

Målnummer:	4221-02	Avdelning:	Plenum
Avgörandedatum:	2004-09-29		
Rubrik:	Ersättning i form av egna aktier i ett bolag till anställda i bolaget har ansetts avdragsgill som lönekostnad. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	11 kap. 1 §, 16 kap. 1 § och 61 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1984 Aa 175• RÅ 2001 ref. 55• RÅ 2003 ref. 16		

REFERAT

Telefonaktiebolaget LM Ericsson (MB) och Ericsson Radio Systems AB (DB), som ingick i samma koncern, ansökte hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked beträffande vissa inkomstskattekonsekvenser med anledning av incitamentsprogram för anställda inom koncernen. I ansökan anförde bolagen bl.a. följande. MB har år 2001 infört ett globalt aktieincitamentsprogram för anställda inom MB-koncernen. Det består av två delar, en aktiesparplan och en aktieoptionsplan. Ärendet gäller den skattemässiga hanteringen av MB:s och det helägda DB:s inkomster och utgifter med anknytning till aktiesparplanen. Aktiesparplanen kan sammanfattas på så sätt att den anställde köper MB-aktier av serie B under viss tid (aktierna är marknadsnoterade) och för varje aktie som den anställde behåller under den på förhand bestämda tiden (intjänandeperioden) erhåller han vederlagsfritt en aktie vid periodens utgång ("gratisaktie"). Som förutsättningar gäller att den anställde beskattas för marknadsvärdet vid utfåendet av "gratisaktierna" såsom för lön (jfr RÅ 1996 ref. 92) och att MB/DB betalar socialavgifter beräknade på detta värde. MB och DB bokför sina åtaganden enligt aktiesparplanen på i ansökan närmare angivet sätt. - Aktiesparplanen genomförs i följande steg. 1. Bolagsordningen ändras och ändringen registreras av Patent- och registreringsverket. 2. MB riktar en kontant nyemission av inlösenbara konvertibla limiterade preferensaktier av serie C (ny aktieserie) till närstående bolag ("Tecknarna") för 1 kr per aktie. Tecknarna deltar på marknadsmässiga villkor. 3. MB återköper Tecknarnas C-aktier för lägst 1 och högst 1,5 kr/st. 4. De återköpta egna aktierna omvandlas enligt bestämmelse i bolagsordningen till aktier av serie B. 5. MB respektive DB erbjuder anställda i respektive bolag att delta i aktiesparplanen. En anställd sparar en viss andel av sin lön, dock högst 50 000 kr/år. Beloppet används för köp av aktier, serie B, för hans räkning. Den anställde åtar sig att behålla aktierna under en viss period (intjänandeperioden). Om så sker och under förutsättning att han kvarstår i tjänst hos MB respektive DB vid periodens utgång kommer MB respektive DB att vid den tidpunkten till honom vederlagsfritt överlåta lika många aktier ("gratisaktier") av serie B som han innehar till följd av det egna sparandet. 6. MB förpliktigar sig att till DB tillskjuta så många aktier i MB som DB behöver för att infria sitt åtagande enligt planen. 7. MB säljer ett visst antal återköpta (omvandlade) egna aktier av serie B på "marknaden". Köpeskillingen används för förvärv av "kontantavräknande köpoptioner" avseende aktier i MB, serie B, varvid MB betalar en premie för att vid löptidens utgång få ett kontant belopp som överstiger det av parterna i optionsavtalet överenskomna lösenpriset. MB:s syfte är att säkra sina och DB:s kostnader för socialavgifter vid ett fullföljande av aktiesparplanen. 8. Genom

ett "hedgeavtal" med MB säkrar DB sina utgifter för socialavgifter för aktiesparplanen genom att DB till MB betalar ett belopp baserat på MB:s optionspremie i steg 7 samtidigt som MB utfäster sig att till DB betala belopp motsvarande DB:s utgifter för socialavgifter vid infriande av aktiesparplanen i vad den avser DB:s personal. 9. Aktiesparplanen fullföljs genom att MB vederlagsfritt överlåter aktier av serie B till den anställde i MB och utnyttjar köpoptioner för att erhålla kontanter för att betala socialavgifter med anledning av fullföljandet. Vidare gäller att när en anställd i DB har rätt till gratisaktier överlåter MB motsvarande antal aktier av serie B till DB som ovillkorat aktieägartillskott varefter DB vederlagsfritt överlåter aktierna till den anställde. Samtidigt betalar MB till DB enligt det i steg 8 nämnda avtalet ett belopp motsvarande de socialavgifter som DB betalar. - MB och DB ställde, såvitt nu är aktuellt, följande frågor. - 1 a) Är MB berättigat till avdrag för den lönekostnad som kostnadsförs under intjänandeperioden? I så fall, vid vilken tidpunkt? - b) Är MB berättigat till avdrag med anledning av den förmån som uppkommer när anställda i bolaget erhåller gratisaktier enligt aktiesparplanen? I så fall, vid vilken tidpunkt och med vilket belopp? - - 4 a) Är DB berättigat till avdrag för den lönekostnad som kostnadsförs under intjänandeperioden? I så fall, vid vilken tidpunkt? - b) Är DB berättigat till avdrag med anledning av den förmån som uppkommer när anställda erhåller gratisaktier enligt aktiesparplanen? I så fall, vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

Skatterättsnämnden (2002-06-14, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - MB och DB är berättigade till avdrag för löneutgift med belopp motsvarande marknadsvärdet på aktierna när de överlämnas till respektive bolags anställda (frågorna 1 a, 1 b, 4 a och 4 b). - Motivering. - Frågorna 1 a och 1 b. - Om en anställd erhåller pengar av sin arbetsgivare skall den anställde normalt beskattas härför såsom för lön. Grunden är att utbetalningen i skattehänseende ses som ersättning för utfört arbete och att sådan ersättning är skattepliktig inkomst. Ersättning för utfört arbete kan också utgå in natura, t.ex. genom överlämnande av annan tillgång än pengar. Sådan ersättning är normalt också skattepliktig som lön. Som huvudregel gäller att den vid beskattningen skall tas upp till marknadsvärdet vid överlämnandet. Den författningsmässiga regleringen finns i 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229). - En arbetsgivares ersättning till en anställd i form av en annan tillgång än pengar presumeras alltså i skattehänseende vara en marknadsmässig betalning för det arbete som den anställde utför. Ur arbetsgivarens synvinkel kan betalningen för arbetet ses som en avyttring av tillgången till marknadspris. Arbetsgivaren skall då beskattas på så sätt att han som inkomst skall ta upp ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde samtidigt som han ges avdrag med samma belopp såsom för utgiven lön. Därutöver skall han medges avdrag för ett eventuellt skattemässigt restvärde. - Ett alternativt synsätt är att se överlämnandet av tillgången som en överlåtelse till ett pris understigande marknadsvärdet. I så fall skall arbetsgivaren som regel uttagsbeskattas för belopp motsvarande marknadsvärdet, dvs. beskattning skall ske som om avyttringen görs till marknadspris. Det skattemässiga resultatet för arbetsgivaren blir detsamma i bägge fallen eftersom avdrag skall medges såsom för lön för belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde - vilket belopp den anställde skall beskattas för - och för dess eventuella skattemässiga restvärde. - I praktiken torde en s.k. tyst kvittning ske av inkomsten mot lönen och "öppet" avdrag ges för belopp motsvarande det eventuella restvärdet (jfr med s.k. räntefria lån till anställda, Ds B 1981:16, s. 99-102, prop. 1981/82:197 s. 59-60, 78). - Enligt 48 kap. 6 a § första meningen inkomstskattelagen skall vidare kapitalvinst som uppkommer då ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) avyttrar egna aktier inte tas upp. Om kapitalförlust uppstår är den inte avdragsgill enligt 44 kap. 2 § inkomstskattelagen. - I det nu föreliggande ärendet är det fråga om en "vederlagsfri" överföring av aktier. I enlighet med det ovan sagda bör beskattning ske som om aktierna avyttras till marknadspris. Eftersom avyttringen avser egna aktier skall MB dock inte ta upp någon kapitalvinst eller dra av någon kapitalförlust. MB har däremot rätt till avdrag som för utgift för

lön med belopp motsvarande aktiernas marknadsvärde (värdet vid tidpunkten för avyttringen till de anställda). - Avdrag skall göras det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed (jfr prop. 1997/98:133 s. 33). - - - Frågorna 4 a och 4 b. - På motsvarande sätt som gäller för MB bör DB:s överlämnande av aktier till sina anställda ses som en avdragsgill löneutgift för DB. DB skall liksom MB inte ta upp kapitalvinst eller dra av kapitalförlust på aktierna, jfr RÅ 2001 ref. 55.

Ledamoten Tollerz var skiljaktig och anförde: Regeringsrätten har i RÅ 1984 not. Aa 175 prövat om ett aktiebolag hade rätt till avdrag för kostnader med anledning av att anställda tecknade aktier i bolaget till förmånligt pris. Regeringsrätten fann att bolaget inte hade åsamkats någon kostnad på grund av aktieteckningen. Eftersom förutsättningarna i ärendet i princip är desamma som i notismålet finner jag att MB inte är berättigat till något avdrag med anledning av att de anställda tilldelas aktier på grund av aktiesparplanen. Bedömningen bör bli densamma för DB (jfr RÅ 2001 ref. 55). Förhandsbeskedet i dessa delar borde ha givits i enlighet härmed.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, som även omfattade en rad andra frågor, överklagades av Skatteverket samt av MB och DB. Sedan målet tagits upp för avgörande på en av Regeringsrättens avdelningar beslöt avdelningen den 8 juni 2004 att besvarandet av frågorna 1 a, 1 b, 4 a och 4 b i ansökan om förhandsbesked skulle hänskjutas till avgörande av Regeringsrätten i dess helhet.

Skatteverket yrkade att Regeringsrätten skulle överpröva förhandsbeskedet och ändra det såvitt avsåg frågorna 1 a, 1 b, 4 a och 4 b. Verket anförde bl.a. följande. Att överlåta aktier till de anställda till underpris innebär inte att moderbolaget betalar ut någon ersättning. Någon förmögenhetsöverföring från bolaget till de anställda uppkommer således inte och bolaget kan därför inte anses ha haft någon kostnad i sammanhanget. Avdrag för aktiernas marknadsvärde bör därför inte medges. Däremot kan avdrag för inköpskostnaden komma i fråga. Att de anställda erhåller ett förmögenhetsvärde som skall beskattas som lön innebär således inte med nödvändighet att bolaget haft en kostnad som får dras av. I rättsfallet RÅ 1984 not. Aa 175 fäste Regeringsrätten vikt vid att ifrågavarande bolag, vid emission av aktier till anställda, inte haft någon kostnad. Beträffande dotterbolaget kan påpekas att Regeringsrättens avgöranden i rättsfallen RÅ 2001 ref. 55 och RÅ 2003 ref. 16, enligt vilka moderbolag och dotterbolag skall ses som en person vid emissioner som genomförs via dotterbolaget, rimligen innebär att inte heller dotterbolaget haft någon kostnad avseende värdet av de utgivna aktierna. - MB bestred bifall till Skatteverkets yrkande såvitt avsåg frågorna 1 a och 1 b och anförde bl.a. följande. I förevarande fall skall lönelöftet till de anställda fullgöras genom överlåtelse av aktier, men löftet skulle lika gärna ha kunnat avse ett motsvarande kontantbelopp. Oavsett om bolaget fullgör sin förpliktelse genom överlämnande av kontanter eller sakegendom, i detta fall egna aktier, påverkas inte kostnaden för att infria förpliktelsen. Vilka aktier som överlåts till den anställde och hur dessa har förvärvats har inte någon betydelse för den beloppsmässiga storleken av bolagets förpliktelse (lönelöfte), vilken bolaget frigör sig från genom aktieöverlåtelsen. - DB bestred bifall till Skatteverkets yrkande såvitt avsåg frågorna 4 a och 4 b.

Regeringsrätten, som avgjorde målet i nu berörda delar genom deldom, (2004-09-29, Ragnemalm, Lavin, Billum, Nordborg, Sandström, Eliason, Hulgaard, Nilsson, Schäder, Wennerström, Ersson, Almgren, Dexe, Nord, Stävberg, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet såvitt avser frågorna 1 a, 1 b, 4 a och 4 b.

Föredraget 2004-09-01, fördragande Heinefors, målnummer 4221-02

Anm: Samma dag meddelade Regeringsrätten deldom i mål rörande aktieoptionsplanen (mål nr 4220-02) med motsvarande utgång.

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1981/82:197 s. 59 f
