

<b>Målnummer:</b>	3562-95	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	1996-12-12		
<b>Rubrik:</b>	Frågor om inkomst- och förmögenhetsbeskattning - bl.a. tidpunkten för förmånsbeskattning - när arbetsgivare överför medel till en fristående förvaltare som för den anställdes räkning förvärvar aktier inom ramen för en s.k. aktieägarplan (stock ownership plan). Förhandsbesked.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 41 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 41 § anvisningarna punkt 4 första stycket kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 42 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 3 § och 4 § anvisningarna punkt 5 lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1986 ref. 36</li><li>• RÅ 1994 ref. 45</li><li>• RÅ 1994 not. 41</li></ul>		

---

**REFERAT**

F. var sedan maj 1991 anställd vid den svenska filialen till företaget X, som var dotterföretag till ett amerikanskt börsnoterat bolag, Y. Inom koncernen fanns en internationell plan för aktieägarskap, s.k. Stock ownership plan. Anställda i olika länder kunde delta i denna plan enligt samma regler. Syftet med planen var att stimulera till långsiktigt sparande samtidigt som man skulle känna en större samhörighet och lojalitet med företaget. Skattemässigt var deltagandet i planen också i flertalet länder gynnat gentemot vanlig lön. - Planen byggde på att den anställda sparade aktier i det amerikanska börsnoterade moderbolaget och att den lokala arbetsgivaren gjorde ett s.k. skuggsparande för den anställdes räkning, också i form av aktier i moderbolaget. F. hemställde om nämndens svar på följande frågor.

Frågor - 1. Vid vilken tidpunkt inträdde skattskyldigheten för arbetsgivarens skuggsparande, a) när arbetsgivaren gjorde sitt skuggsparande för förvärv av aktier? - b) när F. hade varit anställd i fem år (vested)? - c) när fem år hade förflutit från skuggsparandet (maturity) eller när F:s anställning upphörde, varvid alla aktier förvärvade för skuggsparande ännu ej var maturity? - d) eller vid någon annan tidpunkt? - 2. Var F. skattskyldig för utdelning på de aktier, som förvärvades genom arbetsgivarens skuggsparande - a) redan innan han hade varit anställd i fem år? - b) när han hade varit anställd i fem år (vested) - c) när fem år hade förflutit från skuggsparandet (maturity) eller när hans X-anställning upphörde, varvid alla aktier förvärvade för skuggsparande ännu ej var maturity? d) eller vid någon annan tidpunkt - 3. Om nämnden besvarade frågorna 1 och 2 på så sätt att skattskyldigheten inträdde omedelbart och F. skulle sluta sin anställning före maj 1996 resulterande i att skuggsparandet förföll, när och på vilket sätt korrigerades han för den för högt taxerade inkomsten? - 4. Utgjorde värdet av arbetsgivarens skuggsparande under 1993 skattepliktig förmögenhetstillgång vid 1994 års taxering trots att det var villkorat av att F. arbetade i fem år i företaget och hur skulle värdet i så fall beräknas? - Förutsättningarna - Vid besvarandet av frågorna ägde nämnden utgå från bl.a. följande förutsättningar. - Arbetsgivarens skuggsparande konverterades till aktier i Y på samma sätt som den anställdes sparande. De aktier som förvärvades köptes in av den särskilde förvaltaren. Av praktiska och ekonomiska skäl (bl.a. för att få ned transaktionskostnaderna) öronmärktes de aktier i Y som förvaltaren köpte in varje månad per land. Om t.ex.

skuggsparandet i Sverige under september 1994 totalt sett var 50 000 kr och detta räckte till inköp av 1 000 aktier i Y (inköpt till aktuell börskurs på någon börs som hade Y inregistrerat) kom 1 000 aktier av förvaltarens totalt förvärvade aktier under oktober 1994 att öronmärkas för de svenska spararna. Om F:s sparande i september gav honom ett skuggsparande från arbetsgivaren på exempelvis 200 kr belöpte således 4 aktier på honom och gottskrevs hans depå. Om sparandet inte skulle vara jämnt delbart med helt antal aktier skulle han komma att få även andelar av aktier gottskrivna på sin depå. - Den utdelning som föll på aktierna i depåerna användes till ytterligare förvärv av Y-aktier genom förvaltarens försorg. Den totalt mottagna utdelningen som förvaltaren uppbar slogs ut på respektive depå efter avdrag för källskatt och omkostnader. Om F. vid utdelningstillfället hade exempelvis 100,50 aktier på "skuggsparardepån" och utdelningen netto var (översatt till svensk valuta) 2 kr per aktie skulle hans depå komma att öka med 3,35 aktier om förvaltaren köpte in aktier i Y till en kurs om 60 kr/st ( $100,5 \times 2 : 60 = 3,35$ ). - Rösträtten till de aktier som låg på F:s depå hos förvaltaren tillkom i princip F., men förvaltaren skulle av praktiska skäl komma att få fullmakt från F. och andra anställda som omfattades av planen att rösta. - Förvaltarens hantering av aktierna på F:s depå kunde således närmast liknas vid den som förekom i aktiesparklubbar och aktiekonsortier. Deltagare i en sådan "pool" betraktades som innehavare av ideella andelar i de aktier som förvaltades i poolen. På samma sätt var det med de aktier som F. förvärvade av arbetsgivaren genom dennes skuggsparande. Att F. i vissa situationer under en övergångsperiod måste återställa aktier motsvarande skuggsparandet borde inte förändra detta synsätt.

Skatterättsnämnden (1995-05-29, Wingren, Colver, Johansson, Virin) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - F. skall för det beskattningsår då skuggsparandet enligt planen är av honom intjänat beskattas för marknadsvärdet på de genom skuggsparande och utdelningar före intjänandetidpunkten förvärvade aktierna samt för eventuella kontanta medel som ännu inte omsatts i aktier. - För det skuggsparande som arbetsgivaren avsätter efter intjänandetidpunkten är F. skattskyldig för ett belopp motsvarande avsättningen för det beskattningsår då avsättningen görs. - Fråga 2 - F. är skattskyldig för utdelning på de för skuggsparandet förvärvade aktierna som beslutas efter den tidpunkt då aktierna i enlighet med svaret på fråga 1 är intjänade. - Fråga 4 - Skuggsparandet skall inte tas upp som tillgång vid förmögenhetsberäkningen. - Motivering. - Fråga 1 - Enligt 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall intäkt som är att hänföra till annat inkomstslag än näringsverksamhet anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning. - I punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § KL anges - såvitt nu är aktuellt - i fråga om inkomst av tjänst som allmän regel, att inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verklig förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av om inkomsten intjänats under året eller tidigare. Vidare gäller enligt den nämnda bestämmelsen att har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. - I 42 § KL ges vissa regler för beräkningen av förmånsvärde. Enligt andra stycket gäller att värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet. Vid beräkningen av en skattskyldigs förmån att på grund av anställning eller dylikt få förvärva värdepapper skall enligt punkt 5 av anvisningarna till 42 § KL även beaktas värdet av rätt att till ett i förväg bestämt pris få förvärva egendom vid en senare tidpunkt. - Den fråga som de nu redovisade bestämmelserna först aktualiserar är om F. genom skuggsparandet och förvaltarens köp av aktier för sparandet och utdelningar på tidigare förvärvade aktier gjort ett förvärv av aktier i Y på vilket de ovannämnda särskilda reglerna om värdepappersförvärv är tillämpliga. - Nämnden gör i denna del följande bedömning. - En förutsättning för att de

särskilda reglerna om värdepappersförvärv skall kunna tillämpas får anses vara att det verkligen är fråga om ett förvärv av ett värdepapper - i gängse mening eller i dokumentlös form (jfr RÅ 1994 not. 41). En rätt att i framtiden förvärva ett värdepapper synes därför inte omfattas av reglerna om omedelbar beskattning om inte denna rätt grundas på ett värdepapper som den anställde faktiskt blivit ägare till. - Av de regler som gäller för sparandet framgår att det värde i form av aktier förvärvade för skuggsparandet och eventuella utdelningar samt i form av kontanter inte i något fall kan lyftas av medlemmen förrän intjänande har skett. Detta är fallet när anställningen varat i fem år såvida den inte upphör på grund av särskilda skäl, såsom pensionering, varaktig arbetsoförmåga, dödsfall och om planen upphör att tillämpas. Upphör anställningen dessförinnan är skuggsparandet förverkat, dvs. ingen del av sparandet kommer medlemmen till godo utan används av arbetsgivaren för dennes övriga åtaganden enligt planen. Om anställningen upphör med ett sådant förverkande som följd förlorar medlemmen således inte någon självständig, redan förvärvad rätt till aktierna (jfr ovannämnda RÅ 1994 not. 41). Det förhållandet att han, trots att skuggsparandet inte har intjänats, fått en rätt att anvisa förvaltaren hur rösträtten för aktierna skall utövas medför inte annan bedömning. F. kan under sådana omständigheter inte enbart genom skuggsparandet och förvaltarens förvärv före intjänandet anses bli ägare av eller delägare i aktier i Y. De särskilda bestämmelserna om värdepappersförvärv är därför inte tillämpliga. - Den tidpunkt då skuggsparandet skall anses medföra en skattepliktig förmån för F. och hur denna förmån skall bestämmas får således bedömas mot bakgrund av de ovannämnda allmänna reglerna i anvisningarna till 41 § KL och 42 § KL. - Nämnden gör därvid följande bedömning. - Enligt den ovan gjorda bedömningen kan en förmån anses komma medlemmen till godo genom skuggsparandet först när detta är intjänat. Skattskyldigheten för och värderingen av förmånen skall därför bedömas med utgångspunkt i den förmån som tillkommer medlemmen vid den tidpunkten. Det förhållandet att uttag under pågående anställningsförhållande kan göras först när den avsättning för vilken aktier förvärvats är förfallen medför inte att förmånen inte skall anses som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd vid intjänandetidpunkten. - I enlighet med det nyss sagda erhåller medlemmen i de fall där han anslutit sig till planen innan han uppfyllt kravet på fem års anställningstid vid intjänandetidpunkt en förmån bestående av aktier förvärvade för tidigare skuggsparande och utdelningar samt därutöver eventuella kontanter för vilka aktier skall förvärvas. Värdet på aktierna skall enligt 42 § andra stycket KL beräknas till marknadsvärdet. Föreskriften i punkt 5 av anvisningarna till 42 § KL aktualiseras inte i ärendet. Eventuellt kontantbelopp skall behandlas som ett kontant lönebelopp i enlighet med vad som anförs i det följande om behandlingen av avsättningar efter intjänandetidpunkten. - Efter det att kravet på intjänande är uppfyllt följer av reglerna i planen att de belopp som arbetsgivaren avsätter kommer medlemmen definitivt till godo för förvärv av aktier. Arbetsgivarens avsättning sker månadsvis i form av ett kontantbelopp. Genom att acceptera villkoren om köp av aktier och övriga villkor i planen får medlemmen anses ha förfogat över medlen på sådant sätt att skattskyldighet uppkommer för beloppet på samma sätt som för lön i kontanter redan vid beslutet om avsättningen (jfr RÅ 1994 ref. 45). - Av det ovan anförda följer sammanfattningsvis att F. skall beskattas för värdet av de aktier, som förvärvats för skuggsparande avsatt före intjänandet, och eventuella kvarstående kontanter avseende detta sparande för det beskattningsår då kravet på anställningstid uppfylls. Beskattning skall ske med ett belopp som motsvarar de på hans konto krediterade aktiernas marknadsvärde vid intjänandetidpunkten samt kontantbeloppet. Därefter - när således kravet på anställningstid är uppfyllt - skall beskattning ske för det beskattningsår och med det belopp som arbetsgivaren vid varje tidpunkt avsätter till skuggsparandet. - Fråga 2 - Av svaret på fråga 1 följer att F. är att anse som ägare av aktier som förvärvats för det skuggsparande som intjänats. Han är då också efter samma grunder som angetts i motiveringen till svaret på den frågan skattskyldig för utdelning som lämnas på dessa aktier även om utdelningen används till förvärv av nya aktier. - Fråga 3 förfaller. - Fråga 4 - Enligt lagen

(1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt föreskrivs att lagen om statlig förmögenhetsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 1991. Den upphävda lagen tillämpas dock alltså, men endast vid 1996 och tidigare års taxeringar. - F. kommer enligt uppgift som lämnats i ärendet att i maj 1996 ha arbetat i X i fem år. Först vid denna tidpunkt kommer alltså arbetsgivarens skuggsparande enligt planen att vara intjänat och enligt svaret på fråga 1 utgöra en tillgång för F. i form av aktier och kontanter. En taxering enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt kan därför inte komma i fråga.

Ordförande Sandström samt ledamöterna Nordling och Nord var skiljaktiga och anförde följande:

Vår uppfattning skiljer sig från majoritetens i framför allt två hänseenden. Dels anser vi att den särskilda bestämmelsen i punkt 4 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 41 § KL är tillämplig på de aktieinköp som förvaltaren gör för F:s räkning, dels anser vi att någon beskattning av F. inte kan ske - inte ens efter vested-periodens utgång - för sådana medel som överförs till förvaltaren men som inte hunnit användas för investeringar i aktier. Vi utgår i vår bedömning från att arbetsgivaren inte kompenserar F. på annat sätt om han avstår från att ansluta sig till aktiesparplanen. - Vi anser att frågorna borde ha besvarats i enlighet med vad som framgår av det följande. - Fråga 1 - Punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § KL har i här relevanta delar följande lydelse. - "I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller..., då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år då förvärvet skedde...". - I RÅ 1986 ref. 36 ansågs en anställd inte kunna beskattas redan vid den tidpunkt då han, på grund av anställningen, på förmånliga villkor förvärvade konvertibla skuldebrev. Skälet till detta var att han inte förrän vid konverteringsperiodens början hade rätt att förfoga över skuldebrev. Rättsfallet föranledde ett tillägg till anvisningspunkten (tredje meningen). Kan det konstateras att värdepapper "förvärvats" skall därför, oavsett de närmare villkoren, beskattning ske vid förvärvstillfället. - Enligt reglerna för skuggsparandet är de av förvaltaren för F:s räkning inköpta aktierna "vested" (intjänade) först efter fem års anställning, dvs. i F:s fall i maj 1996. Slutar F. på egen eller arbetsgivarens begäran sin anställning dessförinnan går han miste om de skuggsparade aktierna. I vissa andra situationer gäller emellertid inte detta. De skuggsparade aktierna anses nämligen intjänade om anställningen upphör på grund av pensionering, dödsfall eller varaktig arbetsoförmåga liksom om planen skulle upphöra att tillämpas. - En första tidpunkt då beskattning skulle kunna tänkas ske är den då arbetsgivaren för över (kontanta) medel till förvaltaren för att av denne användas för förvärv av aktier för F:s räkning. F. kan emellertid inte förfoga över medlen när de förts över till förvaltaren. En beskattning redan vid överföringstidpunkten är därför inte förenlig med den princip av mer generellt slag som kommit till uttryck i RÅ 1986 ref. 36 (jfr rubriken till rättsfallet; anledning saknas anta annat än att bedömningen skulle ha blivit densamma om det inte varit fråga om skuldebrev utan om annan egendom). Att F. frivilligt anslutit sig till planen saknar betydelse (jfr rättsfallet). - Nästa möjliga tidpunkt för beskattning är den då förvaltaren förvärvar aktier som tillgodoförs F:s konto. Avgörande är här om F. vid den tidpunkten kan anses ha gjort ett "förvärv". Är så fallet skall beskattning ske (att det är fråga om "värdepapper" är ostridigt). - Vi saknar anledning att ta ställning till vad som i det aktuella fallet kan anses gälla i t.ex. sakrättsligt hänseende. Det räcker att konstatera att F. i de hänseenden som här är relevanta framstår som ägare redan vid den tidpunkten då förvaltaren har gjort aktieinköpet. Bestämmelsen om att F. i vissa - men inte alla - fall kan gå miste om de skuggsparade aktierna om han

lämnar företaget före maj 1996 får ses närmast som en bestämmelse av skadeståndskaraktär, syftande till att förmå F. att fortsätta sin anställning i företaget. Vår uppfattning är således att F. skall anses ha gjort ett "förvärv" - i den mening ordet används i punkt 4 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 41 § KL redan vid tidpunkten för förvaltarens aktieinköp. - Fråga 2 - Av svaret på fråga 1 följer att F. vid utdelningstillfället i här relevanta hänseenden skall anses som ägare till de skuggsparade aktierna. Utdelningen är hänförlig till inkomstslaget kapital. Den omständigheten att utdelningen på grund av det av F. med arbetsgivaren ingångna avtalet inte kan lyftas omedelbart leder inte till att beskattningen skall uppskjutas (jfr RÅ 1983 Aa 111). Beskattning skall således ske redan vid utdelningstillfället. - Fråga 3 - Förverkas skuggsparandet övergår de aktier som förvärvats på grundval av skuggsparande och utdelningar till arbetsgivaren. Enligt vår mening bör man vid beskattningen se det som att F. i den aktuella situationen sålt aktierna till marknadspris och därefter i skadestånd till arbetsgivaren betalat ett belopp motsvarande aktiernas värde. F. bör därför beskattas för reavinst (om aktierna stigit i värde) och få avdrag i inkomstslaget tjänst för ett belopp motsvarande aktiernas marknadsvärde. - Vid taxeringen för det beskattningsår då förverkande sker kan avdrag i reavinstsystemet inte ske för sådan del av utdelningar som inte hunnit återinvesteras i aktier. Förutsättningar saknas att vid den taxeringen medge avdrag på annan grund. - Fråga 4 - Varken inskränkningarna i förfoganderätten eller omständigheterna i övrigt leder enligt vår mening till att de för F:s räkning inköpta aktierna skall anses som annat än skattepliktig förmögenhetstillgång.

Riksskatteverket överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras på så sätt att de av F. ställda frågorna erhöll följande svar: Skattskyldighet för den förmån, som F. åtnjöt på grund av arbetsgivarens skuggsparande, inträdde vid varje tillfälle då förvaltaren i Luxemburg köpte aktier för F:s räkning (fråga 1). F. var skattskyldig för utdelning på de aktier, som erhöles genom arbetsgivarens skuggsparande, redan innan han hade varit anställd i fem år (fråga 2). Förverkades aktier, som F. hade erhållit genom arbetsgivarens skuggsparande, blev därvid uppkommande förlust avdragsgill i realisationsvinssystemet (fråga 3). De aktier, som F. erhöles genom arbetsgivarens skuggsparande, utgjorde för honom skattepliktiga förmögenhetstillgångar redan innan han hade varit anställd i fem år. De borde vid förmögenhetstaxeringen värderas enligt för aktier gällande regler i punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt (fråga 4). - Till utvecklande av sin talan anförde Riksskatteverket följande såvitt avsåg fråga 3: Svaret borde grundas på vad som faktiskt skedde vid förverkande. Utgångspunkten borde vara att F. blev ägare till aktierna i och med att förvaltaren i Luxemburg gjorde inköpen. När aktierna sedan genom förverkande övergick i arbetsgivarens ägo kunde detta enligt Riksskatteverkets mening inte innebära annat än att F. avyttrade aktierna till arbetsgivaren för 0 kr. Därvid uppkom en realisationsförlust, som motsvarade aktiernas anskaffningskostnad (dvs. det förmånsbeskattade beloppet). Förlusten var avdragsgill i realisationsvinssystemet.

Regeringsrätten (1996-12-12, Wadell, Werner, Sjöberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsråden von Bahr och Baekkevold hade skiljaktig mening och anförde: F. är sedan maj 1991 anställd vid den svenska filialen till X, vilket företag är dotterföretag till ett amerikanskt börsnoterat bolag (moderbolaget). Målet gäller beskattningskonsekvenserna för F vid deltagande i en internationell plan för aktieägarskap (Stock ownership plan) som finns inom koncernen. - Planen bygger på att den anställda sparar i aktier i moderbolaget och att den lokale arbetsgivaren gör ett s.k. skuggsparande för den anställdes räkning, också i

form av aktier i moderbolaget. Planen innebär såvitt nu är av intresse i huvudsak följande. Berättigad att delta i planen är i princip alla heltidsanställda som fullbordat ett års anställning. Den anställde får varje månad spara mellan 1 och 15 procent av lönen. Ett sparande (deposition) på mellan 1 och 5 procent benämns grunddeposition. För varje löneperiod gör arbetsgivaren en "matchande" deposition om 50 procent av den anställdes grunddeposition (skuggsparande). På skuggsparandet kan skatteavdrag komma att göras. De av den anställde och arbetsgivaren sålunda avsatta medlen överlämnas till en fristående förvaltare (Banque de Internationale à Luxembourg S.A.) som - i egenskap av ombud för den anställde - köper aktier för hans räkning. Den anställdes konto (depå) hos förvaltaren gottgörs därvid det antal aktier som motsvarar värdet av den anställdes och arbetsgivarens depositioner. Förvaltaren förvarar ett eller flera aktiebrev representerande alla aktier, köpta för samtliga planmedlemmars räkning. Aktierna registreras i förvaltarens namn såsom ombud för de olika planmedlemmarna. Den anställde kan erhålla ett aktiebrev för sina aktier endast vid utträde ur planen eller annars om lag så kräver. Den anställdes rätt till arbetsgivarens depositioner är beroende av i vilken mån dessa är "intjänade" (vested) och "förfallna" (mature). Att depositionerna är intjänade innebär att de definitivt tillkommer den anställde. Att depositionerna är förfallna innebär att de kan tas ut av den anställde. Den anställde har en intjänad rätt till arbetsgivarens depositioner dels när han fullföljt fem sammanhängande anställningsår inom koncernen, dels vid dödsfall, pensionering, total permanent arbetsoförmåga eller upphörande av planen. Arbetsgivarens depositioner är "förfallna" när fem år förflutit från utgången av det sparår (juli-juni) då depositionerna gjordes. Utdelning på innehavda aktier, efter avdrag för källskatt och omkostnader, gottgörs den anställdes konto och används för att köpa ytterligare aktier för hans räkning. Den anställde har rätt att befullmäktiga förvaltaren att rösta vid bolagsstämma enligt hans önskemål för de aktier som gottgjorts hans konto. Aktier som gottgjorts kontot får inte överlåtas, pantsättas eller intecknas; detta gäller dock inte aktier som utdelas till den anställde vid anställningens upphörande. Aktier och inte investerade kontanta medel blir förverkade om de inte är intjänade vid anställningens upphörande. - Huvudfrågan i målet är vid vilken tidpunkt skattskyldighet inträder för den förmån som uppkommer genom arbetsgivarens skuggsparande. - Enligt 41 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall intäkt som är att hänföra till annat inkomstslag än näringsverksamhet anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning. I punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § KL anges - såvitt nu är av intresse - följande. I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av om inkomsten intjänats under året eller tidigare. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde (denna regel kallas i det följande värdepappersregeln). - Skatterättsnämndens majoritet har ansett att F. inte före intjänandet kan anses bli ägare av aktierna i moderbolaget och att värdepappersregeln därför inte är tillämplig. Majoriteten har i stället - med stöd av de allmänna reglerna i 41 § KL - kommit fram till att skattskyldighet inträder först för det beskattningsår då skuggsparandet är intjänat. Beträffande skuggsparande efter intjänandetidpunkten har nämndens majoritet vidare funnit att skattskyldighet föreligger för ett belopp motsvarande "avsättningen för det beskattningsår då avsättningen görs". En minoritet i nämnden har ansett att ett förvärv föreligger redan vid tidpunkten för förvaltarens aktieköp och att värdepappersregeln således är tillämplig, varför skattskyldighet inträder vid den tidpunkt då aktier, som tillgodoförs F:s konto, inköpts. Riksskatteverkets talan i denna del går ut på att minoritetens ståndpunkt skall fastställas. - Skuggsparandet innebär att - i enlighet med en mellan F. och hans arbetsgivare träffad överenskommelse - medel överförs från arbetsgivaren till

en fristående förvaltare vilken såsom ombud för F. använder medlen för anskaffning av aktier för F:s räkning. Det skulle mot denna bakgrund kunna göras gällande att redan själva överföringen medför att skattskyldighet inträder för F. Av utredningen framgår emellertid att F. inte har något som helst inflytande över de överförda medlen innan dessa utnyttjas för inköp av aktier. Dessa medel kan därför inte anses vara tillgängliga för lyftning för F. under perioden mellan överföringen och aktieinköpet. Vid sådant förhållande kan överföringen som sådan inte utlösa någon beskattning av F. - Fråga uppkommer här efter om i vad mån värdepappersregeln kan vara tillämplig på de aktuella aktieförvärven. Av avgörande betydelse är därvid om det föreligger ett förvärv eller ej. - Värdepappersregeln tillkom genom lagstiftning år 1989 i syfte att ändra den praxis som kommit till uttryck bl.a. i RÅ 1986 ref. 36. I det rättsfallet hade en anställd på förmånliga villkor förvärvat ett skuldebrev som efter fem år kunde konverteras till aktier i arbetsgivarföretaget. Fram till konverteringstidpunkten fick den anställde inte överlåta eller på annat sätt förfoga över skuldebrevet. Det kunde dock dessförinnan uppsägas till betalning. En förutsättning för att konverteringsrätten skulle få utnyttjas var i princip att anställningen inte upphört vid konverteringstidpunkten. Beskattning av den förmån som konverteringsrätten innebar ansågs kunna ske först sedan den anställde fritt kunde disponera över skuldebrevet, dvs. efter konverteringstidpunkten. I prop. 1989/90:50, som låg till grund för lagändringen, framhölls (s. 74) att beskattning i sådana fall borde ske redan vid förvärvet även om värdepappret förenats med villkor som innebar inskränkningar i förfoganderätten. - En förutsättning för tillämpning av den särskilda regeln är som framgått att det är fråga om ett "förvärv" av värdepapper. I förevarande mål uppkommer frågan om F. skall anses ha gjort ett förvärv redan i samband med att förvaltaren köpt aktier för hans räkning. Vid denna bedömning bör hållas i minnet att det inte råder någon tvist om att det är värdepapper som förvärvats (jfr däremot RÅ 1994 not. 41) utan frågan gäller om det är F. eller någon annan, i detta fall hans arbetsgivare, som gjort förvärvet i samband med förvaltarens inköp. Det finns också anledning att påpeka att, om man finner att det är arbetsgivaren som då gjort ett förvärv, aktierna i den mån de senare definitivt tillfaller F. kommer att av honom ha förvärvats från arbetsgivaren. Det innebär att eventuella värdeförändringar under tiden hänförs till arbetsgivarens innehav och att även utdelningarna i princip tillkommer arbetsgivaren. - I förevarande fall ger planbestämmelsernas utformning närmast intryck av att avsikten varit att den anställde skall anses förvärva aktierna redan fr.o.m. inköpstidpunkten. Bestämmelserna anger sålunda bl.a. att inköp av aktierna sker för den anställdes räkning och att aktierna förverkas om inte villkoren om fem års anställningstid uppfylls. Det förekommer emellertid också uttryck som antyder att det inte är aktierna utan en rätt till aktierna som förvärvas vid den aktuella tidpunkten; det anges bl.a. att den anställde har en intjänad rätt till arbetsgivarens depositioner under vissa villkor, t.ex. efter att ha fullföljt fem anställningsår. Om man sedan ser på den materiella innebörden av planbestämmelserna framgår att det även i detta avseende finns vissa omständigheter som talar för att den anställde skall anses ha förvärvat aktierna redan när de inköps. För en sådan ståndpunkt talar bl.a. att den anställde har rätt till utdelning på aktierna och även rätt att genom förvaltaren utöva rösträtt på bolagsstämman. Den omständighet som främst talar mot en sådan ståndpunkt är givetvis de villkor som innebär att det är först när aktierna är "intjänade" som det är säkert att ett bestående förvärv gjorts. Vidare bör beaktas att det som tidigare nämnts föreligger väsentliga inskränkningar i förfoganderätten över aktierna. Det är dock att märka att en del av dessa inskränkningar sträcker sig längre än till intjänandetidpunkten. - Det är lämpligt att först ta ställning till hur villkoren om intjänande skall bedömas i detta sammanhang. Det står därvid klart att inte varje villkor som en arbetsgivare kan uppställa för att en värdepapperstilldelning av förevarande slag skall bli bestående kan anses innebära att den anställde gör ett förvärv först när det visat sig att villkoret uppfylls (jfr RÅ 1986 ref. 36). Å andra sidan kan den anställde inte anses ha gjort ett förvärv om det, på grund av de villkor som är förknippade med detta, finns endast små möjligheter att han blir definitivt ägare till värdepappren. En rimlig utgångspunkt synes vara att i fall av

förevarande slag anse den anställde som förvärvare i vart fall om betydligt starkare skäl talar för än mot att tilldelningen blir bestående. - En intjänandetid på, som i F:s fall, fyra år räknat från inträdet i planen kan visserligen anses vara i längsta laget för att man redan från början skall betrakta den anställde som förvärvare av aktierna. Det bör dock beaktas att det är fråga om ett bindande avtal och att parternas avsikt uppenbarligen är att den anställde skall bli slutlig innehavare av aktierna. Det står också klart att den anställde genom att gå med i planen får en särskild anledning att stanna kvar i anställningen till dess att intjänandevillkoren är uppfyllda. Enligt vår mening finns fog för antagande att flertalet anställda som går med i planen kommer att uppfylla intjänandevillkoren. - Villkoren om intjänande bör emellertid inte ensamma avgöra frågan om arbetsgivaren eller den anställde skall anses som förvärvare vid inköpet av aktierna. Man måste också väga in hur rättigheterna med avseende på värdepappren fördelar sig mellan arbetsgivaren och den anställde under tiden fram till dess det står klart vem som slutligen kommer att stå som ägare. Dessutom bör beaktas hur planbestämmelserna formellt sett har utformats. Som har framgått av det föregående har F. vissa betydelsefulla rättigheter med avseende på aktierna under intjänandetiden. Några rättigheter tillkommer däremot inte arbetsgivaren. Även i formellt avseende är det den anställde som framstår som ägare av aktierna. - Vi finner vid en samlad bedömning att F. får anses ha förvärvat aktierna när dessa inköpts av förvaltaren. - Det anförda innebär att fråga 1 bör besvaras så att skattskyldighet för förmån, som F. åtnjuter på grund av arbetsgivarens skuggsparande, inträder redan innan anställningen varat i fem år, nämligen vid varje tillfälle förvaltaren i Luxemburg köper aktier för hans räkning. - När det sedan gäller fråga 2 följer av svaret på fråga 1 att F. vid utdelningstillfället skall anses som ägare till de skuggsparade aktierna. Den omständigheten att utdelningen på grund av det av F. med arbetsgivaren ingångna avtalet inte kan lyftas omedelbart bör med hänsyn härtill inte leda till att beskattningen skall uppskjutas. Beskattning skall således ske redan vid utdelningstillfället. - Beträffande fråga 3 - på vilket sätt korrigerings sker om skuggsparandet förverkas - gör vi följande bedömning. De aktier som övergår till arbetsgivaren skall F. anses ha avyttrat till marknadsvärde vid tidpunkten för förverkandet. F. skall - i enlighet med vad Rättsnämndens minoritet uttalat - beskattas för eventuell realisationsvinst och samtidigt medges avdrag i inkomstslaget tjänst för ett belopp motsvarande aktiernas marknadsvärde. Sådant avdrag skall också medges för belopp motsvarande sådan utdelning på F:s konto hos förvaltaren som vid förverkandetidpunkten ännu inte använts för inköp av aktier. - Vad slutligen gäller fråga 4 finner vi att de aktier, som F. erhåller genom arbetsgivarens skuggsparande, utgör för honom skattepliktiga förmögenhetstillgångar redan innan han varit anställd i fem år. De bör vid förmögenhetstaxeringen värderas enligt för aktier gällande regler i punkt 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt. - Vi anser att förhandsbeskedet bör utformas i enlighet med det anförda.

Föredraget 1996-10-29, föredragande Waas, målnummer 3562-1995

---

**Sökord:** Förhandsbesked; Förmögenhetstaxering; Inkomst av tjänst

**Litteratur:** prop. 1989/90:50, s. 74.

---