknippad med förvärvet. Genom att köparen betalar mindre för tillgången minskar den ekonomiska risken. Detta kallas för riskpremie och betyder alltså att genom ett lägre pris så får köparen ersättning för risken i form av chansen till en större avkastning vid goda framtida resultat.⁶

Ett lägre pris eller utställandet av en garanti förutsätter dock att köpare och säljare är överens om att risken dels existerar och dels hur den ska värderas. Detta är naturligtvis långt ifrån alltid fallet. Tvärtom kan köpare och säljare ha mycket olika syn på hur riskfylld en viss transaktion är och därmed även värdet av densamma.⁷ Andra typer av prismekanismer kan då hjälpa köpare och säljare att komma överens om ett pris på bolaget. En tilläggsköpeskilling är en sådan tänkbar möjlighet. Detta betyder att parterna enas om ett pris för bolaget eller den överförda egendomen som ska betalas vid övergången samt att man knyter en del av ersättningen till en framtida händelse eller tidpunkt. Som vi kommer att fördjupa oss i nedan kan denna händelse vara av olika karaktär. Gemensamt för dessa är dock att de på olika sätt ger en möjlighet till ytterligare betalningar efter en viss tid. Vanligen är dessa utbetalningar knutna till företagets framtida utveckling eller andra parametrar vilka påverkar investeringens avkastning, exempelvis att en viss nivå på resultatet uppnås eller att bolaget håller vissa nyckeltal på en

⁴ Se t.ex. Wallsten, sid. 1 ff.

⁵ Berk & DeMarzo, sid. 77.

⁶ Jmf Berk & DeMarzo, sid. 78.

⁷ Juhlin & Aversten, sid. 1.

företbestämmd nivå. På detta sätt kan det slutliga priset variera varför avtalsförhandlingarna eventuellt underlättas.⁸ I figur 1 ges ett av författaren konstruerat exempel på en kraftigt förenklad tilläggsköpeskilling. Detta är som sagt ett mycket förenklat exempel. Då ett avtal om tilläggsköpeskillingar syftar till att behandla framtida händelser måste det i praktiken läggas ner mycket jobb för att få till ett avtal som båda parter godtar.⁹

Säljaren är övertygad om att hans bolag kommer generera ca 2 miljoner kronor i vinst per år de kommande 10 åren och anser därför att bolaget är värt 50 miljoner kronor. Köparen ser mer skeptiskt på framtiden och anser att det finns en stor risk att vinsten kommer bli lägre. Parterna enas då om att köparen erlägger 30 miljoner direkt samt att 20 miljoner kommer att betalas om 10 år förutsatt att den sammanlagda vinsten före skatt är 10 uppgår till 20 miljoner kronor.

Figur 1

Sevenius menar att ett avtal om tilläggsköpeskilling oftast innehåller fyra beståndsdelar.¹⁰ Den första är tidsperioden, det vill säga under vilken tid som de tillkommande betalningarna kan bli aktuella. Vidare behövs det ett prestationsmått vilket stadgar under vilka förutsättningar som det tillkommande beloppet kan bli aktuellt. Vanligt är någon typ av resultatmått, detta kan dock variera beroende på verksamhet och bolag eller beroende på vilken del av verksamheten som säljaren och köparen har svårast att mötas kring. Detta prestationsmått är vidare oftast knutet till en tröskel. Tröskeln beskriver vilken grad prestationsmättet måste nå för att betalning ska ske, exempelvis att omsättningen i förhållande till det egna kapitalet ska uppgå till X gånger. Den sista delen är själva tilläggsköpeskillingen. Denna kan antingen utgöra en bestämd del av den del som överstiger tröskeln för prestationsmättet eller så är den en fast summa som betalas ut för det fall att tröskeln överträffas. Dessa delar gör att avtalet om tilläggsköpeskilling blir en flexibel möjlighet att utforma ett pris som båda parter kan enas om.

Själva utformningen av avtalet kan alltså se ut på många olika sätt och är beroende av var parterna har svårast att enas.¹¹ Som vi kommer att se nedan

⁸ Sevenius, sid. 35.

⁹ Se vidare Orrbeck, sid. 62 f.

¹⁰ Severin, sid. 36.

¹¹ För en omfattande genomgång av olika alternativ se t.ex. Wallsten, sid. 112 ff.

kan valet av utformning få konsekvenser på beskattningen av tilläggsköpeskillingen.

Slutligen kan uppmärksammas att då tilläggsköpeskillingar diskuteras står ofta företagsförvärv i fokus. Modellen bör dock inte vara uteslutande intressant för denna typ av förvärv. Tvärtom bör det finnas intresse av att använda tilläggsköpeskillingar även vid förvärv av andra typer av tillgångar där osäkerhet råder kring den framtida utvecklingen. Komplicerade maskiner, stora fastigheter och andra förvärv där stora summor och ofta stora risker är inblandade bör passa väl för tilläggsköpeskillingar.¹² Av denna anledning analyseras skillnaderna i beskattning mellan olika tillgångsslag i detta arbete.

¹² För exempel på när tilläggsköpeskillingar använts i andra sammanhang se t.ex. RH 1997:39 (fastighet), NJA 2002 s. 17 (tjänster) eller NJA 1933 A 148 (köp av hingst).

3 Beskattning av tillkommande belopp

I detta avsnitt kommer de lagregler som ligger till grund för beskattningstidpunkten behandlas. Diskussionen kring dessa kommer sedan att fördjupas i påföljande kapitel. Som nämnts ovan gäller olika regler för olika typer av tillgångar. Om vi börjar med det som borde vara vanligast, nämligen att en privatperson säljer sina andelar i ett bolag så är huvudregeln enligt IL 44 kap. 26 § att kapitalvinster ska tas upp det år då tillgången avyttrats. Som framgår av IL 44 kap. 3 § har begreppet avyttring fått en relativt bred bestämning. I detta arbete avses försäljning av en tillgång mot ekonomiskt vederlag samt andelsbyten, exakt när en avyttring skett diskuteras längre fram i arbetet. Enligt IL 44 kap. 26 § 2 st. gäller att kapitalförluster ska dras av först då de är definitiva. I fråga om tillkommande belopp kompletteras dock huvudregeln av IL 44 kap. 28 §. För det fall att kapitalvinstens storlek inte kan beräknas vid avyttringsåret på grund av en framtida händelse ska intäkten tas upp det eller de beskattningsår då det tillkommande beloppet kan beräknas. Värt att notera är alltså att det är det år då intäkten kan beräknas som är av intresse och inte nödvändigtvis det år då den betalas ut.¹³ Beräkningen av vinsten ska då ske enligt de förhållanden som gällde vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid det tillfället.

Ovan beskrivna regler gäller för kapitaltillgångar. Enligt IL 14 kap. 9 § ska samma regler gälla för att bestämma beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitaltillgångar i näringsverksamhet definieras i IL 25 kap. 3 § 2 st. som andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i IL 18 kap. 1 § 2 st. 1 p. även om de inte förvärvats av någon annan. I IL 17 kap. 3 § definieras vidare att en lagertillgång är en tillgång vilken är avsedd för omsättning eller förbrukning. Det kan alltså vara fråga om råvaror, varor under tillverkning och färdiga varor.¹⁴ För de tillgångar där kapitalreglerna i IL inte reglerar beskattningstidpunkten används i detta arbete begreppet ”näringsstillgångar”.

För näringsstillgångar ska den ekonomiska redovisningen enligt IL 14 kap. 4 § läggas till grund för beskattningstidpunkten. Detta brukar benämnas som det kopplade området.¹⁵ Skatteverket har i ett ställningstagande bedömt att beskattningstidpunkten för en sådan tillgång ska avgöras med utgångspunkt i vad som är god redovisningssed samt intäktsredovisningen.¹⁶ Detta

¹³ Se Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering, del 1, sid 559.

¹⁴ Se Zeteo, en kommentar på internet till IL 17:3.

¹⁵ Se t.ex. Pahlsson, sid. 36.

¹⁶ Skatteverkets ställningstaganden 39/06, dnr 131 722373-06/111.

framgår även av IL 14 kap. 2 § 2st. där det stadgas att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de hänför sig till enligt god redovisningssed. Den exakta beskattningstidpunkten är således inte stadgad i lag utan avhängd de regler som gäller för bolagets redovisning. Innebörden av detta kommer att granskas närmare nedan. Redan nu kan dock konstateras att frågan i fall detta är ett önskvärt upplägg är en ofta diskuterad fråga. Så sent som 2008 kom utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning med sitt slutbetänkande.¹⁷ Denna utredning kan komma att få stora konsekvenser på de slutsatser som dras i detta arbete då kopplingen mellan redovisning och beskattning föreslås minska. Då utgången av utredningen dock är mycket osäker kommer de slutsatser som dras i SOU:n inte behandlas närmare i detta arbete.

¹⁷ SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet.

4 Vid försäljning av kapitaltillgångar

IL 44 kap. 28 § är enligt förarbetena en kodifiering av tidigare gällande praxis.¹⁸ I redogörelsen nedan kommer därför den, visserligen knapphändiga, praxis som finns på området stå i fokus då olika upplägg av en tilläggsköpeskilling diskuteras. Då villkoren för en tilläggsköpeskilling kan anta oändligt många former har författaren valt att i detta avsnitt fokusera på främst 4 tänkbara utformningar av en tilläggsköpeskilling. Dessa är då tilläggsköpeskillingen är kopplad till resultatet före eller efter bokslutsdispositioner samt då tilläggsköpeskillingen är kopplad till resultatet men utgår med lägst ett minimibelopp. Det sista upplägget kallas escrow och kommer att presenteras närmare nedan.¹⁹

Reglerna i 44 kap. IL gäller som sagt samtliga kapitaltillgångar. I detta kapitel kommer dock försäljning av aktier stå i fokus då denna typ av transaktion bör vara den vanligaste att förenas med en tilläggsköpeskilling. Som kommer att framgå nedan är det inte karaktären av den sålda egendomen som påverkar beskattningen utan utformandet av avtalet varför de slutsatser som dras i detta kapitel bör gälla samtliga kapitalbeskattade tillgångar.

4.1 Tilläggsköpeskilling kopplad till resultat

Det vanligaste bör vara att tilläggsköpeskillingen är kopplad till någon form av resultatmått, det vill säga att ytterligare betalning erhålls förutsatt att det sålda bolaget uppvisar ett visst resultat. I RÅ 1974 ref. 6 behandlades vad som torde vara en skolboksvariant av en tilläggsköpeskilling.

Köpeskillingen bestod dels av en fast del, dels en rörlig vilken skulle beräknas utifrån det förvärvade bolagets genomsnittliga vinst under de kommande åren. Denna form av tilläggsköpeskilling bör idag falla in under IL 44 kap. 28 §. Därmed ska den fasta delen tas upp till beskattning vid avyttringen medan den rörliga delen tas upp då den kan beräknas. Detta var också vad RegR i stort kom fram till då den fasta ersättningen skulle tas upp vid avyttringen medan beskattningen av den rörliga delen sköts upp till det år då den betalats ut.

I RÅ 1988 ref. 56 uppstod också frågan när ett tillkommande belopp skulle tas upp till beskattning. Förutsättningarna var att tilläggsköpeskillingen avseende försäljning av aktier slutligt skulle bestämmas år 4 (1991) baserad på resultatet för de fyra föregående åren. Rent praktiskt skulle dock

¹⁸ Se t.ex. Prop. 1989/90:110, sid. 397.

¹⁹ Se avsnitt 4.3.

tilläggsköpeskillingen delas upp på fyra så kallade á conto betalningar vilka skulle räknas fram på ett liknande sätt som den slutliga tilläggsköpeskillingen och utgick årligen för vart och ett av de fyra åren. För det fallet att á conto utbetalningarna skulle komma att överstiga den slutliga avräkningen skulle säljarna återbetala mellanskillnaden till köparen. RNR menade mot denna bakgrund att det slutliga beloppet inte kunde fastställas förrän vid år fyra och skulle beskattas först då.

RegR yttrade att

”en förutsättning för att beskattningen av delbetalningarna skall få skjutas upp till dess slutavräkning sker bör vara att risken för återbetalning framstår som mera påtaglig. Handlingarna ger inte anledning antaga att detta är fallet i förevarande mål. De som á conto-betalningar betecknade beloppen skall därför beskattas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst för de år de blir tillgängliga för lyftning”.

Även i detta fall tycks domstolen lägga stor vikt vid själva utbetalandet. I uttalandet tycks dock antydvas att beskattningstidpunkten kan bestämmas till en annan tidpunkt för det fall att osäkerheten om det tillkommande beloppet är tillräckligt stor. Exakt hur denna bedömning ska göras förklarar inte domstolen närmare. I nästa avsnitt behandlas därför med vilken säkerhet en framtida betalning måste kunna bestämmas för att beskattning ska ske.

4.1.1 Grad av ovisshet

Det går att tänka sig ett antal olika utformningar av ett avtal om tilläggsköpeskillning vilka i hög grad påverkar sannolikheten för att betalning faktiskt kommer att ske, alternativt inte ske.

RÅ 1977 ref. 39 behandlar en situation där sannolikheten för framtida betalningar måste anses vara stor. Omständigheterna var att en person förvärvat ett skuldebrev till underpris. Taxeringsintendenten yrkade att den totala vinsten, det vill säga vinsten beräknad på samtliga framtida amorteringar, skulle beskattas redan vid år 1. RegR slog dock fast att ingen vinst kunde beskattas förrän de faktiska amorteringarna översteg anskaffningspriset. Omständigheterna är förvisso annorlunda från vad som undersöks i detta arbete men den principiella diskussionen är den samma och rättsfallet tas ofta upp i det här aktuella sammanhanget i litteraturen.²⁰ Rättsfallet antyder att inte ens vid dessa relativt säkra framtida betalningar kan beskattningen ske vid avtalets ingående.

Diskussionen kring beskattningstidpunkten är inte unik för det tillkommande beloppet i ett avtal om tilläggsköpeskillning. Bestämmande för beskattningen av den fasta (första) delen av en köpeskillning är enligt IL 44 kap. 26 § avyttringen. Det kan under vissa förutsättningar vara omtvistat när

²⁰ Se t.ex. Melz sid. 268.

denna tidpunkt infaller men normalt anses det vara dagen för bindande försäljningsavtal.²¹ Denna realisationsprincip bygger alltså inte på att den fasta köpeskillingen faktiskt betalats ut.²² Detta är tvärt emot vad som gällde innan IL:s införande då första kronans princip gällde vilken innebar att en kapitalvinst beskattades först då någon del av köpeskillingen betalades ut. I förarbetena motiverades förändringen bland annat med att en beskattning redan vid avyttringen dels skulle förenkla kontrollen av att skatten faktiskt blev erlagd samt att departementschefen menade att skattebetalningsförmågan bör vara god redan vid avyttringen antingen genom att säljaren bör kunna försäkra sig om att erhålla köpeskillingen tillräckligt snabbt för att kunna erlagga skatten alternativt att den försålda tillgången tidigare belånats.²³ Just betalningsförmågan är intressant även vid tilläggsköpeskillingar. Då det tillkommande beloppet ska betalas först efter en viss tid råder alltid en viss osäkerhet om ifall köparen kommer att ha tillräckliga medel för att genomföra denna betalning vid denna framtida tidpunkt. Melz menar att denna osäkerhet inte i sig kan leda till en uppskjuten beskattning.²⁴ Som argument för detta framför Melz att en tidigare köpeskillning erhållits (med vilket författaren förstår som att Melz menar att betalningsförmågan därför måste anses vara god). Melz tycks alltså fokusera på skattebetalningsförmågan hos säljaren som argument för att betalningsförmågan hos köparen ska vara irrelevant. För det fall att tilläggsköpeskillingens storlek kan beräknas men osäkerhet råder kring ifall köparen kommer kunna betala ska beskattning alltså enligt Melz ske redan vid den fastställda beräkningen.

I fråga om den tidigare lagstiftningen där alltså hela köpeskillingen skulle beskattas vid det taxeringsår då någon del av den samma blev tillgänglig för lyftning utgör alltså de rättsfall som tas upp i detta kapitel undantag från denna princip. I förarbetena har denna praxis sammanfattats som att det tillkommande beloppet beskattas det taxeringsår då beloppet blir tillgängligt för lyftning.²⁵ Enligt denna sammanfattning är det alltså inte redan då beloppet kan beräknas som beskattning kan ske utan först då beloppet faktiskt finns tillgängligt för utbetalning. Den lagstiftning som idag är sagd bygga på tidigare praxis tycks alltså innefatta en ändring i beskattningens punkt då beskattning nu sker vid beräkningstidpunkten istället för tidpunkten för lyftning. Denna skillnad i formulering har även uppmärksammats i litteraturen.²⁶ Även i förarbetena uppmärksammades att den införda regeln inte helt överensstämmer med den tidigare regeln. Vilka skatterättsliga konsekvenser detta var meningen att fåtydliggjordes dock inte.²⁷

²¹ Se Prop. 1989/90:110, sid. 398, RÅ 1950 ref. 5 (I) samt Bergström sid. 196 ff. Den diskussion om avyttringstidpunkten som ibland förs i doktrin är ofta knuten till transaktioner utan köpekontrakt vilket är av mindre intresse i detta arbete. Se t.ex. Rydin.

²² Tiveus, sid. 38.

²³ Prop. 1989/90:110, sid. 397.

²⁴ Melz, sid. 272.

²⁵ Se Prop. 1989/90:110, sid. 397.

²⁶ Se t.ex. Edvardsson sid. 153, fotnot 41.

²⁷ Se Prop. 1989/90:110, sid. 172 f.

Skatteverket har tolkat bestämmelsen som att ”Beskattning ska ske det år det är klart att tilläggsköpeskilling ska betalas samt *hur stor* den blir. Det är alltså inte någon förutsättning att den erhållits. Om den är beroende av exempelvis resultatet efter bokslutsdispositioner i ett bolag under ett visst år, torde beloppet få anses bli känt i samband med bokslutet i bolaget för beskattningsåret. Om köpeskillingen är beroende av resultatet före bokslutsdispositioner kan situationen bli annorlunda”.²⁸

4.1.2 Tilläggsköpeskilling i form av återkrav

En annan form av betalningsupplägg som i internationell litteratur ofta behandlas i samband med tilläggsköpeskillingar såsom de förklarats ovan är så kallade escrows.²⁹ Detta upplägg går ut på att hela köpeskillingen betalas ut vid förvärvet men att en del av denna pantsätts för att täcka ett skadestånd vilket är knutet till villkor likt de som gått igenom ovan, såsom fortsatt anställning eller företagets fortsatta vinst. Det engelska begreppet tycks ha blivit det vedertagna begreppet även i Sverige.³⁰ På samma sätt som vid ett upplägg där ett tillkommande belopp ska betalas ut efter en viss tid är alltså även vid dessa upplägg storleken på den totala ersättningen beroende av en framtida händelse. Det bör därför kunna hävdas att den del av köpeskillingen som är satt i pant inte ska tas upp till beskattning förrän vid den tidpunkt då storleken på den pantsatta delen som kommer att tillfalla säljaren kan beräknas enligt IL 44 kap. 28§.

Detta upplägg tillämpades i RÅ 2002 ref. 78. Då detta rättsfall är intressant ur flera aspekter kommer omständigheterna i fallet presenteras något mer detaljerat.

I målet hade X förvärvat samtliga aktier i bolag A. Aktieägare Y ägde 9 % av aktierna i A. Det fanns två kategorier av ägare i A vilka hade olika former av förvärvsavtal gällande deras aktier. Skillnaden var att vissa aktieägare förband sig att kvarstanna i sin anställning hos A alternativt i X eller i annat bolag tillhörande X:s koncern under en 30-månadersperiod. Y tillhörde denna kategori (nedan kallad kategori F). X finansierade förvärvet genom nyemitterade aktier i X. Antal aktier per aktie i A var samma för kategori F som för övriga aktieägare. Dock var ägarna i kategori F:s åtagande om fortsatt anställning sanktionerat genom att de endast fick fri förfoganderätt över 30 % av de erhållna aktierna i X. Övriga aktier sattes i pant hos ett till X närstående bolag. Dessa kunde säljas av X för att täcka ett eventuellt skadestånd för det fall att Y inte kvarstannade i anställning under den bestämda tiden.

Frågan som nu var aktuell i förhandsavgörandet var hur ett eventuellt avtalsbrott och således försäljning av de pantsatta aktierna skulle behandlas skattemässigt. SRN menade att två lösningar var tänkbara. Det ena var att

²⁸Skatteverkets handledning 2010, sid. 558.

²⁹Se t.ex. Koenig & Boise, sid. 3.

³⁰Se t.ex. Svernlöv, sid. 2.

köpeskillingen och det senare eventuella skadeståndet bedömdes som två separata händelser och en ”vanlig” realisationsvinstprövning fick ske då de pantsatta aktierna såldes för att täcka skadeståndet. Det vill säga att en realisationsvinst eller förlust uppstod genom att det dåvarande försäljningspriset jämförs med den vid avyttringen framräknade anskaffningsutgiften. Den andra varianten var att det eventuella skadeståndet skulle ses som en ”partiell återgång” av den mottagna köpeskillingen. I så fall anses skadeståndet som att säljaren går miste om en (redan beskattad) tilläggsköpeskillning (i detta fall var beskattningen skjuten på framtiden genom reglerna om andelsbyten vilka i dag återfinns i 48a kap. samt 49 kap. IL). Det vill säga att den reavinst som beräknats vid avyttringen minskas med de aktier som avyttras på grund av den avslutade anställningen (notera att det alltså är det värde som aktierna hade vid förvärvet som ska dras från den framräknade reavinsten och inte det värde de har vid själva skadeståndsdagen).³¹ SRN kom fram till att det senare alternativet skulle tillämpas då kopplingen mellan skadeståndet och andelsbytet var så pass starkt. Att X faktiskt stod som ägare för den tid då aktierna i A var pantsatta föranledde ingen annan bedömning. RegR fastställde SRN:s förhandsbesked. I detta fall var alltså beskattningen skjuten på framtiden och en sådan avräkning bör därmed vara enkel att göra i praktiken. Hur saken skulle lösas för det fall att skatt faktiskt betalats på andelarna berörs inte i rättsfallet.

Ett liknande fall var uppe till bedömning i ett förhandsavgörande från 2007.³² Omständigheterna var i stort de samma som i målet ovan. Frågan i förhandsavgörandet var dock inte hur ett eventuellt skadestånd skulle påverka beskattningen utan när aktierna skulle anses avyttrade och således tas upp till beskattning överhuvudtaget. SRN kom fram till att reavinstberäkningen skulle göras då aktierna i det köpande bolaget mottogs av säljaren, även fast dessa var behäftade med förfoganderättsinskränkningar. Att en koppling till reglerna om tilläggsköpeskillningar kunde göras diskuterades överhuvudtaget inte i fallet. Enligt skatteverket ska en sådan pantsättning inte heller behandlas som en tilläggsköpeskillning utan ska tas upp till beskattning redan vid avyttringen.³³ Skatteverket skriver inte i vilken mån denna slutsats kan tänkas ändras beroende på utformningen av förvärvsavtalet.

Ett liknande upp lägg men med kontant vederlag istället för aktier kan tänkas genom att hela köpeskillingen uppbärs av säljaren direkt men att en del av köpeskillingen kan komma att krävas tillbaka. Till viss del kan detta sägas vara fallet i ovan behandlade RÅ 1988 ref. 56 där de utbetalda beloppen kunde komma att återkrävas ifall de översteg den slutliga avräkningen år 4. Appliceras resonemanget från RÅ 2002 ref. 78 på en sådan situation bör detta få konsekvensen att hela köpeskillingen tas upp till beskattning direkt. En sådan slutsats tycks även få stöd i förarbeten där det

³¹ Se RÅ 2002 ref 78, sid. 3.

³² Skatterättsnämndens förhandsbesked den 1 februari 2007.

³³ Se skatteverkets information kring incitamentsprogram.

sägs att då betalning erhålls från köparen utgör detta en presumtion för att köpeskillingen åtminstone upp till detta belopp är möjligt att bestämma.³⁴

4.2 Tidpunkt för förlustavdrag

Det är inte bara en eventuell vinst som kan bli svår att fastställa vid användandet av tilläggsköpeskillingar. Samma problematik gäller för fastställandet av en eventuell förlust. Lagstiftningen har också en liknande utformning då förluster enligt IL 44 kap. 26 § 2st. ska dras av först det år då förlusten är definitiv. Frågan hur detta lagrum ska tolkas togs upp i förarbetena till den nuvarande lagstiftningen, Regeringen sa dock att man fick återkomma i frågan.³⁵ Ingen lagstiftning på området har hittills utfärdats och 2007 gjorde skatteverket ett ställningstagande i frågan.³⁶

Skatteverket gör bedömningen att för det fall att en försäljning leder till en kapitalförlust men denna på grund av ett tillkommande belopp inte med säkerhet kan fastställas till sin storlek medges avdrag för avyttringsåret med en summa motsvarande den köpeskillning som skulle bli aktuell då fullt tillägg betalas ut. Det vill säga att om en andel anskaffats för 20 mkr och säljs för 10 mkr med ett möjligt tillägg om 5 mkr medges avdrag med 5 mkr för avyttringsåret (20 mkr – 10 mkr – 5 mkr). Skulle förlusten bli större på grund av att tilläggsköpeskillingen inte faller ut eller endast en del av denna faller ut medges avdrag för denna ytterligare förlust det år då tilläggsköpeskillingen erläggs eller skulle ha erlagts.

Notera att detta endast gäller då en kapitalförlust med säkerhet kan fastställas redan vid avyttringsåret. Om vi ändrar vårt exempel till att tilläggsköpeskillingen maximalt skulle uppgå till 15 mkr kan ingen förlust med säkerhet räknas ut då förlusten skulle omvandlas till en vinst vid full betalning av tilläggsköpeskillingen. Avdrag får i så fall göras först då storleken på tilläggsköpeskillingen med säkerhet kan fastställas.

Det kan diskuteras ifall detta yttrande står helt i överensstämmelse med lagtexten. Enligt förarbetena innebär IL 44 kap 26 § 2st. att en förlust ska anses vara definitiv för det fall att ”egendomen frångått den skatteskyldige på ett sådant sätt att det inte finns någon beaktansvärd möjlighet till ytterligare betalning eller att egendomen åter skall få ett värde för honom”.³⁷ Det skulle då kunna argumenteras för att vissa avtalsklausuler i ett avtal om tilläggsköpeskillingar är så uppenbart ouppnåeliga att avdrag för förlust bör medges redan vid en tidigare tidpunkt. En sådan utgång skulle även kunna finna stöd i RÅ 1998 ref. 25. I rättsfallet var frågan när en förlust skulle anses definitiv i fråga om ett likviderat dotterbolag. I förarbetena uttalades att en kapitalförlust vid likvidation inte kan fastställas innan bolaget har upplösts genom likvidation.³⁸ RegR konstaterade att samma krav inte

³⁴ Prop. 1989/90:110, sid. 712 f.

³⁵ Prop. 1999/2000:2 s. 539.

³⁶ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 175287-07/111.

³⁷ Prop. 1989/90 s. 393.

³⁸ Prop. 1993/94:234 s. 134.

ställdes i fråga om konkurser där möjlighet till avdrag fanns redan vid konkursutbrottet. Förarbetsuttalandet skulle därför inte tolkas som att dörren för avdrag vid inträdandet av likvidation var stängd utan att det mer sällan bör vara fallet att en förlust kan anses definitiv i fråga om likvidationer. Något sådant undantagslöst krav fanns därför enligt RegR inte. RegR konstaterade därpå att det likviderade bolagets enda tillgång var en fordran på ett bolag inom samma koncern varför förlusten skulle anses definitiv redan det år då dotterbolaget träder i likvidation.

4.3 Beräkningsregler

Kapitlet har hitintills behandlat beskattningstidpunkten för en tilläggsköpeskillning. Då syftet med detta arbete är att redogöra för beskattningen i stort av en kapitalbeskattad tilläggsköpeskillning kommer kort i detta avsnitt ytterligare ett frågetecken kring kapitalbeskattningen att behandlas. Enligt IL 44 kap 28 § ska kapitalvinstberäkningen för tilläggsköpeskillningen göras med utgångspunkt i de förhållanden och de beräkningsregler som gällde vid avyttringen.³⁹

I praxis är den fråga som oftast kommit att ställas varit vad som avses med en beräkningsregel och hur denna avgränsas mot en skattesatsregel. Med en skattesatsregel menas en skatterättslig bestämmelse vilken anger storleken på den skatt som ska tas ut medan en beräkningsregel anger hur skatteunderlaget ska räknas fram. I ett kammarrättsavgörande från 2003 uppkom frågan ifall den regel i SIL som sa att vid 1995 års taxering skulle endast 50 % av kapitalvinsten på svenska aktier tas upp till beskattning var att se som en beräkningsregel eller som en skattesatsregel.⁴⁰ Kammarrätten i Stockholm menade att en regel likt denna normalt var att anse som en beräkningsregel men då förarbetena antydde att regeln antagits för att i praktiken lindra effekterna av andra skattehöjningar på kapitalbeskattningens område skulle regeln behandlas som en skattesatsregel. Endast 50 % av kapitalvinsten skulle därför tas upp till beskattning avseende tilläggsköpeskillningen.⁴¹

I ett Kammarättsavgörandet från 2003 blev dock utgången en annan. Vid bedömning huruvida en kvoteringsregel vilken sa att endast 5/6 av reavinsten skulle tas upp var att bedöma som en beräkningsregel eller en skattesatsregel menade RegR att förarbetsuttalanden visserligen kunde tolkas som att kvoteringsens syfte var att minska skattesatsen men då detta inte kommit till uttryck i lagtexten får regeln anses utgöra en beräkningsregel.⁴²

³⁹ Se även bl.a. Tivéus, sid. 41.

⁴⁰ SIL 3§ 1 mom.

⁴¹ RK 5117/03.

⁴² RK 415/03.

Det bör noteras att domstolens domar i båda fallen gynnat den skatteskyldige då dessa i båda fallen fått applicera den mest gynnsamma regeln på tilläggsköpeskillingarna. Domarna blir dock svårtolkade i syftet att fastställa vilka regler som faktiskt kommer att tillämpas på en framtida tilläggsköpeskilling. För ett exempel på en nu gällande regel har Skatteverket i ett ställningstagande rörande kvoteringsregeln i IL 57 kap. 21 § kommit fram till att denna ska ses som en beräkningsregel.⁴³ Resonemanget är delvis detsamma som det som domstolen fört i fallet ovan. Förarbetena uttalar visserligen att skattesatsen på kvalificerade andelar sänks för att kompensera den skattehöjning som upplösandet av de så kallade lättnadsreglerna innebär (dessa innebär att en del av inkomsten på onoterade andelar var skattefri för mottagaren).⁴⁴ Lagtekniskt har detta dock skett genom att 2/3 delar av den beskattningsbara vinsten undantas beskattning. Enligt Skatteverket innebär detta att regeln ska ses som en beräkningsregel. En slutsats Skatteverket menar förstärks av att både den nya regeln och den ersatta annars skulle kunna bli tillämpliga på samma avyttring.

Liknande frågetecken kan ställas kring IL 42 kap. 15a § vilken säger att kapitalvinster på bland annat onoterade innehav endast ska tas upp till 5/6. Även denna regel bygger på att den ökade skattebördan till följd av de slopade lättnadsreglerna skulle kompenseras.⁴⁵

För en aktuell diskussion i frågan kan noteras regeringens förslag om att innefatta handelsbolag i definitionen av näringsbetingade andelar i IL 24 kap. 13 §, vilket alltså skulle innebära att utdelningar och kapitalvinster på sådana andelar i näringsverksamhet skulle vara skattefria.⁴⁶ Lagrådet anser att en sådan regel motsvarar en beräkningsregel och inte en skattesatsregel.⁴⁷

4.4 Diskussion

Frågan när en tilläggsköpeskilling ska tas upp till beskattning kan vid en första anblick te sig relativt noggrant reglerad i lagtexten. Av genomgången ovan bör dock framgå att detta inte alltid är fallet i praktiken. Utformningen av en tilläggsköpeskilling kan göras på oändligt många sätt. Med den relativt vaga formulering som IL 44 kap. 28 § givits kan tänkbara frågetecken uppstå vid flera sådana utformningar.

RÅ 1988 ref. 56 är ett av de fall där det är påtagligt hur den skatterättsliga utgången påverkas av avtalets utformande. Enligt avtalet var den slutliga tilläggsköpeskillingen beroende av en händelse fyra år fram i tiden. Då den summa som då ska betalas delas upp i mindre utbetalningar och dessa är

⁴³ Skatteverkets ställningstagande dnr. 131 207727-06/111.

⁴⁴ Se Prop. 2005/06:40.

⁴⁵ Se Prop. 2005/06:40, sid. 66 ff.

⁴⁶ Se Prop. 2009/10:36.

⁴⁷ Se Utdrag ur protokoll vid Lagrådets sammanträde 2009-09-30 samt Persson, sid. 978.

framräknade enligt en modell som får anses ligga tillräckligt nära den modell som ska användas för den slutliga avstämningen ska enligt RegR alltså dessa tidigare utbetalningar beskattas direkt. Enligt författaren ska det dock noteras att det inte torde vara det faktum att en del av det tillkommande beloppet faktiskt betalats ut som gör att beloppet ska beskattas vid den tidigare tidpunkten. Det bör istället vara det faktum att delbetalningarna beräknats på ett i princip samma sätt som den slutliga avräkningen och att tilläggsköpeskillingen därför kan beräknas. För det fall att de tidigare beloppen har en annan beräkningsmodell jämfört med den slutliga avräkningen så bör domstolens formulering ge utrymme att i ett sådant fall skjuta upp beskattningen till det beskattningsår då den totala tilläggsköpeskillingen är känd till sin helhet. Detta förutsatt att den beräkningsmodell som används kan antas ge det resultatet att slutavräkningen avviker från de tidigare summorna vilket i så fall skulle leda till att en återbetalning skulle bli aktuell. För det fallet att detta skulle kunna bli resultatet blir den naturliga följdfrågan ifall beskattningen av samtliga utbetalningar kan skjutas upp genom att knyta ett antal á conto utbetalningar till en framtida avräkning. Vilket i så fall skulle kunna sättas i system för att skjuta upp beskattningen. Författaren anser alltså att svaret på denna fråga bör vara ja.

En annan fråga som bör lyftas är hur utfallet skulle ändras för det fall att endast en utbetalning ska utgå i slutet av en tidsperiod men storleken på denna utbetalning är beroende av resultaten från vart och ett av de år som ingår i perioden, till exempel då tilläggs klausulen utformas som att tilläggsköpeskillingen ska uppgå till 10 % av EBITDA (resultat före räntor, skatter, amorteringar och avskrivningar) för vart och ett av de kommande fyra åren men högst 10 miljoner kronor. Lydelsen av IL 44 kap. 28 § kan i ett sådant fall tolkas som att beskattning ska ske vartefter de olika beloppen blir kända. Det belopp som räknats fram år 1 men vilket alltså ska betalas ut först i och med betalningen av den totala tilläggsköpeskillingen bör i ett sådant fall kunna beskattas redan vid den tidigare tidpunkten även om den inte betalas ut vid denna tidpunkt. En sådan slutsats får även stöd av både uttalanden i förarbeten och doktrin där det sagts att betalningsförmågan inte bör påverka beskattningstidpunkten. Även RÅ 1988 ref. 56 talar för en sådan slutsats där delbeloppen alltså beskattades direkt de blev utbetalda trots att en viss risk fanns för framtida återbetalning.

Resultatet bör dock bli ett annat när tilläggsköpeskillingen uteslutande är beroende av ett framtida resultat. Även om vissa uttalanden i praxis antyder att det då får göras en bedömning från fall till fall när en beräkning av det tillkommande beloppet kan ske får det enligt författaren anses troligare att lagstiftaren menat att tidigare praxis så som den kommit att tolkas fortsatt gäller i dessa fall, dock med den ändringen att beskattning ska ske då det tillkommande beloppet med säkerhet kan beräknas. Enligt författaren bör denna tidpunkt infinna sig relativt sent och då det finns ett fastställt beräkningsunderlag. Då prestationsmålet är knutet till resultat efter bokslutsdispositioner bör skatteverkets inställning gälla och beskattning sker först vid bokslutet. Vid andra typer av prestationsmål vilka inte är beroende

av bokslutet bör beskattningstidpunkten infinna sig relativt sent och nära tiden för då beloppet kan lyftas av säljaren. Som påpekats ovan är det dock inte ett krav att köpeskillingen faktiskt betalats ut.

Vid användandet av så kallade minimivåer, det vill säga då tilläggsköpeskillingen kopplas till en framtida händelse men lägst utgår med visst belopp, bör dock lagtexten leda till en tidigarelagd beskattning än vad som varit fallet tidigare. Dessa bör enligt författaren i princip behandlas på samma sätt som en fastlagd köpeskillning. De ska således beskattas redan vid avyttringen enligt IL 44 kap. 26 § då de inte är beroende av en framtida händelse. Att denna beskattning kan komma att ske relativt långt innan det faktiska utbetalandet tycks inte vara ett hinder för beskattning. Den osäkerhet som kan råda i fråga om betalningsförmågan hos förvärvaren bör enligt Melz inte leda till någon annan slutsats. Författaren delar denna uppfattning då stöd för motsatsen inte finns i förarbetena och beskattningstidpunkten inte satts till utbetalandet.

Escrows

Frågan ifall ett upplägg med så kallade escrows kan omfattas av IL 44 kap. 28 § behandlas överhuvudtaget inte i förarbetena. Även om RÅ 2002 ref. 78 nämner reglerna om tilläggsköpeskillingar i sammanhanget får detta rättsfall tillsammans med förhandsbeskedet från 2007 samt Skatteverkets ställningstagande anses ge starkt stöd för att vid ett sådant upplägg ska den totala köpeskillingen tas upp direkt. De exakta överväganden som ligger bakom detta ställningstagande är inte helt klara. Domstolens resonem i RÅ 1988 ref. 56 tycks även ge en öppning för uppskjuten beskattning för det fall att risken för återbetalning ter sig mer påtaglig. Som diskuterats ovan är syftet med detta uttalande ovisst men i vart fall tycks inte domstolen stänga dörren för att framtida återbetalningar kan resultera i en uppskjuten beskattning.

Enligt författaren kan det varit intressant för utgången att säljaren i båda fallen ovan hade rätt till utdelning och andra ägar rättigheter. Det kan i ett sådant fall te sig naturligt att beskatta hela beloppet direkt. Som vi ska se nedan är omfattningen av förfoganderättsinskränkningarna omdiskuterade i fråga om beskattningstidpunkten för värdepapper förvärvade på förmånliga villkor. Författaren menar att samma diskussion bör vara av intresse även för escrows. För det fall att de pantsatta aktierna är förenade med så pass omfattande förfoganderättsinskränningar att säljaren inte åtnjuter några rättigheter bör det finnas möjlighet att då skjuta upp beskattningen till utbetalandet. Samma slutsats bör gälla för kontanta köpeskillingar som sätts i pant.

Förlustavdrag

Vad gäller avdrag för förluster skulle RegR:s resonemang i RÅ 1998 ref. 25 kunna ses som att domstolen måste göra en bedömning från fall till fall i fråga om förlusten ska anses vara definitiv eller ej. Oavsett om denna tolkning av RegR:s ord är riktig eller ej bör en sådan bedömning vara mycket svår i fråga om tilläggsköpeskillingar. Som vi sett ovan är en tungt

vägande anledning till att använda en tilläggsköpeskillning att överbygga parternas olika värderingar av bolaget. Tröskeln för tilläggsköpeskillningen måste därför anta sättas på en sådan nivå att åtminstone säljaren anser att det finns en rimlig chans att den faller ut. Det är därför otroligt att domstolen skulle kunna komma fram till slutsatsen att tilläggsköpeskillningen inte kommer att falla ut redan vid avtalets ingående. Den tolkning som Skatteverket gjort i sitt ställningstagande bör enligt författaren därför vara den mest rimliga.

Beräkningsregler

Av diskussionen ovan får dras slutsatsen att relativt höga krav ställs för att en regel ska kunna räknas som en skattesatsregel. Det framstår som att skattesatsen i stort måste vara uttryckt i lagtexten. Även om det finns rättsfall som pekar i annan riktning anser författaren att senare praxis, understödd av Skatteverket samt lagrådets uttalande, får anses utgöra starkt stöd för att syftet bakom lagstiftningen inte kan ändra på denna slutsats.

5 Beskattningen av näringsstillgångar

Hittills har redogörelsen för beskattningstidpunkten behandlat kapitalbeskattade tillgångar. Detta kapitel kommer istället behandla tillgångar som ska beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Som sagts ovan saknas det speciella skatteregler för många av dessa tillgångar och dessa tillhör istället det så kallade kopplade området. Dessa tillgångar är exempelvis sålda varor, lagerfastigheter och tjänster. Vid en grov uppdelning kan näringsstillgångar delas upp i omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar beroende på om tillgångens primära syfte är att omsättas eller ej. Detta avsnitt kommer huvudsakligen att behandla omsättningstillgångar. Som kommer att framgå gäller slutsatserna kring omsättningstillgångar även i stor utsträckning avseende övriga näringsstillgångar.

Ett exempel på när en tilläggsköpeskillning har använts vid försäljning av en näringsstillgång är NJA 2002 s. 17 där företag X hade utvecklat ett butiksdatasystem för användande i kassaapparater. Utöver den fasta ersättningen skulle en tilläggsköpeskillning om 500 000 kronor utgå inom två år efter leveransen av systemet. Enligt IL 14 kap. 2§ ska inkomster hänförliga till näringsstillgångar tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed. Detta kapitel syftar därför till att överblicka hur tilläggsköpeskillningar hanteras i redovisningen.

5.1 Kopplingen mellan redovisning och beskattning

Det kan vara bra att här börja med att repetera några företagsekonomiska begrepp som kommer att användas fortsättningsvis i texten. Det måste skiljas på inbetalning, inkomst och intäkt. En inbetalning uppstår då betalning för den sålda tillgången erhålls. En inkomst uppstår vid försäljningen och motsvarar en rätt att bli ersatt för denna. En intäkt är en periodiserad inkomst, det vill säga en inkomst som hänförs till en viss period. Det är det sistnämnda som är av intresse i denna uppsats. Vid en tilläggsköpeskillning uppstår inbetalningen vid det tillfälle då tilläggsköpeskillningen betalas ut. För tillgångar tillhörande det kopplade området uppstår dock frågan hur inkomsten ska periodiseras, det vill säga vilket eller vilka år som tilläggsköpeskillningen ska tas upp som intäkt?

5.1.1 God redovisningssed

För att vi ska kunna jämföra bolag sinsemellan samt kunna skaffa oss en bild av olika bolags finansiella ställning är det viktigt att det finns riktlinjer för hur företagen ska redovisa sin verksamhet och därmed deras kostnader och intäkter. Antalet tänkbara affärshändelser för ett enskilt bolag är oändliga och det hade därför varit mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att i lag reglera hur var och en av dessa händelser ska redovisas.⁴⁸ Till grund för redovisningen ligger därför två ramlagar, BFL samt ÅRL. Enligt ÅRL 2 kap. 4 § ska en intäkt tas med i ett visst års resultaträkning endast om den är konstaterad. När den ska anses som konstaterad får avgöras utifrån god redovisningssed.⁴⁹

Lagstiftningen erbjuder ingen uttalad definition av begreppet god redovisningssed. I förarbetena till tidigare gällande BFL uttalas att god redovisningssed är ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga” samt att ”stor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden som i redovisningsfrågor görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet”.⁵⁰ I förarbetena till den nu gällande BFL förklaras att god redovisningssed bör kunna beskrivas som de normer, utöver lag och föreskrifter, som grundas på praxis samt rekommendationer och uttalanden från normgivande organisationer, främst Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Finansinspektionen.⁵¹ Syftet i detta arbete är inte att mer ingående än så definiera begreppet god redovisningssed utan författaren kommer istället se till de regler och uttalanden som enligt definitionen ovan skulle kunna anses utgöra god redovisningssed och vilka har påverkan på redovisningen av tilläggsköpeskillingar.

Vilka redovisningsrekommendationer som gäller skiljer sig mellan noterade och onoterade bolag. Vad gäller intäktsföring är det främst bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2003:3 som ska tillämpas. Detta bygger på den internationella standarden IAS 18. Då den senare tillämpas för noterade bolag och BFNAR 2003:3 i de delar som här är intressanta bygger på IAS 18, kommer denna att användas för den kommande framställningen.⁵² Rekommendationen gäller ett flertal viktiga intäktsstyper, däribland varuförsäljningar och tjänster. I punkt 9 anges att ”intäkter ska redovisas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas”. Punkt 14 förklarar att fem villkor ska vara uppfyllda för att en intäkt ska redovisas. Exempelvis ska inkomsten kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt samt att företaget har överfört de väsentliga riskerna och förmåner till köparen som är förknippade med varornas ägande.

⁴⁸ Thomasson mfl., sid. 103.

⁴⁹ För god redovisningsseds påverkan på BFL se BFL 4 kap. 2§ samt Lodin mfl., sid. 269.

⁵⁰ Prop. 1975:104, sid. 148.

⁵¹ Prop. 1998/99:130, sid. 180. Se även BFL 8 kap. 1§.

⁵² För dessa rekommendationer se FAR:s samlingsvolym 2010 Redovisning.

Redovisningsrådet, vilket tidigare hade huvudansvaret för rekommendationer avseende noterade bolag, har i sin rekommendation 11 brutit ner stadgandena ovan till ett antal exempel på hur redovisningen ska utföras.⁵³ Enligt dessa ska exempelvis inkomsterna från en vara som sålts på avbetalning intäktsföras direkt vid försäljningen. Detta görs genom att de framtida betalningarna diskonteras med den implicita räntan.⁵⁴ I exempel 9 rörande försäljning av fastigheter sägs att ”en säljare måste också beakta hur betalning sker samt med vilken grad av sannolikhet köparen bedöms kunna fullfölja betalningen. När exempelvis de erhållna betalningarna, inklusive köparens kontantinsats eller köparens löpande betalningar inte ger tillräckligt underlag för bedömningen av om betalningen kommer att fullföljas, redovisas intäkten i takt med de erhållna betalningarna”.

De hittills behandlade rekommendationerna gäller alltså omsättningstillgångar. I fråga om anläggningstillgångar kan observeras IAS 38 vilken behandlar immateriella tillgångar. Enligt punkt 114 ska IAS 18 tillämpas även på dessa tillgångar i fråga om bestämmandet för tidpunkten för avyttringen.

Det är inte bara dessa expertråd som utgör god redovisningssed. Allmänna principer och domstolspraxis på området måste också undersökas. Vad gäller principer har den så kallade försiktighetsprincipen en stark tradition i svensk redovisningspraxis. Denna innebär att tillgångar ska värderas försiktigt. Vinsterna ska till exempel enligt denna princip inte redovisas förrän de realiserats.⁵⁵ Som vi kommer att se nedan innebär detta en skillnad från flera internationella redovisningsprinciper där den så kallade matchningsprincipen i allt högre grad tillämpas. Enligt denna ska kostnader och intäkter matchas. En kostnad ska till exempel tas upp samtidigt som den intäkt som kostnaden lett till tas upp.⁵⁶

Det finns ingen domstolspraxis angående intäktsredovisning av tilläggsköpeskillingar i det kopplade området och praxis på intäktsredovisning av varuförsäljningar är överhuvudtaget sparsam.⁵⁷ Ett område som dock delar vissa grundläggande drag med tilläggsköpeskillingar är försäkringsersättningar och skadestånd. Precis som en tilläggsköpeskillning är deras storlek beroende av olika händelser och uppfyllande av avtalet.

I RÅ 1986 ref. 153 hade ett stort antal minkar avlidit och frågan var när försäkringsersättningen skulle intäktsföras. RegR menade att först då det fastställts att samtliga försäkringsvillkor var uppfyllda samt att minkarna dött av en sjukdom vilken omfattats av försäkringen skulle intäkten tas upp.

⁵³ Redovisningsrådets auktoritet på området har visserligen kraftigt minskat de senaste åren men då IAS 18 i de delar som här berörs inte ändrats sedan RR 11 bör rekommendationen fortfarande kunna utgöra vägledning, se Norberg & Thorell, sid. 37.

⁵⁴ Med detta menas att nuvärdet av framtida betalningar räknas ut med hjälp av andra kända räntor.

⁵⁵ Thomasson mfl., sid. 112.

⁵⁶ Se Thomasson mfl., sid. 35.

⁵⁷ Norberg & Thorell, sid. 127.

Även om det redan vid tidpunkten för dödsfallen var sannolikt att så var fallet skulle intäkten därför inte tas upp förrän ett veterinärsutlåtande gjorts. Intressant är att RegR här gick emot BFN:s yttrande i målet i vilket nämnden menade att en fordran åtminstone upp till minimiersättningen bör kunna tas upp redan vid det tidigare beskattningsåret. Kraven på sannolikheten att en viss utbetalning ska komma tillstånd måste alltså anses ställts höga.

Det har dock ifrågasatts vilket prejudikatvärde detta rättsfall har idag och eventuellt sänktes kraven för att ta upp en fordran som intäkt något i RÅ 2006 ref. 63.⁵⁸ I målet var frågan när ett tilldömt skadestånd skulle tas upp som intäkt. Både Tingsrätten och Hovrätten hade tilldömt ett bolag skadestånd från socialstyrelsen. Bolaget tog dock inte upp fordran som intäkt förrän 1999 (Hovrättens dom kom 1998) då parterna förlikts och RegR slagit fast Hovrättens dom. BFN som yttrade sig i målet menade att endast fordringar som är säkra eller näst intill säkra ska tas upp som intäkter. Denna tidpunkt fick anses uppkomma då Hovrätten enhälligt slog fast Tingsrättens dom. Tidpunkten kunde enligt nämnden dock variera beroende på omständigheterna. Att det finns en risk att RegR ändrar Hovrättens dom gör enligt nämnden inte att fordran i normalfallet ska tas upp först efter RegR:s dom.

I fråga om köpeskillingar kan nämnas RÅ 2002 ref. 75 där frågan var hur en köpeskillning som skulle utgå som ersättning för arrende av mark skulle beskattas. Även om rättsfallet alltså inte handlade om en tilläggsköpeskillning är rättsfallet principiellt intressant även för denna uppsats frågeställning. Detta då domstolen hade att ta ställning till hur beskattningstidpunkten var kopplad till den tidpunkt då inkomsten skulle tas upp enligt god redovisningssed. Skatteverket menade att engångsersättningen skulle tas upp till beskattning när den åtnjöts. Bokföringsnämnden däremot som yttrade sig i målet menade dock att avgörande för intäktsredovisningen av inkomsten är realisationsprincipen vilken säger att inkomsten ska tas upp då den part som ska ta upp intäkten också i huvudsak utfört sin prestation. Till skillnad från skatteverket menade BFN att upplåtaren av marken utför sin prestation successivt under hela avtalstiden och inte utfört sin prestation till fullo förrän vid avtalets utgång. Intäkten skulle därför tas upp linjärt under hela avtalstiden.

SRN, vilken delvis citerade BFN i sitt förhandsavgörande, gick på BFN:s linje och slog fast att det är god redovisningssed att ta upp intäkten linjärt under avtalstiden. RegR fastslog SRN:s dom.

Detta rättsfall visar vad som ovan sagts att intäktsföring i enlighet med god redovisningssed normalt godtas i beskattningssammanhang. En undersökning av Westermark visar att det är ytterst ovanligt att RegR går emot nämndens utlåtande.⁵⁹ Avslutningsvis ska sägas att RegR i flertal fall

⁵⁸ Norberg & Thorell, sid. 149 f.

⁵⁹ Se Westermark, tabell 11.1.

godtagit en viss redovisningslösning förutsatt att den inte strider mot god redovisningssed. Om det finns flera olika tänkbara sätt att redovisa en inkomst eller utgift vilka alla är godtagbara enligt god redovisningssed kommer den valda att läggas till grund för beskattningen.⁶⁰

5.2 Internationella redovisningsstandarder

IFRS är en internationell redovisningsstandard som blir allt mer vedertagen, framför allt gällande noterade bolags redovisning. Standarden regleras av International Accounting Standards Board och ges, precis som bokföringsnämndens allmänna råd, ut i volymer med allmänna råd och rekommendationer för hur redovisningen ska utformas. I vilken omfattning IFRS ska eller bör tillämpas av svenska bolag är en till viss del omtvistad fråga. Klart är emellertid att svenska noterade bolag måste tillämpa IFRS i fråga om deras koncernredovisningar, detta enligt IAS-förordningen.⁶¹ Koncernredovisningen ligger visserligen inte till grund för bolagsbeskattningen men oavsett detta står det klart att internationella redovisningsstandarder får allt större inflytande på svensk redovisning och det har hävdats att dessa internationella redovisningsstandarder numera är en del av god redovisningssed.⁶² Vid en genomgång av det kopplade området bör därför även en kortare genomgång av internationella redovisningsprinciper göras.

I förarbetena till de lagändringar som möjliggjorde en vidare tillämpning av internationella redovisningsprinciper flaggade regeringen för att användandet av dessa principer skulle kunna tidigarelägga beskattningstidpunkten vid flera tillfällen.⁶³ Anledningen till detta är att IFRS/IAS i stor omfattning innebär att tillgångar ska tas upp till verkligt värde. I fråga om intäkter bygger dock RR 11 och BFNAR 2003:3, som redogjorts för ovan, på sina internationella motsvarigheter och genomgången ovan bör därmed gälla även i fråga om den internationella behandlingen av tilläggsköpeskillingar. Intressant för denna framställning är istället den utveckling som håller på att ske inom internationell redovisningsstandard. IFRS 3 vilken är antagen så sent som 2009 rör rörelseförvärv. Enligt punkt 39 ska enligt denna förvärvaren "*redovisa villkorade köpeskillingens verkliga värde per förvärvstidpunkten som del av den ersättning som överförs i utbyte mot det förvärvade bolaget*". Denna rekommendation rör visserligen kostnadsföringen i det förvärvande bolaget men bekräftar vad som ovan anförts att internationella redovisningsstandarder i högre utsträckning än de svenska kräver en värdering av framtida kassaflöden till verkligt värde.⁶⁴

⁶⁰ Se t.ex. RÅ 1999 ref. 32.

⁶¹ EG-förordningen 1606/2002, samt se prop. 2004/05:24.

⁶² Se t.ex. Prop. 1998/99:130, sid. 138.

⁶³ Prop. 2004/05:24, sid. 96.

⁶⁴ Se även PWC, sid. 10.

5.3 Royalty

Som framgått ovan delar en tilläggsköpeskilling många likheter med andra rättsliga institut. Ett sådant är royalty. Med royalty avses en ersättning som någon får för att någon annan använder en tillgång som tillhör innehavaren. Ersättningen är ofta kopplad till exempelvis framtida vinst, försäljning eller liknande. I detta avsnitt behandlas regleringen av royalty i syfte att se ifall slutsatser kan dras även kring tilläggsköpeskillingar.

Det har hävdats i litteraturen att ett upplägg vid överlåtelse av en näringsgren där säljaren förbehållit sig viss andel i det kommande resultatet torde behandlas som en periodisk betalning som kan jämföras med en royalty. En förutsättning för slutsatsen är dock att storleken på betalningarna på något sätt är knuten till den framtida verksamheten, varför de framtida betalningarna annars torde beskattas på en gång.⁶⁵ Detta uttalande bör förstås som att då de framtida beloppen kan beräknas redan vid avyttringen ska dessa tas upp till beskattning direkt.

I begreppet royalty ligger i princip att vederlaget utgår med varierande belopp. Att det är avtalat om maximi- respektive minimibelopp förtar enligt förarbetena dock inte betalningens karaktär som royalty.⁶⁶ Flertalet utformningar av en tilläggsköpeskilling bör således kunna kvala in som en royalty. Enligt den ovan behandlade rekommendationen nummer 11 från RR gäller enligt punkt 29 och 30 att ersättning i form av royalty ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna förknippade med royaltyn kommer att tillfalla mottagaren och dessa inkomster kan beräknas på ett tillförligt sätt. I bilaga 1 punkten 20 till rekommendationen anges att det i vissa fall beror på en framtida händelse ifall företaget ska erhålla en royalty eller inte. I dessa fall redovisas intäkt endast när det är sannolikt att royaltyn kommer att erhållas, vilket vanligtvis är när händelsen inträffat.

Även om den sista meningen antyder att intäktredovisning av en tilläggsköpeskilling ska tas upp till beskattning relativt nära själva utbetalningen ska det noteras att skatteverket menar att en framtida royalty under vissa förutsättningar ska tas upp ett tidigare beskattningsår. I en notis kring intäktredovisning av royalty menar Skatteverket att storleken på royaltybeloppet i dessa fall får beräknas utifrån historiska data och sannolikhet. Royaltyn ska då tas upp det år som tillgångarna royaltyn belöper på avyttrats. Det ska dock noteras att det i detta fall var frågan om ett bokförlag där royaltyn var beroende av antal sålda böcker hos utländska utgivare.⁶⁷ Skatteverket tycks då mena att det bör finnas möjligheter att

⁶⁵ Se Lodin mfl., sid. 446.

⁶⁶ Prop. 1981/82:10, sid. 59 ff.

⁶⁷ Se Skatteverkets notissamling 1997:17.

samla in information om den royaltygrundande försäljningen även om royaltyn inte faktiskt betalats ut. I anslutning till detta menar Lodin mfl. att royalty bör vara ett typexempel på där en framtida betalning inte kan bestämmas redan vid upplåtelseavtalet utan först allt eftersom upplåtelsen fortgår.⁶⁸

5.4 Diskussion

Detta avsnitt har försökt ge en bild över vad som egentligen menas med god redovisningssed och hur denna behandlar tilläggsköpeskillingar. Som framgår ovan finns inget entydigt svar. Författaren menar dock att den slutsats som får dras av ovan anförda är att god redovisningssed behandlar tilläggsköpeskillingar på i stort sett samma sätt som reglerna i 44 kap. IL. Klart bör vara att en tilläggsköpeskillning inte ska intäktsföras redan vid avyttrandet förutsatt att den inte med säkerhet kan beräknas redan vid detta tillfälle. Precis som vid kapitaltillgångar är det inte heller kontantprincipen som är den härskande. För att ta upp en tilläggsköpeskillning som intäkt krävs med andra ord inte att den faktiskt blivit utbetald.

Köpeskillingen ska tas upp då den kan beräknas, vilket också är ett begrepp som vid upprepade tillfällen förekommer i principerna ovan. Precis som vid kapitaltillgångar bör denna tidpunkt normalt infinna sig relativt nära den faktiska utbetalningen. Detta får stöd av RÅ 1986 ref. 153 där kravet på sannolikheten för att utbetalning faktiskt skulle ske måste anses ställts höga för att inkomsten skulle intäktsföras.

Vad som möjligen pekar i en annan riktning är utvecklingen inom internationell redovisningspraxis. Det är dock oklart i vilken utsträckning dessa påverkar svensk beskattning och enligt författaren finns det idag ingenting som tyder på att beskattningstidpunkten bör tidigareläggas enligt dessa principer.

Det bör även finnas en utsträckt möjlighet att ta upp intäkten över tiden. Om utgången i RÅ 2002 ref. 75 skulle appliceras på tilläggsköpeskillingar bör det finnas utrymme att tolka god redovisningssed som att tilläggsköpeskillingen varken ska tas upp då betalning av köpeskillingen sker eller vid avtalets ingående. Förutsatt att säljaren även under tiden för avtalet för tilläggsköpeskillingen har förpliktelser under denna bör intäkten istället tas upp linjärt under avtalstiden. Detta bör ofta kunna vara fallet vid mer komplexa överlåtelser där säljaren exempelvis förpliktar sig att underhålla den sålda egendomen. Detta måste enligt författaren dock förutsätta att tilläggsköpeskillingen kan beräknas. Det vill säga om tilläggsköpeskillingen kan beräknas redan vid år 1 skulle den ändå kunna intäktsföras linjärt fram till utbetalning under ovan angivna förutsättningar. Sammantaget bör beskattningstidpunkten för näringstillgångar i stort överensstämma med tidpunkten för beskattning av kapitaltillgångar.

⁶⁸ Lodin mfl., sid. 271.

Intressant är dock att RR 11 tycks öppna för en uppskjuten intäktsredovisning för det fall att frågetecken finns kring betalningsförmågan hos köparen. Detta skiljer sig alltså från det rättsläge som tycks gälla i fråga om kapitalbeskattade tillgångar och skulle kunna leda till en senarelagd beskattning.

Det ska slutligen understrykas att kapitalvinstberäkningsreglerna även i inkomstslaget näringsverksamhet gäller för bestämmandet av beskattningstidpunkten avseende flera av de tillgångar för vilka tilläggsköpeskillingar kan vara lämpliga i ett företag. Detta gäller exempelvis fastigheter samt flera typer av värdepapper. För dessa tillgångar gäller således diskussionen i kapitel 4.

6 Tjänst eller kapital

För det fallet att säljaren är anställd i det sålda bolaget finns möjligheten att villkora en tilläggsköpeskillning mot att ägaren kvarstannar i sin anställning under en viss tid. Vid ett sådant förbehåll uppkommer dock en risk att det tillkommande beloppet kommer att anses utgöra ersättning för utfört arbete snarare än för de avyttrade aktierna. Detta kapitel avser undersöka hur denna gränsdragning kommit att göras. Den inledande framställningen kommer att behandla de allmänna problemen som uppstår vid denna gränsdragning. Då tilläggsköpeskillingen utgörs av aktier i det förvärvande bolaget uppstår slående likheter med ett aktiebaserat incitamentsprogram varför relationen mellan tilläggsköpeskillingar och incitamentsprogram kommer att behandlas i ett avsnitt för sig.

6.1 Inkomstslaget tjänst

Frågan hur en viss inkomst ska beskattas är knappast specifik för området tilläggsköpeskillingar. Diskussionen gäller dock oftast avgränsningen mellan tjänst och näringsverksamhet. I allmän skatterättslig litteratur uppmärksammas sällan problemet med gränsen mellan tjänst och kapital.⁶⁹ Diskussionen i detta avsnitt får därför grundas på de få rättsfall som finns att tillgå.

Inkomstslaget tjänsts avgränsning är enligt IL 10 kap. 1 § negativt bestämd, inkomst på grund av tjänst ska beskattas i inkomstslaget tjänst förutsatt att den inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Det blir därmed av större intresse att undersöka avgränsningen av inkomstslaget kapital. Nedan redogörs för domstolspraxis på området.

I ovan behandlade RÅ 1988 ref. 56 avsåg de tre aktieägarna i företag X att sälja sina respektive andelar i bolaget.⁷⁰ Köpeskillingen utgjordes dels av en fast del samt dels av en rörlig del vilken skulle betalas ut genom á conto-betalningar under fyra från förvärvsdatumet påföljande räkenskapsår. En förutsättning för att tilläggsköpeskillingen skulle betalas ut var att de tidigare ägarna kvarstannade i anställning i X under åtminstone 3 år. RNR menade att då marknadsmässig lön skulle betalas de tre ägarna fanns ingen grund att beskatta vederlaget på annat sätt än som kapitalvinst.

Även RÅ 2002 ref. 78 har behandlats ovan.⁷¹ Som ersättning för de aktier som Y ägde i bolaget A erhöll Y 87 499 aktier i det förvärvande bolaget F. 61 250 av dessa aktier pantsattes som säkerhet för det avtal som Y ingick med F. Ett av åtagandena enligt detta avtal var att Y åtog sig att kvarstanna i

⁶⁹ Se t.ex. Lodin mfl., sid. 112 där problemet endast kort behandlas i fråga om hobbyverksamhet.

⁷⁰ Se avsnitt 4.1.

⁷¹ Se avsnitt 4.1.2.

anställning hos F eller med detta anknutna bolag. För det fall att Y skulle sluta sin anställning innan avtalets utgång skulle han bli skyldig att betala skadestånd motsvarande värdet av de för tiden pantsatta aktierna i F. Enligt avtalet skulle de pantsatta aktierna återgå till Y i omgångar och efter 30 månader skulle inga aktier längre hållas som pant. Som förutsättning för sitt avgörande anförde SRN att X hade erhållit samma antal F-aktier per A-aktie som övriga aktieägare samt att han erhållit marknadsmässig lön för sin anställning inom F-koncernen. Mot denna bakgrund ansåg SRN att det inte fanns någon grund för att beskatta köpeskillingen som tjänst i högre utsträckning än vad som följer av de så kallade 3:12-reglerna.

I båda målen nådde alltså domstolen slutsatsen att tillräckliga skäl inte fanns för att frånga kapitalbeskattning. I en dom från Kammarrätten i Göteborg från 2001 blev utgången dock den motsatta.⁷² I målet hade en köpeskillning om 800 000 kr betalats ut samt att en tilläggsköpeskillning om ytterligare högst 400 000 kr under vissa förutsättningar skulle betalas ut vid ett senare datum. Värderingen av bolaget grundades på en substansvärdering. I denna ingick en goodwill-post om 500 000 kr vilken inte var närmare specificerad. KamR ansåg att den skatteskyldige säljaren inte lyckats visa att ett försäljningspris om 300 000 kr (det vill säga goodwillposten frändragen) var för lågt beräknat. Denna slutsats samt det faktum att ägaren inte tagit ut marknadsmässig lön de närmsta två åren innan avyttringen ledde domstolen till slutsatsen att säljaren beskattades i inkomstslaget tjänst för belopp överskjutande 300 000 kr inklusive den eventuella tilläggsköpeskillingen.

Att avtalet om tilläggsköpeskillingen ingåtts på marknadsmässiga villkor kan vara relevant fastställdes även i en nyligen avgjord dom från Kammarrätten.⁷³ Bolag X hade här köpt upp verksamheten i bolag Y. Köpeavtalet stadgade att 600 000 kr skulle utgå vid förvärvet samt en odefinierad tilläggsköpeskillning vid en senare tidpunkt. Z var verksam i båda bolagen. Även om Z menade att han inte mottagit någon del av den senare betalda tilläggsköpeskillning om 187 500 kr som nu betalats ut till Y från X upphävde Kammarrätten Länsrättens dom och menade att då tilläggsköpeskillingen inte var på marknadsmässiga villkor samt att två oberoende parter inte skulle ingått avtalet på dessa villkor var den så kallade tilläggsköpeskillingen att anse som lön för Z.

Utanför praxis rörande tilläggsköpeskillingar hittar vi fler exempel på där gränsen mellan kapital och tjänst behandlats. I RÅ 2000 ref. 56 var frågan vilka skatterättsliga effekter det fick att ha ett utdelningssystem som byggde på att utdelningen var olika för olika ägare av samma typ av aktier beroende på resultatet för den del av verksamheten som var knuten till respektive ägare. RegR kom fram till att en sådan utdelning skulle tjänstebeskattas för den del som en aktieägare mottog en utdelning högre än en annan ägares. Anledningen till detta tycks vara dels att det förelåg ”en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier”, dels att utdelningen var differentierad mellan de olika

⁷² Kammarrätten i Göteborgs dom den 25 juni 2001.

⁷³ Kammarrätten i Stockholms dom den 21 maj 2010.

ägarna. Resonemanget gäller som sagt inte tilläggsköpeskillingar i sig men bör ändå kunna utgöra ledning även i denna fråga då den grundläggande frågan är den samma, det vill säga uppdelningen mellan tjänsteinkomst och kapitalbeskattad ersättning på grund av aktieinnehav. RegR:s antydning om att det inte bara är den differentierade utdelningen som gör att densamma ska beskattas som tjänst utan även att utdelningen är direkt kopplad till aktieägarens verksamhet är svårtydd. Antingen menas att det talar för tjänstebeskattning på grund av att den är kopplad till olika aktieägares verksamheter och uttalandet tillför i så fall ingenting i sak till det faktum att utdelningen är differentierad och samtliga differentierade utdelningar ska i så fall tjänstebeskattas. Alternativt avses att det bör tala för tjänstebeskattning på grund av att utdelningen är kopplad till resultatet i allmänhet. Ett sådant resonemang är dock svårt att acceptera då det ligger i utdelningens natur att vara kopplad till företagets resultat.

Räckvidden av detta rättsfall klargjordes aningen genom förhandsbeskedet RÅ 2007 not. 129. I detta fall kom RegR fram till att det inte fanns skäl att beskatta utdelningen annat än i kapital. Motiveringen är fåordig och hänvisar endast till fakta i målet. Bakgrunden var att det i bolag X fanns två typer av aktier (A och B), utdelningen till respektive typ var beroende av resultatet från den geografiska del som respektive grupp av aktieägare ansvarade för. En utdelning som visserligen är differentierad men inte direkt knuten till en enskild ägares prestation tycks alltså inte beskattas som tjänst.

6.1.1 Påverkan av IFRS

Som vi sett tidigare i detta arbete är kopplingen mellan beskattning och redovisning ofta stark. Även om den uppdelning som diskuteras i detta kapitel i grunden är en skatterättslig fråga kan det vara av intresse hur uppdelningen behandlats inom redovisningen. Bilaga B till IFRS 3, Rörelseförvärv är ett sådant exempel. I punkt B 55 ges här riktlinjer i hur det ska avgöras ifall en ersättning till säljande aktieägare är en del av utbytet för det förvärvade bolaget eller inte. Rekommendationen rör således kostnadsredovisningen för det förvärvande bolaget men bör kunna agera riktlinje även för den i detta avsnitt behandlade frågan.

I riktlinjen ges åtta omständigheter som särskilt bör beaktas. Ett avtal om tilläggsköpeskillning där betalningen automatiskt förverkas då anställningen upphör är enligt riktlinjen att anse som vederlag för tjänst. För det fall att marknadsmässig lön utgår talar detta för att tilläggsköpeskillningen är att anse som ersättning för kapital. Ifall den avtalade anställningstiden sammanfaller eller är längre än perioden för tilläggsköpeskillningen talar dock detta för att ersättningen är att se som för tjänst. Om en säljare som kvarstannar i bolaget erhåller en högre ersättning än de säljare vilka inte har samma avtalsvillkor talar detta för att tilläggsköpeskillningen ska anses avse tjänst. När den fasta ersättningen endast utgör en mindre del av bolagets förväntade värde talar detta för att tilläggsköpeskillningen ska ses som ersättning för kapital. För det fall att det motsatta förhållandet föreligger, det

vill säga att den fasta ersättningen utgör i stort total ersättning för bolagets nuvärde talar detta för att tillkommande belopp är att anse som ersättning för tjänst. Även formeln för framräkandet av storleken på tilläggsköpeskillingen är av intresse för gränsdragningen mellan tjänst och kapital. Då denna anger att tilläggsköpeskillingen ska uppgå till en angiven del av vinsten talar detta för ersättning för tjänst. Om det däremot avtalats om att ersättningen ska uppgå till en viss vinstmultipel talar detta för ersättning för kapital. Avslutningsvis påpekas att även andra överenskommelser mellan de båda parterna kan påverka utgången.

6.2 Tilläggsköpeskilling som incitament

I företag förekommer ett antal olika typer av incitamentsprogram. Inom företagsekonomisk teori brukar dessa behandlas under den så kallade principal agent-teorin.⁷⁴ Teorin går ut på att anställda (och då kanske främst bolagets ledning) och bolagets ägare delvis har olika intressen och att ägarna då genom att koppla en del av ersättningen för de anställda till företagets resultat får de anställda att agera som ägare. Detta kan göras på olika sätt, gemensamt är dock att programmen syftar till att de anställda på olika sätt premieras av ett bättre resultat (ofta i form av stigande aktiekurs då detta är vad som intresserar ägarna) för företaget. Detta kan till exempel göras genom att den anställde erbjuds köpa aktier i företaget till ett förmånligt pris eller att den anställde får optioner vilka sedan kan omvandlas till aktier till en given aktiekurs.

En tilläggsköpeskilling kan beroende på utformningen ha till syfte att på samma sätt som ett ”rent” incitamentsprogram ge säljaren ett incitament att även i framtiden prestera för företagets bästa.⁷⁵ Detta då den framtida betalningen på olika sätt är kopplad till bolagets framtida resultat. För det fallet att den framtida betalningen är villkorad av att den tidigare ägaren fortsätter i sin anställning i bolaget kan likheterna mellan de båda uppläggen bli påtagliga.

En grundläggande princip inom svensk beskattningsrätt är att ersättning för utfört arbete ska beskattas på samma sätt oavsett i vilken form ersättningen betalas ut.⁷⁶ För att skattereglerna gällande tjänst ska bli tillämpliga på en förmån ska förmånen enligt IL 11 kap. 1 § ha åtnjutits på grund av tjänst. Lagtexten eller förarbetena till paragrafen ger ingen närmare vägledning om vilka som omfattas av detta tjänstebegrepp. Av förarbetena till IL 11 kap. 15 § tycks kretsen dock fått en relativt vid bestämning och innefattar bland annat ledamöter i styrelsen.⁷⁷ Det skatterättsliga arbetstagarbegreppet tycks därmed fått en vidare innebörd än det civilrättsliga. En utveckling som enligt Edvardsson redan 2002 pågått under en längre tid.⁷⁸ Det finns med

⁷⁴ Se Kim mfl., sid. 15 f.

⁷⁵ Se motsvarande åsikt av Wallsten, sid. 102 samt Sevenius, sid. 35.

⁷⁶ Edvardsson, sid. 63.

⁷⁷ Prop. 1984/84:80, sid. 11.

⁷⁸ Edvardsson, sid. 64.

andra ord inga formkrav för att ett anställningsförhållande ska anses föreligga utan det viktiga är att det föreligger en koppling mellan den erhållna förmånen och tjänsten.

I praxis har det rent av visat sig vara mycket svårt att visa att ett förvärv av värdepapper på förmånliga villkor inte grundats på anställning. I RÅ 1993 ref. 56 fick en verkställande direktör förvärva aktier i samband med ett ägarbyte till förmånligt pris. Direktören menade att förvärvet inte var kopplat till hans anställning. RegR menade att anledningen till det förmånliga priset var att den nye ägaren av bolaget ville behålla direktören i bolaget varför förmånen skulle tjänstebeskattas.

För jämförelsen med tilläggsköpeskillingar är det även intressant att konstatera att den erhållna förmånen inte behöver komma från arbetsgivaren för att förmånsbeskattas. I specialmotiveringen till IL 61 kap. 15-17§§ (vilka reglerar räntefria lån från arbetsgivaren) uttalas att ”om förmånen utges av någon annan än arbetsgivare /.../, men tillfaller den skatteskyldige på grund av hans tjänster är förmånen likaledes skattepliktig”.⁷⁹ Att tilläggsköpeskillingen betalas i form av aktier i det förvärvande bolaget även om detta inte är arbetsgivare för den som mottar betalningen utgör alltså inget hinder i sig för förmånsbeskattning.

En särskild typ av förmån vilken är extra intressant för denna framställning är personaloptioner. En personaloption fås från arbetsgivaren eller något annat närstående bolag. Den anställda får förvärva värdepapper i det utfärdande bolaget till ett på förhand bestämt pris. Rättigheten utgör i sig inget värdepapper, till exempel kan rättigheten inte överlåtas och upphör vid uppsägning (den exakta definitionen av ett värdepapper kommer inte behandlas närmare).⁸⁰ Enligt ett förhandsbesked från 2002 är det möjligt att utforma personaloptionerna så att en kontantlikvid motsvarande den underliggande aktiens värdeökning utgår vid lösendagen och trots detta tillämpa reglerna om personaloptioner. Ett sådant upplägg kan sägas i stor utsträckning likna en tilläggsköpeskillning där det tillkommande beloppets storlek är knutet till den framtida vinsten (vilket aktiekursen i förlängningen är knutet till).⁸¹

Då en personaloption inte kan överlåtas och är knuten till fortsatt anställning har den inget värde för innehavaren innan den utnyttjas. Till skillnad från värdepappersbaserade förmåner såsom köp- eller teckningsoptioner utgör personaloptionen därför främst ersättning för framtida prestationer (då en köpoption kan omsättas till likvida medel direkt genom försäljning av optionen kan denna sägas främst utgöra ersättning för redan utförda prestationer).⁸² En personaloption beskattas därför först den dag då den utnyttjas och hela värdeökningen (det vill säga skillnaden mellan marknadspriset och det förbestämda lösenpriset) kommer då att beskattas

⁷⁹ Prop. 1989/90:110, sid. 674.

⁸⁰ Edvardsson, sid. 47.

⁸¹ Se Edvardsson, sid. 121.

⁸² Edvardsson, sid. 48 f.

som en löneförmån enligt IL 10 kap. 11§ 2st. Detta kan sägas vara ett utfall av den så kallade kontantprincipen, det vill säga att inkomster och utgifter ska deklarerars först det år då de kan disponeras.⁸³

Att en förmån alltid ska beskattas först då den realiserats eller då den kan omsättas till kontanta medel är dock inte självklart. Enligt IL 10 kap. 11 § 1 st. (den så kallade värdepappersregeln) ska den som förvärvar ett värdepapper på förmånliga villkor ta upp detta som en förmån vid förvärvet. Detta gäller även om förvärvet är förknippat med förfoganderättsinskränkningar vilka innebär att den anställde inte kan omsätta värdepappret till kontanta medel. Detta är med andra ord ett avsteg från skatteförmågeprincipen. Avsteget har ansetts motiverat då det annars skulle vara för enkelt att skapa skattekrediter.⁸⁴ Detta förarbetsuttalande tycks dock inte följas fullt ut av Skatteverket vilket i flera fall argumenterat för att beskattningstidpunkten ska infalla först då förfoganderättsinskränkningarna upplösts. Detta är en diskussion som inte i sin helhet kan återges inom ramen för detta arbete.⁸⁵ Intressant är dock att flera fall som i detta arbete nämnts som exempel på tilläggsköpeskillningar används även för debatten kring incitamentsprogram. Det mest förekommande exemplet är ovan återkommande behandlade RÅ 2002 ref. 78 vilket används flitigt i litteraturen för att visa att förvärv av värdepapper skett även om dessa är förenade med förfoganderättsinskränkningar. Det är därför intressant varför domstolen i målet kommer fram till att ersättningen i detta fall inte ska tjänstebeskattas utan ska tas upp i inkomstslaget kapital. I målet yttrar SRN att

”F förvärvade majoriteten av aktierna från ett flertal personer genom aktiebyte. Bytesrelationen var densamma för samtliga A-aktieägare oavsett om och i vilken mån de i samband med bytet förpliktade sig att ta och kvarbli i anställning i F-koncernen. Sökanden bör alltså anses ha på marknadsmissiga villkor förvärvat F-aktier genom ett särskilt avtal som inte sammanhänger med hans kommande anställning i F-koncernen”.

Enligt författarens mening är anledningen till att domstolen tar upp detta att skilja tjänstebeskattade incitamentsprogram från kapitalbeskattning.⁸⁶ För det fall att en säljare av en tillgång erhåller marknadsmissig ersättning för dessa är ersättningen att se som ersättning för kapital. Skulle det istället vara så att ersättningen (exempelvis i form av aktier i det köpande bolaget) överstiger marknadsvärdet för de sålda andelarna skulle domstolen överväga att behandla ersättningen som ett incitamentsprogram enligt 11 kap. IL.⁸⁷ Samma slutsats drogs av SRN i förhandsavgörandet från 2007 vilket

⁸³ Edvardsson, sid. 127.

⁸⁴ Prop. 1989/90:50, sid. 74.

⁸⁵ För en sammanfattning av denna diskussion se Bækkevold.

⁸⁶ Enligt diskussionen i avsnitt 4.3 ska dessa upplägg troligen inte behandlas som tilläggsköpeskillningar men gränsdragningen är intressant i alla fall då samma överväganden bör vara vägledande även då uplägget ska behandlas som tilläggsköpeskillning.

⁸⁷ Något som tycks förundra många är varför domstolen i detta fall argumenterar kring storleken på vederlaget för de erhållna aktierna. Detta, har det argumenterats, är ointressant för frågan ifall aktierna är förvärvade eller inte. Se t.ex. Bækkevold.

redogjorts för ovan där även nyemitterade aktier förvärvade efter andelsbytet ansetts endast utlösa kapitalbeskattning då de förvärvats till samma pris som de ägare vilka inte kvarstannat i anställning erhållit för sina aktier.⁸⁸

6.3 Diskussion

Frågan som diskuteras i detta avsnitt är troligen den med störst praktisk betydelse av samtliga frågor som behandlats i detta arbete. Detta då det är vanligt att tilläggsköpeskillingar används av bolag som är beroende av sitt humankapital såsom konsult- eller forskningsintensiva bolag. Som vi sett betyder detta dock inte att frågan på något sätt är tillfredställande löst. Praxis har dock visat på vilka minimikrav som ställs på en ersättning för att den ska behandlas som ersättning för kapital. Dessa tycks bland annat vara att marknadsmässig lön utgår under den fortsatta anställningen. Av Kammarrättsavgörandet från 2001 framgår även att den lön som tagits ut innan förvärvstidpunkten kan komma att spela in i bedömningen. Gemensamt för dessa båda slutsatser är att tilläggsköpeskillingen inte får ersätta lön då detta starkt talar för att tilläggsköpeskillingen är att anse som ersättning för utfört arbete. Viktigt är också att se till hur övriga aktieägare kommit att ersättas vid förvärvet. För det fall att de aktieägare som inte avtalat om att kvarstanna i bolaget erhåller en lägre ersättning talar detta starkt för att kvarstannande ägare erhåller ersättning för utfört arbete i och med tilläggsköpeskillingen.

Storleken på ersättningen och lönen är lätta att mäta och identifiera vid ett förvärv. Svårare kan vara att se hur ”hårt” kopplad ersättningen är till en viss medarbetare. Då tilläggsköpeskillingen exempelvis är knuten till vinsten i en mindre konsultbyrå är det naturligt att vinsten (och därmed storleken på tilläggsköpeskillingen) är i stor utsträckning beroende av den i bolaget kvarstannande ägarens insatser i bolaget. Betyder detta att en sådan tilläggsköpeskillning alltid tjänstebeskattas? Enligt författarens mening bör svaret på den frågan vara nej. I många fall bör detta förutsatt att marknadsmässig lön betalats ut ses som en legitim ersättning för kapitalet. För en sådan slutsats talar även RÅ 2007 not. 129. Detta förutsätter dock att samtliga ägare får lika mycket betalt för sina andelar. Den totala ersättning som uppbärs av en kvarstannande ägare får alltså som tidigare nämnts inte överstiga den ersättning som övriga ägare får. Detta stöds av RÅ 2000 ref. 56 vilket enligt författaren ska ses som ytterligare ett tecken på att ersättningen för samtliga ägare måste vara lika. För det fall att flera ägare kvarstannat i bolaget och dessa erhåller olika stora tilläggsköpeskillingar per såld aktie talar detta enligt författaren för att tilläggsköpeskillingen är att anse som ersättning för tjänst.

⁸⁸ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked den 1 februari 2007. Skatterättsnämnden verkar dock mena att diskussionen kring ifall ersättningen för aktierna är marknadsmässig snarast är avgörande för förvärvstidpunkten. Något som alltså ifrågasatts inom doktrin, se fotnot 84.

Dessa slutsatser menar författaren också i stort överensstämmer med de riktlinjer som anges i IFRS 3. Eventuellt kan sättas ett frågetecken kring att det i IFRS tycks läggas stor vikt vid ett sådant avtalsvillkor att tilläggsköpeskillingen förverkas då den tidigare ägaren avslutar sin anställning. Av texten tycks detta i så fall tala starkt för att tilläggsköpeskillingen ska anses som ersättning för tjänst. Av lydelsen av riktlinjen i övrigt får dock anses framgå att detta endast är en omständighet bland andra och att riktlinjen därför stämmer överens med slutsatserna ovan. Kanske mer intressant är att det i IFRS tydligt anges att storleken på den första betalningen har betydelse för beskattningen av tilläggsköpeskillingen. Detta belyses inte i de rättsfall som gått igenom ovan men enligt författaren bör detta kunna vara av intresse för bedömningen. För det fall att säljaren får fullgod ersättning för sitt innehav redan i och med den fasta köpeskillingen bör starka skäl tala för att tillkommande belopp ska beskattas som ersättning för utförd tjänst. Även om situationen delvis var annorlunda så bör en sådan utgång även finna stöd i domstolens resonemang i Kammarrättsavgörandet från 2001 där domstolen i vart fall lagt vikt vid hur värderingen av bolaget gjorts.

Som bör ha framgått ovan går diskussionerna i avsnitt 6.1 och 6.2 delvis in i varandra och delvis behandlas samma rättsfall under de båda avsnitten. Av pedagogiska skäl har författaren dock valt att separera diskussionerna då förhoppningen är att detta tydliggjort de likheter som en tilläggsköpeskillning kan ha med ett incitamentsprogram.

Varför är då incitamentsprogram intressanta i en framställning om tilläggsköpeskillningar? Vi tänker oss följande exempel. Köparen av aktierna i bolag X betalar förvärvet med 2 miljoner egna aktier. För det fall att resultatet i X om 3 år överstiger en viss nivå och den tidigare ägaren (som vi förutsätter vara den enda ägaren) kvarstannat i sin anställning utgår ytterligare 500 000 aktier som tilläggsköpeskillning. Jämför detta med att 2 miljoner aktier betalas för förvärvet men att köparen anser ägaren i X vara så viktig för verksamheten att han utöver detta erbjuder den tidigare ägaren att kvarstanna i bolaget och för det fall att han gör så i 3 år kommer han att erbjudas 500 000 aktier i bolaget till ett mycket förmånligt pris. Båda uppläggen syftar till samma sak, nämligen att kvarhålla den tidigare anställde i bolaget. Tilläggsköpeskillingen är då närmast att jämföra med en personaloption. Skillnaderna är små men kan få stora skatterättsliga konsekvenser.

I RÅ 2002 ref. 78 tycks gränsen mellan de båda uppläggen ha dragits vid det faktum att marknadsmässig ersättning utgått för kapitalet samt att avtalet om förvärv av aktierna tillkommit i ett separat avtal skiljt från den framtida anställningen. Uttalandet är relativt vagt. Menar domstolen att den marknadsmässiga ersättningen och avtalet var två separata saker som tillsammans ledde till kapitalbeskattning eller ska uttalandet tolkas som att den marknadsmässiga ersättningen ledde till slutsatsen att avtalet inte var kopplat till den framtida anställningen? Som redogjorts för ovan har relativt

låga krav ställt för att förmånen ska anses kopplad till tjänsten. Enligt författaren är det därför inte speciellt troligt att domstolen menar att förmånen inte är kopplad till ägarens arbete i bolaget då erhållandet av aktierna är tydligt kopplade till hans fortsatta anställning.

Troligare är istället att domstolen resonerat utifrån inkomstslaget tjänsts uppbyggnad, det vill säga att inkomster beskattas i tjänst förutsatt att de inte ska beskattas i kapital. Kan det klarläggas att ersättningen är erhållen på grund av försäljning av en kapitaltillgång är därmed frågan löst. Enligt författarens mening tycks det faktum att ersättningen får anses marknadsmässig vara den avgörande omständigheten för att aktierna ska tas upp i kapital. I detta fall kunde slutsatsen att ersättningen var marknadsmässig dras relativt enkelt då det fanns ägare vilka inte kvarstannade i anställning att jämföra med. Gränsdragningen bör bli betydligt mer komplicerad för det fall att samtliga ägare i det förvärvade bolaget kvarstannar i anställning. Ska domstolen i ett sådant fall uppskatta ifall den totala köpeskillingen är marknadsmässig? Det vill säga att domstolen till att börja med värderar bolaget för att sedan jämföra denna värdering med de aktier som erhålls (vilka även de kan vara svårvärderade då det torde vara vanligt att inte heller dessa är marknadsnoterade). För det fallet att domstolen kommer fram till att marknadsmässig ersättning inte utgått finns det alltså risk att aktierna i det förvärvade bolaget anses förvärvade till underpris. Förutsatt att den förmån som då uppstår kan kopplas till tjänster utförda av ägaren kan dessa komma att förmånsbeskattas.

Denna gränsdragning bör vara relevant oavsett om tilläggsköpeskillingen närmast påminner om en personaloption eller om det rör sig om förvärv av ett värdepapper till förmånligt pris. Som vi sett ovan kan kategoriseringen få betydelse för beskattningstidpunkten. Det centrala för denna uppsats är dock gränsdragningen mellan tjänstebeskattnade förmåner och kapitalbeskattnade tilläggsköpeskillingar i stort.

7 Sammanfattande kommentarer och slutsatser

Syftet med detta avslutande avsnitt är inte att upprepa den analys som skett löpande i arbetet. Författaren vill här ge några sammanfattande reflektioner på beskattningen av tilläggsköpeskillingar.

Som framgår ovan är praxis på området relativt sparsam. Detta betyder dock inte att tilläggsköpeskillingar tillämpas sparsamt i praktiken. Tvärtom vittnar all företagsekonomisk litteratur använd i detta arbete om att användandet av tilläggsköpeskillingar används frekvent i praktiken. Det är därför troligt att de problem som diskuterats i detta arbete kommer att öka och mer frekvent komma upp till bedömning i domstolarna. Detta arbete visar att flera av de frågetecken som kan uppstå vid en tilläggsköpeskillning inte är besvarade.

IL 44 kap. 28 § är sagd att ersätta tidigare praxis. Detta arbete visar att lagstiftningen till del inte överensstämmer med vad som gällt tidigare. Det hade då varit önskvärt att lagstiftaren utvecklat vad som avses med den gällande lagstiftningen.

I fråga om icke kapitalbeskattade tillgångar finns skäl att följa utvecklingen av redovisningsprinciper och regler. I dagsläget anser författaren att reglerna i stort följer de regler som gäller för kapitalbeskattade tillgångar men en större påverkan från internationella redovisningsprinciper bör kunna leda till att frågan väcks om tilläggsköpeskillingar inte ska tas upp tidigare.

Gränsen mellan ersättning för kapital och tjänst blir i många fall hårfin. Exakt var gränsen går mellan kapitalbeskattade tilläggsköpeskillingar, tjänsteinkomster och tjänsteförmåner är inte helt klart. Frågan är viktig då utfallet får stor påverkan på såväl beskattningstidpunkt (notera att tjänsteinkomster beskattas först då de erhålls enligt IL 10 kap. 8 §) samt skattesats.

När man som jurist funderar över de frågor som behandlas i detta arbete är det viktigt att man sätter problematiken i ett större sammanhang. Beskattningstidpunkten kan lätt ses som en lagteknisk detalj vilken kan behöva klargöras endast ur ett juridiskt perspektiv. Det är dock viktigt att se vilka konsekvenserna blir i praktiken. Vi antar att en viss tilläggsköpeskillning uppgår till 10 miljoner kronor. Vi antar att skatten uppgår till 25 % det vill säga 2,5 miljoner kronor. Vi antar vidare att beloppet antingen kan komma att beskattas vid utbetalningen år 10 eller alternativt redan vid år fem. Vid den tidigare beskattningstidpunkten kommer säljaren betala skatten fem år tidigare än i det första fallet och därmed gå miste om den avkastning han annars kunnat få på beloppet. Vi antar att det finns en alternativ investering som genererar 10 % i årlig

avkastning med möjlighet att investera avkastningen i projektet. Det förväntade värdet av de 2,5 miljoner kronorna år 10 är således $2,5 \text{ milj.} \times 1,10^5 = 4 \text{ milj. kr.}$ Genom den tidigare beskattningstidpunkten går säljaren således miste om ca 1,5 miljoner kronor i förlorad avkastning. På samma sätt kan självklart staten sägas gå miste om samma summa då man måste skaffa kapital på alternativt sätt för det fall att beskattning sker år 10. Frågan om beskattningstidpunkt är därför viktig och innebörden bör förtydligas.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Bergström Sture, *Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, LiberFörlag, Stockholm 1978.

Berk Jonathan och DeMarzo Peter, *Corporate Finance* (2:a uppl.), Pearson Boston 2007.

Edvardsson Leif, *Skatteregler för incitamentsprogram*, Norstedts juridik AB, Stockholm 2002.

Kim Kenneth A., Nofsinger John R., Mohr Derek J., *Corporate Governance* (3:e uppl.), Pearson, USA 2010.

Knight F H, *Risk, uncertainty and profit*, Riverside Press, Cambridge 1921.

Lehrberg Bert, *Praktisk juridisk metod* (5:e uppl.), Institutet för Bank- och Affärsjuridik, Warszawa 2006.

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* (11:e uppl.), Studentlitteratur, Danmark 2007.

Melz Peter, *Kapitalvinstbeskattningens problem – Föreläsningsnotiser vid fastighetsförsäljningar*, Juristförlaget vid Stockholms Universitet, Stockholm 1986.

Norberg Claes och Thorell Per, *Redovisningsfrågor i skattepraxis* (2:a uppl.), Iustus Förlag, Uppsala 2010.

Orrbeck Martin, *Företagsförvärv i praktiken*, Studentlitteratur, Danmark 2007.

Påhlsson Robert, *Företagets inkomstskatt* (4:e uppl.), Iustus förlag, Uppsala 2009.

Thomasson Jan, Arvidsson Per, Lindquist Hans, Larson Olov, Rohlin Lennart, *Den nya affärsredovisningen* (17:e uppl.), Liber, Slovenien 2006.

Wallsten Lennart, *Företagsköp med utfallsförbehåll*, Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, 1985.

Westermarck Christer, *Den nya bokföringslagen mm*, Nordstedts juridik, Stockholm 2000.

Artiklar

Bækkevold Arne, *Förvärv av aktier i samband med anställning mm.*, svensk skattetidning nr. 5/2008.

James C. Koenig och Craig M. Boise, *Contingent consideration: The taxation of earnouts and escrows*, The monthly tax journal, vol. 2 nr. 3, juli 2001.

Juhlin Michael och Aversten David, *Earn-out Models for Mergers and Acquisitions*, International Law Office, januari 2010.

Persson Katarina, *Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn*, svensk skattetidning nr. 9/2009.

Rydin Urban, *Avyttringstidpunkt vid fastighetsreglering – ännu en gång*, svensk skattetidning nr 6-7/2010.

Sevenius Robert, *Vilket värde har köpeskillingen vid företagsförvärv?*, Balans 6-7 2004.

Svernlöv Carl, *Risikofördelning i förvärvsavtalet*, Balans 8-9 2004.

Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, *IFRS (Reviderad): Påverkan på resultatet – Viktiga frågor och svar för beslutsfattare*.

Myndighetspublikationer

Skatteverkets ställningstagande, *Tilläggsköpeskillning och 2/3 kvotering för kvalificerade andelar*, dnr. 131 207727-06/111, datum 2006-04-04.

Skatteverkets ställningstagande, *Tidpunkt för avdrag för kapitalförlust i fall då det eventuellt också ska utbetalas ett tillkommande belopp*, dnr. 131 175287-07/111, datum 2007-03-26.

Skatteverkets notissamling 1997:17.

Offentligt tryck

Prop. 1975:104

Prop. 1981/82:10

Prop. 1989/90:110

Prop. 1989/90:130

Prop. 2005/06:40

Prop. 2009/10:36

SOU 2008:80

Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet

Utdrag ur Lagrådets sammanträde daterat 2009-09-30.

Internet

Skatteverkets information kring incitamentsprogram,
<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/formaner/incitamentsprogram.4.61589f801118cb2b7b280008449.html>, senast besökt 2010-11-27.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1950 ref. 5 (I)
RÅ 1974 ref. 6
RÅ 1976 ref. 43
RÅ 1977 ref. 39
RÅ 1988 ref. 56
RÅ 1993 ref. 56
RÅ 1993 ref. 90
RÅ 1998 ref. 25
RÅ 1999 ref. 32
RÅ 2002 ref. 75
RÅ 2002 ref. 78
RÅ 2006 ref. 63
RÅ 2007 not. 129

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5117-03
Kammarrätten i Stockholm mål nr. 415-03
Kammarrätten i Stockholm mål nr. 284-10

RH 1997:39

NJA 2002 s. 17

Skatterättsnämndens förhandsbesked 1 februari 2007, dnr 191-06/D