



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3564-23

meddelad i Stockholm den 2 november 2023

KLAGANDE

AA

Ombud: Thomas Bergman
Tellus Corporate Tax Advisory AB
Tranbärsvägen 1
133 34 Saltsjöbaden

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 maj 2023 i ärende dnr 111-22/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som det har överklagats.

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. personaloption 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. Ett av villkoren för skattefrihet är att det företag som personaloptionen avser inte får ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten påbörjades. Om företaget har förvärvat minst 25 procent av verksamheten från någon annan, ska personaloptionen förvärfvas inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades.
3. AA är anställd i Scandinavian Camping Group AB (SCG). Bolaget bildades 2011 och dess verksamhet bestod då av att köpa och sälja ädelmetaller. Den verksamheten bedrevs i tio månader under 2011 och 2012. Under 2014 avregistrerades bolaget från F-skatt och var sedan vilande till och med utgången av 2019. Under 2020 startade bolaget en verksamhet avseende utveckling av ett digitalt verktyg för bokning av camping- och ställplatser. För att skapa en möjlighet att ge ut personaloptioner som inte förmånsbeskattas avser bolaget att genomföra följande omstrukturering.
4. I ett första steg förvärvar SCG:s ägare ett nybildat lagerbolag (NYAB) med samma ägarförhållanden som i SCG. Därefter tillskjuter ägarna sina aktier i SCG till NYAB som ovillkorade aktieägartillskott. I nästa steg överlåter SCG bokningsverksamheten till NYAB för ett pris motsvarande bokförda värden och som ett sista steg förvärvas SCG antingen av tidigare ägare eller extern part för marknadspris.
5. Efter omstruktureringen kommer AA att övergå till att vara anställd i NYAB. Därefter kommer han under 2023 att erbjudas att förvärva personaloptioner som ger honom rätt att efter en intjänandetid om minst tre år förvärva aktier i NYAB.

6. AA ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i om han kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst när personaloptionerna utnyttjas. Han ville veta om åldersvillkoret beträffande NYAB:s verksamhet är uppfyllt om omstruktureringen genomförs (fråga 1) och om svaret ändras om SCG i stället fusioneras upp i NYAB (fråga 2). Om fråga 1 eller 2 skulle besvaras med ja undrade han om en tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle förändra bedömningen (fråga 3).
7. Skatterättsnämnden ansåg att åldersvillkoret inte kommer att vara uppfyllt om omstruktureringen genomförs utan AA ska beskattas i inkomstslaget tjänst då personaloptionerna utnyttjas och att svaret inte ändras om omstruktureringen i stället genomförs enligt fusionsalternativet. I skälen till beslutet angavs att fråga 3 förföll med hänsyn till svaren på de övriga frågorna.

YRKANDEN M.M.

8. AA yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, ska besvara fråga 1 med ja. Om Högsta förvaltningsdomstolen ändrar svaret på fråga 1 i enlighet med hans yrkande vill han att Högsta förvaltningsdomstolen även prövar fråga 3.
9. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas. Om Högsta förvaltningsdomstolen ändrar svaret på fråga 1 anser Skatteverket att fråga 3 ska återförvisas till Skatterättsnämnden.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om ett villkor att en personaloption ska förvärfvas inom tio år från utgången av det år då en förvärvad verksamhet ursprungligen påbörjades

är uppfyllt, i det fall en nystartad verksamhet av visst slag förvärvas från ett företag som började bedriva verksamhet av ett annat slag för mer än tio år sedan.

Rättslig reglering m.m.

11. I 11 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) 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.
12. Av 11 a kap. 5 § första stycket framgår att förmån av personaloption som förvärvas från ett företag inte ska tas upp om optionsinnehavaren, tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet, utnyttjar optionen för förvärv av en andel i företaget eller ett annat företag i samma koncern och villkoren i bl.a. 9 § är uppfyllda. Det som där sägs om företaget gäller enligt 5 § andra stycket det företag i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andel och varje annat företag i samma koncern.
13. I 9 § första stycket anges att företaget, när personaloptionen förvärvas, inte får ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten påbörjades. Enligt andra stycket ska personaloptionen, om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan, förvärvas inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades, om den förvärvade verksamheten påbörjades före den övriga verksamheten i företaget.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Av förarbetena till de särskilda bestämmelserna om förmån av personaloption i 11 a kap. inkomstskattelagen framgår att syftet med att undanta vissa sådana förmåner från beskattning är att underlätta för små, unga företag som saknar tillgång till kapital, men som har tillväxtambitioner, att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Med uttrycket "bedrivit verksamhet" i 9 § första stycket avses att någon form av aktivitet har inletts från företagets sida. Verksamhet anses därför inte påbörjad redan vid företagets registrering, betalning av andelar eller liknande utan först när den egentliga verksamheten i företaget har börjat bedrivas. Bestämmelsen i 9 § andra stycket har införts för att motverka att verksamheter ombildas för att kringgå åldersvillkoret (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor s. 275 f., 288 och 631).
15. Av lämnade förutsättningar framgår att NYAB kommer att ha bedrivit verksamhet i mindre än tio år när AA förvärvar personaloptionerna, vilket innebär att åldersvillkoret i 9 § första stycket är uppfyllt. Eftersom NYAB ska förvärva hela sin verksamhet från SCG måste även åldersvillkoret i andra stycket vara uppfyllt. Avgörande för den frågan är när den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades.
16. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det enligt 9 § första stycket räcker att ett företag har bedrivit någon form av verksamhet i mer än tio år för att åldersvillkoret inte ska anses uppfyllt. Att ett företags verksamhet under årens lopp ändrar karaktär medför alltså inte att tidpunkten för när tioårsperioden börjar löpa flyttas fram. Inte heller avbrott i verksamheten eller att en verksamhet av annat slag påbörjas bör enligt domstolens mening leda till att starttidpunkten senareläggs. Syftet med bestämmelsen i 9 § andra stycket talar för att tidpunkten inte heller ska kunna flyttas fram genom att en verksamhet överförs från ett företag till ett annat. Slutsatsen av detta är att en förutsättning för att åldersvillkoret ska anses uppfyllt för det företag som förvärvar

verksamhet från något annat företag är att villkoret skulle ha ansetts uppfyllt för det överlåtande företaget om verksamheten hade varit kvar där.

17. Av det anförda följer att den verksamhet som NYAB förvärvar från SCG ska anses ha ursprungligen påbörjats 2011 då SCG först började bedriva verksamhet och detta trots att den verksamheten var av ett annat slag än den som NYAB förvärvar. Personaloptionerna kommer därmed inte att ha förvärvats inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades.
18. Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 ska således fastställas. Fråga 3 förfaller därmed.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Inga-Lill Askersjö, Leif Gäverth och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Tobias Andersson.