

Målnummer:	3167-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2009-12-30		
Rubrik:	En anställd har fått aktier på grund av sin tjänst. Under viss tid gäller att han inte får förfoga över aktierna och att han måste återlämna dem om han slutar sin anställning. Villkoren har inte lett till att förmånsbeskattningen skjutits upp. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	10 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A, anställd i ett svenskt bolag inom en börsnoterad finsk koncern, bl.a. följande. Han och andra ledande befattningshavare i koncernen omfattas av ett incitamentsprogram som avser åren 2007-2009. För en anställd som omfattas av planen fastställs för varje intjäningsår en maximal möjlig tilldelning av aktier i moderbolaget (X). Detta sker under intjäningsåret. Den faktiska tilldelningen av X-aktier sker i slutet av april året efter respektive intjäningsår och baseras på i vilken utsträckning olika mål har uppfyllts. Aktierna tilldelas vederlagsfritt och arbetsgivaren kommer dessutom enligt planen att svara för den skatt som belöper på förmånen av aktietilldelningen. De aktier som tilldelas A registreras på hans svenska värdepapperskonto; för intjäningsåret 2007 förutsätts registrering ske i slutet av september 2008. Om anställningen upphör före registreringstillfället kommer han inte att få del av de tilldelade aktierna. Något aktieförvärv kan således inte anses ha skett före det att aktierna registreras på värdepapperskontot. Efter registreringen gäller att han inte får överlåta eller på annat sätt förfoga över aktierna fram till dess att två år förflutit från utgången av intjäningsåret (kvalifikationstiden). Om han slutar sin anställning under denna period är han vidare skyldig att utan ersättning överföra aktierna till X eller till annan av X angiven mottagare. - A ställde följande frågor till nämnden. - Fråga 1 - Vid vilken tidpunkt kommer han att beskattas för de tilldelade aktierna? - Fråga 2 - Vad blir, förutsatt att beskattning enligt fråga 1 ska ske då aktierna registreras på hans värdepapperskonto, de skattemässiga konsekvenserna för honom om han återlämnar aktierna utan vederlag på grund av att han slutar sin anställning före kvalifikationstidens utgång?

Skatterättsnämnden (2009-04-16, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked (fråga 1). - A ska för det beskattningsår som infaller närmast efter det att kvalifikationstiden har gått ut ta upp ett belopp motsvarande marknadsvärdet av tilldelade aktier vid den tidpunkten som intäkt av tjänst. - Motivering - Skatterättsnämnden, som utgår från att A kvarstår i anställning vid kvalifikationstidens utgång, gör följande bedömning. - Om en skattskyldig på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor ska enligt den s.k. värdepappersregeln i 10 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, förmånen tas upp som intäkt. Det betyder i förevarande fall att A i inkomstslaget tjänst ska beskattas för värdet av tilldelade aktier när han förvärvar dem. - Praxis ger uttryck för att det föreligger ett skattemässigt förvärv av aktier vid avtalstidpunkten om det med hänsyn till avtalets innehåll kan anses stå klart att det är parternas avsikt att den anställde ska bli slutlig innehavare av aktierna när uppställda förfoganderättsinskränkningar upphör (RÅ 2002 ref. 78 jfr med prop. 1989/90:50 s. 74 och RÅ 1986 ref. 36). - Med ett sådant synsätt kan en anställd som ägare förfoga över aktierna efter eget gottfinnande, t.ex.

genom att ge bort dem eller lämna dem som säkerhet för olika förpliktelser. Förfoganderättsinskränkningarna för de tilldelade aktierna kan i ett sådant perspektiv ses som att den anställde som ägare lämnar aktierna som säkerhet för ett åtagande att stanna kvar i sin anställning under en viss tid med risk för att han annars går miste om dem. - Det nu sagda torde ta sikte på sådana situationer då avtalet ifråga mer har karaktär av att vara en överenskommelse mellan delägare i ett aktiebolag än att vara en överenskommelse mellan arbetsgivare och anställd. - I förevarande fall får det senare förhållandet anses föreligga. Erbjudandet för A att delta i incitamentsprogrammet sker i huvudsak på arbetsgivarens initiativ och enligt med av denne mer eller mindre ensidigt bestämda riktlinjer som A har att ansluta sig till eller avstå från. - Den praxis som aktualiseras i nu nämnda fall är bl.a. RÅ 1996 ref. 92 (skuggsparmålet) och RÅ 2004 ref. 35 I och II. Härav följer att ett förvärv av värdepapper utan betalning av särskild ersättning som regel kan anses föreligga först när ett villkor om viss anställningstid för att ha rätt till värdepappren är uppfyllt. - En tillkommande omständighet i förevarande fall är att A har rätt till utdelning och rösträtt redan under villkorstiden. Något krav på att uppburen utdelning ska återlämnas om anställningsvillkoret inte uppfylls finns inte heller. Den rätt som vid varje tillfälle kan tillkomma A som innehavare av aktierna under kvalifikationstiden är dock beroende av att han då fortfarande är anställd. - Mot bakgrund av det anförda och med beaktande av samtliga omständigheter i ärendet finner Skatterättsnämnden att ett förvärv av aktierna kan anses ske först när kvalifikationstiden löper ut. Eftersom några ytterligare förfoganderättsinskränkningar då inte längre föreligger saknas anledning att beräkna intäkten till annat belopp än det noterade marknadsvärdet vid den tidpunkten. - Fråga 2 förfaller.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked. För bedömningen att ett förvärv i värdepappersregelns mening föreligger först den 1 januari 2010 talade enligt verket de sammantagna omständigheterna, såsom att A inte skulle betala något för aktierna och att han utan ersättning måste återlämna aktierna om anställningen upphörde under kvalifikationstiden.

A hade inte något att erinra.

Regeringsrätten (2009-12-30, Sandström, Dexe, Lundin, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Fråga 1

Enligt 10 kap. 11 § första stycket IL ska en skattskyldig som på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor förmånsbeskattas det beskattningsår då förvärvet sker. Frågan avser vid vilken tidpunkt A ska beskattas med anledning av att han tilldelats aktier.

De omständigheter som ligger till grund för förhandsbeskedet kan sammanfattas på följande sätt. Ledande befattningshavare i en finsk koncern omfattas av ett incitamentsprogram. A, anställd i ett svenskt koncernbolag, är en av dem. Han har för intjäningsåret 2007 - det intjäningsår som frågan får anses avse - tilldelats aktier i koncernens börsnoterade moderbolag. Han betalar inget för aktierna och de kommer att registreras på hans svenska värdepapperskonto i slutet av år 2008. När registrering skett kan A utöva rösträtt och uppbära utdelning. Så länge kvalifikationstiden löper gäller som villkor att han inte får överlåta eller på annat sätt föfoga över aktierna och att han är tvungen att utan ersättning lämna tillbaka aktierna om han slutar sin anställning i koncernen. Behåller han aktierna kan de komma att omregistreras utan hans medgivande.

De villkor som är aktuella i målet kan enligt Regeringsrättens mening inte leda till att beskattningen av A ska skjutas upp. Ett mer preciserat svar på frågan bör inte lämnas eftersom den avser aktier i ett finskt bolag och uppgifterna om verkställigheten av aktietilldelningen inte har relaterats till innehållet i lagen

(1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument (jfr bl.a. 4 kap. 4 §).

Fråga 2

Med Regeringsrättens svar på fråga 1 aktualiseras den av Skatterättsnämnden inte besvarade frågan om de skattemässiga konsekvenserna av ett återlämnande av aktierna. I denna del bör målet återförvisas till nämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att tidpunkten för beskattning inte ska skjutas upp med anledning av de villkor som är aktuella i målet (fråga 1).

Regeringsrätten återförvisar målet till Skatterättsnämnden för behandling av fråga 2.

Föredraget 2009-10-28, föredragande Idarsson, målnummer 3167-09

Sökord: Förhandsbesked. skatter. inkomstskatt; Inkomst av tjänst

Litteratur:
