

Ref 53

Fråga om villkoret för skattefrihet i 11 a kap. inkomstskattelagen, 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 förvärfvas från någon som började bedriva verksamhet av ett annat slag för mer än tio år sedan. Förhandsbesked om inkomstskatt.

11 a kap. 5 och 9 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 2 november 2023 följande dom (mål nr 3564-23).

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. M.V. 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 förvärfvar 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 M.V. 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. M.V. 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 M.V. 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. M.V. 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 förvärvas 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 M.V. 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Askersjö*, *Gäverth* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Skatterättsnämnden (2023-05-12, Eng, ordförande, Bengtsson, Cejje, Dahlberg, Hellenius, Pettersson och Sundin):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: Villkoret i 11 a kap. 9 § andra stycket inkomstskattelagen kommer inte att vara uppfyllt om omstruktureringen genomförs utan M.V. ska beskattas i inkomstslaget tjänst då personaloptionerna utnyttjas. Svaret ändras inte om omstruktureringen i stället genomförs enligt fusionsalternativet.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Av 11 a kap. 9 § första stycket inkomstskattelagen framgår att företaget, i detta fall NYAB, när personaloptionen förvärvas inte får ha bedrivit verksamhet i mer än tio år. Eftersom NYAB kommer att vara ett nybildat lagerbolag kommer detta villkor att vara uppfyllt.

NYAB kommer att ha förvärvat hela sin verksamhet från SCG (Bolaget). Enligt 9 § andra stycket gäller då att personaloptionen ska förvärvas inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades.

Frågan är vad som här avses med "verksamheten". Begreppet är inte definierat i lagtexten och någon ledning för tolkningen ges inte heller i förarbetena (se prop. 2017/18:1 s. 287 f. och s. 631, jfr även SOU 2016:23 s. 334 f.). Det är dock fråga om olika betydelser av verksamhet i samma lagrum. Med verksamhet avses i 9 § såväl den egentliga verksamheten, företagets hela verksamhet, den förvärvade verksamheten som den övriga verksamheten.

En möjlig tolkning av bestämmelsen är att det endast är den specifika verksamhet som faktiskt har förvärvats, och inte det överlåtande företagets ursprungliga verksamhet, som ska beaktas vid tioårsbedömningen. Eftersom Campcation-verksamheten påbörjades i Bolaget först 2020 skulle tioårskravet då vara uppfyllt. En sådan tolkning skulle emellertid göra att lagstiftningen i många fall blir svårtillämpad och svår att förutse.

Ett annat synsätt är att det är tidpunkten då det överlåtande företaget påbörjade sin ursprungliga verksamhet som avses. Det överensstämmer med bestämmelsens syfte, att motverka att verksamheter omstruktureras för att kringgå åldersvillkoret (se a. prop. s. 288) och ökar förutsebarheten.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning talar övervägande skäl för att den av NYAB förvärvade verksamheten ska anses påbörjad 2011, då Bolaget påbörjade sin ursprungliga verksamhet. Det innebär att villkoret i 9 § andra stycket inte kommer att vara uppfyllt om omstruktureringen genomförs. M.V. ska därmed beskattas i inkomstslaget tjänst då personaloptionerna utnyttjas (se 10 kap. 11 § andra stycket).

Fråga 2

I fusionsalternativet överförs verksamheten till NYAB genom att Bolaget fusioneras in i NYAB.

En fråga är om övertagande av verksamhet genom en fusion är ett sådant förvärv av verksamhet som avses i 9 § andra stycket. Det framgår av hur begreppet förvärv används i andra bestämmelser i inkomstskattelagen att begreppet är vidsträckt. Mot den bakgrunden får övertagande av verksamhet genom en fusion anses omfattas av den aktuella bestämmelsen. En sådan tolkning överensstämmer också med bestämmelsens syfte.

Vidare anser Skatterättsnämnden att bedömningen av om tioårskravet är uppfyllt inte ändras om omstruktureringen i stället genomförs enligt fusionsalternativet. Villkoret i 9 § andra stycket kommer således inte heller i detta fall att vara uppfyllt.

Fråga 3

Med hänsyn till svaren på frågorna 1 och 2 förfaller fråga 3.