

HFD 2020 ref. 39

Enligt bestämmelserna om undantag från beskattning för förmån i form av personaloptioner är ett av villkoren för skattefrihet att optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel i det företag som optionen har förvärvats från. Fråga om det villkoret är uppfyllt när förvärvet sker genom användande av teckningsoptioner enligt ett visst förfarande. Förhandsbesked om inkomstskatt.

11 a kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 8 september 2020 följande dom (mål nr 406-20).

Bakgrund

1. Förmåner och andra inkomster som en anställd får från sin arbetsgivare ska som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Förmån i form av s.k. personaloptioner ska dock under vissa förutsättningar inte tas upp till beskattning. En personaloption är en rätt att i framtiden förvärva ett värdepapper på förmånliga villkor, utan att rätten i sig är ett värdepapper.

2. Syftet med reglerna om skattefrihet för förmån av personaloptioner är att underlätta för små, unga företag att rekrytera personer som är viktiga för att företaget ska kunna växa. Reglerna gäller endast anställda i onoterade företag, dvs. företag vars andelar inte är upptagna till handel på en reglerad marknad. Ett av villkoren för skattefrihet är att den anställde inom viss tid utnyttjar optionerna för förvärv av andelar i företaget. Om villkoren för skattefrihet är uppfyllda så kommer beskattning att ske först vid avyttring av andelarna enligt de regler som gäller för beskattning av kapitalvinster.

3. G.Y. har av sin arbetsgivare erbjudits att vederlagsfritt få personaloptioner. Optionerna ger honom rätt att förvärva aktier i det bolag där han är anställd mot ett visst lösenpris. Aktieförvärvet ska ske genom användande av teckningsoptioner enligt ett visst förfarande. G.Y. ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i om villkoret att personaloptionerna ska utnyttjas för förvärv av andelar i företaget är uppfyllt om förvärvet av aktierna genomförs enligt det planerade förfarandet. Av ansökan och ingivna avtal framgår följande.

4. Bolaget har, i syfte att täcka den framtida leveransen av aktier, emitterat teckningsoptioner i enlighet med den aktiebolagsrättsliga regleringen. Varje teckningsoption ger innehavaren en rätt att

förvärva en aktie i bolaget. Samtliga optioner har tecknats av bolaget.

5. Om G.Y. väljer att utnyttja personaloptionerna för att förvärva aktier i bolaget inleds förvärvet genom att han ger in en anmälningssedel till bolaget. Anmälningssedeln innehåller även en fullmakt för en av bolaget utsedd person att, i G.Y:s namn och för hans räkning, utnyttja teckningsoptioner för att verkställa förvärvet av aktier. Anmälan om förvärv är bindande och kan inte återkallas. När anmälan om förvärv har skett och betalning erlagts genomförs förvärvet av aktier enligt följande.

6. Bolaget överlåter ett antal teckningsoptioner till G.Y. Dessa utnyttjas sedan omedelbart för att teckna aktier i bolaget. Aktieteckningen sker genom bolagets försorg med stöd av den lämnade fullmakten. Sedan teckning av nya aktier har skett beslutar bolagets styrelse om tilldelning av de tecknade aktierna till G.Y. Förvärvet avslutas genom att aktierna tas upp i bolagets aktiebok (om bolaget då är kupongbolag), alternativt i bolagets aktiebok och på ett avstämningskonto (om bolaget då är avstämningsbolag), och registreras.

7. När anmälningssedeln har lämnats till bolaget finns alltså ingen möjlighet för G.Y. att påverka verkställandet av aktieförvärvet. Även bolaget är enligt avtalsvillkoren förpliktat att verkställa förvärvet i enlighet med det beskrivna förfarandet.

8. Skatterättsnämnden fann att kravet att innehavaren av personaloptionen utnyttjar optionen för förvärv av andel i företaget är uppfyllt. Nämnden motiverade beslutet enligt följande. Det kan av lagtextens ordalydelse inte utläsas att personaloptionen direkt måste utnyttjas för förvärv av andel i företaget eller hur förvärvet rent tekniskt ska genomföras. Syftet med regleringen är att säkerställa att det som förvärvas genom förfarandet är en andel i bolaget. G.Y. har inte någon möjlighet att förfoga över teckningsoptionerna, som förs över till honom i samband med utnyttjandet av personaloptionerna, på annat sätt än genom att direkt utnyttja dem för att förvärva andelar i bolaget. Om ett sådant förfarande som det aktuella inte skulle omfattas av regleringen så skulle bestämmelserna bli mycket svåra att tillämpa för just de företag som de riktar sig till, dvs. onoterade företag, eftersom den aktiebolagsrättsliga regleringen inte tillåter sådana företag att säkra den framtida leveransen av aktier till personaloptionsinnehavaren genom att inneha egna aktier.

Yrkanden m.m.

9. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att kravet att optionsinnehavaren ska utnyttja optionen för förvärv av andel i företaget inte är uppfyllt. Skatteverket anför att den aktuella personaloptionen innebär en rätt

att förvärva en teckningsoption, vilket inte utgör en andel i ett företag, och att det därmed inte finns utrymme för att tillämpa de särskilda bestämmelserna om personaloptioner oavsett om de teckningsoptioner som förvärvas i sin tur används för att förvärva aktier i företaget.

10. G.Y. anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om villkoret enligt de särskilda bestämmelserna om personaloptioner att optionsinnehavaren ska utnyttja optionen för förvärv av andel i företaget är uppfyllt när förvärvet sker genom användande av teckningsoptioner enligt ett visst förfarande.

Rättslig reglering m.m.

12. Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inkomster på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Av 11 kap. 1 § första stycket framgår att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i det kapitlet eller i 8 eller 11 a kap.

13. I 11 a kap. finns särskilda bestämmelser om personaloptioner som innebär att förmån av personaloption inte ska tas upp som intäkt i vissa fall. Av 10 kap. 11 § andra stycket följer att en personaloption inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor.

14. Enligt 11 a kap. 5 § första stycket gäller att förmån av personaloption som förvärvas från ett företag inte ska tas upp om optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel i företaget tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet, och villkoren i 6–16 §§ är uppfyllda. Dessa villkor avser företaget, personaloptionen och optionsinnehavaren.

15. Till inkomstslaget kapital räknas enligt 41 kap. 1 § första stycket inkomster i form av kapitalvinster. Med kapitalvinst avses enligt 2 § första stycket bl.a. vinst vid avyttring av tillgångar. Med avyttring avses enligt 44 kap. 3 § försäljning, byte och liknande överlåtelse.

16. Av 11 och 14 kap. aktiebolagslagen (2005:551) framgår att ett sätt att öka antalet aktier i ett aktiebolag är genom emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier. En teckningsoption är enligt 11 kap. 4 § en utfästelse som har gjorts av

ett aktiebolag om rätt att teckna nya aktier i bolaget mot betalning i pengar. Om en teckningsoption utnyttjas för att förvärva aktier anses detta enligt 44 kap. 10 § första stycket IL inte som avyttring av optionen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

17. Av förarbetena till de särskilda bestämmelserna om förmån i form av personaloptioner framgår att syftet med att i vissa fall undanta sådana förmåner från beskattning är att underlätta för små, unga företag som saknar tillgång till kapital, men som har tillväxtambitioner, att rekrytera och behålla personer som är viktiga för verksamheten. Tanken är att dessa företag ska tillföras resurser genom att nyckelpersonerna arbetar för en lön som är lägre än den lön som de hade kunnat få i ett annat företag. Nyckelpersonerna får kompensation genom att de får möjlighet att utan förmånsbeskattning förvärva andelar i företaget i framtiden och på så sätt ta del av vinsterna i detta (prop. 2017/18:1 s. 276 f. och 280). Om personaloptionen innebär en rätt att förvärva någonting annat än en eller flera andelar i det företag från vilket optionen har förvärvats är reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner däremot inte tillämpliga (a. prop. s. 628).

18. Kravet i 11 a kap. 5 § IL på att personaloptionen ska utnyttjas för förvärv av andel i företaget syftar alltså till att säkerställa att den anställda genom utnyttjandet av optionen blir delägare i företaget och därigenom får del av vinsterna i detta. Av lämnade förutsättningar framgår att villkoren för de i målet aktuella personaloptionerna är utformade så att om G.Y. väljer att utnyttja personaloptionerna så leder detta ovillkorligen till att han blir delägare i bolaget. Aktieförvärvet ska vidare genomföras med användande av ett i aktiebolagslagen anvisat och reglerat förfarande för förvärv av nya aktier. Den omständigheten att förvärvet innefattar även det ledet att G.Y. först erhåller teckningsoptioner vilka därefter omedelbart utnyttjas för förvärv av aktier kan mot den bakgrunden inte anses innebära att han utnyttjar personaloptionerna för att förvärva något annat än andelar i bolaget.

19. Kravet på att optionsinnehavaren utnyttjar personaloptionen för förvärv av andel i företaget är således uppfyllt. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Bull* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Marianne Bergqvist*.

Skatterättsnämnden (2020-01-08, *Eng, ordförande, Pettersson (skiljaktig), Hammarström (skiljaktig), Jönsson (skiljaktig), Pålsson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

Kravet i 11 a kap. 5 § första stycket 1 IL att optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel i företaget är uppfyllt.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan är om kravet i 11 a kap. 5 § IL, att optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel i företaget, är uppfyllt i ett fall som detta när själva andelsförvärvet sker via teckningsoptioner.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan av ordalydelsen inte utläsas att personaloptionen direkt måste utnyttjas för förvärv av andel i företaget eller hur förvärvet rent tekniskt ska genomföras. Syftet med bestämmelsen är att säkerställa att det som förvärvas genom förfarandet är en andel i bolaget. I nu aktuellt ärende framgår att G.Y. inte har någon möjlighet att förfoga över teckningsoptionerna, som överförs till honom i samband med utnyttjandet av personaloptionerna, på annat sätt än genom att direkt utnyttja dessa för att förvärva andelar i bolaget.

Till detta kommer att det i ansökan beskrivna förfarandet innebär att bolaget säkerställer den framtida leveransen av aktier till den anställde, något som i onoterade bolag är svårt att göra på annat sätt eftersom sådana bolag enligt 19 kap. aktiebolagslagen varken kan teckna sig för eller i princip förvärva egna aktier. En bolagstämma kan vidare inte fatta beslut om en riktad nyemission av aktier som ska genomföras tidigast om tre år. Aktieägarna måste i stället genom avtal försöka försäkra sig om att såväl nuvarande som framtida aktieägare vid en tidpunkt som ligger tidigast tre år framåt i tiden kommer att rösta för en nyemission. Om ett sådant förfarande som nu är aktuellt inte skulle kunna omfattas av reglerna i 11 a kap. blir bestämmelserna mycket svåra att tillämpa för just de företag de riktar sig till, nämligen onoterade företag. Mot bakgrund av bestämmelsernas syfte, att mindre företag ska kunna rekrytera och behålla nyckelpersoner genom möjligheten till ett framtida delägarskap, kan en sådan tillämpning inte heller ha varit avsedd.

Mot bakgrund av det ovan anförda får kravet i 11 a kap. 5 § första stycket IL att optionen utnyttjas för förvärv av andel i företaget därmed anses uppfyllt.

Pettersson, Hammarström och *Jönsson* var skiljaktiga och anförde:

En förutsättning för att förmån av personaloption som förvärvas från ett företag inte ska tas upp till beskattning är enligt 11 a kap. 5 § IL att optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel i företaget. Nu aktuell

personaloption ger en rätt att förvärva teckningsoptioner. Då personaloptionen innebär en rätt att förvärva annat än andelar i företaget är villkoret i 11 a kap. 5 § inte uppfyllt (se prop. 2017/18:1 s. 628). Det förhållandet att teckningsoptionen indirekt ger en rätt att teckna aktier i företaget medför inte en annan bedömning.