

# Lagrådsremiss

## Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 20 december 2016

*Magdalena Andersson*

*Johanna Mihaic*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att lättnader i beskattningen av personaloptioner ska införas. Förmån av personaloption ska inte tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst om vissa villkor är uppfyllda för såväl det företag som ingår optionsavtalet, som personaloptionen och optionsinnehavaren. Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter. I stället sker beskattning i inkomstslaget kapital först när den skattskyldige avyttrar den andel som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptionen. Dessutom föreslås en skyldighet att lämna kontrolluppgift om en sådan personaloption har utnyttjats för förvärv av andel.

Förslaget utgör ett statligt stöd som måste anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen innan det kan genomföras.

Förslaget föranleder ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteförfarandelagen (2011:1244).

I lagrådsremissen föreslås också förtydliganden i socialavgiftslagen (2000:980) och skatteförfarandelagen avseende skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift för före detta anställda.

I lagrådsremissen föreslås även att det i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska införas en bestämmelse om undertecknande av fastighetsdeklaration och påpekande med anledning av förslag till fastighetstaxering samt att uttrycket behörig ställföreträdare ska införas i lagen.

Ändringarna i fastighetstaxeringslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2017. I övrigt föreslås de nya bestämmelserna träda i kraft den 1 januari 2018.

## Innehållsförteckning

1	Beslut .....	4
2	Lagförslag .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980) .....	16
2.4	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	17
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (2017:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	21
3	Ärendet och dess beredning .....	23
4	Bakgrund.....	24
4.1	Personaloptioner.....	24
4.2	Skatteförfarandet och fastighetstaxeringen .....	27
5	Beskattningen av personaloptioner .....	29
5.1	Lättnader i beskattningen av personaloptioner införs i vissa fall .....	29
5.2	Definitioner .....	33
5.2.1	Vad som avses med personaloption.....	33
5.2.2	Vad som avses med företag .....	34
5.2.3	Vad som avses med koncern .....	35
5.2.4	Vad som avses med intjänandetid .....	35
5.3	Tidpunkt för utnyttjande av optionen .....	36
5.4	Krav på företaget .....	38
5.4.1	Företaget ska vara av begränsad storlek .....	38
5.4.2	Företaget får inte kontrolleras av offentliga organ .....	40
5.4.3	Företagets andelar får inte vara upptagna till handel på en reglerad marknad .....	41
5.4.4	Företaget ska huvudsakligen bedriva rörelse	42
5.4.5	Företaget får inte bedriva viss verksamhet .....	43
5.4.6	Företagets verksamhet får inte vara äldre än tio år.....	46
5.4.7	Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter .....	48
5.5	Krav på personaloptionen.....	50
5.5.1	Värdet på personaloptionerna får inte överstiga vissa beloppsgränser .....	50
5.5.2	En förenklad värderingsmodell .....	52
5.6	Krav på optionsinnehavaren .....	53
5.6.1	Optionsinnehavaren ska vara anställd och arbeta i viss omfattning .....	53
5.6.2	Optionsinnehavaren ska få viss ersättning .....	54

5.6.3	Optionsinnehavaren får endast kontrollera andelar i begränsad omfattning .....	56
5.7	Särskilda regler vid fusion, fission och verksamhetsavyttringar.....	58
5.7.1	Personaloptionen utnyttjas i förtid.....	58
5.7.2	Personaloptionen ersätts av annan personaloption .....	60
5.7.3	Verksamhetsavyttring.....	61
5.8	Arbetsgivaren får inget avdrag .....	62
5.9	Skatteförfarandefrågor.....	63
5.9.1	Kontrolluppgiftsskyldighet för företaget .....	63
5.9.2	Bör kontrolluppgiftsskyldighet om förvärv av värdepapper på grund av tjänst införas?.....	67
5.9.3	Bör en dokumentationsskyldighet vid överlåtelse av värdepapper på grund av tjänst införas?.....	68
5.10	Arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och uppgiftsskyldighet för före detta anställda .....	69
5.11	Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd .....	71
5.12	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	72
6	Undertecknande och behörig ställföreträdare.....	72
6.1	Undertecknande av uppgifter.....	72
6.2	Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning .....	74
7	Konsekvensanalys .....	76
8	Författningskommentar .....	82
8.1	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	82
8.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	83
8.3	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980) .....	94
8.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	95
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Beskattning av incitamentsprogram (SOU 2016:23) .....	98
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag i nu relevanta delar .....	99
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna .....	113
Bilaga 4	Lagförslagen i betänkandet Bostadstaxering – avveckling eller förenkling (SOU 2012:52) i nu relevanta delar .....	114
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanserna .....	116

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152),
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
3. lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980),
4. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
5. lag om ändring i lagen (2017:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

## 2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

### 2.1 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen (1979:1152)<sup>1</sup> dels att 18 kap. 2 § ska upphöra att gälla, dels att 20 kap. 10 § och 26 kap. 3 § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas fyra nya paragrafer, 18 kap. 1 a–1 c och 2 §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **18 kap.**

##### *1 a §<sup>2</sup>*

*Uppgifter i allmän och förenklad fastighetsdeklaration samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering ska under-tecknas av fastighetsägare eller behörig ställföreträdare.*

##### *1 b §*

*Om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare, anses uppgiften ha lämnats av den som företräds.*

##### *1 c §*

*Om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats för en juridisk person, anses uppgiften ha lämnats av den juridiska personen, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.*

##### *2 §*

*Uppgifterna enligt 1 a § får under-tecknas av ett ombud i följande*

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 18 kap. 2 § 1988:1283.

<sup>2</sup> Tidigare 18 kap. 1 a § upphävd genom 2004:279.

fall:

1. Ett deklarationsombud får underteckna uppgifter i en deklara- tion som lämnas elektroniskt.

2. En dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo får under- teckna uppgifter i en deklara- tion samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering.

## 20 kap.

### 10 §<sup>3</sup>

Om en begäran om omprövning inte är *egenhändigt* undertecknad av fastighetsägaren eller hans om- bud, får Skatteverket *utfärda före- läggande om att undertecknande skall ske med påföljd* att ompröv- ning annars inte görs.

Om en begäran om omprövning inte är undertecknad, får Skatte- verket *förelägga den som har be- gärt omprövningen att underteck- na begäran. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning annars inte kommer att ske.*

## 26 kap.

### 3 §<sup>4</sup>

Bestämmelserna i 18 kap. 2–9, 12, 14 och 22–40 §§ ska, om inte annat är föreskrivet i detta kapitel, gälla vid särskild fastighetstaxe- ring. I föreläggande att lämna fas- tighetsdeklaration ska vidare läm- nas uppgift om den grund på vil- ken föreläggandet sker.

Bestämmelserna i 18 kap. 1 a–9, 12, 14 och 22–40 §§ ska, om inte annat är föreskrivet i detta kapitel, gälla vid särskild fastighetstaxe- ring. I föreläggande att lämna fas- tighetsdeklaration ska vidare läm- nas uppgift om den grund på vil- ken föreläggandet sker.

Föreläggande får inte förenas med vite i fall som sägs i 2 §. Förnyat föreläggande att lämna särskild fastighetsdeklaration får däremot förenas med vite.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2017.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:650.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2011:1248.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> dels att 2 kap. 1 §, 10 kap. 11 och 15 §§ och 11 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 11 a kap., en ny paragraf, 16 kap. 37 §, och närmast före 16 kap. 37 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### **1 §<sup>2</sup>**

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser och betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

-----  
pensionssparkonto i 58 kap. 21 §

pensionssparkonto i 58 kap. 21 §  
*personaloption* i 10 kap. 11 §

prisbasbelopp i 27 §

prisbasbelopp i 27 §  
-----

### **10 kap.**

#### **11 §<sup>3</sup>**

Om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker.

Om det som förvärvas 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, tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts.

Om det som förvärvas 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 (*personaloption*), tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:1106.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2008:822.

## 15 §

Om en skattskyldig som på grund av sin tjänst fått en *sådan rätt som avses i 11 § andra stycket*, har betalat en ersättning för förmånen, ska utgiften dras av som kostnad det beskattningsår då förmånen ska tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om *rätten* inte utnyttjas, ska utgiften dras av som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande.

Om en skattskyldig som på grund av sin tjänst fått en *personaloption* har betalat en ersättning för förmånen, ska utgiften dras av som kostnad det beskattningsår då förmånen ska tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om *personaloptionen* inte utnyttjas, ska utgiften dras av som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande.

## 11 kap.

### 1 §

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 detta kapitel eller i 8 kap.

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 detta kapitel eller i 8 *eller 11 a kap.*

I inkomstslaget tjänst tillämpas näringsverksamhet om

- mervärdesskatt i 15 kap. 6 §,
- återföring av avdrag för utländsk skatt i 16 kap. 18 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris i 23 kap. 11 §.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

### *11 a kap. Särskilda bestämmelser om personaloptioner i vissa fall*

#### *Innehåll*

##### *1 §*

*I detta kapitel finns bestämmelser om att förmån av personaloption inte ska tas upp i vissa fall.*

#### *Definitioner*

##### *2 §*

*Med företag avses i detta kapitel ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som har fast driftställe i Sverige, om det hör hemma i en stat inom Euro-*



peiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

### 3 §

Med koncern avses i detta kapitel en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

### 4 §

Med intjänandetid avses i detta kapitel perioden från tidpunkten då optionsavtalet ingås och tre år framåt.

### **När förmån av personaloption inte ska tas upp**

### 5 §

Förmån av personaloption ska inte tas upp om

1. villkoren i 6–17 §§ är uppfyllda, och

2. optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel i det företag som har ingått optionsavtalet tidigast efter intjänandetiden och senast tio år från tidpunkten då optionsavtalet ingicks.

Om det företag som har ingått optionsavtalet ingår i en koncern, gäller följande. I stället för vad som anges om företaget i 6–17 §§ ska villkoren i

– 6, 8, 9, 12 och 13 §§, 15 § första stycket andra meningen och 16 § gälla sammantaget för alla företag i koncernen,

– 7, 10, 11 och 17 §§ gälla för varje företag i koncernen, och

– 15 § första stycket första meningen gälla för något av företagen i koncernen.

## **Villkor**

### Företaget som ingår optionsavtalet

#### 6 §

Under det beskattningsår som närmast föregår det år då optionsavtalet ingås ska

1. medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget vara lägre än 50, och

2. företagets nettoomsättning eller balansomslutning uppgå till högst 80 miljoner kronor.

#### 7 §

När optionsavtalet ingås får inte

1. 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i företaget direkt eller indirekt kontrolleras av ett eller flera offentliga organ, eller

2. någon andel i företaget vara upptagen till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

#### 8 §

Företaget ska under intjänandetiden huvudsakligen bedriva rörelse.

#### 9 §

Företaget ska under intjänandetiden huvudsakligen bedriva annan verksamhet än

1. bank- eller finansieringsrörelse,

2. försäkringsrörelse,

3. produktion av kol eller stål,

4. handel med mark, fastigheter, råvaror eller finansiella instrument,

5. uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder, eller

6. tillhandahållande av tjänster som avser juridisk rådgivning, redovisning eller revision.

#### 10 §

*Företaget får när optionsavtalet ingås inte ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten påbörjades.*

*Om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan ska optionsavtalet ingås 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.*

#### 11 §

*Företaget får när optionsavtalet ingås inte vara*

*1. skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning av sådant slag som anges i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551),*

*2. föremål för företagsrekonstruktion av sådant slag som anges i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion,*

*3. på obestånd, eller*

*4. föremål för betalningskrav på grund av ett tidigare beslut från Europeiska kommissionen som förklarar ett stöd olagligt och oförenligt med den inre marknaden.*

#### Personaloptionen

#### 12 §

*Värdet på optionsinnehavarens personaloption tillsammans med värdet på övriga personaloptioner som också innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, får inte överstiga 75 miljoner kronor när optionsavtalet ingås.*

### 13 §

Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, får inte överstiga 3 miljoner kronor när optionsavtalet ingås.

### 14 §

Värdet på en personaloption ska vid tillämpningen av 12 och 13 §§ anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som optionen ger rätt att förvärva.

Om det någon gång under de närmast föregående tolv månaderna innan optionsavtalet ingås har genomförts marknadsmässiga transaktioner i eller avseende företagets andelar, ska värdet på en andel bestämmas med ledning av dessa transaktioner.

Om någon sådan transaktion inte har genomförts, ska värdet på samtliga andelar i företaget anses motsvara skillnaden mellan företagets bokförda tillgångar och skulder enligt den senast fastställda balansräkningen. Om företaget inte har någon fastställd balansräkning, ska värdet på en andel bestämmas till andelens kvotvärde.

### Optionsinnehavaren

### 15 §

Optionsinnehavaren ska vara anställd i företaget under intjänandetiden. Arbetstiden ska under denna tid uppgå till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka.

Som arbetstid räknas semesterledighet med semesterlön och frånvaro till följd av sjukdom, föräldraledighet och andra liknande förhållanden som ersätts inom socialförsäkringssystemet.

## 16 §

Optionsinnehavaren ska under intjänandetiden få sådan ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som uppgår till minst 13 inkomstbasbelopp. Om optionsinnehavaren under intjänandetiden till följd av sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden får ersättning inom socialförsäkringssystemet, ska kravet på ersättning från företaget minska i proportion till tiden med sådan ersättning.

Med inkomstbasbelopp avses det inkomstbasbelopp enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken som gäller för det år då optionsavtalet ingås.

Som ersättning avses inte

- kostnadsersättning, eller
- belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 45 § och 57 kap.

## 17 §

Optionsinnehavaren får inte tillsammans med närstående direkt eller indirekt kontrollera andelar i företaget, som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget, under något av de två åren närmast före det år då optionsavtalet ingås eller under året då optionsavtalet ingås fram till och med tidpunkten för avtalet.

## **Fusion och fission**

### 18 §

Om optionsinnehavaren i samband med en fusion eller fission utnyttjar personaloptionen före intjänandetidens utgång, ska förmån av personaloption inte tas upp under förutsättning att

1. personaloptionen utnyttjas för förvärv av andel i det överlåtande företaget tidigast ett år från tidpunkten då optionsavtalet ingicks,

2. villkoren i 6–17 §§ är uppfyllda,

3. fusionen eller fissionen genomförs på marknadsmässiga villkor, och

4. det övertagande företaget huvudsakligen bedriver annan verksamhet än sådan verksamhet som anges i 9 § 1–6.

Vid tillämpning av första stycket 2 ska villkoren i 8, 9, 15 och 16 §§, i stället för vad som föreskrivs i dessa bestämmelser, vara uppfyllda från tidpunkten då optionsavtalet ingicks till tidpunkten då optionsinnehavaren utnyttjar personaloptionen. Kravet på ersättning från företaget i 16 § ska minskas i proportion till den resterande tiden av intjänandetiden.

#### 19 §

Bestämmelsen i 18 § gäller inte om

1. en eller flera fysiska personer omedelbart efter fusionen eller fissionen har det bestämmande inflytandet över det övertagande företaget eller de övertagande företagen, och

2. den eller dessa personer eller närstående till dessa direkt eller indirekt har innehaft andelar i det överlåtande företaget, eller i ett annat företag inom samma koncern, under det år då fusionen eller fissionen genomförs eller under något av de två föregående åren.

Vid tillämpningen av första stycket anses en eller flera fysiska personer tillsammans ha det bestämmande inflytandet över ett företag om detta företag skulle ha varit ett dotterföretag enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) till personen eller personerna tillsammans, om personen eller personerna tillsammans hade varit ett svenskt aktiebolag.

## 16 kap.

### *Personaloptioner*

37 §

*Förmån av personaloption som inte ska tas upp enligt 11 a kap. får inte dras av.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Lagen tillämpas första gången på optionsavtal som har ingåtts efter den 31 december 2017.

## 2.3 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 och 3 §§ socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### **1 §<sup>1</sup>**

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska anses utgiven av den i vars tjänst *rättigheten* förvärvades.

Förmån *av personaloption* som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska anses utgiven av den i vars tjänst *personaloptionen* förvärvades.

Bestämmelser om avgiftspliktig ersättning finns i 10 och 11 §§.

#### **3 §<sup>2</sup>**

Bestämmelsen i 1 § första stycket ska inte tillämpas om en annan avgiftspliktig ersättning än sådan förmån som avses i 1 § andra stycket utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i anställning i Sverige hos någon annan än den som har utgett ersättningen. I sådant fall ska arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

Bestämmelsen i 1 § första stycket ska inte tillämpas om en annan avgiftspliktig ersättning än sådan förmån som avses i 1 § andra stycket utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i anställning i Sverige hos någon annan än den som har utgett ersättningen. I sådant fall ska arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är *eller har varit* anställd i Sverige.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2008:824.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2008:824.



## 2.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Häri genom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

*dels* att 11 kap. 5 och 7 §§, 15 kap. 5 och 7 §§, 22 kap. 1 §, 23 kap. 2 § och 34 kap. 6 § och rubrikerna närmast före 11 kap. 5 § och 15 kap. 5 § ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas en ny paragraf, 22 kap. 26 §, och närmast före 22 kap. 26 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 11 kap.

Förmån av framtida förvärv av värdepapper

5 §

En sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper ska anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

En förmån som utgörs av en *personaloption* ska anses utgiven av den i vars tjänst *personaloptionen* har förvärvats.

7 §

En ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om

En ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är *eller har varit* anställd i Sverige om

1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen, och

2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren.

### 15 kap.

Förmån av framtida förvärv av värdepapper

5 §

*Kontrolluppgift om en sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper* ska lämnas av den i vars

*Om förmånen utgörs av en personaloption, ska kontrolluppgift lämnas av den i vars tjänst personaloptionen har förvärvats.*

tjänst *rättigheten* har förvärvats.

## 7 §

Om en ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om

Om en ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken mottagaren är *eller har varit* anställd i Sverige om

1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen, och

2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren.

## 22 kap.

### 1 §<sup>1</sup>

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

– överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),

– upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt (4 §),

– samfällighet (5 och 6 §§),

– räntebidrag (7 §),

– pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),

– avskattning av pensionsförsäkring (10 §),

– tjänstepensionsavtal (11 §),

– underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar (12 §),

– skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),

– elcertifikat (14 §),

– utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),

– schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),

– schablonintäkt vid innehav av andelar i värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder och utländska specialfonder (17–21 §§),

– investeraravdrag (23 och 24 §§), *och* – investeraravdrag (23 och 24 §§),

– skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §).

– skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §), *och*

– *utnyttjande av vissa personaloptioner* (26 §).

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2015:768.

## **Utnyttjande av vissa personaloptioner**

### **26 §**

*Kontrolluppgift ska lämnas om utnyttjande av en sådan personaloption som avses i 11 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229).*

*Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den i vars tjänst personaloptionen har förvärvats.*

*I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om att en personaloption har utnyttjats för förvärv av andel.*

### **23 kap.**

#### **2 §<sup>2</sup>**

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 4 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21 och 23–25 §§, 22 a kap. samt 22 b kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 4 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21 och 23–26 §§, 22 a kap. samt 22 b kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

### **34 kap.**

#### **6 §**

Den som har utnyttjat eller överlåtit en *sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229)* ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

Den som har utnyttjat eller överlåtit en *personaloption* ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2015:918.

2. De nya bestämmelserna i 22 kap. 26 § och bestämmelserna i 23 kap. 2 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2018.

## 2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2017:000) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 22 kap. 1 §, 23 kap. 2 § och 34 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244) i stället för lydelsen enligt lagen (2017:000) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt prop. 2016/17:58*      *Föreslagen lydelse*

### **22 kap.**

#### **1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

– överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),

– samfällighet (5 och 6 §§),

– räntebidrag (7 §),

– pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),

– avskattning av pensionsförsäkring (10 §),

– tjänstepensionsavtal (11 §),

– underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar (12 §),

– skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),

– elcertifikat (14 §),

– utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),

– schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),

– schablonintäkt vid innehav av andelar i värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder och utländska specialfonder (17–21 §§),

– investeraravdrag (23 och 24 §§), *och* investeraravdrag (23 och 24 §§),

– skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §), *och* skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §),

– *utnyttjande av vissa personaloptioner (26 §).*

### **23 kap.**

#### **2 §**

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21 och 23–25 §§, 22 a kap. samt 22 b kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21 och 23–26 §§, 22 a kap. samt 22 b kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

### 34 kap.

#### 6 §

Den som har utnyttjat eller överlåtit en *sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229)* ska till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

Den som har utnyttjat eller överlåtit en *personaloption* ska till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

### 3 Ärendet och dess beredning

Den 6 mars 2015 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över skattereglerna för incitamentsprogram (dir. 2014:33).

Utredningen, som antagit namnet Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram, överlämnade den 15 mars 2016 betänkandet *Beskattning av incitamentsprogram* (SOU 2016:23). I betänkandet lämnas förslag om förändringar av värdepappersregeln, införande av kvalificerade personaloptioner, utökad kontrolluppgifts- och dokumentationsskyldighet för arbetsgivare, höjd schablonintäkt för avsättningar till periodiseringsfonder samt vissa förtydliganden i socialavgiftslagen (2000:980) och skatteförfarandelagen (2011:1244).

En sammanfattning av betänkandet i nu relevanta delar finns i *bilaga 1*. Betänkandets lagförslag i nu relevanta delar finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats i dessa delar och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (Fi2016/01042/S1).

I denna lagrådsremiss behandlas utredningens förslag om kvalificerade personaloptioner, utökad kontrolluppgifts- och dokumentationsskyldighet för arbetsgivare samt vissa förtydliganden i socialavgiftslagen och skatteförfarandelagen.

Den 24 februari 2011 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utreda hur fastighetstaxeringen av bostäder kan avskaffas eller avsevärt förenklas. I uppdraget ingick att föreslå de författningsändringar som bedömdes vara nödvändiga.

Utredningen, som antog namnet Bostadstaxeringsutredningen, lämnade den 21 augusti 2012 sitt betänkande *Bostadstaxering – avveckling eller förenkling* (SOU 2012:52).

Betänkandets lagförslag i nu relevanta delar finns i *bilaga 4*. Betänkandet har remissbehandlats i den del som gäller förenkling av fastighetstaxeringen. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2012/03060/S1). I betänkandet lämnades bl.a. förslag om att nämndemän i mål om fastighetstaxering inte längre ska utses särskilt (betänkandets avsnitt 4.3.15). Detta förslag har behandlats i propositionen *Nämndemannauppdraget – stärkt förtroende och högre krav* (prop. 2013/14:169). I betänkandet lämnades även förslag på vissa mindre förenklingar av taxeringen av lantbruksenheter (betänkandets avsnitt 4.6.5). Dessa förslag behandlades i propositionen *Vissa fastighetstaxeringsfrågor inför den allmänna fastighetstaxeringen 2017* (prop. 2014/15:48). I betänkandet lämnades vidare förslag om avskaffande av skattenämnder (betänkandets avsnitt 4.2.3), vilket behandlades i propositionen *Avskaffande av skattenämnder inom fastighetstaxeringen* (prop. 2015/16:36).

I lagrådsremissen behandlas Bostadstaxeringsutredningens förslag såvitt gäller undertecknande och införande av uttrycket behörig ställföreträdare i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) (betänkandets avsnitt 4.3.4 och 4.3.5). Övriga delar av betänkandet bereds vidare i Regeringskansliet.

## *Statsstöd*

Förslaget om personaloptioner utgör ett statligt stöd som måste anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen, i enlighet med artikel 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, innan det genomförs.

## 4 Bakgrund

### 4.1 Personaloptioner

#### *Beskattning av innehavaren av en personaloption*

Förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst (11 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL).

När det gäller beskattningstidpunkten för inkomster ska dessa enligt huvudregeln tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL).

En skattskyldig som på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor ska ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker (10 kap. 11 § första stycket IL). Denna regel kallas värdepappersregeln och gäller t.ex. en köpoption eller en teckningsoption som utgör ett värdepapper.

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva ett värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts (10 kap. 11 § andra stycket IL). Bestämmelsen infördes 1998 (prop. 1997/98:133) och trots att termen personaloption inte används uttryckligen i lagtexten riktas lagstiftningen mot sådana förmåner. Av förarbetena framgår att bestämmelsen avser att komplettera den sedan tidigare gällande bestämmelsen om förvärv av värdepapper.

I prop. 1997/98:133 definieras en personaloption på följande sätt.

En personaloption är en rättighet som riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller en företagsgrupp. Rättigheten består i att den anställde erhåller en rätt att under vissa förutsättningar i framtiden förvärva aktier till ett i förväg bestämt pris. Det är fråga om en standardiserad rättighet, vilket betyder att optionsvillkoren är bestämda på ett enhetligt sätt för samtliga anställda som får del av förmånen. Ofta är villkoren bestämda i en av företaget beslutad optionsplan. I flertalet fall erhåller den anställde personaloptionen utan att betala någon ersättning till utställaren. Personaloptionerna kännetecknas av att de är förenade med förfoganderättsinskränkningar, t.ex. att de inte får överlätas eller pantsättas, och att de kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid. Det är inte ovanligt att optionen är uppdelad i "etapper" med olika kvalifikationstider. Den anställde ges t.ex. en rätt att efter tidigast en viss tid förvärva en angiven andel av det totala antalet aktier som optionsplanen medger och därefter ytterligare andelar efter vissa i options-



planen angivna tidsintervall under optionens löptid. Optionens löptid är lång, ofta tio år. Vanligtvis förfaller personaloptionen, eventuellt efter en kortare karenstid om anställningen upphör på grund av uppsägning, avskedande eller dödsfall.

Det är först när förfoganderättsinskränkningarna upphör att gälla som den skattskyldige i praktiken har möjlighet att disponera över sin personaloption. Innan förfoganderättsinskränkningarna har upphört är det således osäkert om den skattskyldige över huvud taget kommer att få någon förmån. En förmån av personaloption beskattas därför först under det beskattningsår som optionen utnyttjas (för förvärv av värdepapper) eller överläts. Det skattepliktiga förmånsvärdet utgörs av skillnaden mellan marknadsvärdet på det underliggande värdepapperet vid tidpunkten för utnyttjandet eller avyttringen av personaloptionen och det i förväg bestämda priset som optionsinnehavaren ska betala för värdepapperet enligt optionsvillkoren (lösenpriset) plus eventuell ersättning som optionsinnehavaren betalade när optionen förvärvades (optionspremien).

Optionspremien ska dras av som kostnad det beskattningsår då förmånen ska tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om personaloptionen inte utnyttjas, ska optionspremien dras av som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande (10 kap. 15 § IL).

Eventuell utdelning på värdepapperet, som har förvärvats med stöd av en personaloption, samt en kapitalvinst eller kapitalförlust vid en framtida avyttring av ett sådant värdepapper beskattas därefter i inkomstslaget kapital. I vissa fall kan dock de s.k. 3:12-reglerna bli tillämpliga. Det förmånsbeskattade beloppet läggs till anskaffningsutgiften för aktierna.

### *3:12-reglerna*

I 57 kap. IL finns särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Anledningen till de särskilda reglerna är Sveriges duala skattesystem, dvs. att tjänsteinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och att kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt. Reglerna infördes i samband med 1990 års skattereform och avser att förhindra att högre beskattade arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster i syfte att sänka den totala skatten på ersättning från ett fåmansföretag. För att en andelsägare ska beröras av de särskilda reglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag ska ägaren eller någon närstående ha varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Andelarna anses då vara kvalificerade andelar. Reglerna anger hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid beskattningen. Anställda som erbjuds personaloptioner i ett företag kan komma att omfattas av 3:12-reglerna genom att de andelar som de förvärvar genom att utnyttja personaloptionerna blir kvalificerade andelar.

Utdelning på kvalificerade andelar upp till ett schablonmässigt beräknat gränsvärde beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent. Utdel-

ning som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp som motsvarar maximalt 90 inkomstbasbelopp. Utdelning däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital. Gränsbeloppet består av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. För kapitalvinster gäller på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på kvalificerade andelar upp till gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent. Kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp som motsvarar maximalt 100 inkomstbasbelopp. Kapitalvinst däröver beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

#### *Avdragsrätt och skyldigheter för företaget avseende personaloptioner*

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad (16 kap. 1 § IL). I detta ingår bl.a. löneutgifter. Det finns inte några särskilda regler om avdragsrätt för löneutgift om den anställde får en förmån i form av en personaloption. Enligt praxis har ett aktiebolag ansetts vara berättigat till avdrag för löneutgift med ett belopp motsvarande den anställdes förmån, även om företaget i traditionell mening inte har haft någon utgift, se Högsta förvaltningsdomstolens dom den 29 september 2004 i mål nr 4220-02. Av detta rättsfall följer också att avdrag ska göras det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed.

I den utsträckning en skattepliktig förmån uppkommer för den anställda ska även socialavgifter och allmän löneavgift betalas på värdet av förmånen (2 kap. 10 och 10 a §§ socialavgiftslagen [2000:980], förkortad SAL samt 1 § lagen [1994:1920] om allmän löneavgift). Vidare ska skatteavdrag för preliminär skatt göras (10 kap. 2 § första stycket skatteförarandelagen [2011:1244], förkortad SFL).

Betalningstidpunkten för socialavgifter följer den beskattningstidpunkt som gäller för inkomstskatt. När det är fråga om förmån av personaloptioner ska socialavgifter därför betalas när rättigheten utnyttjas eller överläts. Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker (10 kap. 2 § andra stycket SFL). För förmån av personaloption ska skatteavdrag dock göras först när utgivaren av förmånen har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits (11 kap. 8 § första stycket SFL).

Socialavgifter och preliminär skatt ska som huvudregel betalas av den som utger eller betalar ut ersättning (2 kap. 1 § SAL och 10 kap. 2 § första stycket SFL). Förmån av personaloption ska alltid anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats (2 kap. 1 § andra stycket SAL och 11 kap. 5 § SFL).

Den som är skyldig att göra skatteavdrag för preliminär skatt ska även lämna kontrolluppgift om förmånen (15 kap. 2 och 5 §§ SFL). För att den kontrolluppgiftsskyldige ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet ska den som har utnyttjat eller överlåtit en personaloption till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras (34 kap. 6 § SFL).

### *Civilrättsliga regler*

Det finns inte några särskilda regler för personaloptioner i aktiebolagslagen (2005:551). Beslut om att ingå avtal om personaloptioner kan fattas direkt av styrelsen för ett aktiebolag eftersom en personaloption i sig inte utgör ett värdepapper. Däremot krävs ett beslut av bolagsstämman om att emittera den eller de aktier som kan förvärfvas när en personaloption så småningom eventuellt utnyttjas.

## 4.2 Skatteförfarandet och fastighetstaxeringen

### *Skatteförfarandelagen*

Av 38 kap. 2 § SFL framgår att vissa uppgifter som lämnas måste vara undertecknade. Det gäller bl.a. uppgifter i deklaration och vissa särskilda uppgifter. Kravet på att vissa uppgifter ska undertecknas är teknikneutralt. Det kan således uppfyllas genom undertecknande på papper eller med elektroniska medel. Den som lämnar t.ex. en deklaration på internet eller på telefon eller via sms får underteckna med en elektronisk underskrift, t.ex. med koder eller e-legitimation. Skatteverket föreskriver vad som krävs i olika situationer (prop. 2010/11:165 s. 857).

Uppgifterna ska enligt 38 kap. 3 § första stycket SFL undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare. Någon särskild skatterättslig definition av vem som är behörig ställföreträdare finns inte utan det följer av annan lagstiftning, t.ex. vem som är behörig att företräda ett aktiebolag, en omyndig eller ett dödsbo m.m. Ett ombud är i allmänhet inte behörig ställföreträdare och kan därför inte underteckna uppgifterna (prop. 2010/11:165 s. 857). Enligt andra stycket i den nämnda paragrafen får dock uppgifterna undertecknas av ett ombud i följande fall.

- Ett deklaraionsombud får underteckna uppgifter i en deklaration som lämnas elektroniskt.
- Ett ombud för en utländsk beskattningsbar person får underteckna uppgifter i en mervärdesskattedeklaration.
- En dödsboddelägare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklaration.

I 4 kap. 1 § SFL anges vidare att om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare, anses uppgiften ha lämnats av den som företräds. Det är alltså den uppgiftsskyldige, och inte företrädaren, som ansvarar för att uppgifterna lämnas i rätt tid och att de är korrekta och som kan drabbas av förseningsavgift respektive skattetillägg om så inte är fallet (prop. 2010/11:165 s. 709). Om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats för en juridisk person, anses uppgiften ha lämnats av den juridiska personen, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen (4 kap. 2 § SFL).

Av 66 kap. 6 § andra stycket SFL framgår att om en begäran om omprövning inte är undertecknad, får Skatteverket förelägga den som har begärt omprövningen att underteckna begäran. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att omprövning annars inte kommer att ske. Om

det inte råder något som helst tvivel om att begäran kommer från den som är behörig att begära omprövning, behöver verket inte förelägga om undertecknande (prop. 2010/11:165 s. 1079).

### *Fastighetstaxeringslagen*

Enligt 18 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL, ska en fastighetsägare lämna en deklaration för varje fastighet till ledning vid allmän och förenklad fastighetstaxering. Skyldigheten att lämna deklaration ska enligt 18 kap. 2 § FTL i vissa fall fullgöras av annan än fastighetsägaren. Skyldigheten ska därvid fullgöras

1. för omyndig av förmyndare eller god man, som förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken, beträffande vad förmyndaren eller den gode mannen har under sin förvaltning,
2. för sådan person, för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § föräldrabalken, av den gode mannen eller förvaltaren beträffande vad han har under sin förvaltning,
3. för dödsbo av dödsbodelägare eller testamentsexekutor, som har att förvalta den dödes egendom, eller, om egendomen avträtts till förvaltning av boutredningsman, av boutredningsmannen,
4. för dödsbo, som inte längre består, av den som vid tidpunkten för dödsboets upplösning haft att förvalta boets egendom,
5. för annan deklara-tions- eller uppgiftsskyldig än enskild person och dödsbo av vederbörande styrelse, förvaltning, syssloman, förvaltare eller ombud, samt
6. för annan än ovan nämnd juridisk person, som inte längre består, av den som senast haft att förvalta dess angelägenheter.

Skyldigheten att lämna deklaration eller annan uppgift får även fullgöras genom ett deklara-tionsombud (18 kap. 2 a § FTL). För deklara-tionsombud gäller därvid bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Genom hänvisning i 26 kap. 3 § FTL är bestämmelserna i 18 kap. 2 och 2 a §§ FTL tillämpliga även vid särskild fastighetstaxering.

Om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av fastighetsägaren eller hans ombud, får Skatteverket enligt 20 kap. 10 § FTL utfärda föreläggande om att undertecknande ska ske med påföljd att omprövning annars inte görs.

## 5 Beskattningen av personaloptioner

### 5.1 Lättnader i beskattningen av personaloptioner införs i vissa fall

**Regeringens förslag:** För att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner ska lättnader i beskattningen av personaloptioner införas.

Förmån av personaloption ska inte tas upp till beskattning om vissa villkor är uppfyllda för såväl det företag som ingår optionsavtalet, som personaloptionen och optionsinnehavaren. Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Skatteverket*, *Ekonomistyrningsverket (ESV)*, *Sveriges kommuner och landsting (SKL)* och *FAR* avstyrker förslaget. *Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA)* och *Tillväxtanalys* avstyrker förslaget i dess nuvarande utformning. Skatteverket anser att förslaget utgör ett stort avsteg från grundläggande skatterättsliga principer som innebär att ersättning för arbete ska beskattas i inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet och att sådana ersättningar ska ligga till grund för beräkning av bl.a. pension och socialförsäkringsersättningar. Skatteverket framhåller att komplicerade regler med många kvalificeringskrav försvårar för både anställda och arbetsgivare att göra rätt och att de föreslagna reglerna kommer att leda till gränsdragningsproblem. De anställda kommer att leva i ovisshet om de kommer att tjänstebeskattas vid utnyttjandet av en personaloption eller om de får en uppskjuten beskattning i inkomstlaget kapital. Arbetsgivaren kan oväntat tvingas betala stora belopp i arbetsgivaravgifter om det visar sig att villkoren inte är uppfyllda. Denna ovisshet kan gälla för en tidsperiod upp till drygt tio år. Skatteverket påtalar även att eftersom beskattning inte sker förrän vid avyttring av de andelar som förvärfvas genom utnyttjande av en personaloption som inte förmånsbeskattas så kan beskattningen skjutas upp så länge som innehavaren önskar med långa skatte-krediter som följd. Det finns också risk för att beskattning överhuvudtaget inte sker, t.ex. om innehavaren har flyttat utomlands innan beskattningstidpunkten inträder och Sverige har mist sin beskattningsrätt enligt skatteavtal. *ESV* framhåller, i likhet med *Ekobrottsmyndigheten*, att de föreslagna särreglerna kommer göra skattesystemet mer komplicerat och öka risken för skatteundrandragande. Nya möjligheter att beskatta ersättning för arbete i inkomstlaget kapital riskerar enligt *SKL* att ytterligare skada skattesystemets legitimitet. *SKL* och *Kammarrätten i Stockholm* ifrågasätter om de samhällsekonomiska effekterna av förslaget är tillräckligt stora för att motivera avsteg från en neutral beskattning. Även *FAR* framhåller att förslaget står i tydlig konflikt med de grundläggande principerna om en neutral och likformig beskattning. *Kungliga tekniska högskolan (KTH)*, *Stiftelsen Industrifonden*, *Almega AB*, *Företagarna*, *Näringslivets regelråd (NNR)*, *Stockholms Handelskammare*, *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)*, *Sweden BIO*,

*Sveriges Ingenjörer, SUP46* och *Swedish Incubators & Science Parks (SISP)* är positiva till att det införs lättnader i beskattningen av personaloptioner men anser, i likhet med IVA, att tillämpningsområdet bör utvidgas och föreslår bl.a. att villkoren avseende företaget, personaloptionen och optionsinnehavaren ska justeras. Även *Almi Invest AB* är positivt till de föreslagna lättnaderna, men anser att en utvidgning av tillämpningsområdet bör övervägas. Förslagets nuvarande utformning medför enligt Tillväxtanalys gränsdragnings- och tolkningssvårigheter. IVA anser att det faktum att förvärvade andelar kan komma att vara kvalificerade enligt 3:12-reglerna och därmed föranleda beskattning av inkomster i inkomstslaget tjänst är komplicerande. Det kan för individen vara svårt att bedöma om framtida förvärvade andelar kommer att vara kvalificerade eller inte, vilket skulle kunna minska intresset för skattegynnande personaloptioner. *Almega AB* anser att förslagets syfte förfelas om vinst på kvalificerade personaloptioner beskattas som inkomst av tjänst p.g.a. 3:12-reglerna. Stiftelsen *Industrifonden* förordar, i likhet med *Almega AB, SVCA, SISP, Stockholms Handelskammare, Sweden BIO* och *Martin Lorentzon m.fl.*, generella förändringar av reglerna om personaloptioner. *SVCA, SISP, Stockholms Handelskammare* och *Sweden BIO* föreslår att vinsten vid avyttring av underliggande aktie ska beskattas dels i inkomstslaget tjänst, dels i inkomstslaget kapital, enligt en särskild uppdelningsgrund. *Näringslivets skatte-delegation (NSD)* och *Föreningen Svenskt Näringsliv*, som båda tillstyrker förslaget, anser att en generell sänkning av marginalsikten på högre inkomster vore en mer effektiv och hållbar lösning för att öka möjligheterna att attrahera och behålla nyckelkompetens samt främja tillväxt. *Sveriges akademikers centralorganisation (Saco)* förespråkar en bred översyn av hela skattesystemet och att den samlade beskattningen av arbete sänks. *Grant Thornton Sweden AB* föreslår förändringar när det gäller beskattningen av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar för fåmansföretagsdelägare med små innehav. *Sveriges advokatsamfund, SVCA, Sweden BIO* och *SISP* framhåller att det är komplicerat för onoterade företag att ställa ut personaloptioner och att denna brist bör rättas till. *Sveriges Ingenjörer* anser att det behövs insatser för att informera om reformen. *Pensionsmyndigheten* framhåller att det är viktigt att det sker en utvärdering av förslaget efter tre till fem år för att se om reglerna använts på avsett sätt och om önskvärda effekter uppnåtts. Företagarna och *SUP46* anser att förslaget bör följas upp och att en utvidgning av förslaget då bör övervägas. Reformens effekter bör enligt Tillväxtverket och *Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)* följas löpande. *Konkurrensverket* och *Regelrådet* efterfrågar en närmare analys av förslagets effekter på konkurrensförhållandena mellan olika företag. *Regelrådet* efterfrågar även en tydligare redovisning av beräkningen av den sammantagna administrativa bördan för företag samt en särskild redogörelse avseende särskilda hänsyn till små företag. *Kammarrätten* i *Stockholm* bedömer att förslaget kommer att leda till viss ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna. *NNR* efterfrågar en scenarioräkning för att visa på vad som krävs för att statens initiala skattebortfall i förlängningen ska kunna medföra ökade skatteintäkter.

**Skälen för regeringens förslag:** För att underlätta för små, unga företag som saknar tillgång till kapital, men som har tillväxtambitioner, att

rekrytera personer som är viktiga för att företaget ska kunna växa föreslår utredningen att förmånsbeskattningen av personaloptioner ska avskaffas i vissa fall. Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Skatteverket*, *ESV*, *SKL* och *FAR* avstyrker förslaget. *IVA* och *Tillväxtanalys* avstyrker förslaget i den av utredningen föreslagna utformningen.

Inom den moderna tillväxtteorin är förekomsten av forskning och utveckling samt innovationer avgörande för att förklara tillväxt och ekonomisk utveckling. Samhällsnyttig teknisk utveckling och innovationer som av något skäl inte genomförs påverkar den potentiella tillväxttakten på ett negativt sätt. Ett hinder för ökad tillväxt är att nystartade företag med tillväxtambitioner och nya lösningar på existerande problem som regel saknar de förutsättningar som äldre, etablerade företag med upparbetat kapital och kompetens redan har. Genom förbättrade förutsättningar för nystartade företag ökar deras möjligheter att växa och konkurrera med etablerade företag. På så sätt kan den tekniska tillväxttakten förväntas öka, vilket i sin tur leder till en ökad ekonomisk tillväxttakt och förbättrade förutsättningar för ökad konkurrens, effektivare marknader och resursanvändning. Dessa typer av innovationer är bärande för den ekonomiska tillväxten, men de är samtidigt oförutsägbara och vanligen behäftade med asymmetrisk information. Asymmetrisk information påverkar tillgången till riskvilligt kapital negativt vilket leder till att färre investeringar görs än vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Kan effekterna av den asymmetriska informationen mildras kan fler samhällsekonomiskt nyttiga investeringar göras. Det kan därför finnas ett samhällsekonomiskt intresse av att stödja nytt, innovationsvilligt företagande och om möjligt minska de riskrelaterade kostnader som en innovativ entreprenör och investerare exponerar sig för.

Mot denna bakgrund anser regeringen, i likhet med utredningen och majoriteten av remissinstanserna, att det finns skäl att införa lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall.

Några remissinstanser, bl.a. *Skatteverket*, *ESV*, *SKL* och *FAR*, har principiella invändningar mot förslaget. *Skatteverket* anför att förslaget utgör ett stort avsteg från grundläggande skatterättsliga principer och framhåller att komplicerade regler med många kvalificeringskrav försvårar för både anställda och arbetsgivare att göra rätt samt att de föreslagna reglerna kommer att leda till gränsdragningsproblem. Regeringen gör dock bedömningen att det finns skäl att i detta fall avvika från principen om generella regler eftersom skattereglerna genom förslaget används för att skapa goda villkor för små och växande företag. Den ökade komplexiteten uppvägs således av den stimulanseffekt som förslaget väntas få. Enligt regeringens bedömning kan åtgärden inte heller anses mer komplicerad än att den kan hanteras genom upplysningar och information från *Skatteverket*. Till skillnad från vad *SKL* och *Kammarrätten i Stockholm* anför, bedömer regeringen att de samhällsekonomiska effekterna av förslaget är tillräckligt stora för att motivera avsteg från en neutral beskattning.

Regeringen föreslår därför att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning om vissa villkor är uppfyllda för såväl det företag som ingår optionsavtalet, som personaloptionen och optionsinnehavaren. Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter. Om

optionsinnehavaren väljer att utnyttja personaloptionen för förvärv av en andel i företaget sker beskattning vid avyttring av andelen enligt allmänna regler i inkomstslaget kapital. Förslaget innebär således, som Skatteverket har påpekat, att optionsinnehavaren får en skattekredit i jämförelse med ordinarie beskattning. Storleken på denna beror på värdeutvecklingen på andelen från det att optionsavtalet ingås fram till tidpunkten för utnyttjandet av personaloptionen.

Som framgår av avsnitt 4.1 kan anställda som utnyttjar personaloptioner för förvärv av andelar komma att omfattas av 3:12-reglerna genom att de andelar som de förvärvar blir kvalificerade andelar. IVA och *Almega AB* anser att det förhållandet att 3:12-reglerna kan bli tillämpliga kan minska intresset för skattegynnade personaloptioner respektive förfela förslaget syfte. Utredningen föreslår särskilda regler i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, för beräkning av årets gränselopp för kvalificerade andelar som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptioner. Utredaren bedömer att det med hänsyn till 3:12-reglernas nuvarande utformning är en förutsättning för att det ska bli fråga om en slutlig skattelättnad och inte bara en uppskjuten beskattning i inkomstslaget tjänst. Regeringen har förståelse för denna uppfattning. Den 3 november 2016 överlämnade Utredningen om översyn av 3:12-reglerna sitt betänkande Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag (SOU 2016:75). Utredningen föreslår flera förändringar av reglerna om hur utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska fördelas mellan inkomstslagen tjänst och kapital vid beskattningen, bl.a. reglerna om beräkning av årets gränselopp. Det är enligt regeringens mening lämpligt att behandla frågan om beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptioner i samband med beredningen av det betänkandet. Utformningen av 3:12-reglerna behandlas därför inte vidare i denna lagrådsremiss.

ESV framhåller, i likhet med *Ekobrottsmyndigheten*, att de föreslagna särreglerna kommer öka risken för skatteundandragande. Regeringen är medveten om att den här typen av riktade skatteincitament riskerar att medföra incitament även för de som inte är i behov av stimulanser att utnyttja skattelättnaden. För att undvika detta har förslaget därför förenats med vissa villkor när det gäller företaget som ingår optionsavtalet, personaloptionen och optionsinnehavaren. Flera remissinstanser, bl.a. *KTH*, *Stiftelsen Industrifonden*, *Almega AB*, *Företagarna*, *NNR*, *Stockholms Handelskammare*, *SVCA*, *Sweden BIO*, *Sveriges Ingenjörer*, *SUP46* och *SISP*, har synpunkter på dessa villkor. Dessa synpunkter behandlas i avsnitt 5.4–5.6.

Några remissinstanser, bl.a. *Pensionsmyndigheten* och *Företagarna*, pekar på vikten av uppföljning av åtgärden. Regeringen delar denna uppfattning och har för avsikt att följa upp och utvärdera effekterna av den kommande lagstiftningen.

Förslaget utgör ett sådant statligt stöd som måste anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen innan det kan genomföras. Denna fråga behandlas i avsnitt 5.11.

Kammarrätten i Stockholm, *Sveriges Ingenjörer*, *NNR*, *Regelrådet* och *Konkurrensverket* har synpunkter på konsekvensanalysen. Dessa synpunkter behandlas i avsnitt 7.



Flera remissinstanser, bl.a. Stiftelsen Industrifonden, Almega AB, SVCA, SISP, Stockholms Handelskammare, Sweden BIO och *Grant Thornton Sweden AB* har lämnat förslag på andra åtgärder på skatteområdet. Dessa frågor faller dock utanför det aktuella lagstiftningsärendet. Vidare har *Sveriges advokatsamfund*, SVCA, Sweden BIO och SISP framhållit att det är komplicerat för onoterade företag att ställa ut personaloptioner och att denna brist bör rättas till. Inte heller den frågan rymms dock inom ramen för detta lagstiftningsärende.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 11 kap. 1 § IL och att ett nytt kapitel, 11 a kap. IL, införs.

## 5.2 Definitioner

### 5.2.1 Vad som avses med personaloption

**Regeringens förslag:** Med personaloption avses en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

**Skälen för regeringens förslag:** I 10 kap. IL finns de grundläggande bestämmelserna för inkomstslaget tjänst. Beskattningstidpunkten för förvärv av en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor regleras i 10 kap. 11 § andra stycket IL. Bestämmelsen infördes 1998 (prop. 1997/98:133) och avser personaloptioner trots att termen personaloption inte används i lagtexten. För att förenkla utformningen av förslaget om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall anser regeringen att termen personaloption bör införas i inkomstskattelagen. En personaloption är inte ett värdepapper, utan termen personaloption avser en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor.

Med hänsyn till att termen personaloption införs i inkomstskattelagen görs vissa följdändringar i socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, och skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 1 § och 10 kap. 11 § andra stycket IL, 2 kap. 1 § SAL samt 11 kap. 5 §, 15 kap. 5 § och 34 kap. 6 § SFL.

## 5.2.2 Vad som avses med företag

**Regeringens förslag:** Med företag avses svenska aktiebolag eller motsvarande utländska bolag som har fast driftställe i Sverige och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *SVCA* och *Sweden BIO* ifrågasätter varför inte alla bolag inom EES ska omfattas av reglerna – oberoende av om fast driftställe i Sverige föreligger eller inte – och anser att den föreslagna avgränsningen skulle kunna strida mot EU-rätten.

**Skälen för regeringens förslag:** Som föreslås i avsnitt 5.1 ska lättnader i beskattningen av personaloptioner införas för att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Utredningen föreslår – med hänsyn till reglerna om fri rörlighet i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) – att med företag ska avses inte bara svenska aktiebolag utan även motsvarande utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Regeringen instämmer i utredningens förslag.

Utredningen föreslår även att det ställs upp ett krav på att företaget ska ha ett fast driftställe i Sverige. *SVCA* och *Sweden BIO* ifrågasätter varför inte alla bolag inom EES ska omfattas av reglerna – oberoende av om fast driftställe i Sverige föreligger eller inte – och anser att den föreslagna avgränsningen skulle kunna strida mot EU-rätten. Regeringen noterar att den brittiska motsvarigheten till den nu föreslagna skattelättnaden för personaloptioner, de s.k. EMI-reglerna, innehåller ett krav på fast driftställe. De brittiska reglerna, som utgör ett statligt stöd, har prövats och godkänts av Europeiska kommissionen. Kommissionens statsstödsprövning innebär att kommissionen prövar om åtgärden kan anses förenlig med den gemensamma marknaden. Att kommissionen accepterade kravet på fast driftställe i det brittiska förslaget bör mot denna bakgrund innebära att kommissionen i vart fall vid det beslutstillfället funnit att ett krav på fast driftställe är förenligt med reglerna om den gemensamma marknaden. Mot bakgrund av kommissionens bedömning av det brittiska systemet och med hänsyn till att det är eftersträfvansvärt att skatteincitamentet ges till företag som bidrar till näringslivet här i Sverige gör regeringen samma bedömning som utredningen när det gäller kravet på fast driftställe i Sverige. Regeringen föreslår därför sammanfattningsvis att med företag ska avses svenska aktiebolag eller motsvarande utländska bolag som har fast driftställe i Sverige och som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

### Lagförslag

Definitionen tas in i den nya paragrafen 11 a kap. 2 § IL.

### 5.2.3 Vad som avses med koncern

**Regeringens förslag:** Med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i årsredovisningslagen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Skatteverket* anför att bestämmelserna om koncerner även bör omfatta s.k. oäkta koncerner för att förhindra kringgåenden.

**Skälen för regeringens förslag:** Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller de krav som ställs på företaget, personaloptionen och optionsinnehavaren för att en personaloption inte ska förmånsbeskattas i stället för koncernen (se avsnitt 5.4–5.6).

Eftersom termen koncern har olika innebörd i olika lagar bedöms en definition av begreppet öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av bestämmelserna. Det är önskvärt att även koncerner där en annan juridisk person än ett aktiebolag är moderbolag omfattas. Enligt koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) kan alla fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport vara moderföretag. Regeringen anser därför i likhet med utredningen att koncerndefinitionen ska knytas till årsredovisningslagen. Förenklat innebär årsredovisningslagens definition att om ett företag, moderföretaget, innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Det finns även några andra beskrivna sätt att skapa ett koncernförhållande i årsredovisningslagen.

Regeringen anser, till skillnad från *Skatteverket*, att det saknas skäl att utvidga koncerndefinitionen till att även omfatta oäkta koncerner. En oäkta koncern kan föreligga t.ex. då en fysisk person äger två aktiebolag. Regeringen anser att skattereglerna exempelvis inte bör förhindra en entreprenör från att utveckla verksamheter i olika företag. Vidare innebär den i avsnitt 5.4.6 beskrivna 25-procentsregeln vid förvärv av en äldre verksamhet en begränsning av möjligheten att kringgå reglerna genom att överlåta verksamheter inom oäkta koncerner.

#### *Lagförslag*

Definitionen tas in i den nya paragrafen 11 a kap. 3 § IL.

### 5.2.4 Vad som avses med intjänandetid

**Regeringens förslag:** Med intjänandetid avses perioden från tidpunkten då optionsavtalet ingås och tre år framåt.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

**Skälen för regeringens förslag:** En personaloption kännetecknas av att den är förenad med förfoganderättsinskränkningar, t.ex. att den kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid eller intjänandetid. Det är inte ovanligt att ett personaloptionsprogram är uppdelat i olika etapper

med olika kvalifikationstider. Den anställde kan ges rätt att t.ex. förvärva ett visst antal aktier efter tidigast vissa bestämda tidsintervaller.

Konstruktionen av en personaloption medför att den inte har något faktiskt ekonomiskt värde för den anställde under kvalifikationstiden, utan först när kvalifikationstiden har löpt ut och den anställde kan utnyttja optionen för förvärv av värdepapper. Genom personaloptioner kan ett företag därför långsiktigt knyta anställda till företaget.

Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner måste vara utformade på ett sådant sätt att syftet med reglerna uppnås. Syftet är att små, unga företag ska kunna rekrytera och behålla personer som är särskilt 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 framtida vinster i företaget. Förslaget avser att stimulera kommande arbetsinsatser som är viktiga för företagets tillväxt. Syftet är alltså inte att reglerna ska användas för att omvandla allmänna tjänsteinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster eller att en arbetsgivare ska få möjlighet att belöna en anställd för insatser som redan har utförts. För att uppnå syftet bör det ställas krav på att optionsinnehavaren ska arbeta i företaget under en viss tid efter det att personaloptionen har förvärvats och att optionsinnehavaren får utnyttja optionen först efter denna tids slut.

Utredningens bedömning är att en lämplig tid är tre år. Vissa personaloptionsprogram föreskriver i sina villkor en kortare kvalifikationstid än tre år. Mot bakgrund av syftet med lagstiftningen anser utredningen emellertid att det finns skäl att bestämma intjänandetiden till tre år. En något längre tid minskar risken för generell växling mellan inkomstslagen och leder på ett bättre sätt till att förslaget återspeglar syftet med reglerna. Regeringen delar denna bedömning. Med intjänandetid ska därför avses en period om tre år räknat från och med ingången av optionsavtalet.

#### *Lagförslag*

Definitionen tas in i den nya paragrafen 11 a kap. 4 § IL.

### 5.3 Tidpunkt för utnyttjande av optionen

**Regeringens förslag:** Optionsinnehavaren ska utnyttja optionen för förvärv av andel i det företag som har ingått optionsavtalet tidigast efter intjänandetiden och senast tio år från tidpunkten då optionsavtalet ingicks.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. TCO, till vars yttrande *Finansförbundet* ansluter sig, anser att särskilda regler bör skydda en anställd som har personaloptioner som inte ska förmånsbeskattas och som blir uppsagd på grund av arbetsbrist.

**Skälen för regeringens förslag:** För att uppnå syftet med reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner, dvs. att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner, bör det ställas krav på att optionsinnehavaren ska arbeta i företaget under en viss tid efter det att optionsavtalet har ingåtts och att optionsinnehavaren får utnyttja optionen först efter denna tids slut (se avsnitt 5.2.4). Regeringen föreslår därför att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning bara om optionsinnehavaren utnyttjar optionen tidigast efter en intjänandetid om tre år. Även vissa av villkoren, avseende bl.a. företaget som ingår optionsavtalet och optionsinnehavaren, som måste vara uppfyllda för att förmånsbeskattning inte ska ske knyter an till intjänandetiden (se avsnitt 5.4.2, 5.4.3 och 5.6.1). Det är först efter att intjänandetiden har löpt ut som det kan konstateras om de villkor som knyter an till intjänandetiden är uppfyllda.

*TCO* och *Finansförbundet* anser att särskilda regler bör införas för att skydda en anställd som har personaloptioner som inte ska förmånsbeskattas och som blir uppsagd på grund av arbetsbrist. En personaloption kännetecknas av att den är förenad med förfoganderättsinkränkningar, t.ex. att den normalt förfaller om anställningen upphör på grund av uppsägning, avskedande eller dödsfall (prop. 1997/98:133 s. 24). Detta regleras i det civilrättsliga optionsavtalet. Anställda riskerar således att inte kunna utnyttja optionen om de blir uppsagda före intjänandetidens utgång. Denna risk bedöms dock inte kunna avhjälpas genom skattereglernas utformning, exempelvis genom ett undantag från kravet på att optionsinnehavaren ska utnyttja optionen för förvärv av andelar tidigast efter intjänandetidens utgång. Ett sådant undantag skulle även komplicera regelverket och öka riskerna för kringgåenden. Några särskilda regler för anställda som blir uppsagda på grund av arbetsbrist bör därför enligt regeringens mening inte införas i skattelagstiftningen.

Utredningen anser, mot bakgrund av att Europeiska kommissionens beslut om godkännande i statsstödsärenden regelmässigt är begränsade till en viss tid, att det är lämpligt att införa ett krav om vid vilken tidpunkt en personaloption senast ska utnyttjas för att förmånen inte ska tas upp till beskattning. Utredningen gör bedömningen att ett utnyttjande bör ske senast tio år från tidpunkten då optionsavtalet ingicks. Regeringen delar bedömningen att det bör införas ett krav på att nu aktuella personaloptioner ska utnyttjas inom en viss tid. En period på tio år framstår enligt regeringens mening som lämplig.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i den nya paragrafen 11 a kap. 5 § IL.

## 5.4 Krav på företaget

### 5.4.1 Företaget ska vara av begränsad storlek

**Regeringens förslag:** Under det beskattningsår som närmast föregår det år optionsavtalet ingås ska

– medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget vara lägre än 50, och

– företagets nettoomsättning eller balansomslutning uppgå till högst 80 miljoner kronor.

Om företaget ingår i en koncern, ska gränsvärdena beräknas sammantaget för alla företag i koncernen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att en definition av företag av mindre storlek införs i inkomstskattelagen med gränsvärden som motsvarar de som nu är aktuella.

**Remissinstanserna:** Flera av remissinstanserna har synpunkter på förslaget. *NSD*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* ansluter sig till, anser att det är viktigt att gränsvärdena höjs då det annars mycket väl kan inträffa att relativt nystartade företag med arbetskraftsintensiv verksamhet överskrider de föreslagna gränsvärdena och därmed går miste om möjligheterna att använda de föreslagna reglerna om skattelättnader för personaloptioner. De föreslår att gränsvärdena sätts vid färre än 250 årsarbetskrafter, en årsomsättning som inte överstiger 50 miljoner euro eller en balansomslutning som inte överstiger 43 miljoner euro. *SVCA*, *KTH*, *SISP* och *Sweden BIO* anser att de svenska reglerna bör likna de brittiska och omfatta företag med upp till 250 anställda och en omsättning om högst 400 miljoner kronor. Även *Stiftelsen Industrifonden*, *Stockholms Handelskammare*, *NNR* och *Sveriges Ingenjörer* anser att gränsvärdena bör höjas till nivåer som motsvarar de brittiska EMI-reglerna. *IVA* anser att antagandet att tillväxtbolag per definition är små är felaktigt och att gränserna för antalet anställda och balansomslutning bör höjas rejält. *Advokatsamfundet* anser att det är olyckligt att förslaget bara omfattar de minsta företagen och *Almega AB* framhåller att även ett större företag kan vara i behov av väl fungerande incitamentsprogram. *SUP46* befarar att begränsningen i storlek kan vara för snäv för att skapa tillräckligt stor effekt. *Malmö Startups* är positiva till den begränsning på 49 anställda som föreslås i betänkandet. *Bokföringsnämnden* framhåller att den definition av företag av mindre storlek som föreslås i betänkandet inte är samordnad med EU:s definition av små företag i artikel 3.2 i redovisningsdirektivet (Europaparlamentet och Rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG).

**Skälen för regeringens förslag:** Införandet av lättnader i beskattningen av personaloptioner syftar till att underlätta för små, unga företag som saknar tillgång till kapital – till skillnad från äldre, etablerade företag – att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Utredningen föreslår därför att företaget som ingår optionsavtalet beskattningsåret närmast före

det år optionsavtalet ingås ska ha färre än 50 anställda och delägare som arbetar i företaget (medelantal) och en nettoomsättning eller balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor.

Flera av remissinstanserna, däribland *NSD, Föreningen Svenskt Näringsliv, SVCA, KTH, Stiftelsen Industrifonden, Stockholms Handelskammare, NNR, IVA, Almega AB* och *SUP46*, anser att gränserna för antal anställda och nettoomsättning eller balansomslutning bör höjas. Utredningen har övervägt om reglerna bör gälla även för något större företag, men har kommit fram till att de inledningsvis inte bör göra det. Skälen till detta är bl.a. att medelstora företag normalt redan har vuxit och därmed genomgått en viss tillväxtperiod. Det kan enligt utredningen redan av detta skäl ifrågasättas om de primärt tillhör målgruppen med förslaget. Vidare innebär reglerna att statsstöd lämnas till de berörda företagen. Det är enligt utredningens bedömning sannolikt enklare att få kommissionens godkännande om förslaget endast gäller för de företag för vilka det tydligast finns ett marknadsmisslyckande, även med beaktande av att de brittiska reglerna gäller för större företag. Regeringen delar utredningens bedömning och föreslår att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning bara om det företag som ingår optionsavtalet, under det beskattningsår som närmast föregår det år optionsavtalet ingås, har färre än 50 anställda och delägare som arbetar i företaget (medelantal) och en nettoomsättning eller balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor.

*Bokföringsnämnden* framhåller att den definition av företag av mindre storlek som utredningen föreslår inte är samordnad med EU:s definition av små företag i artikel 3.2 i redovisningsdirektivet. Regeringen konstaterar att den definition av företag av mindre storlek som utredningen föreslår även skiljer sig något från den definition av företag av mindre storlek som finns i 43 kap. IL. Regeringen föreslår därför ingen definition av företag av mindre storlek i det nya 11 a kap. IL utan samlar i stället alla villkor som rör det företag som ingår optionsavtalet på ett och samma ställe i lagtexten.

Uttrycket medelantalet anställda har samma innebörd som motsvarande term har i Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11). Likaså har uttrycken företagens nettoomsättning och företagens balansomslutning samma innebörd som termerna företagens redovisade nettoomsättning och företagens redovisade balansomslutning i Bokföringsnämndens nämnda allmänna råd. Vad gäller företagens nettoomsättning kan det noteras att denna ska justeras om räkenskapsåret omfattar kortare eller längre tid än tolv månader.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern ska kraven avseende medelantalet anställda och delägare samt nettoomsättning respektive balansomslutning, i stället för att beräknas på företagsnivå, beräknas sammantaget för alla företag i koncernen. Med anställda avses anställda i något företag i koncernen och med delägare avses delägare i något företag i koncernen som arbetar i något koncernföretag. Medelantalet av sådana anställda och delägare ska således vara lägre än 50. Den totala nettoomsättningen eller balansomslutningen för samtliga företag i koncernen ska uppgå till högst 80 miljoner kronor.

## 5.4.2 Företaget får inte kontrolleras av offentliga organ

**Regeringens förslag:** Ett eller flera offentliga organ får inte direkt eller indirekt kontrollera 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i företaget när optionsavtalet ingås.

Om företaget ingår i en koncern gäller kravet för varje företag i koncernen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Stiftelsen Industrifonden* och *Verket för innovationssystem (Vinnova)* anser att begränsningen avseende offentligt ägande bör tas bort. *Stiftelsen Industrifonden* framhåller att det är en felaktig uppfattning att företag som till viss del ägs av offentliga organ inte skulle ha svårigheter att skaffa externt kapital. Det finns en uppenbar risk att privata investerare aktivt kan komma att avstå från att saminvestera med statligt riskkapital då de riskerar att få sämre möjligheter på marknaden med ett "smittat" bolag, *Qoorp AB* framhåller att begränsningen diskvalificerar många bolag som borde omfattas av reglerna. *Malmö Startups*, *SVCA*, *SISP* och *Sweden BIO* anser, i likhet med *Stiftelsen Industrifonden*, att det inte är klarlagt vad som ska räknas som ett offentligt organ. Det bör enligt dem av lagstiftningen klart framgå att även bolag som har fått riskkapital från helt eller delvis statligt finansierade riskkapitalfonder eller samriskbolag ska kunna ge ut personaloptioner som inte förmånsbeskattas.

**Skälen för regeringens förslag:** Företag som till viss del ägs av offentliga organ kan enligt regeringens mening inte anses ha de svårigheter att skaffa externt kapital som förslaget om skattelättnader för personaloptioner syftar till att kompensera för. Kommissionens förordningar och riktlinjer tyder också på att det skulle försvåra statsstödsprövningen om förslaget skulle innebära att stöd ges till sådana företag. Till skillnad mot vad *Stiftelsen Industrifonden*, *Vinnova* och *Qoorp AB* anför, anser regeringen att det således bör införas en begränsning i offentligt ägande. Regeringen förlår därför i likhet med utredningen att när optionsavtalet ingås får inte 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i företaget som ingår optionsavtalet direkt eller indirekt kontrolleras av ett eller flera offentliga organ.

*Malmö Startups*, *SVCA*, *SISP*, och *Sweden BIO* anser, i likhet med *Stiftelsen Industrifonden*, att det inte är klarlagt vad som ska räknas som ett offentligt organ. Med offentliga organ avses organ som bedriver offentlig verksamhet i statlig eller kommunal regi. Att det offentliga organet direkt eller indirekt ska kontrollera en viss del av kapital- eller röstandelarna i företaget innebär att även ägande via statliga och kommunala bolag omfattas. Även om kontroll över ett annat företag framförallt kan ske genom ett direkt eller indirekt innehav av kapital- eller röstandelar kan det inte uteslutas att ett företag även i andra fall kan anses stå under sådan kontroll. När det gäller offentliga institutionella investerare som har som



uppdrag att bl.a. tillhandahålla kapital till företag i tidiga skeden, kan det i vissa fall innebära att de därigenom också får ett deläggande i företaget. I dessa fall bör inslaget av kontroll över företaget inte göra sig gällande i samma utsträckning. Det är emellertid en fråga som bör överlåtas till rättstillämpningen att avgöra i det enskilda fallet. En källa för uttolkning av betydelsen av ”kontrolleras av ett eller flera offentliga organ” är kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (2003/361/EG).

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller kravet för varje företag i koncernen. Ett eller flera offentliga organ får alltså inte direkt eller indirekt kontrollera 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i något företag i koncernen när optionsavtalet ingås.

#### Lagförslag

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 7 §§ IL.

### 5.4.3 Företagets andelar får inte vara upptagna till handel på en reglerad marknad

**Regeringens förslag:** Ingen andel i företaget får vara upptagen till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Om företaget ingår i en koncern gäller kravet för varje företag i koncernen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Skatteverket* föreslår att även företag som är noterade på en handelsplattform ska undantas från förslaget om skattelättnader för personaloptioner. Detta skulle enligt Skatteverket underlätta kontrollen av villkoret att optionsinnehavaren inte får vara delägare i företaget eller närstående till sådan delägare när optionsavtalet ingås.

**Skälen för regeringens förslag:** Noterade företag som aktivt handlas på en marknadsplats kan enligt regeringens mening inte anses ha de svårigheter att skaffa externt kapital som förslaget om skattelättnader för personaloptioner syftar till att kompensera för. Kommissionens förordningar och riktlinjer tyder också på att det skulle försvåra statsstödsprövningen om förslaget skulle innebära att stöd ges till sådana företag.

Regeringen föreslår därför att ingen andel i företaget som ingår optionsavtalet får vara upptagen till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Till skillnad från *Skatteverket* instämmer regeringen vidare i utredningens bedömning att det inte finns tillräckliga skäl att även undanta företag som är noterade på en handelsplattform. Detta då det inte finns samma garantier för en aktiv handel på en handelsplattform som på en reglerad marknad.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller detta krav för varje företag i koncernen. Inget företag i koncernen får alltså ha

någon andel i företaget upptagen till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 7 §§ IL.

### 5.4.4 Företaget ska huvudsakligen bedriva rörelse

**Regeringens förslag:** Företaget ska under intjänandetiden huvudsakligen bedriva rörelse.

Om företaget ingår i en koncern gäller kravet sammantaget för alla företag i koncernen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. FAR ifrågasätter om villkoret tillför något av värde vid avgränsningen. Enligt FAR förekommer inte optionsprogram med arbetstagare annat än i verksamheter där rörelse bedrivs.

**Skälen för regeringens förslag:** Företaget som ingår optionsavtalet ska enligt utredningens förslag huvudsakligen bedriva rörelse under intjänandetiden.

Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om sådana tillgångar innehåses som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Avsikten är att förvaltning av värdepapper och liknande tillgångar inte ska omfattas av rörelsebegreppet, om det inte är så att värdepapperen innehåses som ett led i den rörelsedrivande verksamheten (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 44 f.).

FAR ifrågasätter om villkoret tillför något av värde vid avgränsningen av förslaget. Syftet med förslaget är att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Skattelättnaden bör därför inte omfatta företag vars verksamhet i ansenlig omfattning består av ren kapitalförvaltning. Mot denna bakgrund och för att undvika ett eventuellt utnyttjande av reglerna på ett icke avsett sätt anser regeringen att det framstår som lämpligt att företaget som ingår optionsavtalet huvudsakligen ska bedriva rörelse under intjänandetiden.

Frågan är därefter hur rörelsevillkoret ska bedömas. Att företaget huvudsakligen ska bedriva rörelse innebär att ca 75 procent eller mer av verksamheten i företaget ska bestå av annat än innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar (jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 ff.). Detta gäller emellertid bara innehav som inte innehåses som ett led i verksamheten. Kassa, bankkonton och tillfälliga placeringar inom ramen för den bedrivna rörelsen ska således inte påverka bedömningen. Bedömningen om företaget huvudsakligen är rörelsedrivande eller inte bör göras genom en samlad bedömning av förhållanden i företaget utifrån befintlig praxis vad gäller uttrycket rörelse.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern ska rörelsekravet gälla sammantaget för alla företag i koncernen, i stället för på företagsnivå. Alla företagen i koncernen ska då ses som ett enda företag

som huvudsakligen ska bedriva rörelse sett utifrån den sammanlagda rörelsen.

#### Lagförslag

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 8 §§ IL.

### 5.4.5 Företaget får inte bedriva viss verksamhet

**Regeringens förslag:** Företaget ska under intjänandetiden huvudsakligen bedriva annan verksamhet än

1. bank- eller finansieringsrörelse,
2. försäkringsrörelse,
3. produktion av kol eller stål,
4. handel med mark, fastigheter, råvaror eller finansiella instrument,
5. uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder, eller
6. tillhandahållande av tjänster som avser juridisk rådgivning, redovisning eller revision.

Om företaget ingår i en koncern gäller kravet sammantaget för alla företag i koncernen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att även skatterådgivning ska räknas upp bland de undantagna verksamheterna.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *SUP46* befarar att verksamhetsbegränsningen kan vara för snäv för att förslaget ska ge tillräckligt stor effekt. *NSD*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* ansluter sig till, anser, i likhet med *KTH*, *IVA*, *FAR*, *Företagarna*, *Malmö Startups*, *SVCA*, *SISP*, *Sweden BIO* och *Finansförbundet*, att det är svårt att peka ut vilken verksamhet som är, eller i framtiden kommer att vara, innovativ. *NSD* framhåller att även sådan verksamhet som typiskt sätt inte är innovativ kan komma att utvecklas innovativt på ett sätt som inte går att förutse varför de gärna ser någon form av ventil för att fånga upp den typen av företag. *IVA* anser att någon form av begränsning av vilka branscher som omfattas inte är orimlig, men att det är viktigt att dessa avgränsningar görs med stor omsorg då gränsdragningarna är mycket svåra. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget borde omfatta fler företag och branscher. *Företagarna* anser att förslaget borde ha kortast möjliga förbudslista, helst begränsad till produktion av kol och stål som redan har omfattande statsstöd. *SVCA*, *SISP* och *Sweden BIO* anser att det bör övervägas att endast undanta verksamheter utifrån vad som krävs med hänsyn till statsstödsreglerna. *Finansförbundet* framhåller att även traditionella bank- och finansieringsföretag kan ta fram innovativa lösningar och att ett undantag för tillståndspliktiga bank- och finansieringsverksamheter innebär en snedvridning av konkurrensen inom finanssektorn. *Stiftelsen Industrifonden* anser att det krävs att uttrycket ”bank- eller finansieringsrörelse” förtydligas ytterligare. *TCO* framhåller att det utifrån erfarenheterna i Storbritannien är rimligt att utesluta vissa verksamheter i enlighet med utredningens förslag.

**Skälen för regeringens förslag:** Företaget som ingår optionsavtalet ska under intjänandetiden enligt utredningens förslag huvudsakligen bedriva annan verksamhet än viss angiven verksamhet.

*SUP46* befarar att verksamhetsbegränsningen kan vara för snäv för att förslaget ska skapa tillräckligt stor effekt. Förslaget syftar till att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Den kategori av företag som bedöms ha störst förmåga att växa och därmed skapa arbetstillfällen men samtidigt har begränsade möjligheter att anställa nyckelpersoner är små, unga företag som är innovativa. Regeringen anser därför, i likhet med utredningen, att det är viktigt att reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner begränsas till innovativa företag. Detta för att använda resurserna effektivt och minska de s.k. dödviktstkostnaderna.

*NSD, Föreningen Svenskt Näringsliv, KTH, IVA, FAR, Företagarna, Malmö Startups, SVCA, SISP, Sweden BIO och Finansförbundet* anser att det är svårt att peka ut vilken verksamhet som är, eller i framtiden kommer att vara, innovativ. *NSD* framhåller att även sådan verksamhet som typiskt sätt inte är innovativ kan komma att utvecklas innovativt på ett sätt som inte går att förutse. *IVA* anser att någon form av begränsning av vilka branscher som omfattas inte är orimlig, men att det är viktigt att dessa avgränsningar görs med stor omsorg då gränsdragningarna är mycket svåra. Regeringen är medveten om den problematik som remissinstanserna pekar på. Utredningen har valt att inte försöka definiera innovativa företag. I stället anges vissa verksamheter som ett företag, som vill erbjuda skattegynnade personaloptioner, inte får ägna sig åt mer än i begränsad omfattning. Regeringen instämmer, i likhet med *TCO*, i att detta är ett lämpligt tillvägagångssätt. De brittiska reglerna fungerar på samma sätt, dvs. de anger ett antal undantagna verksamheter. Dessa regler har tillämpats under en längre tid och har också godkänts av Europeiska kommissionen.

*Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget borde omfatta fler företag och branscher. Företagarna anser att förslaget borde ha kortast möjliga förbudslista. *SVCA, SISP* och *Sweden BIO* anser att det bör övervägas att endast undanta verksamheter utifrån vad som krävs med hänsyn till stadsstödsreglerna. De brittiska reglerna, som flera remissinstanser har hänvisat till när det gäller företagets storlek, innehåller betydligt fler undantagna verksamheter än utredningens förslag. Regeringen anser att det bör iakttas viss försiktighet när företag med viss verksamhet ska undantas från tillämpningen av reglerna. Regeringen delar dock utredningens uppfattning att det finns två skäl till varför en verksamhet ska tas upp på listan över undantagen verksamhet.

Det första skälet gäller verksamhet som redan får statsstöd. När kommissionen prövar förslagets förenlighet med EUF-fördraget är det sannolikt så att det totala statsstödet till ett enskilt företag är en betydelsefull faktor. Det bedöms därför vara viktigt att inte ge ytterligare stöd till branscher som redan har andra stödformer. Av detta skäl bör verksamhet som avser produktion av kol eller stål tas med på undantagslistan.

Det andra skälet gäller verksamhet som typiskt sett inte är innovativ. Om verksamhet som typiskt sett inte är innovativ utesluts leder det till att reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner blir mer träff-

säkra. Detta innebär lägre dödviktskostnader och större effekt av satsade medel i förhållande till syftet.

Finansförbundet framhåller att även traditionella bank- och finansieringsföretag kan ta fram innovativa lösningar och att ett undantag för tillståndspliktiga bank- och finansieringsverksamheter innebär en snedvridning av konkurrensen inom finanssektorn. *Stiftelsen Industrifonden* anser att det krävs att uttrycket ”bank- eller finansieringsrörelse” förtydligas ytterligare. Utredningen anser att bank- eller finansieringsrörelse är ett exempel på verksamhet som inte är innovativ i den mening som avses i detta sammanhang och som därför bör undantas. Uttrycken ”bankrörelse” och ”finansieringsrörelse” har samma innebörd som i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Många av de företag som anses mest innovativa bedriver verksamhet som avser finansiella tjänster i vid bemärkelse, s.k. fintech-bolag. Det kan gälla t.ex. teknikutveckling av betalningstjänster eller alternativa finansieringslösningar. Utredningen slår fast att denna typ av verksamhet inte omfattas av undantaget, såvida inte verksamheten i företaget huvudsakligen utgör bank- eller finansieringsrörelse. Regeringen gör samma bedömning som utredningen.

Regeringen anser vidare att försäkringsrörelse typiskt sett inte heller är innovativ och därför bör undantas. Innebörden av uttrycket ”försäkringsrörelse” är densamma som vid tillämpningen av försäkringsrörelselagen (2010:2043) och lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige. Detsamma gäller handel med vissa tillgångar som inte kan anses som innovativ i den avsedda meningen. Handel med mark, fastigheter, råvaror eller finansiella instrument bör därför tillhöra undantagen verksamhet.

Många företag som växer snabbt arbetar med konsulttjänster i vid bemärkelse. Generellt kan det alltså inte hävdas att sådana tjänster inte utförs av innovativa företag. Mer traditionell konsultverksamhet utförs primärt inte av innovativa företag. Vissa typer av konsulttjänster är också undantagna enligt de brittiska EMI-reglerna. Det gäller tjänster som avser juridisk rådgivning och redovisning. Utredningen anser att dessa tjänster även bör undantas i Sverige liksom tjänster som avser revision. Regeringen delar utredningens bedömning.

Utredningen föreslår att även skatterådgivning av andra än jurister bör undantas. Regeringen anser dock att skatterådgivning – oavsett vem som utför den – omfattas av uttrycket juridisk rådgivning. Skatterådgivning behöver därför inte anges särskilt som en undantagen verksamhet och tas därför inte upp i uppräkningsdelen av undantagen verksamhet i lagtexten.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern ska kravet om att huvudsakligen bedriva annan verksamhet än undantagen verksamhet gälla sammantaget för alla företag i koncernen, i stället för på företagsnivå. Verksamheten i alla företag i koncernen under intjänandetiden ska alltså läggas samman och huvudsakligen vara annan verksamhet än undantagen verksamhet.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 9 §§ IL.

## 5.4.6 Företagets verksamhet får inte vara äldre än tio år

**Regeringens förslag:** Företaget får när optionsavtalet ingås inte ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten påbörjades.

Om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan ska optionsavtalet ingås inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades, om den förvärvade verksamheten påbörjades före verksamheten i företaget.

Om företaget ingår i en koncern gäller kravet för varje företag i koncernen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att företaget inte får ha bedrivit verksamhet i mer än sju år när optionsavtalet ingås. Utredningen föreslår också att om företaget har förvärvat hela verksamheten från annan ska optionsavtalet ha ingåtts inom sju år från det att den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *TCO* och *Finansförbundet* anser, i likhet med *SVCA*, *SISP* och *Sweden BIO*, att det är rimligt att personaloptioner också kan användas i ett företag som kommer in i en tillväxtfas vid en senare tidpunkt. *Almega AB* framhåller att många teknikutvecklingsföretag har en relativt lång fas för utveckling av sina produkter och tjänster, i vissa fall längre än sju år. *IVA* anser att antagandet att tillväxtbolag per definition är unga är felaktigt och att gränsen för ålder på företaget bör höjas rejält. *NSD*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* ansluter sig till, anser, i likhet med *Företagarna* och *KTH*, att den föreslagna tidsgränsen om sju år bör förlängas till åtminstone tio år, eftersom det ofta tar en viss tid innan en verksamhet kommer in i ett sådant skede att det blir aktuellt att rekrytera den typ av kvalificerad personal som förslaget avser stimulera till att anställa. Företagarna framhåller att de brittiska *EMI*-reglerna saknar tidsgräns och att det således inte bör möta något hinder enligt statsstödsreglerna att förlänga tidsperioden. *SUP46* befarar att begränsningen i tid kan vara för snäv för att skapa tillräckligt stor effekt av förslaget. *Qoorp AB* framhåller att bolag ofta kan ha låg aktivitet under flera år. Detta gäller inte minst vid avknoppningar från universitet och forskningsinstitut, där man t.ex. av patentskäl kan vilja bilda ett bolag tidigt, men där den praktiska verksamheten påbörjas först två till tre år senare. *Skatteverket* framhåller att kravet på att hela verksamheten ska ha förvärvats från någon annan för att åldersvillkoret ska bedömas utifrån när den förvärvade verksamheten påbörjades innebär att det är lätt att kringgå regeln.

**Skälen för regeringens förslag:** Forskning tyder på att nya arbetstillfällen främst skapas i relativt unga företag. Den tid under vilken ett företag har varit verksamt synes i sig vara viktigare än dess storlek när det gäller förmågan att skapa nya arbetstillfällen. Det är också i synnerhet unga, innovativa företag som har svårigheter att betala en marknadsmässig lön som gör att de kan anställa och behålla nyckelpersoner, vilket

många gånger är en avgörande faktor för tillväxt i företaget. Den föreslagna skattelättnaden för personaloptioner bör därför enligt utredningen riktas mot de företag som mest sannolikt står inför en tillväxtfas. Mot denna bakgrund, och med hänsyn till statsstödsreglerna, föreslår utredningen att företaget som ingår optionsavtalet inte får ha bedrivit verksamhet i mer än sju år när avtalet ingås. Regeringen instämmer i utredningens bedömning att de föreslagna reglerna bör förenas med ett åldersvillkor för företaget som ingår optionsavtalet.

Flera remissinstanser, bl.a. *TCO*, *Finansförbundet*, *SVCA*, *SISP* och *Sweden BIO*, anser att det är rimligt att den föreslagna skattelättnaden för personaloptioner också kan användas i ett företag som kommer in i en tillväxtfas vid en senare tidpunkt. *NSD* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* framhåller, i likhet med *Företagarna* och *KTH*, att den föreslagna tidsgränsen om sju år bör förlängas till åtminstone tio år, eftersom det ofta tar en viss tid innan en verksamhet kommer in i ett sådant skede att det blir aktuellt att rekrytera den typ av kvalificerad personal som förslaget avser stimulera till att anställa.

Med hänsyn till vad remissinstanserna har anfört och då det är viktigt att åldersvillkoret inte riskerar att stressa fram beslut om utfärdande av personaloptioner som i ett längre perspektiv går i fel riktning för företaget, bör den föreslagna åldersgränsen för företaget som ingår optionsavtalet enligt regeringens mening förlängas från sju till tio år. De brittiska EMI-reglerna saknar en tidsgräns för ålder på företaget så detta bör inte möta något hinder enligt statsstödsreglerna. Att förlänga åldersgränsen gör också förslaget mer branschneutralt, då vissa branscher har längre utvecklingstider än andra. Regeringen föreslår därför att företaget, när optionsavtalet ingås, inte får ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten påbörjades.

För att de föreslagna reglerna inte ska kunna kringgå bör begränsningar införas som motverkar att verksamheter ombildas för att kringgå åldersvillkoret. Utredningen föreslår därför att om företaget har förvärvat hela verksamheten från annan ska åldersvillkoret bedömas utifrån när den ursprungliga verksamheten påbörjades. Regeringen konstaterar, i likhet med *Skatteverket*, att den föreslagna regeln emellertid relativt enkelt kan kringgå om företaget redan har eller startar upp en viss mindre verksamhet innan förvärvet av verksamheten från någon annan görs. Regeringen föreslår därför i stället att om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan ska optionsavtalet ingås inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades, om den förvärvade verksamheten påbörjades före verksamheten i företaget. Det innebär att ett företag, vars verksamhet är yngre än tio år, kan köpa upp en verksamhet som är äldre än tio år och fortfarande omfattas av förslaget om skattelättnader för personaloptioner, så länge den förvärvade verksamheten endast utgör en mindre del (mindre än 25 procent) av den totala verksamheten i företaget. Samtidigt motverkas ombildningar som endast görs för att kringgå åldersvillkoret.

Bedömningen av om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från annan, ska göras vid tidpunkten för ingången av optionsavtalet.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller kravet på att verksamheten inte får vara äldre än tio år för varje företag i koncernen. Inget företag i koncernen får alltså, när optionsavtalet ingås, ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten i respektive företag påbörjades. Om något företag i koncernen har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från annan ska optionsavtalet ingås inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades, om den förvärvade verksamheten påbörjades före det att verksamheten i det förvärvande företaget påbörjades.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 10 §§ IL.

### **5.4.7 Företaget får inte vara i ekonomiska svårigheter**

**Regeringens förslag:** Företaget får när optionsavtalet ingås inte vara

1. skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning,
2. föremål för företagsrekonstruktion,
3. på obestånd, eller
4. föremål för betalningskrav på grund av ett tidigare beslut från Europeiska kommissionen som förklarar ett stöd olagligt och oförenligt med den inre marknaden.

Om företaget ingår i en koncern gäller kravet för varje företag i koncernen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

**Skälen för regeringens förslag:** Som anges nedan i avsnitt 5.11 utgör förslaget om skattelättnader för personaloptioner ett sådant statligt stöd som måste anmälas till Europeiska kommissionen för godkännande innan det genomförs. I unionsrätten ställs olika krav för att statliga stöd ska tillåtas. Ett av dessa är att sådant stöd så gott som undantagslöst inte får ges till en stödmottagare som är i ekonomiska svårigheter. Företag i ekonomiska svårigheter definieras i gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter (2004/C 244/02). Av definitionen i riktlinjerna framgår att ett företag är i ekonomiska svårigheter om det inte med egna finansiella medel eller med medel från ägare, aktieägare eller långgivare kan hejda förluster som utan ingripanden från offentliga myndigheter leder till att företaget med största sannolikhet försätts i konkurs på kort eller medellång sikt. Oavsett storlek anses ett sådant företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag principiellt befinna sig i svårigheter dels när över hälften av det tecknade kapitalet har förlorats och mer än en fjärdedel av detta kapital förlorats under de senaste tolv månaderna, dels när det uppfyller villkoren i nationell lagstiftning för att vara föremål för ett kollektivt insolvensförfarande. Även om ingen av de ovan nämnda omständigheterna föreligger, kan ett företag ändå anses befinna sig i ekonomiska svårigheter enligt definitionen. Detta gäller i synnerhet om vanliga tecken på sådana svårigheter har visat sig, såsom ökade förluster, sjunkande omsättning,



växande lager, överkapacitet, minskande kassaflöde, stigande skuldsättningsgrad och finansiella kostnader samt ett sjunkande värde på nettotillgångarna.

I tidigare lagstiftningsärenden (se t.ex. prop. 2012/13:134) har konstaterats att den definition av ekonomiska svårigheter som anges ovan är svårtillämpad och därför inte lämplig att direkt genomföras i den svenska lagstiftningen. Det har i stället ansetts lämpligare att använda etablerade svenska uttryck på området som så långt som möjligt motsvarar vad som anges i riktlinjernas definition. Regeringen finner inte skäl att göra någon annan bedömning när det gäller det nu aktuella förslaget.

Den första omständigheten som anges ovan motsvarar när skyldighet inträder för ett svenskt aktiebolag att upprätta kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § 1 aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Kontrollbalansräkning ska upprättas när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt vissa särskilda regler i 25 kap. 14 § ABL, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Kontrollbalansräkning ska, enligt 25 kap. 13 § 2 ABL, även upprättas om företaget vid verkställighet enligt 4 kap. utsökningsbalken saknar tillgångar för full betalning av utmättningsfordringen. Även ett sådant förhållande bör enligt regeringen innebära att ett företag är i ekonomiska svårigheter. Regeringen instämmer därför sammanfattningsvis i utredningens förslag att företaget som ingår optionsavtalet inte får vara skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning när avtalet ingås.

Därutöver bör ett företag enligt utredningen anses vara i ekonomiska svårigheter om företaget är på obestånd. Med obestånd avses enligt definitionen i 1 kap. 2 § konkurslagen (1987:672) att företaget inte rätteligen kan betala sina skulder och att denna oförmåga inte är endast tillfällig. Om obestånd föreligger ska företaget som huvudregel försättas i konkurs. Det kan enligt regeringens mening inte anses vara förenligt med unionsrätten att ge statligt stöd till sådana företag. Regeringen föreslår därför i likhet med utredningen att företaget som ingår optionsavtalet inte får vara på obestånd när avtalet ingås.

Av kommissionens definition följer att ett företag även ska anses vara i ekonomiska svårigheter om det uppfyller villkoren för ett kollektivt insolvensförfarande. Vad som avses med detta är inte helt klart. Det torde dock krävas någon form av medverkan från det allmänna för att det ska anses vara kollektivt. En privat uppgörelse mellan företaget och en eller flera av dess borgenärer kan således inte anses vara ett kollektivt insolvensförfarande. Däremot bör en förhandling om s.k. offentligt ackord anses vara ett sådant förfarande som avses i definitionen. Offentligt ackord regleras i 3 kap. lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion och sådana förhandlingar förs bara under ett förfarande om företagsrekonstruktion. I likhet med utredningen föreslår regeringen därför att företaget som ingår optionsavtalet inte får vara föremål för företagsrekonstruktion när avtalet ingås.

Ett annat krav som uppställs inom unionsrätten är att statliga stöd inte får betalas ut till någon som har tagit emot ett olagligt stöd och kommissionen därför har riktat ett återbetalningskrav mot stödmottagaren som denne inte återbetalat. I likhet med utredningen föreslår regeringen därför att företaget som ingår optionsavtalet inte får vara föremål för betalnings-

krav på grund av ett tidigare beslut från kommissionen som förklarar ett stöd olagligt och oförenligt med den inre marknaden när avtalet ingås.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller kravet på att inte befinna sig i ekonomiska svårigheter för varje företag i koncernen. Inget företag i koncernen får alltså, när optionsavtalet ingås, befinna sig i den angivna typen av ekonomiska svårigheter.

### Lagförslag

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 11 §§ IL.

## 5.5 Krav på personaloptionen

### 5.5.1 Värdet på personaloptionerna får inte överstiga vissa beloppsgränser

**Regeringens förslag:** Värdet på optionsinnehavarens personaloption tillsammans med värdet på övriga personaloptioner som också innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, får inte överstiga 75 miljoner kronor när optionsavtalet ingås.

Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, får inte överstiga 3 miljoner kronor när optionsavtalet ingås.

Om företaget ingår i en koncern ska beloppskraven tillämpas sammantaget för alla företag som ingår i koncernen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att det totala värdet på personaloptioner som inte förmånsbeskattas får uppgå till högst 100 miljoner kronor per företag och 5 miljoner kronor per optionsinnehavare. Utredningen föreslår även att om det finns flera personaloptioner i företaget ska optionerna värderas med ledning av de förhållanden som gällde när respektive optionsavtal ingicks.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Skatteverket* anser att gränsen för det totala värdet på de personaloptioner som inte förmånsbeskattas inte bör överstiga 20 miljoner kronor. Detta med beaktande av att syftet med förslaget är att öka förutsättningarna för små, nystartade företag att rekrytera och behålla de nyckelpersoner som dessa företag behöver. *IVA* är frågande till begränsningen av det sammanlagda värdet av optioner. *Malmö Startups* anser att beloppsgränsen per anställd är för låg då företag i vissa fall behöver rekrytera "medgrundare" i tidiga skeden och då kunna erbjuda en större del av bolaget. *SUP46* ser en risk i att beloppsgränsen per anställd sätts med "svenska mått", vilket kommer innebära att de bolag som har störst potential och attraherar internationella investerare till höga värderingar också kan komma att få svårt att nyttja förslaget om skattelättnader för personaloptioner.

**Skälen för regeringens förslag:** För att förslaget om skattelättnader för personaloptioner ska vara förenligt med EU:s regler om statligt stöd krävs att det samlade värdet av stödinsatsen är begränsat och att stödet är

proportionerligt, så att inte vissa skattskyldiga gynnas i en omfattning som inte är rimlig. Med utgångspunkt i att statsstödet ska begränsas så att stödet inte är större än vad som krävs för att syftet med förslaget ska uppnås, föreslår utredningen att det totala värdet på de personaloptioner som inte förmånsbeskattas inte får vara högre än 100 miljoner kronor per företag och 5 miljoner kronor per optionsinnehavare. Regeringen instämmer i bedömningen att det aktuella stödet, med hänsyn till unionsrätten, bör förenas med beloppsgränser men anser, i likhet med *Skatteverket*, att beloppsgränsen per företag bör vara lägre än den av utredningen föreslagna. En beloppsgräns om 75 miljoner kronor framstår som väl avvägd. Även beloppsgränsen per optionsinnehavare bör, i motsats till vad *IVA*, *SUP46* och *Malmö Startups*, anför sänkas i förhållande till utredningens förslag. En beloppsgräns om 3 miljoner kronor per optionsinnehavare är enligt regeringens mening rimlig.

Regeringen anser att beloppsgränserna ska beräknas med beaktande av samtliga personaloptioner som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, dvs. inte bara sådana personaloptioner som inte förmånsbeskattas. Anledningen till detta är att det inte går att bedöma om vissa villkor, t.ex. kravet på anställning, är uppfyllda förrän intjänandetiden har passerats. Regeringen föreslår därför att värdet på optionsinnehavarens personaloption, tillsammans med värdet på övriga personaloptioner som också ger rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, inte får överstiga 75 miljoner kronor när optionsavtalet ingås. Eventuella personaloptioner som innebär rätt att förvärva andelar i företaget som annan än företaget har ingått avtal om ska inte beaktas. Regeringen föreslår vidare att värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, inte får överstiga 3 miljoner kronor när optionsavtalet ingås.

Utredningen föreslår att om det finns flera optionsprogram i företaget så ska personaloptionerna värderas vid tidpunkten då respektive optionsavtal ingicks. Regeringen föreslår i stället att samtliga optioner ska värderas vid tidpunkten för ingåendet av avtalet om den personaloption som är föremål för bedömning. Detta framstår som mer ändamålsenligt och är dessutom enklare då det endast blir fråga om en värdering som ska göras i stället för flera värderingar.

Om företaget ingår i en koncern ska beloppskraven tillämpas sammantaget för alla företag som ingår i koncernen. Värdet på optionsinnehavarens personaloption tillsammans med värdet på övriga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget eller i något annat företag som ingår i samma koncern och som något av dessa företag har ingått avtal om, får inte överstiga 75 miljoner kronor när optionsavtalet ingås. Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget eller i något annat företag som ingår i samma koncern och som något koncernföretag har ingått avtal om, får inte överstiga 3 miljoner kronor när optionsavtalet ingås.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5, 12 och 13 §§ IL.

## 5.5.2 En förenklad värderingsmodell

**Regeringens förslag:** Värdet på en personaloption ska anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som optionen ger rätt att förvärva.

Om det någon gång under de närmast föregående tolv månaderna innan optionsavtalet ingås har genomförts marknadsmässiga transaktioner i eller avseende företags andelar, ska värdet på en andel bestämmas med ledning av dessa transaktioner.

Om det inte har genomförts någon sådan transaktion, ska värdet på samtliga andelar i företaget anses motsvara skillnaden mellan företagets bokförda tillgångar och skulder enligt den senast fastställda balansräkningen. Om företaget inte har någon fastställd balansräkning, ska värdet på en andel bestämmas till andelens kvotvärde.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår inte någon värderingsmodell för det fall någon marknadsmässig transaktion inte har skett och det inte heller finns någon fastställd balansräkning.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Det är allmänt svårt och ofta tidskrävande att värdera företag vars ägarandelar inte handlas på en offentlig marknadsplats. Att värdera en personaloption som innebär en rätt att i framtiden förvärva andelar i ett företag som inte handlas på en marknadsplats är än mer komplicerat, eftersom det då dessutom gäller företagets framtida värde. Förslaget om skattelättnader för personaloptioner riktar sig till små, unga och onoterade företag med tillväxtambitioner. De värderingsmodeller som finns är inte anpassade till den typen av företag och en mer noggrann värdering förutsätter stora kunskaper om företagets verksamhet, vilket är både tidskrävande och kostsamt att skaffa sig. Förslaget att värdet på personaloptioner som inte förmånsbeskattas inte får överstiga vissa beloppsgränser (se avsnitt 5.5.1) förutsätter dock att personaloptionerna värderas. Utredningen föreslår därför en förenklad värderingsmodell, där värdet på en personaloption ska anses motsvara värdet på den andel (eller de andelar) som optionen ger rätt att förvärva. Om det någon gång under de närmast föregående tolv månaderna innan optionsavtalet ingås har genomförts marknadsmässiga transaktioner i eller avseende företags andelar ska värdet på en andel bestämmas med ledning av dessa transaktioner. Om någon sådan transaktion inte har genomförts ska värdet på samtliga andelar i företaget anses motsvara skillnaden mellan företagets bokförda tillgångar och skulder enligt den senast fastställda balansräkningen. Regeringen instämmer i utredningens förslag. Om företaget inte har någon fastställd balansräkning föreslår regeringen att värdet på en andel ska bestämmas till andelens kvotvärde.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i den nya paragrafen 11 a kap. 14 § IL.

## 5.6 Krav på optionsinnehavaren

### 5.6.1 Optionsinnehavaren ska vara anställd och arbeta i viss omfattning

**Regeringens förslag:** Optionsinnehavaren ska vara anställd i företaget under intjänandetiden. Arbetstiden ska under denna tid uppgå till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka.

Som arbetstid räknas semesterledighet med semesterlön och frånvaro till följd av sjukdom, föräldraledighet och andra liknande förhållanden som ersätts inom socialförsäkringssystemet.

Om företaget ingår i en koncern gäller kravet på anställning för något av företagen som ingår i koncernen. Kravet på arbetstid gäller sammantaget för alla företag i koncernen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *NSD* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* anser, i likhet med *Företagarna*, att det bör räcka med en halvtidsanställning under intjänandetiden, då det tämligen ofta förekommer att ekonomin i nystartade företag inte räcker för att avlöna anställda för heltidsarbete. *Stiftelsen Industrifonden* anser att även styrelseledamöter bör kunna omfattas av förslaget – oaktat kravet på anställning – då det finns ett stort behov av att ge incitament även till externa styrelseledamöter i företag i tidiga skeden.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med förslaget om skattelättnader för personaloptioner är främst att företagen långsiktigt ska kunna knyta nyckelkompetens till verksamheten. Det är därför rimligt att den som tilldelas en personaloption som inte förmånsbeskattas också är anställd och arbetar i företaget i en betydande omfattning under intjänandetiden. *NSD* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* anser, i likhet med *Företagarna*, att det bör räcka med en halvtidsanställning under intjänandetiden. Regeringen anser dock i likhet med utredningen att arbetstiden under intjänandetiden ska uppgå till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka.

Kravet att optionsinnehavaren ska vara anställd i företaget under intjänandetiden innebär att den föreslagna skattelättnaden inte omfattar personaloptioner som ställs ut till konsulter eller andra som arbetar åt företaget utan att vara anställda. Det gäller även om de skulle uppfylla de krav som avser arbetstidens omfattning. Med hänsyn till syftet med förslaget finner regeringen inte heller skäl att, såsom *Stiftelsen Industrifonden* föreslår, låta externa styrelseledamöter omfattas av skattelättnaden.

Kravet på faktiskt arbete under intjänandetiden bör emellertid som utredningen föreslår inte vara undantagslöst. Som arbetstid ska räknas semesterledighet med semesterlön, men även i vissa andra fall bör arbetskravet anses vara uppfyllt även om optionsinnehavaren inte arbetar full tid. Det gäller vid sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden. En förutsättning är att ersättning för denna tid utgår från socialförsäkringssystemet.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller kravet på anställning för något av företagen i koncernen. Optionsinnehavaren kan arbeta i valfritt (eller valfria) företag i koncernen. Kravet på arbetstid gäller sammantaget för alla företag i koncernen.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 15 §§ IL.

### **5.6.2 Optionsinnehavaren ska få viss ersättning**

**Regeringens förslag:** Optionsinnehavaren ska under intjänandetiden få sådan ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som uppgår till minst 13 inkomstbasbelopp. Om optionsinnehavaren under intjänandetiden till följd av sjukdom, föräldradedighet eller andra liknande förhållanden får ersättning inom socialförsäkringssystemet ska kravet på ersättning från företaget minskas i proportion till tiden med sådan ersättning.

Med inkomstbasbelopp avses det inkomstbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken som gäller för det år då optionsavtalet ingås.

Som ersättning avses inte kostnadsersättning eller belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst till följd av reglerna om förbjudet lån eller 3:12-reglerna.

Om företaget ingår i en koncern gäller kravet på ersättning sammantaget för alla företag i koncernen.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer inte med regeringens förslag. Utredningen anser att det inte bör införas några regler om att optionsinnehavaren måste få en viss minsta kontant ersättning eller andra förmåner av ett visst värde för att bestämmelserna om skattelättnader för personaloptioner ska vara tillämpliga.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* framhåller att eftersom ersättning i form av personaloptioner, som inte förmånsbeskattas, inte kommer att vara sjukpenninggrundande, kommer mottagarnas underlag för beräkning av ersättningar från socialförsäkringssystemet vara lägre än om motsvarande ersättning hade betalats kontant. Även framtida pensioner kan påverkas då den anställde under flera år kan ha en låg pensionsgrundande inkomst. Även *Pensionsmyndigheten* påtalar att avsaknaden av ett lönegolv medför en risk för att personer under flera år kan ha en låg kontant lön eller helt sakna sådan, vilket påverkar intjänandet till allmän pension och tjänstepension. *TCO*, till vars yttrande *Finansförbundet* ansluter sig, framhåller att personaloptioner inte ska vara ett sätt att undvika socialavgifter och andra avgifter vilket leder till att den anställde förlorar socialförsäkringsförmåner och tjänstepension. *TCO* och *Finansförbundet* anser därför att det bör införas ett lönegolv som innebär att personaloptioner som inte förmånsbeskattas inte kan ställas ut till anställda vars marknadsmässiga lön understiger detta golv. Kravet på arbetstid bör därför ersättas med ett krav på lön och ersättning i nivå med taket för sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst. Detta är enligt *TCO* och *Finansförbundet* dessutom ett för *Skatteverket* betydligt mer kontrollerbart kriterium än arbetstid. Nivån på lönegolvet bör kunna ändras i ett kollektivavtal.

Pensionsmyndigheten och TCO framhåller vikten av att den som utfärdar personaloptionen informerar den anställde om konsekvenserna av att få ersättning i form av personaloptioner i stället för lön.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med de föreslagna bestämmelserna om skattelättnader för personaloptioner är att underlätta för mindre, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Bestämmelserna skapar även incitament för arbetsgivare och arbetstagare att ersätta kontant lön med skattegynnade personaloptioner. Regeringen konstaterar, i likhet med bl.a. *Skatteverket*, *Pensionsmyndigheten* och *TCO*, att anställda som byter lön mot personaloptioner som inte förmånsbeskattas i sådan utsträckning att löneinkomsten understiger takbeloppen för sjukpenninggrundande inkomst och pensionsgrundande inkomst, kommer att få försämrade sjukpennings- och pensionsnivå. En sådan utveckling skulle vara till nackdel både för den enskilda individen och för det allmänna. Ett sätt att förhindra en sådan utveckling är att, som TCO och *Finansförbundet* föreslår, införa ett krav på att optionsinnehavaren ska få en viss lägsta ersättning från företaget utöver personaloptionerna. Det innebär att ersättning som understiger en viss nivå inte kan växlas mot personaloptioner som inte förmånsbeskattas. En sådan lösning skulle säkerställa att arbetsgivaren bidrar till socialförsäkringssystemet samt att den anställde är rimligt försäkrad och inte får en försämrade pensionsnivå. Det är även motiverat med hänsyn till att förslaget om skattegynnade personaloptioner utgör ett avsteg från grundläggande skatterättsliga principer som innebär att ersättning för arbete ska beskattas som inkomst av tjänst och ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Mot denna bakgrund föreslår regeringen att optionsinnehavaren under intjänandetiden till viss del måste få sådan ersättning för sitt arbete från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Vad gäller nivån på en sådan lägsta ersättning har TCO föreslagit ett lönegolv i nivå med taket för sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst. Regeringen anser att det är rimligt att utgångspunkten för en lägsta ersättning är 7,5 inkomstbasbelopp per år, vilket motsvarar taket för pensionsgrundande inkomst, men att det är lämpligt med en viss reducering av denna nivå. Bland annat med tanke på att en anställning i detta sammanhang inte behöver vara en heltidsanställning, då det räcker att arbetstiden under intjänandetiden uppgår till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka. Regeringen gör bedömningen att en lämplig nivå för en lägsta ersättning är ca 4,5 inkomstbasbelopp per år.

Det beräknas ett inkomstbasbelopp för varje år (58 kap. 26–27 §§ socialförsäkringsbalken). Inkomstbasbeloppet för 2017 är fastställt till 61 500 kronor. För att förenkla beräkningen och öka förutsebarheten för både optionsinnehavaren och företaget anser regeringen att det inkomstbasbelopp som gäller för det kalenderår då optionsavtalet ingås bör användas för hela intjänandetiden. Med hänsyn till att den ersättning som optionsinnehavaren faktiskt får från företaget kan variera från år till år anser regeringen att en lägsta ersättning för hela intjänandetiden, i stället för per år, bör beräknas och erhållas av optionsinnehavaren. Regeringen föreslår mot denna bakgrund att optionsinnehavaren under intjänandetiden måste få ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som uppgår till minst 13 inkomstbasbelopp.

I ersättningen får såväl kontant lön som skattepliktiga förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänsten räknas med, t.ex. sjuklön, semesterlön och semesterersättning. Som ersättning räknas dock inte kostnadsersättning eller belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst till följd av reglerna om förbjudet lån eller 3:12-reglerna.

För tid som optionsinnehavaren får ersättning inom socialförsäkringssystemet så bör kravet på viss lägsta ersättning minskas i motsvarande mån. Regeringen föreslår därför att beloppet om 13 inkomstbasbelopp ska minskas med ett belopp motsvarande 13 inkomstbasbelopp multiplicerat med tiden då optionsinnehavaren får ersättning inom socialförsäkringssystemet dividerat med intjänandetiden (tre år).

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern ska den sammanlagda ersättningen till optionsinnehavaren från alla företag i koncernen under intjänandetiden uppgå till minst 13 inkomstbasbelopp.

#### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 16 §§ IL.

### **5.6.3 Optionsinnehavaren får endast kontrollera andelar i begränsad omfattning**

**Regeringens förslag:** Optionsinnehavaren får inte tillsammans med närstående direkt eller indirekt kontrollera andelar i företaget, som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget, under något av de två åren närmast före det år då optionsavtalet ingås eller under året då optionsavtalet ingås fram till och med tidpunkten för avtalet.

Om företaget ingår i en koncern gäller begränsningen avseende kontroll över andelar för varje företag i koncernen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens. Utredningen föreslår att optionsinnehavaren när optionsavtalet ingås inte får vara delägare i företaget eller vara närstående till delägare.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket*, som tillstyrker utredningens förslag, bedömer att det för många företag kommer vara mycket svårt eller omöjligt att kontrollera att delägarevillkoret är uppfyllt och lämna riktiga kontrolluppgifter. Även Skatteverkets kontroll av villkoret kommer i många fall att vara förenat med stora problem. För att utesluta företag med ett spritt ägande där kontrollproblemen är som störst föreslår Skatteverket att företag som är noterade på en handelsplattform eller en reglerad marknad inte ska omfattas av förslaget om skattelättnader för personaloptioner. *Almi Invest AB* framhåller, i likhet med *Företagarna*, att många anställda redan har investerat i de bolag som de arbetar i och inte per automatik bör undantas från rätten att omfattas av den föreslagna skattelättnaden. Dessa personer är ofta nyckelpersoner som det är av stor vikt för bolaget att kunna behålla. *SVCA*, *SISP* och *Sweden BIO* föreslår att endast anställda med aktieinnehav som ger väsentligt inflytande i det utgivande bolaget undantas från rätten att erhålla personaloptioner som inte förmånsbeskattas. *NSD*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* ansluter sig till, anser att ägare och delägare inte ska diskrimineras utan



föreslår att även dessa personer ges möjlighet att tilldelas sådana personaloptioner enligt brittisk förebild. Företagarna framhåller att de brittiska reglerna tillåter delägare och närstående att kontrollera högst 30 procent av aktierna i företaget eller koncernen. Motsvarande möjlighet bör införas i det svenska förslaget. Det kan garantera en grundare en framtida ägarandel, även när externa investerare kommer in. Det är också angeläget att närstående som i huvudsak är anställda ska kunna få del i företaget på samma villkor som andra anställda. SUP46 framhåller att det är vanligt vid investeringsrundor att befintliga operativa delägare blir föremål för incitamentsprogram. Det kommer därför sannolikt att förekomma en blandning av personaloptioner som inte förmånsbeskattas och teckningsoptioner vilket ökar såväl den administrativa bördan som kostnaderna för företaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Syftet med förslaget om skattelättnader för personaloptioner är i första hand att mindre, unga företag ska kunna rekrytera och behålla nyckelpersoner. Ägare till företaget är alltså inte den primära målgruppen för förslaget. Utredningen föreslår därför att optionsinnehavaren inte får vara delägare i företaget eller närstående till en delägare i företaget när optionsavtalet ingås.

Regeringen anser emellertid att det finns skäl som talar för att inte helt utesluta ägare i företaget från att omfattas av förslaget. Det kan exempelvis gälla betydelsefulla anställda som äger en mindre andel i företaget sedan tidigare och som företaget är angeläget om att behålla, men där företaget har svårt att konkurrera med en marknadsmässig lön. Även ett antal remissinstanser, bl.a. *Almi Invest AB, Företagarna, SVCA, SISP, Sweden BIO, NSD* och *Föreningen Svenskt Näringsliv*, har framhållit vikten av att också ägare i företaget ska kunna få personaloptioner som inte förmånsbeskattas. Regeringen föreslår därför att även ägare i företaget ska omfattas av förslaget om skattelättnader för personaloptioner. Mot bakgrund av syftet med förslaget bör det dock införas en begränsning av hur stor andel av andelarna i företaget som optionsinnehavaren kan kontrollera. Regeringen anser att förslaget endast bör omfatta optionsinnehavare som kontrollerar en mindre andel av andelarna i företaget och att en lämplig gräns är andelar som motsvarar högst fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget.

För att motverka kringgåenden bör även kontroll över andelar under en viss tid före optionsavtalet beaktas. Regeringen anser att det i detta sammanhang är lämpligt att beakta kontroll över andelar under de två kalenderåren närmast före det kalenderår då optionsavtalet ingås och det kalenderår då optionsavtalet ingås fram till och med tidpunkten för ingången av optionsavtalet. För att motverka kringgåenden bör såväl direkt som indirekt kontroll över andelar beaktas. Likaså bör närståendes kontroll över andelar beaktas.

*Skatteverket* bedömer att det för många företag kommer vara mycket svårt eller omöjligt att kontrollera att delägarevillkoret är uppfyllt och lämna riktiga kontrolluppgifter. Även Skatteverkets kontroll av villkoret kommer i många fall vara förenat med stora problem. För att utesluta företag med ett spritt ägande där kontrollproblemen är som störst föreslår Skatteverket att företag som är noterade på en handelsplattform eller en reglerad marknad inte ska omfattas av förslaget om skattelättnader för personaloptioner. Synpunkten behandlas i avsnitt 5.4.3.

Om företaget som ingår optionsavtalet ingår i en koncern gäller begränsningen avseende kontroll över andelar för varje företag i koncernen. Optionsinnehavaren får alltså direkt eller indirekt kontrollera andelar i varje företag i koncernen som motsvarar högst fem procent av kapital- eller röstandelarna i respektive företag. Även i detta fall beaktas kontroll över andelar under en viss tid fram till och med ingången av optionsavtalet, liksom närståendes andelsinnehav.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 5 och 17 §§ IL.

## 5.7 Särskilda regler vid fusion, fission och verksamhetsavyttringar

### 5.7.1 Personaloptionen utnyttjas i förtid

**Regeringens förslag:** Om optionsinnehavaren i samband med en fusion eller fission utnyttjar personaloptionen före intjänandetidens utgång, ska förmån av personaloption inte tas upp till beskattning under förutsättning att

- personaloptionen utnyttjas för förvärv av andel i det överlåtande företaget tidigast ett år från tidpunkten då optionsavtalet ingicks,
- villkoren avseende det företag som har ingått optionsavtalet, personaloptionen och optionsinnehavaren är uppfyllda fram till tidpunkten för utnyttjandet,
- fusionen eller fissionen genomförs på marknadsmässiga villkor, och
- det övertagande företaget huvudsakligen bedriver annan verksamhet än undantagen verksamhet.

Detta gäller dock inte om en eller flera fysiska personer omedelbart efter fusionen eller fissionen har det bestämmande inflytandet över det övertagande företaget eller de övertagande företagen och den eller dessa personer eller närstående till dessa direkt eller indirekt har innehaft andelar i det överlåtande företaget, eller i ett annat företag inom samma koncern, under det år då fusionen eller fissionen genomförs eller under något av de två föregående åren.

En eller flera fysiska personer tillsammans anses ha det bestämmande inflytandet över ett företag om detta företag skulle ha varit ett dotterföretag enligt aktiebolagslagen till personen eller personerna tillsammans, om personen eller personerna tillsammans hade varit ett svenskt aktiebolag.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att reglerna om skattelättnader vid utnyttjande av en personaloption för förvärv av andelar innan intjänandetiden har löpt ut även ska vara tillämpliga vid en verksamhetsavyttring.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Företagarna* anser att kravet att eventuella förändringar genom fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse måste ske till utomstående ägare bör slopas. I

annat fall finns det risk att företag som har ingått avtal om personaloptioner som inte förmånsbeskattas måste anpassa sin utveckling eller skjuta upp omstruktureringar för att undvika att de skattemässiga fördelarna upphör för både företaget och medarbetarna.

**Skälen för regeringens förslag:** I många avtal om personaloptioner anges vad som ska gälla om verksamheten omstruktureras, ägandet ändras eller företaget köps upp. Villkoren skiftar från avtal till avtal. Det är vanligt att vissa transaktioner som berör företaget leder till att en optionsinnehavare genast får möjlighet att utnyttja sin personaloption, även om intjänandetiden inte har löpt ut. Vid fusioner eller fissioner kommer optionsinnehavaren således att först tilldelas andelar i det överlåtande företaget för att därefter kunna delta i andelsbytet på samma villkor som övriga andelsägare.

För att inte motverka eventuella behov av omstruktureringar även under intjänandetiden föreslår utredningen att det bör införas ett undantag från kravet på tre års intjänandetid. Förmån av personaloption ska enligt utredningen inte tas upp om optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av en andel innan intjänandetiden har löpt ut, om utnyttjandet sker i samband med en fusion, fission eller verksamhetsavyttring som genomförs på marknadsmässiga villkor. Regeringen instämmer i utredningens förslag såvitt avser utnyttjanden som sker i samband med en fusion eller fission som genomförs på marknadsmässiga villkor för förvärv av andel i det överlåtande företaget. Vid en fusion eller en fission så upplöses det överlåtande företaget utan likvidation. Om intjänandetiden inte har löpt ut innan det överlåtande företaget upplöses har optionsinnehavaren inte någon möjlighet att uppfylla kravet på tre års intjänandetid. Därmed kan optionsinnehavaren inte heller tillämpa de föreslagna reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner. Eftersom detta skulle kunna motverka omstruktureringar genom fusion eller fission anser regeringen att det i dessa fall kan vara motiverat att optionsinnehavaren får tillämpa reglerna trots att intjänandetiden inte har löpt ut. En förutsättning för ett utnyttjande är att de civilrättsliga villkoren i optionsavtalet tillåter detta. Frågan om utnyttjanden som sker i samband med en verksamhetsavyttring behandlas i avsnitt 5.7.3.

Utän ytterligare villkor för ett utnyttjande under intjänandetiden av en personaloption som inte förmånsbeskattas finns, som utredningen framhåller, en risk för att omstruktureringsreglerna används för att kringgå vissa av de materiella reglerna i förslaget. Risken för kringgående måste vägas mot företagets behov av att kunna hantera förändringar inom intjänandetiden. Utredningen föreslår att det ställs upp ytterligare villkor, utöver de som redovisats ovan, för att en personaloption som utnyttjas i samband med en fusion eller fission innan intjänandetiden har löpt ut inte ska förmånsbeskattas. För att det inte ska vara enkelt att redan när optionsavtalet ingås planera för en omstrukturering som ändrar förutsättningarna ska ett sådant förtida utnyttjande inte få göras inom ett år från det att optionsavtalet ingås. Vidare ska det övertagande företaget huvudsakligen bedriva verksamhet som inte är undantagen. Regeringen instämmer i utredningens förslag. Därutöver ska villkoren avseende det företag som har ingått optionsavtalet, personaloptionen och optionsinnehavaren vara uppfyllda fram till tidpunkten för utnyttjandet av personaloptionen. När det gäller kravet på att optionsinnehavaren ska få viss ersättning från

företaget som har ingått optionsavtalet under intjänandetiden, ska detta krav minskas i proportion till den resterande intjänandetiden.

Det är först när en fusion eller fission är genomförd, dvs. när det överlåtande företaget har upplösts (37 kap. 8 § IL), som det kan konstateras att en personaloption som utnyttjas i förtid för förvärv av andel i det överlåtande företaget, inte ska förmånsbeskattas.

Utredningen föreslår vidare att det uppställs som krav att fusionen eller fissionen ska leda till att en utomstående ägare får ett bestämmande inflytande över verksamheten i det överlåtande företaget. *Företagarna* anser att ett sådant krav inte bör införas och framhåller att det kan leda till att företag som har ingått avtal om personaloptioner som inte förmånsbeskattas måste anpassa sin utveckling eller skjuta upp omstruktureringar för att undvika att de skattemässiga fördelarna upphör för både företaget och medarbetarna. För att undvika att regeln om förtida utnyttjande av en personaloption i samband med en fusion eller fission används för att kringgå kravet på intjänandetid, instämmer regeringen dock i utredningens bedömning att det bör uppställas krav på ägarförhållandena i det övertagande företaget. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen om förtida utnyttjande inte ska tillämpas om en eller flera fysiska personer omedelbart efter fusionen eller fissionen har det bestämmande inflytandet över det övertagande företaget eller de övertagande företagen och den eller dessa personer direkt eller indirekt har innehaft andelar i det överlåtande företaget, eller i ett annat företag inom samma koncern, under det år då fusionen eller fissionen genomförs eller under något av de två föregående åren. Även närståendes innehav ska beaktas. En eller flera fysiska personer tillsammans anses ha det bestämmande inflytandet över ett företag om detta företag skulle ha varit ett dotterföretag enligt aktiebolagslagen till personen eller personerna tillsammans, om personen eller personerna tillsammans hade varit ett svenskt aktiebolag.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i de nya paragraferna 11 a kap. 18 och 19 §§ IL.

## **5.7.2 Personaloptionen ersätts av annan personaloption**

**Regeringens bedömning:** Det bör inte införas några särskilda regler om ersättningsoptioner i samband med en fusion eller fission.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att en personaloption under vissa förutsättningar ska kunna ersättas av en annan personaloption (ersättningsoptionen) innan intjänandetiden har löpt ut och att ersättningsoptionen ska beskattas enligt de föreslagna reglerna om skattelättnader för personaloptioner.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* framhåller att en ersättningsoption inte bör medföra att tidsperioden för skattefrihet förlängs och att bestämmelserna behöver kompletteras i detta avseende.

**Skälen för regeringens bedömning:** Som framgår av avsnitt 5.7.1 ska en personaloption under vissa förutsättningar i samband med en fusion eller fission kunna utnyttjas innan intjänandetiden har löpt ut, utan att op-

tionsinnehavaren förmånsbeskattas. Arbetsgivaren kan i en omstruktureringsituation i stället vilja ersätta en personaloption med en annan personaloption.

Utredningen föreslår därför att det införs en möjlighet att ersätta en personaloption som förfaller på grund av att företaget som har ingått optionsavtalet upphör att existera vid en omstrukturering (ursprungsoptionen) med en annan personaloption (ersättningsoptionen) med bibehållen skattelättnad. För att ett förvärv av en ersättningsoption inte ska förmånsbeskattas, ska motsvarande krav som gäller vid ett förtida utnyttjande av en personaloption i samband med en omstrukturering vara uppfyllda.

De regler som utredningen föreslår skulle enligt regeringens bedömning behöva kompletteras i flera avseenden. Det gäller bl.a. kompletteringar avseende begränsning av tiden för utnyttjande av ersättningsoptionen som *Skatteverket* påpekar, begränsning av ursprungsoptionens och ersättningsoptionens underliggande instrument, tiden som innehavaren av ersättningsoptionen ska arbeta i företaget som ingår avtal om ersättningsoptionen, skattekonsekvenser för ursprungsoptionen och villkoren vid flera fusioner med ersättningsoptioner. Kompletteringar skulle behöva göras i en sådan omfattning att reglerna skulle bli mycket komplicerade och svåra att tillämpa för både optionsinnehavare och företag. Generellt sett bör man vara restriktiv när det gäller att införa undantag från villkoren i en särlagstiftning. Särskilda regler vid omstruktureringar – som utgör ett avsteg från de villkor som ställs upp för att en personaloption ska omfattas av reglerna om lättnader i beskattningen – ökar dessutom risken för kringgåenden, vilket också utredaren framhåller. Mot denna bakgrund och då det dessutom föreslås särskilda regler som möjliggör ett förtida utnyttjande av en personaloption utan beskattning i samband med en fusion eller fission anser regeringen att det inte bör införas några särskilda regler som ger optionsinnehavaren möjlighet att ersätta en personaloption med en annan personaloption i samband med en omstrukturering.

### 5.7.3 Verksamhetsavyttring

**Regeringens bedömning:** Det bör inte införas undantag från kravet på intjänandetid eller särskilda regler om ersättningsoptioner vid verksamhetsavyttringar.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår regler om lättnader i beskattningen av förvärv av en personaloption trots att intjänandetiden inte har löpt ut i samband med en verksamhetsavyttring på motsvarande sätt som vid en fusion eller en fission.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

**Skälen för regeringens bedömning:** För att inte motverka eventuella behov av omstruktureringar under intjänandetiden föreslår utredningen att det bör införas undantag från kravet på tre års intjänandetid vid en fusion, fission och verksamhetsavyttring. Undantagsregler föreslås vid dessa typer av omstruktureringar i två fall. Om en optionsinnehavare utnyttjar optionen i förtid ska enligt utredningen förmån av en personal-

option under vissa förutsättningar inte tas upp. Likaså ska enligt utredningen en personaloption som fås som ersättning för en annan personaloption som upphör att gälla i samband med en fusion, fission eller verksamhetsavyttring innan intjänandetiden har löpt ut anses uppfylla de villkor som ställs dels enligt huvudregeln, dels enligt regeln om ett förtida utnyttjande vid en omstrukturering. Regeringen delar inte utredningens bedömning och förslag såvitt avser undantagsregler vid en verksamhetsavyttring (se avsnitt 5.7.1 och 5.7.2 avseende särskilda regler vid fusion och fission).

Vad som avses med en verksamhetsavyttring definieras i 38 kap. 2 § IL. Vid en verksamhetsavyttring förvärvar det köpande företaget samtliga tillgångar i det säljande företags näringsverksamhet eller samtliga tillgångar i en verksamhetsgren som tillhör det säljande företaget. Det köpande företaget ska lämna marknadsmässig ersättning till det säljande företaget. Ersättning kan lämnas i form av andelar i det köpande företaget.

Till skillnad från vad som gäller vid en fusion eller fission upplöses inte något av de inblandade företagen i samband med en verksamhetsavyttring. En innehavare av en personaloption som avser andelar i det säljande företaget i en verksamhetsavyttring kan således – även efter verksamhetsavyttringen – invänta att intjänandetiden löper ut och där efter utnyttja optionen och tillämpa de föreslagna lättnadsreglerna. Detsamma gäller en innehavare av en personaloption som avser andelar i det köpande företaget. I det förra fallet kan den anställning som optionsinnehavaren har i det säljande företaget behöva flyttas till det köpande företaget. Det finns dock inte, för att få tillämpa de föreslagna reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner, något hinder mot att optionsinnehavaren arbetar och har sin anställning i ett annat företag i koncernen än det företag som har ingått optionsavtalet (se avsnitt 5.6.1). Mot denna bakgrund gör regeringen bedömningen att behovet av särskilda regler vid en verksamhetsavyttring inte kan göras gällande i samma utsträckning som vid en fusion eller fission. Regeringen föreslår därför inte att några särskilda regler vid en verksamhetsavyttring införs.

## 5.8 Arbetsgivaren får inget avdrag

**Regeringens förslag:** Arbetsgivaren får inte göra avdrag för sådan förmån av personaloption som inte ska tas upp av den anställde.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt huvudregeln är löner, ersättningar och förmåner till anställda avdragsgilla i en näringsverksamhet (16 kap. 1 § IL). Som beskrivs i avsnitt 4.1 får avdrag göras även för aktierelaterade ersättningar, t.ex. personaloptioner. Företag som ger ut aktierelaterade ersättningar till sina anställda ska redovisa ett belopp som motsvarar förmånen som en lönekostnad i företaget. Avdrag ska göras det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed.

Frågan är då vad som ska gälla i fråga om personaloptioner som enligt förslaget inte ska förmånsbeskattas. Eftersom förmånen inte ska tas upp av den anställde instämmer regeringen i utredningens bedömning att motsvarande belopp inte heller ska vara avdragsgillt för arbetsgivaren. Att ägarnas förmögenhet minskar när optionerna används för andelsförvärv i företaget – vilket beror på att företagets förmögenhet och vinster därefter fördelas på flera andelar (utspädning) – utgör som utredningen konstaterat inte ett tillräckligt skäl för att avdrag ska få göras.

Även om redan allmänna principer borde leda till att avdrag inte får göras finns det ändå skäl att för tydlighetens skull införa en uttrycklig bestämmelse med denna innebörd. Regeringen föreslår därför i likhet med utredningen att det ska införas en särskild regel av vilken det framgår att arbetsgivaren inte får göra avdrag för sådan förmån av personaloption som inte ska tas upp av den anställde.

### *Lagförslag*

Förslaget tas in i den nya paragrafen 16 kap. 37 § IL.

## 5.9 Skatteförfarandefrågor

### 5.9.1 Kontrolluppgiftsskyldighet för företaget

**Regeringens förslag:** Kontrolluppgift ska lämnas om utnyttjande av en personaloption som inte ska förmånsbeskattas.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den i vars tjänst personaloptionen har förvärvats.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om att en personaloption har utnyttjats för förvärv av andel.

Kontrolluppgiften ska även lämnas för begränsat skattskyldiga fysiska personer.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår inte att kontrolluppgift ska lämnas för begränsat skattskyldiga fysiska personer.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

### Skälen för regeringens förslag

#### *Kontrolluppgiftsskyldighet*

För att förbättra Skatteverkets möjligheter att kontrollera om villkoren för att en personaloption inte ska förmånsbeskattas, dvs. att reglerna i det föreslagna 11 a kap. IL är uppfyllda, föreslår utredningen att en kontrolluppgiftsskyldighet ska införas. Regeringen delar utredningens bedömning. Kontrolluppgiftsskyldigheten innebär inte enbart en möjlighet för Skatteverket att kontrollera om villkoren för att en personaloption inte ska förmånsbeskattas är uppfyllda, utan underlättar också för den enskilde.

Regeringen föreslår därför att kontrolluppgift ska lämnas om utnyttjande av en sådan personaloption som avses i 11 a kap. IL, dvs. en personaloption som inte ska förmånsbeskattas. Kontrolluppgift ska lämnas för

fysiska personer och dödsbon av den i vars tjänst personaloptionen har förvärvats. I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om att en personaloption har utnyttjats för förvärv av andel i det företag som har ingått optionsavtalet. Kontrolluppgift föreslås även lämnas för begränsat skattskyldiga fysiska personer.

Genom att kontrolluppgift lämnas bekräftar företaget att de krav som uppställs i 11 a kap. IL på företaget, personaloptionen och optionsinnehavaren är uppfyllda. Om företaget har lämnat en kontrolluppgift kan den som har utnyttjat personaloptionen, och som annars skulle vara skattskyldig för förmån, normalt utgå ifrån att villkoren för att personaloptionen inte ska förmånsbeskattas är uppfyllda.

Kontrolluppgiftsskyldigheten innebär att företaget bedöms kunna intyga:

- att företaget, som har ingått optionsavtalet, är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som har fast driftställe i Sverige, om det hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (se avsnitt 5.2.2),
- att den person för vilken kontrolluppgiften lämnas har utnyttjat optionen för förvärv av andel i det företag som har ingått optionsavtalet tidigast efter intjänandetiden och senast tio år från tidpunkten då optionsavtalet ingicks (se avsnitt 5.3),
- att företaget, som har ingått optionsavtalet, under det beskattningsår som närmast föregick det år då optionsavtalet ingicks hade dels färre än 50 anställda och delägare som arbetade i företaget (medelantal), dels en nettoomsättning eller balansomslutning som uppgick till högst 80 miljoner kronor (se avsnitt 5.4.1),
- att offentliga organ inte direkt eller indirekt kontrollerade 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i företaget när optionsavtalet ingicks (se avsnitt 5.4.2),
- att ingen andel i företaget var upptagen till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES när optionsavtalet ingicks (se avsnitt 5.4.3),
- att företaget under intjänandetiden huvudsakligen har bedrivit rörelse (se avsnitt 5.4.4),
- att företaget under intjänandetiden huvudsakligen har bedrivit annan verksamhet än
  - bank- eller finansieringsrörelse,
  - försäkringsrörelse,
  - produktion av kol eller stål,
  - handel med mark, fastigheter, råvaror eller finansiella instrument,
  - uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder, eller
  - tillhandahållande av tjänster som avser juridisk rådgivning, redovisning eller revision (se avsnitt 5.4.5),
- att företaget när optionsavtalet ingicks inte hade bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det år då verksamheten påbörjades och, om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från annan, optionsavtalet ingicks inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades, om den



förvärvade verksamheten påbörjades före verksamheten i företaget (se avsnitt 5.4.6),

- att företaget när optionsavtalet ingicks inte var skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning, var föremål för företagsrekonstruktion, var på obestånd eller var föremål för betalningskrav på grund av ett tidigare beslut från Europeiska kommissionen (se avsnitt 5.4.7),
- att värdet på den personaloption, för vilken kontrolluppgift ska lämnas, tillsammans med värdet på övriga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, inte översteg 75 miljoner kronor när optionsavtalet ingicks (se avsnitt 5.5.1),
- att värdet på det sammanlagda innehavet av personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om, för den person för vilken kontrolluppgiften lämnas inte översteg 3 miljoner kronor när optionsavtalet ingicks (se avsnitt 5.5.1),
- att den person för vilken kontrolluppgiften lämnas har varit anställd i företaget under intjänandetiden och att arbetstiden under denna tid har uppgått till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka (se avsnitt 5.6.1),
- att den person för vilken kontrolluppgiften lämnas under intjänandetiden har fått sådan ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som har uppgått till minst 13 inkomstbasbelopp (se avsnitt 5.6.2),
- att den person för vilken kontrolluppgiften lämnas tillsammans med närstående inte, direkt eller indirekt, kontrollerade andelar som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget under något av de två åren närmast före det år då optionsavtalet ingicks eller under året då optionsavtalet ingicks fram till och med tidpunkten för avtalet (se avsnitt 5.6.3), och
- att, om personaloptionen har utnyttjats i förtid i samband med en fusion eller fission, förutsättningarna för lättnader i beskattning av personaloptioner ändå är uppfyllda (se avsnitt 5.7.1).

Om företaget, som har ingått optionsavtalet, ingår i en koncern så ska villkoren ovan – i stället för att gälla företaget – gälla för företagen i koncernen. Vissa av villkoren gäller sammantaget för alla företag i koncernen, vissa för varje företag i koncernen och andra för något av företagen i koncernen (avsnitten 5.4–5.6).

Enligt 34 kap. 3 § första stycket SFL ska den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 15–22 kap. SFL senast den 31 januari närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller informera den som uppgiften avser om de uppgifter som lämnas i kontrolluppgiften. Skatteverket ska före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklARATIONSSKYLDIGA om bl.a. de kontrolluppgifter som har kommit in till verket som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 4 § SFL). Underrättelsen sker genom att uppgifterna anges i det fastställda formuläret för inkomstdeklarationen (6 kap. 6 § andra stycket skatteförfarandeförordningen [2011:1261]). Skatteverket ska för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av bl.a. uppgifter som

har lämnats i en inkomstdeklaration och kontrolluppgifter (56 kap. 2 § SFL).

I propositionen Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen (prop. 2016/17:58) föreslås bl.a. att uppgifter om utbetalda ersättningar för arbete och skatteavdrag på individnivå, dvs. per betalningsmottagare, ska lämnas i arbetsgivardeklarationen i stället för i en kontrolluppgift. En arbetsgivardeklaration ska lämnas om det finns skatteavdrag och arbetsgivaravgifter att redovisa. Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst ska inte lämnas om bl.a. sådan ersättning eller förmån som har redovisats eller skulle ha redovisats per betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration eller en förenklad arbetsgivardeklaration. En arbetsgivardeklaration som ska innehålla uppgift om ersättning till en viss betalningsmottagare ska också innehålla vissa andra uppgifter om betalningsmottagaren som lämnas i kontrolluppgifter. De flesta bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2018. För uppgiftsskyldiga som ska föra en personalliggare och som vid ikraftträdandet har fler än 15 anställda, ska bestämmelserna tillämpas från och med den 1 juli 2018. För övriga uppgiftsskyldiga ska bestämmelserna tillämpas från och med den 1 januari 2019.

Om samtliga villkor avseende företaget som ingår optionsavtalet, personaloptionen och optionsinnehavaren i 11 a kap. IL är uppfyllda när en personaloption utnyttjas för förvärv av andel är det frågan om en icke skattepliktig förmån (se avsnitt 5.8). Detta innebär också att något skatteavdrag inte ska göras och att några arbetsgivaravgifter inte ska betalas. De nya bestämmelserna i lagrådsremissen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. I detta lagstiftningsarbete finns inte något beredningsunderlag för att ta ställning till frågan om det är lämpligt att ovan angivna uppgifter om utnyttjande av vissa personaloptioner som ska lämnas i en kontrolluppgift i stället normalt bör lämnas i en arbetsgivardeklaration.

Enligt 34 kap. 6 § SFL ska den som har utnyttjat en personaloption till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Detta gäller även den som har utnyttjat en sådan personaloption som inte ska tas upp som intäkt enligt 11 a kap. IL.

### *Inkomstdeklaration*

Om samtliga villkor avseende företaget som ingår optionsavtalet, personaloptionen och optionsinnehavaren i 11 a kap. IL är uppfyllda när en personaloption utnyttjas för förvärv av andel är det frågan om en icke skattepliktig förmån, som därmed inte behöver tas upp i inkomstdeklarationen. Om däremot någon förutsättning för skattefrihet brister ska förmånen tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst och optionsinnehavaren ska då lämna uppgift om denna intäkt i inkomstdeklarationen.

Det bör i detta sammanhang påpekas att det alltid är den skattskyldiges ansvar att lämnade eller godkända uppgifter i inkomstdeklarationen är korrekta. Det är vidare alltid den skattskyldige som har det slutliga ansvaret för uppgifterna i inkomstdeklarationen. Om det finns anledning att misstänka att något av villkoren i 11 a kap. IL inte är uppfyllda, ska den skattskyldige kontrollera detta. Är villkoren inte uppfyllda ska förmån av

personaloption tas upp i inkomstdeklarationen. Om bedömningen av villkoren är komplicerad eller om det är tveksamt om villkoren är uppfyllda, bör den skattskyldige göra ett s.k. öppet yrkande i deklarationen, dvs. i en bilaga till deklarationen upplysa om sakförhållandena samt den bedömning som faktiskt har gjorts. Som framgår ovan föreslås dessutom en kontrolluppgiftsskyldighet för företaget. Om företaget har lämnat en kontrolluppgift kan den skattskyldige inom rimliga gränser utgå från att villkoren är uppfyllda. En särskild situation kan uppstå om optionsinnehavaren i samband med en fusion eller fission väljer att utnyttja en personaloption i förtid, dvs. innan intjänandetiden har löpt ut (se avsnitt 5.7.1). En fusion eller fission kan ta lång tid och det är inte säkert att det överlåtande företaget (som har ingått optionsavtalet) upplöses under samma år som optionen utnyttjas. Det är fram till dess att företaget faktiskt upplöses osäkert om de villkor som uppställs i 11 a kap. IL, för att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning vid förtida utnyttjande, kommer att vara uppfyllda. Om villkoren inte är uppfyllda när deklarationen ska lämnas, ska förmån av personaloption tas upp i inkomstdeklarationen. Om företaget sedan upplöses och villkoren för förtida utnyttjande är uppfyllda men Skatteverket har fattat beslut om förmånsbeskattning, kan den enskilde begära omprövning hos Skatteverket. En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, dvs. senast det sjätte året efter det år då optionen utnyttjades (66 kap. 7 § första stycket SFL).

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 22 kap. 1 § och 23 kap. 2 § SFL samt att en ny paragraf, 22 kap. 26 § SFL, införs.

### **5.9.2 Bör kontrolluppgiftsskyldighet om förvärv av värdepapper på grund av tjänst införas?**

**Regeringens bedömning:** Någon kontrolluppgiftsskyldighet bör inte införas om förvärv av värdepapper på grund av tjänst som inte har skett på förmånliga villkor.

Det bör inte införas något krav på att kontrolluppgiften om förvärv av värdepapper på grund av tjänst som har skett på förmånliga villkor ska innehålla uppgifter om vilket värdepapper det gäller och det pris som förvärvaren har betalat.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att kontrolluppgift ska lämnas om förvärv av värdepapper på grund av tjänst som inte har skett på förmånliga villkor. Kontrolluppgift ska dock, enligt utredningens förslag, inte lämnas vid förvärv av andel i ett företag som är noterat på en börs eller en marknadsplats. Utredningen föreslår vidare att det i kontrolluppgiften ska lämnas uppgift om vilket värdepapper det gäller och det pris som förvärvaren har betalat. Dessa uppgifter ska enligt förslaget lämnas även vid förmånliga förvärv.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* tillstyrker att kontrolluppgiftsskyldigheten utökas beträffande förvärv av värdepapper på grund av tjänst. *Ekobrottsmyndigheten* framför att ökad kontrolluppgiftsskyldighet kommer att förbättra Skatteverkets möjligheter att kontrollera utgivna incitamentsprogram vilket ur ett brottsförebyggande perspektiv är positivt.

*NSD*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *FAR*, *Företagarna* och *NNR* avstyrker förslaget. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter behovet av särskilda regler för kontrolluppgifter avseende förvärv av värdepapper. *NSD* och *FAR* framför bl.a. att det inte har framkommit tillräckligt starka skäl för att utvidga kontrolluppgiftslämnandet. *NSD* framhåller vidare, i likhet med *FAR* och *Företagarna*, att kontrolluppgifter ska ge ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift. Vid förvärv av värdepapper som inte är förmånligt finns inte något underlag för att fatta beslut om skatt eller avgift. *NNR* framhåller att en utökad kontrolluppgiftsskyldighet medför ökad administrativ börda för företagen och anser att det inte har framkommit tillräckligt starka skäl för en sådan åtgärd.

**Skälen för regeringens bedömning:** En anställd kan förvärva värdepapper av sin arbetsgivare utan att det sker inom ramen för ett optionsprogram. Sådana förvärv kan ske på såväl förmånliga som marknadsmissiga villkor. Enligt reglerna i 15 kap. SFL finns det en skyldighet att lämna kontrolluppgift om att en förmån har erhållits i inkomstslaget tjänst. En kontrolluppgiftsskyldighet finns alltså när en anställd har förvärvat värdepapper på förmånliga villkor.

Utredningen föreslår att samma kontrolluppgiftsskyldighet ska införas vid förvärv av värdepapper på grund av tjänst som inte har skett på förmånliga villkor. Utredaren föreslår också att det ska införas ett krav på att kontrolluppgiften om förvärv av värdepapper på grund av tjänst som har skett på förmånliga villkor ska innehålla uppgifter om vilket värdepapper det gäller och det pris som förvärvaren har betalat. Några remissinstanser, bl.a. *NSD* och *FAR*, avstyrker förslaget och framför bl.a. att det inte har framkommit tillräckligt starka skäl för att utvidga kontrolluppgiftsskyldigheten. Regeringen anser att sådana förändringar som utredningen föreslår inte behövs för att förslaget om lättnader i beskattningen av personaloptioner ska kunna genomföras.

### 5.9.3 Bör en dokumentationsskyldighet vid överlåtelse av värdepapper på grund av tjänst införas?

<p><b>Regeringens bedömning:</b> Det bör inte införas särskilda dokumentationsregler för den som överlåter värdepapper till annan på grund av dennes tjänst.</p>
--

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att den som överlåter värdepapper till annan på grund av dennes tjänst ska dokumentera bedömningen av värdet. Dokumentationen ska enligt förslaget innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att det ska kunna bedömas om förvärvet har skett på förmånliga villkor och hur stor förmånen i så fall är.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* tillstyrker att den som överlåter värdepapper på grund av tjänst ska dokumentera bedömningen av värdet. *Ekobrottsmyndigheten* framför att krav på dokumentation kommer att förbättra Skatteverkets möjligheter att kontrollera utgivna incitamentsprogram vilket ur ett brottsförebyggande perspektiv är positivt. *Almi Invest AB* framhåller att det är av stor vikt att det utformas tydliga riktlinjer om vilken dokumentation som Skatteverket kommer att kräva.

*NSD*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* ansluter sig, *FAR*, *Företagarna* och *NNR* avstyrker förslaget. *NSD* och *FAR* framför bl.a. att det inte har framkommit tillräckligt starka skäl för att utvidga den nuvarande dokumentationsskyldigheten.

**Skälen för regeringens bedömning:** I 39 kap. 3 § SFL finns en bestämmelse om generell dokumentationsskyldighet. Den som är uppgiftsskyldig ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Skyldigheten gäller såväl för den som är skyldig att lämna deklaration som för den som är skyldig att lämna kontrolluppgifter, särskilda uppgifter m.m. (prop. 2010/11:165 s. 859). Bestämmelser om hur länge olika typer av underlag måste bevaras finns i 9 kap. 1 § SFF. Underlag ska normalt bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

Utredningen föreslår att den som överlåter värdepapper till annan på grund av dennes tjänst ska dokumentera bedömningen av värdet. Några remissinstanser, bl.a. *NSD* och *FAR*, avstyrker förslaget och framför bl.a. att det inte har framkommit tillräckligt starka skäl för att utvidga den nuvarande dokumentationsskyldigheten. Regeringen anser att en utvidgad dokumentationsskyldighet inte behövs för att förslaget om lättnader i beskattningen av personaloptioner ska kunna genomföras.

## 5.10 Arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och uppgiftsskyldighet för före detta anställda

**Regeringens förslag:** Reglerna i socialavgiftslagen och skatteförfarandelagen förtydligas så att det framgår att skyldigheten för en svensk arbetsgivare att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift i vissa fall också gäller för en före detta anställd. Det gäller när ersättning eller annan förmån än personaloption utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, under förutsättning att individen var anställd hos den svenska arbetsgivaren när ersättningen tjänades in.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *SVCA*, *SISP* och *Sweden BIO* anser att det finns en logik inom ramen för det nuvarande systemet att endast de som är anställda omfattas av reglerna då arbetsgivaren i dessa lägen får anses ha god kontroll över de förmåner som den anställde får. Det svenska systemet för arbetsgivarskyldigheter

bygger på att den som utger en förmån ska ha ansvaret. Undantag från huvudregeln bör begränsas till situationer där det finns en pågående anställning.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt huvudregeln i 2 kap. 1 § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, ska den som utger avgiftspliktig ersättning betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Förmån av personaloption ska dock anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten förvärvades. Enligt 2 kap. 3 § SAL gäller ett undantag från huvudregeln om avgiftspliktig ersättning eller annan förmån än personaloption utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som har utgett ersättningen. I sådant fall ska arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

När det gäller frågan om vad som ska gälla när före detta anställda får ersättning från en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person är Skatteverkets uppfattning i ett ställningstagande den 2 mars 2005 (dnr 130 108187-05/111) att den ursprungliga arbetsgivaren är fortsatt avgiftsskyldig för ifrågavarande ersättningar, även om mottagaren inte längre är anställd hos arbetsgivaren när ersättningen erhålls eller skatteplikt i övrigt uppkommer. Även om den före detta anställde t.ex. har fått en ny anställning hos en annan arbetsgivare eller gått i pension ska han således anmäla erhållen ersättning eller förmån till sin ursprungliga arbetsgivare som ska betala arbetsgivaravgifter (alternativt särskild löneskatt på förvärvsinkomster). Enligt regeringens uppfattning motsvarar detta hur bestämmelsen ska förstås och, såvitt framkommit, hur bestämmelsen tillämpas i praktiken.

Utredningen föreslår att det klargörs i socialavgiftslagen att även före detta anställda omfattas av bestämmelsen om avgiftsskyldighet för svenska arbetsgivare. *SVCA*, *SISP* och *Sweden BIO* anser dock att det finns en logik inom ramen för det nuvarande systemet att endast de som är anställda omfattas av reglerna, då arbetsgivaren i dessa lägen får anses ha god kontroll över de förmåner som den anställde får. Med hänsyn till att skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter inte är avhängig av att ett anställningsförhållande föreligger vid tidpunkten för utgivandet av ersättningen anser dock regeringen att bestämmelserna i socialavgiftslagen bör förtydligas på det sätt som utredningen föreslår. Det bör därför uttryckligen anges att skyldigheten för en svensk arbetsgivare att betala arbetsgivaravgifter när ersättning eller annan förmån än personaloption utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person gäller även för före detta anställda, under förutsättning att de var anställda hos den svenska arbetsgivaren när ersättningen tjänades in.

Mot bakgrund av det föreslagna förtydligandet i socialavgiftslagen föreslår regeringen vidare att även bestämmelserna i 11 kap. 7 § och 15 kap. 7 § SFL ändras. Bestämmelserna innebär att arbetsgivaren i Sverige i vissa fall ska göra skatteavdrag respektive lämna kontrolluppgift i stället för den som har utgett ersättningen. Skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift när ersättning eller annan förmån än personaloption har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person ska således gälla även för före detta anställda. Detta under förutsättning att ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och att det inte finns något

anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren. I 34 kap. 7 § andra stycket SFL anges att den som har tagit emot en sådan ersättning eller förmån ska lämna uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige om detta.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 3 § SAL samt i 11 kap. 7 § och 15 kap. 7 § SFL.

### 5.11 Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd

**Regeringens bedömning:** Förslaget om att förmån i form av personaloption i vissa fall inte ska tas upp till beskattning är ett sådant statligt stöd som måste anmälas till Europeiska kommissionen för godkännande innan det genomförs.

Förslaget har utformats så att det bör kunna godkännas av kommissionen.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* ansluter sig, delar bedömning att förslaget är ett statligt stöd som måste anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen innan det kan genomföras.

**Skälen för regeringens bedömning:** Förslaget om skattelättnader för personaloptioner innebär att statliga medel används för att gynna vissa små, unga företag för att de ska kunna rekrytera och behålla nyckelpersoner. Åtgärden utgör därför ett statligt stöd trots att det i första hand är den anställde som får skattelättnaden. Företaget gynnas emellertid direkt av att några arbetsgivaravgifter inte tas ut.

Varken kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse eller den allmänna gruppundantagsförordningen bedöms vara tillämpliga på förslaget. I likhet med *NSD* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* delar därför regeringen utredningens bedömning att förslaget måste anmälas till och godkännas av kommissionen innan det kan genomföras.

Ingen av kommissionens riktlinjer bedöms vara tillämplig på förslaget, varför det sannolikt kommer att prövas direkt mot EUF-fördraget. Enligt artikel 107.3.c kan kommissionen godkänna stöd som har som syfte att underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter förutsatt att det inte påverkar handeln i en negativ riktning i en omfattning som strider mot gemensamma intressen. Förslaget har mycket stora likheter med de brittiska EMI-reglerna, som har godkänts av kommissionen. Kommissionen gjorde bedömningen att den stödordningen var förenlig med undantaget i artikel 107.3.c. Regeringen instämmer därför i utredningens bedömning av möjligheten att få förslaget godkänt av kommissionen som mycket god.

## 5.12 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** De nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2018.

Bestämmelserna i inkomstskattelagen om att förmån av personaloption i vissa fall inte ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst ska tillämpas på optionsavtal som har ingåtts efter den 31 december 2017.

Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om kontrolluppgiftsskyldighet vid utnyttjande av en sådan personaloption ska tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2018.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

**Skälen för regeringens förslag:** De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Bestämmelserna i inkomstskattelagen om att förmån av en personaloption i vissa fall inte ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst ska tillämpas på optionsavtal som har ingåtts efter den 31 december 2017. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om kontrolluppgiftsskyldighet vid utnyttjande av en sådan personaloption ska tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2018.

## 6 Undertecknande och behörig ställföreträdare

### 6.1 Undertecknande av uppgifter

**Regeringens förslag:** Uppgifter i allmän, förenklad och särskild fastighetsdeklaration samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering ska undertecknas av fastighetsägare eller behörig ställföreträdare. Om en begäran om omprövning inte är undertecknad, får Skatteverket förelägga den som har begärt omprövningen att underteckna begäran.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att det med fastighetsägare bör klargöras om fastighetsägare är alla delägare vid gemensamt ägande eller om det räcker att en fastighetsdeklaration undertecknas av en av delägarna. Övriga remissinstanser har inte haft något att invända mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt 18 kap. 1 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL, är en fastighetsägare skyldig att utan föreläggande lämna en deklaration (allmän respektive förenklad fastighetsdeklaration) för varje fastighet. Vissa undantag gäller dock för bl.a. den som fått förslag till fastighetstaxering och för vissa specifika fastighetstyper. Enligt gällande lagstiftning finns dock inte någon uttrycklig bestämmelse om att deklarationen ska vara undertecknad. Detta följer endast indirekt av 18 kap. 42 § FTL om förseningsavgift för allmän och förenklad fastighetsdeklaration, vari talas om förseningsavgift för



deklarationshandling som lämnats inom föreskriven tid men inte är behörigen undertecknad. På samma sätt framgår indirekt av en hänvisning i 26 kap. 4 § FTL till 18 kap. 42 § att även särskild fastighetsdeklaration ska vara undertecknad.

I 38 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan förkortad SFL, anges att uppgifter i bl.a. deklARATIONER ska undertecknas. Underskriften av deklARATIONER har, i fråga om bl.a. inkomstdeklARATIONER, stor betydelse för straffansvaret. Det har därför ansetts att kravet på att en deklARATION ska vara underskriven bör framgå av lag (prop. 2001/02:25 s. 85).

När det gäller fastighetstaxering gör sig frågor om straffansvar inte gällande på samma sätt. Undertecknandet har dock till uppgift att identifiera den som har lämnat uppgifterna och säkerställa det undertecknades äkthet samt har bevisverkan. Regeringen delar därför utredningens uppfattning att formkraven på undertecknade uppgifter i deklARATIONER bör anges uttryckligen även i fastighetstaxeringslagen. Kravet på undertecknande bör, i likhet med vad som gäller enligt skatteförfarandelagen, vara teknikneutralt och således kunna uppfyllas genom undertecknande på papper eller med elektroniska medel.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en bestämmelse införs i fastighetstaxeringslagen om att uppgifter i allmän, förenklad och särskild fastighetsdeklARATIONER samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering, ska undertecknas.

En viktig fråga är därvid vem som ska underteckna deklARATIONER. Eftersom det är fastighetsägaren som är skyldig att lämna deklARATIONER kommer det vanligtvis vara denne som skriver under uppgifterna. I de fall ägaren själv saknar rättslig handlingsförmåga eller annars behöver hjälp med att sköta sina ekonomiska angelägenheter måste emellertid uppgifterna skrivas under av någon som har behörighet att företräda ägaren. Av 18 kap. 2 § FTL framgår vem som i vissa sådana situationer ska lämna deklARATIONER, bl.a. om fastighetsägaren är omyndig, har god man eller förvaltare.

En liknande bestämmelse fanns tidigare i 19 kap. 1 § i den numera upphävda lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter. Någon motsvarande bestämmelse fördes dock inte in i skatteförfarandelagen utan i stället anges i 4 kap. 1 § samt 38 kap. 3 § SFL att uppgifter även kan undertecknas av behörig ställföreträdare. Utredningen föreslår mot denna bakgrund att uttrycket behörig ställföreträdare ska användas även i fråga om fastighetstaxeringslagen.

Vem som är behörig ställföreträdare för t.ex. en omyndig, ett aktiebolag eller ett dödsbo m.m. följer av annan lagstiftning. Någon anledning att i fråga om fastighetstaxering avvika från de allmänna behörighetsregler som finns i annan lagstiftning finns inte. I likhet med vad som gäller enligt 4 kap. 1 § och 38 kap. 3 § SFL föreslår regeringen därför att uppräknningen av vem som i olika sammanhang är att anse som behörig ställföreträdare i 18 kap. 2 § FTL tas bort och att uttrycket behörig ställföreträdare i stället ska användas i fastighetstaxeringslagen.

*Förvaltningsrätten i Stockholm* har berört frågan om det med fastighetsägare avses samtliga delägare vid gemensamt ägande eller om det räcker att undertecknande sker av en av delägarna. Om en fastighet har mer än en delägare är i praktiken varje ägare deklARATIONERSSKYLDIG och därmed i princip också skyldig att underteckna. I samband med att försenings-

avgift infördes i fastighetstaxeringslagen uttalades dock att myndigheten bör underlåta påförande av förseningsavgift om en godtagen deklaration kommit in men endast är undertecknad av en delägare genom att myndigheten presumerar att den som undertecknat har påtagit sig deklara-skyldigheten gentemot övriga delägares räkning (prop. 1993/94:1 s. 70). Det är enligt regeringens mening naturligt att låta motsvarande presumption gälla även i fråga om det grundläggande kravet på undertecknande.

I 20 kap. 10 § FTL anges att om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av fastighetsägaren eller hans ombud, får Skatteverket utfärda föreläggande om att undertecknande ska ske med påföljd att omprövning annars inte görs. Det finns inget generellt krav på att en begäran om omprövning ska vara undertecknad och avsaknad av undertecknande är således inget hinder mot omprövning. Om det inte råder något som helst tvivel om att begäran kommer från den som är behörig att begära omprövning, behöver verket inte förelägga om undertecknande. En liknande bestämmelse om undertecknande av begäran om omprövning av den skattskyldige eller hans ombud fanns tidigare i 4 kap. 10 § i den numera upphävda taxeringslagen (1990:324). Med egenhändigt undertecknande får förstås underskrift med penna på papper.

En motsvarande bestämmelse finns numera i 66 kap. 6 § andra stycket SFL. Kravet på undertecknande har där gjorts teknikneutralt genom att ordet egenhändigt har utgått. 20 kap. 10 § FTL bör, som utredningen föreslagit, ändras på motsvarande sätt.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder den nya paragrafen 18 kap. 1 a §, en ny 18 kap. 2 §, samt ändringar i 20 kap. 10 § och 26 kap. 3 § FTL.

## 6.2 Uppgifter som har lämnats för någon annans räkning

**Regeringens förslag:** Om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig ställföreträdare, ska uppgiften anses ha lämnats av den som företräds.

En deklaration eller någon annan uppgift som har lämnats för en juridisk person ska anses ha lämnats av den juridiska personen, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen.

Ett deklara-tionsombud får underteckna uppgifter i en deklaration som lämnas elektroniskt.

En dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo får underteckna uppgifter i en deklaration eller påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Det är den som är skyldig att lämna en deklaration eller annan uppgift som ansvarar för att uppgifterna är

lämnade i rätt tid och är korrekta. Det är även denna som, om så inte är fallet, kan drabbas av förseningsavgifter m.m. På skatteområdet gäller generellt att om en deklaration eller uppgift har lämnats av en behörig ställföreträdare för en uppgiftsskyldig så anses uppgiften ha lämnats av den uppgiftsskyldige. Vid införandet av skatteförfarandelagen angavs att detta är av sådan central betydelse att det bör framgå av lagen (prop. 2010/11:165 s. 317). En sådan bestämmelse finns därför i 4 kap. 1 § SFL.

I likhet med vad utredningen anfört, anser regeringen att samma skäl gör sig gällande även i fråga om uppgifter enligt fastighetstaxeringslagen. Regeringen föreslår därför att en motsvarande bestämmelse även införs i fastighetstaxeringslagen.

När det gäller juridiska personer finns i 4 kap. 2 § SFL en presumptionsregel som anger att om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats för en juridisk person, anses uppgiften ha lämnats av den juridiska personen, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen. Av ett förarbetsuttalande i samband med att förseningsavgift infördes i fastighetstaxeringslagen framgår att det även vid fastighetstaxeringen finns en presumtion för att den som lämnar en uppgift för en juridisk persons räkning också ska anses ha haft behörighet att göra detta (prop. 1993/94:1 s. 70). Utredningen har därför föreslagit att det i fastighetstaxeringslagen införs en bestämmelse motsvarande 4 kap. 2 § SFL.

Regeringen anser att såväl praktiska skäl som intresset för ett effektivt fastighetstaxeringsförfarande talar för att den aktuella presumptionsregeln bör gälla även inom fastighetstaxeringen. Regeringen instämmer därför i utredningens förslag.

I 18 kap. 1 § första stycket ärvdabalken anges att om inte särskild dödsboförvaltning har anordnats ska dödsbodelägarna gemensamt förvalta den dödes egendom och företräda dödsboet. Detta gäller även i fråga om fastighetstaxering.

När ett dödsbo förvaltas gemensamt av flera delägare kan det vara besvärligt att förse handlingar av olika slag med samtliga delägares underskrifter. I de flesta fall kan dödsbodelägarna hantera detta genom att ge en person fullmakt att företräda dödsboet. Enligt 38 kap. 3 § andra stycket 3 SFL får en dödsbodelägare som är ombud för ett dödsbo underteckna uppgifter i en deklaration. Den dåvarande regeringen ansåg vid införandet av skatteförfarandelagen att eftersom ett dödsbo endast existerar under en begränsad tid och därför i de flesta fall bara lämnar deklaration en eller två gånger så borde ett enklare ombudsförfarande än att utse ett deklaraationsombud tillämpas för dödsbon (prop. 2010/11:165 s. 316). Utredningen anför att detta bör gälla även vid fastighetstaxering och föreslår därför en bestämmelse av motsvarande innebörd.

Mot bakgrund av dödsbons normalt sett begränsade existens samt att endast dödsbodelägare ska komma i fråga, instämmer regeringen i att ett enklare ombudsförfarande bör tillämpas i fråga om dödsbon. Det föreslås därför att en bestämmelse motsvarande 38 kap. 3 § andra stycket 3 SFL införs i fastighetstaxeringslagen.

Enligt 38 kap. 3 § andra stycket 1 SFL får ett deklaraationsombud underteckna uppgifter i en deklaration som lämnas elektroniskt. Eftersom deklaraationsombud införts även på fastighetstaxeringsområdet föreslås

att motsvarande även ska gälla i fråga om underskrift av fastighetsdeklaration.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder de nya paragraferna 18 kap. 1 b och 1 c §§ samt en ändring i 26 kap. 3 § FTL.

## 7 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget om personaloptioner innebär att lättnader i beskattningen införs i vissa fall. Förmån i form av personaloption ska inte tas upp till beskattning om vissa villkor avseende det företag som ingår optionsavtalet, personaloptionen och optionsinnehavaren är uppfyllda. Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter. Förslaget innebär ett avsteg från den gällande ordningen för beskattning av förmåner. Statens skatteintäkter minskar i jämförelse med om personaloptionen skulle ha beskattats som övriga förmåner. Dessutom kan förslaget förväntas öka användningen av personaloptioner i viss utsträckning. *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* efterfrågar en scenarioräkning för att visa på vad som krävs för att statens initiala skattebortfall i förlängningen ska kunna medföra ökade skatteintäkter. Enligt de beräkningskonventioner och metoder för effektberäkningar vid ändrade skatteregler som används av Finansdepartementet ska beräkningen av de offentligfinansiella effekterna inte beakta eventuella intäktsförstärkningar av realekonomiska förändringar som beror på regeländringar. Beräkningen av den offentligfinansiella effekten sker med fasta baser och priser om det inte finns särskilda skäl att anta betydande beteendeeffekter.

Den enkätundersökning som beskrivs i utredningen fungerar delvis som underlag för beräkningarna av förslagens offentligfinansiella effekter. Resultaten från enkätundersökningen länkas samman med de uppgifter om företagens skattemässiga resultat och redovisning som finns i SCB:s Företags- och individdatabas (FRIDA), vilka ligger till grund för beräkningarna. Den beskattningsbara basen, framskriven till 2018 med prognostiserad nominell BNP, beräknas uppgå till 0,65 miljarder kronor.

Förslaget att slopa förmånsbeskattningen och socialavgifterna för personaloptioner i vissa fall beräknas leda till att skatteintäkterna minskar med netto 0,21 miljarder kronor årligen. Förslaget innebär att företag som ställer ut nu aktuella personaloptioner inte längre kommer att ha motsvarande kostnader för förmåner och socialavgifter. Därmed minskar utrymmet för avdrag för sådana kostnader och bolagsskattebasen ökar i motsvarande omfattning. Detta leder till ökade bolagsskatteintäkter till staten. Anställda kommer vid avyttring av andelar, som har förvärvats genom att utnyttja skattegynnade personaloptioner, ha en lägre anskaffningsutgift i och med att det inte finns något förmånsbeskattat belopp att beakta. Den skattepliktiga kapitalinkomsten vid en försäljning av andelarna kommer därmed att öka. Den sammantagna minskningen av skatte-

intäkterna dämpas således genom att baserna för bolags- och kapitalbeskattningen ökar.

Kommunsektorns intäkter beräknas minska med 0,16 miljarder kronor. Statens förändrade skatteintäkter beror dels på minskade intäkter från statlig inkomstskatt, dels på minskade arbetsgivaravgifter och de ålderspensionsavgifter som inte förs över till ålderspensionssystemet. Direkt skatt på arbete beräknas minska med 0,12 miljarder kronor. Arbetsgivaravgifterna exklusive ålderspensionsavgiften förväntas minska med 0,11 miljarder kronor och ålderspensionsavgiften som inte går in till ålderspensionssystemet utan tillfaller staten förväntas minska med 0,05 miljarder kronor.

Den beskattningsbara basen för bolagsskatten förväntas öka motsvarande de minskade arbetsgivaravgifterna och kostnaderna för optionsprogrammen. Det innebär att bolagsskatteintäkterna beräknas öka med 0,14 miljarder kronor. På ett liknande sätt ökar den beskattningsbara basen för kapitalinkomst när förmånsbeskattningen av optionerna inte längre kan dras av som anskaffningsutgift. Kapitalskatteintäkterna beräknas därmed öka med 0,09 miljarder kronor. De sammantagna effekterna redovisas i tabellen nedan.

**Tabell 1. Offentligfinansiella effekter av förslaget om lättnader i beskattningen av personaloptioner**

Mdkr, fasta priser och volymer

Bruttoeffekt						-0,44
<b>Nettoeffekter, År</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>Varaktig</b>	
<b>Kommunsektorn</b>	-0,16	-0,16	-0,16	-0,16	-0,16	-0,16
<b>Staten</b>	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05
Direkta skatter på arbete	-0,12	-0,12	-0,12	-0,12	-0,12	-0,12
Arbetsgivaravgift exkl. ålderspensionsavgift	-0,11	-0,11	-0,11	-0,11	-0,11	-0,11
Ålderspensionsavgift som inte förs över till ålderspensionssystemet	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05
Bolagsskatt	0,14	0,14	0,14	0,14	0,14	0,14
Skatt på kapital	0,09	0,09	0,09	0,09	0,09	0,09
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt</b>	-0,21	-0,21	-0,21	-0,21	-0,21	-0,21

Förslagen avseende fastighetstaxeringslagen (1979:1152) innebär inte någon förändring av värderingen eller beskattningen av fastigheter och bedöms därför inte ha någon påverkan på de offentliga finanserna.

#### *Effekter för företag och enskilda*

Förslaget om personaloptioner bedöms omfatta jämförelsevis få företag. Reglerna berör dessutom endast de företag som väljer att använda personaloptioner för att knyta till sig nyckelpersoner och som samtidigt, tillsammans med de anställda, uppfyller kraven för en lägre beskattning. Uppskattningsvis rör det sig om maximalt ca 6 200 företag årligen som

förväntas använda regelverket. Reglerna är begränsade till att omfatta företag som har färre än 50 anställda och en nettoomsättning eller balansslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor. Dessutom får företaget inte vara äldre än tio år gammalt. Vissa branscher omfattas inte av reglerna. Företag inom branscherna bank- eller finansieringsrörelse, försäkringsrörelse, produktion av kol eller stål, handel med mark, fastigheter, råvaror eller finansiella instrument, uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder, eller tillhandahållande av tjänster som avser juridisk rådgivning, redovisning eller revision kan inte använda de förmånligare reglerna för beskattning av personaloptioner. Eftersom reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner är frivilliga går det inte att på förhand peka ut vilka branscher eller företag som kommer att påverkas mer eller mindre än andra så länge de uppfyller kraven för lättnader i beskattningen.

För enskilda individer som omfattas av förslaget kommer inkomst kopplad till personaloptioner, som tidigare skulle ha beskattats delvis i inkomstslaget tjänst, i stället att beskattas i inkomstslaget kapital. Företag som omfattas av förslaget kommer inte längre att betala arbetsgivaravgifter för förmånen som personaloptionerna utgör och de kommer inte längre få göra avdrag såsom för lönekostnader för förmånen av personaloptionerna.

Beskattningsnivån i sig bör inte påverka den administrativa bördan för de företag som kan och väljer att använda personaloptioner med lägre beskattning. Det innebär dock en något ökad administrativ börda för företagen att avgöra om optionerna omfattas av reglerna om skattelättnader för personaloptioner.

Förslaget kan förväntas minska den totala administrativa bördan för företagen i viss utsträckning. Genom förslaget skjuts beskattningen fram och kommer att verkställas först när de andelar, som har förvärvats genom utnyttjande av en personaloption, avyttras. I dag beskattas förmån av förvärv av en personaloption redan när optionen utnyttjas för förvärv av värdepapper (eller när optionen avyttras). För att avgöra om förvärvet är förmånligt eller inte måste värdepapperets marknadsvärde vid denna tidpunkt bestämmas. Genom förslaget behöver någon sådan värdering inte göras för skatteändamål.

Företag som i dag använder sig av incitamentsprogram bedöms i stor utsträckning anlita extern konsultation för att utforma programmen. Det har varit regeringens målsättning att utforma enkla regler som medför att behovet av konsulter minskar något. Administrationen flyttas i stället, i viss utsträckning, över till de berörda företagen. Sammantaget bedöms de administrativa kostnaderna minska för företagen som använder de skattemässigt gynnade personaloptionerna även om den administrativa bördan skiftar från externa uppdragstagare till företagen själva.

*Regelrådet* efterfrågar en tydligare redovisning av beräkningen av den sammantagna administrativa bördan för företagen. Det bedöms inte vara möjligt att uppskatta storleken på förändringen av den administrativa bördan då administrationen kring personaloptionsprogram varierar beroende på omfattning, utformning och komplexitet samt hur stor del av den administrativa bördan som flyttas över från externa konsulter till företagen direkt. Trots detta kan ändå följande bedömning göras. Cirka 6 200 företag förväntas både uppfylla kraven för lättnader i beskattning

gen av personaloptioner och faktiskt använda sig av reglerna. De absolut enklaste optionsprogrammen, vilka i stort sett endast består av en förenklad företagsvärdering, uppges i dag kosta från 10 000 kronor och uppåt vid extern konsultation. Enligt Tillväxtverkets Regelräknaren är den genomsnittliga lönekostnaden för en ekonomihandläggare ca 266 kronor per timme. Det är inte självklart att en ekonomihandläggare kompetensmässigt rättvist speglar den administrativa börda som förslaget medför för företagen. Det saknas dock antaganden som är mer rättvisande. Om företagen helt tar över den administrativa bördan och antalet timmar för den administrativa personalen inte överstiger ca 37 timmar (10 000 kr / 266 kr per timme = 37 timmar och 36 minuter) kommer den administrativa bördan att minska. Rör det sig i stället om i genomsnitt 30 timmar administrativt arbete som genomförs internt i stället för externt skulle förslaget minska den sammantagna administrativa kostnaden med ca 12,5 miljoner kronor (7,6 timmar × 266 kr per timme × 6 200 företag). Detta är dock en helt hypotetisk beskrivning. Det saknas uppgifter om tidsåtgång för en sådan överflyttning, vilken typ av kompetens i företaget som är relevant för den administrativa kostnaden och därmed lönekostnad per timma. De mycket varierande förutsättningarna för hur olika optionsprogram sätts upp i dag och i framtiden, påverkan från extern konsultation och hur stor del som kan utföras av företagen själva och om den faktiska administrativa kostnaden då blir lägre gör att uppskattningen om förändrad administrativ börda är mycket svårbedömd.

För att avgränsa vilka företag och vilka optionsinnehavare som kan dra fördel av skattelättnaderna krävs att vissa villkor ska vara uppfyllda. Gränsdragningar utgör i sig en ökad regelbörda för företagen och de enskilda då de behöver avgöra om de omfattas av de föreslagna reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner eller inte. Regeringens målsättning har varit att utforma så enkla regler som möjligt. Ökad administrativ börda på grund av gränsdragningar bedöms därför vara av mindre betydelse.

Regelrådet har efterfrågat en särskild redogörelse avseende särskilda hänsyn till små företag. Vid utformningen av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner har målgruppen för förslaget varit små, unga företag. Det är främst här som ett eventuellt marknadsmisslyckande kan identifieras. Ett marknadsmisslyckande är en förutsättning för att kunna motivera undantag och lättnader inom vissa områden av beskattningen. Utredningen gjorde bedömningen att reglerna skulle vara enkla att tillämpa eftersom endast små företag skulle omfattas av reglerna. Regeringen delar den bedömningen.

Regelrådet och *Konkurrensverket* anför att förslagets konsekvenser för konkurrensförhållanden inte är tillräckligt beskrivna i utredningens konsekvensanalys. Avgränsningen av tillämpningsområdet riskerar enligt *FAR* att leda till konkurrensnedvridningar och att likartade fall kommer att behandlas olika. Det är regeringens bedömning att reglerna kommer att leda till vissa konsekvenser för konkurrensförhållanden, dels genom villkoren avseende vilka branscher som omfattas av förslaget, dels genom villkoren avseende företags storlek och ålder. Syftet med förslaget är dock att förbättra möjligheterna för vissa typer av företag att rekrytera och knyta till sig nyckelpersoner, särskilt där ett marknadsmisslyckande tycks föreligga. Åtgärden är i sig motiverad som en juste-

ring av konkurrensförhållanden mellan företagen. Gränsdragningar kring vilka företag som omfattas av regleringen ger oundvikligen tröskel-effekter. Det innebär att två i övrigt identiska företag med den skillnaden att ett företags verksamhet är åtta år och det andra företags verksamhet elva år kommer att ha olika möjligheter använda skattemässigt gynnade personaloptioner för att rekrytera nyckelpersoner. Den typen av tröskel-effekter bedöms dock vara av mindre betydelse jämfört med små, unga företags möjligheter att konkurrera med stora, väletablerade företag vid rekryteringen av nyckelpersoner.

*Sveriges ingenjörer* anför att en kunskapsbildningsinsats bör genomföras i samband med regleringen då utredningens enkätundersökning visade att en betydande del av företagen som svarade inte kände till vad personaloptioner är. Utredningens enkätundersökning visade dock även att incitamentsprogram av bl.a. typen personaloptioner inte var relevanta för företagens verksamhet. Vid införandet av nya regler förväntas Skatteverket ta fram informationsmaterial angående beskattningen av personaloptioner som är skattemässigt gynnade. Regeringen bedömer inte att ytterligare informationsinsatser om skattelättnader för vissa personaloptioner är nödvändiga.

Förändringarna i fastighetstaxeringslagen berör enskilda och företag som äger fastigheter. Genom att uttrycket behörig ställföreträdare förs in i fastighetstaxeringslagen vidgas sannolikt kretsen av vilka personer som kan lämna uppgifter för någon annans räkning något. Det innebär bl.a. större möjligheter för fastighetsägare att uppdra åt någon annan att företräda denne i samband med inlämnande av fastighetsdeklarationer. Förändringen innebär således en förenkling för aktuella fastighetsägare.

#### *Effekter på inkomstfördelningen och för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män*

För de individer som påverkas av förslaget kommer den inkomst som är kopplad till personaloptioner och som tidigare skulle ha beskattats som inkomst av tjänst i stället att beskattas som kapitalinkomst. Tjänsteinkomster beskattas enligt en progressiv skatteskala och kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt. Det antas att de som förvärvar de personaloptioner som omfattas av förslaget betalar den högsta marginalskatten på tjänsteinkomster. Förslaget innebär därför en ökad inkomstspridning.

Förslaget förväntas också få effekter på den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män. I det enkätmaterial som utredningen samlat in efterfrågas emellertid inte uppgifter om kön hos deltagarna i incitamentsprogrammen. I undersökningen ställdes frågor om incitamentsprogram i sin helhet. Resultatet från enkätundersökningen visar på att incitamentsprogram tenderar att vara vanligare inom branschen informations- och kommunikationsverksamhet. Det finns, enligt SCB:s rapport *Trender och Prognoser 2011*, en tydlig övervikt av manliga programmerare och systemvetare i den svenska arbetskraften. Prognosen visar inte på någon nämnvärd förändring innan 2030. Det innebär att inom en av de branscher som i nuläget anses som innovativ, t.ex. den så kallade tech-branschen, och som är en av målgrupperna för de skatte-



mässigt gynnade personaloptionerna, skulle det vara vanligare att män snarare än kvinnor erbjuds skattemässigt gynnade personaloptioner.

Men också branscher med jämnare könsfördelning kommer att kunna använda skattemässigt gynnade personaloptioner, om företagen och optionsinnehavarna uppfyller de uppställda villkoren. Enligt Tillväxtanalys uppgifter om antal nystartade företag 2009–2013 efter branschgrupp (SNI5007) och ledningens könssammansättning ökar andelen kvinnor i ledningen av nystartade företag i nästan samtliga branscher. Fördelningmässigt är dock kvinnor fortfarande underrepresenterade inom företagandet. Förslaget gynnar därför män i högre grad än kvinnor genom att det framför allt är män som förväntas erbjudas skattemässigt gynnade personaloptioner.

Förslaget kan också påverka företagets resultat och utdelning till ägarerna. Fördelningen mellan kvinnor och män som äger och driver företag varierar mellan olika branscher, men i regel äger och driver män företag i större utsträckning än kvinnor. Förslaget förväntas därför gynna män i högre grad än kvinnor även via ägande av företag.

Förslagen om ändringar i fastighetstaxeringslagen bedöms sammantaget inte få några effekter på den ekonomiska jämställdheten.

#### *Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna*

Enligt utredningen medför förslaget om personaloptioner att det för Skatteverkets del kommer att ställas krav på vissa insatser. Det kan bl.a. behövas informationsinsatser till företag och anställda samt utbildning av den egna personalen. Enligt *Skatteverket* medför förslaget en ökad administration samt kräver anpassning av Skatteverkets it-system. Skatteverket beräknar engångskostnaderna för anpassning av it-system och informationsinsatser till 3 230 000 kronor och de löpande årliga kostnaderna för it-drift till 1 268 000 kronor per år. För att hantera de inkomna uppgifterna uppskattar Skatteverket att resursbehovet är ca två årsarbetskrafter motsvarande 1 600 000 kronor årligen.

När det gäller effekterna för de allmänna förvaltningsdomstolarna bedömer utredningen att de tillämpningssvårigheter som förslaget medför kommer att vara måttliga och att förslaget därför inte kommer att ha några konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna. *Kammarrätten i Stockholm* framhåller att förslagen kommer att leda till viss ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Regeringens bedömning är att tillkommande kostnader för Skatteverket och eventuellt tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagen avseende fastighetstaxeringslagen innebär att motsvarande regler som redan gäller enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) även ska tillämpas i fråga om fastighetsdeklarationer, m.m. Genom att uttrycket behörig ställföreträdare ersätter dagens uppräknings av vilka som är behöriga att lämna uppgifter kommer kretsen av personer som är behöriga att lämna uppgifter för någon annans räkning sannolikt att utökas något. Eftersom motsvarande regler redan gäller enligt skatteförfarandelagen torde det dock inte innebära någon ökad administration eller annars påverka Skatteverkets arbetsbelastning i någon nämnvärd utsträckning. Förslaget bedöms därför inte medföra några ökade

kostnader eller någon ökad arbetsbörda för vare sig Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 8 Författningskommentar

### 8.1 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

#### **18 kap.**

##### *1 a §*

Paragrafen, som är ny, innehåller ett uttryckligt krav på undertecknande av uppgifter i allmän och förenklad fastighetsdeklaration samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering. Undertecknandet ska göras av fastighetsägaren eller behörig ställföreträdare.

Det är alltså normalt sett fastighetsägaren själv som ska underteckna. Vem som kan vara behörig ställföreträdare, t.ex. behörig att företräda en omyndig, en vuxen hjälpbehövande, ett dödsbo eller ett aktiebolag, framgår av andra lagar.

Det är uppgifterna som sådana som ska undertecknas och inte t.ex. deklarationen i sig. Det är ett teknikneutralt krav som kan uppfyllas genom undertecknande på papper eller med elektroniska medel.

Paragrafen har utformats med 38 kap. 3 § första stycket skatteförordningen (2011:1244), förkortad SFL, som förebild.

##### *1 b §*

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att om en deklaration eller någon annan uppgift har lämnats av en behörig företrädare, ska uppgiften anses ha lämnats av den som företräds. Det är den uppgiftsskyldige och inte företrädaren som ansvarar för att uppgifterna är korrekta och lämnade i rätt tid och som, om så inte är fallet, kan drabbas av bl.a. förseningsavgift.

Paragrafen har utformats med 4 kap. 1 § SFL som förebild.

##### *1 c §*

Av paragrafen, som är ny, följer att en deklaration eller någon annan uppgift som har lämnats för en juridisk person, anses ha lämnats av den juridiska personen, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den juridiska personen. Bestämmelsen innebär således att den juridiska personen kan anses ha lämnat vissa uppgifter även om de lämnats av en obehörig företrädare, förutsatt att det inte är uppenbart att behörighet saknades.

Paragrafen har utformats med 4 kap. 2 § SFL som förebild.

##### *2 §*

Paragrafen är ny. Av bestämmelsen framgår i vilka fall uppgifter i allmän och förenklad fastighetsdeklaration samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering får undertecknas av ett ombud. Enligt *första punkten* får ett deklaraationsombud underteckna uppgifter i de fall en dek-

laration lämnas elektroniskt. Av *andra punkten* framgår att om en dödsbodeläggare är ombud för dödsboet får denne underteckna uppgifter i dödsboets deklARATION samt påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering. I andra fall än de som anges kan ett ombud inte uppfylla kravet i 1 a § på undertecknande.

Av 1 b § framgår att uppgifterna anses ha lämnats av den som företräds.

Paragrafen har utformats med 38 kap. 3 § andra stycket 1 och 3 SFL som förebild.

## **20 kap.**

### *10 §*

För att möjliggöra en teknikneutral tillämpning behöver undertecknandet av en begäran om omprövning inte längre vara egenhändigt. Med egenhändigt undertecknande får förstås underskrift med penna på papper.

Paragrafen har utformats med 66 kap. 6 § SFL som förebild.

## **26 kap.**

### *3 §*

Hänvisningarna till 18 kap. revideras med anledning av införandet av de nya 18 kap. 1 a–1 c §§ som härmed blir tillämpliga även vid särskild fastighetstaxering.

## 8.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

### **2 kap.**

#### *1 §*

Paragrafen, som är en upplysningsparagraf, kompletteras med termen personaloption. Vad som avses med personaloption anges i 10 kap. 11 §.

### **10 kap.**

#### *11 §*

I paragrafens *andra stycket* införs termen personaloption. En personaloption är inte ett värdepapper, utan termen personaloption avser en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Förmån av personaloption tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.1.

#### *15 §*

Paragrafen justeras med anledning av att termen personaloption har införts i 10 kap. 11 §.

### **11 kap.**

#### *1 §*

I paragrafen finns bestämmelser om vad som ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. I *första stycket* görs ett tillägg som innebär att för-

mån av personaloption enligt 11 a kap. inte ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst.

### **11 a kap.**

I kapitlet, som är nytt, föreslås särskilda bestämmelser om att förmån av personaloption i vissa fall inte ska tas upp.

#### *1 §*

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

#### *2 §*

I paragrafen definieras termen företag som den ska förstås i detta kapitel.

Med företag avses ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som har fast driftställe i Sverige, om det hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

Vad som avses med utländskt bolag framgår av 2 kap. 5 a §. Med utländskt bolag avses en juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Vad som avses med uttrycket ”likartad beskattning” framgår av förarbetena till den paragrafen (se prop. 1989/90:47 s. 17 f.).

Att det utländska bolaget ska motsvara ett svenskt aktiebolag innebär att det för det utländska bolaget ska gälla ett associationsrättsligt regelverk som är jämförbart med det som gäller för svenska aktiebolag.

Vad som avses med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 §. Det ska vara fråga om en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.2.

#### *3 §*

I paragrafen definieras termen koncern som den ska förstås i detta kapitel.

Med koncern avses en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. Förenklat innebär årsredovisningslagens definition att om ett företag, moderföretaget, äger mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Det finns även några andra i årsredovisningslagen beskrivna sätt att skapa ett koncernförhållande. Att koncernen ska vara ”av sådant slag” som anges i 1 kap. 4 § ÅRL innebär att även utländska koncerner omfattas om företagen upprätthåller förbindelser mellan varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.3.

#### *4 §*

I paragrafen definieras termen intjänandetid som den ska förstås i detta kapitel.

Med intjänandetid avses en period om tre år räknat från den tidpunkt då optionsavtalet ingås, dvs. den tidpunkt då det föreligger ett bindande optionsavtal mellan parterna.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.4.

## 5 §

I paragrafens *första stycke* anges förutsättningarna för att en förmån av en personaloption inte ska tas upp till beskattning.

För det första så ska ett antal villkor som avser det företag som ingår optionsavtalet (6–11 §§), personaloptionen (12–14 §§) och optionsinnehavaren (15–17 §§) vara uppfyllda (*första punkten*). För det andra så ska optionsinnehavaren utnyttja optionen för att förvärva en eller flera andelar i det företag som har ingått optionsavtalet först efter tre år från tidpunkten då optionsavtalet ingicks och senast tio år från denna tidpunkt (*andra punkten*). Om personaloptionen innebär en rätt att förvärva någonting annat än en eller flera andelar i det företag som har ingått optionsavtalet är reglerna om lätnader i beskattningen av personaloptioner inte tillämpliga. Detsamma gäller om optionsinnehavaren, i stället för att utnyttja personaloptionen, överlåter optionen.

Av *andra stycket* följer att om företaget, som har ingått optionsavtalet, ingår i en koncern så ska villkoren i 6–17 §§ – i stället för att gälla företaget – gälla för företagen i koncernen. Villkoren i 6, 8, 9, 12 och 13 §§, 15 § första stycket andra meningen och 16 § gäller sammantaget för alla företag i koncernen. Villkoren i 7, 10, 11 och 17 §§ gäller för varje företag i koncernen och 15 § första stycket första meningen för något av företagen i koncernen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitten 5.3–5.6.

## 6–17 §§

I dessa paragrafer finns bestämmelser som anger de villkor som måste vara uppfyllda för att en förmån av en personaloption inte ska tas upp till beskattning enligt 5 §. I 6–11 §§ finns villkor avseende det företag som ingår optionsavtalet, i 12–14 §§ finns villkor avseende personaloptionen och i 15–17 §§ finns villkor avseende optionsinnehavaren.

Paragraferna behandlas närmare i avsnitten 5.4–5.6.

## 6 §

Paragrafen innehåller villkor om antal anställda och nettoomsättning alternativt balansomslutning i det företag som ingår optionsavtalet.

Villkoren ska vara uppfyllda under det beskattningsår som närmast föregår det kalenderår då optionsavtalet ingås. Beskattningsåret är för juridiska personer räkenskapsåret (1 kap. 15 §). Om optionsavtalet ingås t.ex. den 1 mars 2019 och om företaget har kalenderår som räkenskapsår så ska villkoren vara uppfyllda under beskattningsåret 2018. Om företaget i stället har brutet räkenskapsår som börjar den 1 juli, ska villkoren vara uppfyllda under beskattningsåret från och med den 1 juli 2017 till och med den 30 juni 2018.

I *första punkten* anges att medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget ska vara lägre än 50. Uttrycket medelantalet anställda har samma innebörd som i bl.a. 1 kap. 3 § ÅRL. Av Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11) följer att med anställd avses arbetstagare i företagets tjänst. I de allmänna råden anges hur medelantalet anställda i ett företag ska beräknas. Delägare som arbetar i företaget behandlas vid denna beräkning på samma sätt som anställda. Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller kravet på medelantalet anställda och delägare sammantaget för alla företag i

koncernen i stället för på företagsnivå (5 § andra stycket). Med anställda avses då anställda i något företag i koncernen och med delägare avses delägare i något företag i koncernen som arbetar i något koncernföretag. Medelantalet av sådana anställda och delägare ska således vara lägre än 50.

Enligt *andra punkten* ska företagets nettoomsättning eller balansomslutning uppgå till högst 80 miljoner kronor. Uttrycken företagets nettoomsättning respektive företagets balansomslutning har samma innebörd som termerna företagets redovisade nettoomsättning och företagets redovisade balansomslutning i Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11). Om företaget har längre eller kortare räkenskapsår än tolv månader ska storlekskravet på nettoomsättningen alternativt balansomslutningen anpassas i motsvarande mån.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller kravet på nettoomsättning alternativt balansomslutning sammantaget för alla företag i koncernen i stället för på företagsnivå (5 § andra stycket).

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.4.1.

## 7 §

Paragrafen innehåller villkor om offentliga organs kontroll av det företag som ingår optionsavtalet samt om att företagets andelar inte får vara upptagna till handel på en reglerad marknad.

Enligt paragrafen får inte 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna i företaget direkt eller indirekt kontrolleras av ett eller flera offentliga organ när optionsavtalet ingås (*första punkten*). Kontroll över ett annat företag kan framförallt ske genom ett direkt eller indirekt innehav av kapital- eller röstandelar. Det kan inte uteslutas att ett företag även i andra fall kan anses kontrollera kapital- eller röstandelarna. Med offentliga organ avses organ som bedriver offentlig verksamhet i statlig eller kommunal regi. Att det offentliga organet direkt eller indirekt ska kontrollera en viss del av kapital- eller röstandelarna i företaget innebär att även ägande via statliga och kommunala bolag omfattas.

När optionsavtalet ingås får inte heller någon andel i företaget vara upptagen till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES (*andra punkten*). Vad som avses med en reglerad marknad framgår av 1 kap. 5 § 20 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller villkoren om offentliga organs kontroll samt om att företagets andelar inte får vara upptagna till handel på en reglerad marknad för varje företag i koncernen (5 § andra stycket).

Paragrafen behandlas närmare i avsnitten 5.4.2 och 5.4.3.

## 8 §

Paragrafen innehåller villkor om att det företag som ingår optionsavtalet under intjänandetiden huvudsakligen ska bedriva rörelse.

Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar (2 kap. 24 §). Om sådana tillgångar innehas som ett led i rörelsen räknas innehavet dock till rörelsen.

Med huvudsaklig del avses ca 75 procent eller mer (prop. 1999/2000 del 1 s. 504 och 505). Det innebär att mindre än ca 25 procent av verksamheten i företaget kan utgöra annat än rörelse.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern så gäller rörelsevillkoret i stället sammantaget för alla företag i koncernen (5 § andra stycket). Verksamheten i alla företag i koncernen ska då läggas samman, som om ett enda företag bedrev verksamheterna. Denna sammanlagda verksamhet ska under intjänandetiden huvudsakligen utgöra rörelse.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.4.4.

## 9 §

Paragrafen innehåller villkor om att det företag som ingår optionsavtalet under intjänandetiden huvudsakligen ska bedriva annan verksamhet än sådan verksamhet som anges i paragrafen, s.k. undantagen verksamhet.

Med huvudsakligen avses ca 75 procent eller mer (prop. 1999/2000 del 1 s. 504 och 505). Det innebär att mindre än ca 25 procent av verksamheten kan utgöra undantagen verksamhet.

Frågan om företaget huvudsakligen har bedrivit annan verksamhet än undantagen verksamhet ska bedömas utifrån förhållandena i företaget under hela intjänandetiden. Vid denna bedömning kan exempelvis fördelningen av intäkter, vinst eller tillgångar mellan undantagen verksamhet och övrig verksamhet beaktas. Det måste tas hänsyn till de specifika omständigheter som föreligger för den bedömda verksamheten.

Denna bedömning kan åskådliggöras med följande exempel. Anta ett företag till 60 procent bedriver annan verksamhet än undantagen verksamhet under 365 dagar av intjänandetiden och till 85 procent under resterande 730 dagar av intjänandetiden. Företaget har då under intjänandetiden bedrivit annan verksamhet än undantagen verksamhet till 76,7 procent [=  $((0,60 \times 365) + (0,85 \times 730)) / (365 + 730)$ ].

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern så gäller kravet på verksamheten i stället sammantaget för alla företag i koncernen (5 § andra stycket). Verksamheten i alla företag i koncernen ska då läggas samman, som om ett enda företag bedrev verksamheterna. Denna sammanlagda verksamhet ska under intjänandetiden huvudsakligen utgöra annan verksamhet än undantagen verksamhet.

I *första punkten* undantas bank- och finansieringsrörelse. Termerna bankrörelse och finansieringsrörelse har samma innebörd som i 1 kap. 3 respektive 4 §§ lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Med bankrörelse avses rörelse i vilken det ingår betalningsförmedling via generella betalsystem och mottagande av medel som efter uppsägning är tillgängliga för fordringsägaren inom högst 30 dagar. Med finansieringsrörelse avses rörelse i vilken det ingår näringsverksamhet som har till ändamål att ta emot återbetalningspliktiga medel från allmänheten och lämna kredit, ställa garanti för kredit eller i finansieringssyfte förvärva fordringar eller upplåta lös egendom till nyttjande (leasing).

Enligt *andra punkten* är försäkringsrörelse undantagen verksamhet. Innebörden av termen försäkringsrörelse är densamma som vid tillämpningen av försäkringsrörelselagen (2010:2043) och lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstitutets verksamhet i Sverige.

Av *tredje* och *fjärde punkten* framgår att produktion av kol eller stål samt handel med mark, fastigheter, råvaror eller finansiella instrument utgör verksamheter som är undantagna.

Enligt *femte punkten* undantas uthyrning för längre tid av lokaler och bostäder. Att uthyrningen ska avse en längre tid innebär att hotellverksamhet och liknande verksamhet normalt inte omfattas av undantagen verksamhet. Kontrakt som löper under sex månader eller längre bör anses avse en längre tid. Det kan också förutsättas att vissa företag som hyr ut lokaler och bostäder tillämpar olika villkor i förhållande till olika kunder. Det får då prövas om ca 75 procent eller mer av verksamheten omfattar uthyrning av bostäder och lokaler under längre tid eller inte. Vid denna bedömning kan exempelvis fördelningen av intäkter, vinst eller tillgångar mellan undantagen verksamhet och övrig verksamhet beaktas. Vid bedömningen måste hänsyn tas till de specifika omständigheter som föreligger för den bedömda verksamheten.

I *sjätte punkten* undantas tillhandahållande av tjänster som avser juridisk rådgivning, redovisning eller revision. Skatterådgivning – oavsett om den utförs av jurister eller andra – omfattas av termen juridisk rådgivning.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.4.5.

#### 10 §

Paragrafen innehåller villkor om hur länge det företag som ingår optionsavtalet får ha bedrivit verksamhet.

Av *första stycket* framgår att företaget vid tidpunkten för ingåendet av optionsavtalet inte får ha bedrivit verksamhet i mer än tio kalenderår efter utgången av det kalenderår då verksamheten påbörjades. Med uttrycket ”bedrivit verksamhet” avses i denna bestämmelse 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 (se RÅ 2006 ref. 58 och prop. 2008/09:40 s. 20–23 och s. 40).

I *andra stycket* regleras det fall då företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan. Optionsavtalet ska då ha ingåtts inom tio kalenderår från utgången av det kalenderår då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades, om den förvärvade verksamheten påbörjades före den verksamhet som fanns i företaget innan förvärvet. Åldersbestämningen kommer således att bestämmas av den verksamhet som är äldst av den förvärvade verksamheten och den verksamhet som finns sedan tidigare i företaget. Vid fastställandet av när den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades kan man behöva gå längre tillbaka än till det överlåtande företaget i det fall det överlåtande företag i sin tur har förvärvat verksamheten från någon annan.

Bedömningen av om företaget har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från någon annan, ska göras vid tidpunkten för ingången av optionsavtalet.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller villkoret om att verksamheten inte får vara äldre än tio år för varje företag i koncernen (5 § andra stycket). Inget företag i koncernen får alltså, när optionsavtalet ingås, ha bedrivit verksamhet i mer än tio år efter utgången av det kalenderår då verksamheten i respektive företag påbörjades.



Om något företag i koncernen har förvärvat 25 procent eller mer av verksamheten från annan ska optionsavtalet ingås inom tio år från utgången av det år då den förvärvade verksamheten ursprungligen påbörjades, om den förvärvade verksamheten påbörjades innan verksamheten i det förvärvande företaget påbörjades.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.4.6.

### 11 §

Paragrafen innehåller villkor om att det företag som ingår optionsavtalet inte får vara i ekonomiska svårigheter när optionsavtalet ingås.

Ett företag är i ekonomiska svårigheter om det vid tidpunkten för ingåendet av optionsavtalet är skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning av sådant slag som anges i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, (*första punkten*), är föremål för företagsrekonstruktion av sådant slag som anges i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion (*andra punkten*) eller är på obestånd (*tredje punkten*). Att det ska vara en kontrollbalansräkning av sådant slag som anges i aktiebolagslagen eller företagsrekonstruktion av sådant slag som anges i lagen om företagsrekonstruktion innebär att även motsvarande förfarande för utländska juridiska personer omfattas av bestämmelsen. Vad som avses med obestånd anges i 1 kap. 2 § konkurslagen (1987:672). Med obestånd (insolvens) avses att gäldenären inte kan rätteligen betala sina skulder och att denna oförmåga inte är endast tillfällig. Ett företag är också i ekonomiska svårigheter om det vid tidpunkten för ingåendet av optionsavtalet är föremål för krav på återbetalning av erhållet olovligt statsstöd (*fjärde punkten*).

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller villkoret om att inte befinna sig i ekonomiska svårigheter för varje företag i koncernen (5 § andra stycket). Inget företag i koncernen får alltså, när optionsavtalet ingås, befinna sig i den angivna typen av ekonomiska svårigheter.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.4.7.

### 12 §

I paragrafen regleras det maximala värdet på optionsinnehavarens personaloption och övriga personaloptioner som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om.

Med övriga personaloptioner avses såväl personaloptioner som kan komma att beskattas enligt 10 kap. 11 § andra stycket och personaloptioner som inte kommer att tas upp till beskattning enligt 11 a kap. Värdet på samtliga personaloptioner ska bestämmas vid tidpunkten då optionsinnehavaren och företaget ingår avtal om den personaloption som är föremål för prövning enligt 11 a kap. Värdet får inte överstiga 75 miljoner kronor. En sådan personaloption som annan än företaget har ingått avtal om omfattas inte, även om optionen innebär rätt att förvärva andel i företaget.

Hur värdet på en personaloption ska beräknas framgår av 14 §.

Om optionsavtal ingås med flera anställda och detta sker vid ett och samma tillfälle ska samtliga dessa personaloptioner beaktas vid tillämpningen av denna bestämmelse. Det innebär att om värdet på dessa personaloptioner sammanlagt överstiger 75 miljoner kronor så kan inte

någon av optionsinnehavarna tillämpa reglerna om skattelättnader för personaloptioner. Om det sammanlagda värdet i stället uppgår till t.ex. 50 miljoner kronor kan ytterligare optionsavtal om högst 25 miljoner kronor ingås där optionsinnehavarna har möjlighet att få tillämpa reglerna om skattelättnader för personaloptioner.

Om företaget ingår i en koncern ska beloppsskravet tillämpas sammantaget för alla företag som ingår koncernen (5 § andra stycket). Värdet på optionsinnehavarens personaloption tillsammans med värdet på övriga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget eller i något annat företag som ingår i samma koncern och som något av dessa företag har ingått avtal om, får inte överstiga 75 miljoner kronor när optionsavtalet ingås.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.1.

### 13 §

I paragrafen regleras det maximala värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, dvs. den personaloption som är föremål för prövning enligt 11 a kap. och övriga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som företaget har ingått avtal om.

Med övriga personaloptioner avses såväl personaloptioner som kan komma att beskattas enligt 10 kap. 11 § andra stycket och personaloptioner som inte kommer att tas upp till beskattning enligt 11 a kap. En sådan personaloption som annan än företaget har ingått avtal om, omfattas inte, även om optionen innebär rätt att förvärva andel i företaget. Värdet på samtliga personaloptioner ska bestämmas vid tidpunkten då optionsinnehavaren och företaget ingår avtal om den personaloption som är föremål för prövning enligt 11 a kap. Värdet får inte överstiga 3 miljoner kronor.

Hur värdet på en personaloption ska beräknas framgår av 14 §.

Om företaget ingår i en koncern ska beloppsskravet tillämpas sammantaget för alla företag som ingår koncernen (5 § andra stycket). Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget eller i något annat företag som ingår i samma koncern och som något koncernföretag har ingått avtal om, får inte överstiga 3 miljoner kronor när optionsavtalet ingås.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.1.

### 14 §

I paragrafen anges en värderingsmodell vid tillämpningen av 12 och 13 §§.

Av *första stycket* framgår att när värdet på den anställdes personaloption och värdet på andra personaloptioner ska beräknas enligt 12 och 13 §§, ska värdet på en personaloptionen anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som optionen ger rätt att förvärva.

Av *andra stycket* följer att om det har genomförts en eller flera marknadsmissiga transaktioner i eller avseende företagets andelar, ska värdet på en andel bestämmas med ledning av denna eller dessa transaktioner. Värdet ska dock bara bestämmas på detta sätt om transaktionen eller transaktionerna har skett någon gång under de närmast föregående tolv månaderna innan optionsavtalet ingås. Om optionsavtalet ingås t.ex. den 1 juli 2019, ska värdet bestämmas med ledning av den eller de transak-

tioner som har skett under tiden den 1 juli 2018 till det att optionsavtalet ingås den 1 juli 2019. Med uttrycket marknadsmässiga transaktioner avses i detta fall såväl en transaktion som flera transaktioner. Normalt avses andra transaktioner än transaktioner mellan en andelsägare och dennes närstående eller en annan andelsägare eller dennes närstående. Uttrycket med ledning av återspeglar att det i det specifika fallet kan föreligga olika omständigheter som bör beaktas vid värderingen. En transaktion behöver inte avse andelar, utan kan också avse t.ex. optioner eller terminer avseende andelarna. Värdet på en personaloption (som ska anses motsvara värdet på den andel som optionen ger rätt att förvärva) kan då, i det specifika fallet, bestämmas med ledning av priset på optionen eller terminen som i sin tur återspeglar det bedömda värdet på det underliggande instrumentet i optionen eller terminen. Vid flera transaktioner vid olika tidpunkter är en lämplig utgångspunkt att bedömningen görs utifrån den senast gjorda transaktionen. Det kan dock inte uteslutas att det kan föreligga sådana omständigheter att ledning vid värderingen också eller i stället bör tas av tidigare transaktioner.

Av *tredje stycket* framgår att om någon eller några sådana transaktioner inte har gjorts, ska värdet på samtliga andelar i företaget anses motsvara skillnaden mellan företagets bokförda tillgångar och skulder enligt den senast fastställda balansräkningen (dvs. eget kapital eller det s.k. substansvärdet). Med fastställd balansräkning avses att balansräkningen ska vara fastställd vid årsstämman om företaget är ett svenskt aktiebolag (7 kap. 11 § ABL) eller vara fastställd på motsvarande sätt om företaget är ett utländskt bolag. Värdet fördelas på det totala antalet andelar i företaget för att beräkna värdet på en andel. Om företaget inte har någon fastställd balansräkning, ska värdet på en andel i stället bestämmas till ett belopp som motsvarar andelens kvotvärde.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.5.2.

## 15 §

Paragrafen innehåller villkor om att optionsinnehavaren under intjänandetiden måste vara anställd och arbeta i viss omfattning i det företag som ingår optionsavtalet.

Av *första stycket* framgår att endast den som är anställd i företaget under intjänandetiden omfattas av bestämmelserna om skattelättnader för personaloptioner. Arbetstiden ska under intjänandetiden uppgå till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka.

Enligt *andra stycket* ska som arbetstid räknas semesterledighet för vilken semesterlön utbetalas. Även frånvaro till följd av sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden som ersätts inom socialförsäkringssystemet räknas som arbetstid. Frånvaro till följd av sjukdom och tjänstledighet, som ersätts av företaget, räknas också som arbetstid. Däremot räknas tjänstledighet, som inte ersätts av företaget, inte som arbetstid.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern ska optionsinnehavaren vara anställd i något av företagen i koncernen (5 § andra stycket). Det innebär att optionsinnehavaren kan vara anställd i ett dotterföretag till det företag som ingår optionsavtalet. Det har inte någon betydelse om anställning föreligger i flera företag i koncernen under intjänandetiden. Vid beräkningen av den genomsnittliga arbetstiden om minst

30 timmar i veckan ska den sammanlagda arbetstiden under hela intjänandetiden beaktas, oaktat att arbetet kan ha skett i olika företag i koncernen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.6.1.

#### 16 §

Paragrafen innehåller villkor om att optionsinnehavaren under intjänandetiden måste få viss ersättning från det företag som ingår optionsavtalet.

Av *första stycket* framgår att det måste vara fråga om ersättning från det företag som ingår optionsavtalet. Ersättning som optionsinnehavaren får från annan arbetsgivare får alltså inte räknas med. Inte heller ersättning från t.ex. Försäkringskassan, såsom sjukpenning och föräldrapenning. I ersättningen får såväl kontant lön som skattepliktiga förmåner, sjuklön, semesterlön och semesterersättning räknas med. Av första stycket framgår också att det måste vara fråga om sådan ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och att ersättningen under intjänandetiden (tre år) måste uppgå till minst 13 inkomstbasbelopp. Om optionsinnehavaren under intjänandetiden till följd av sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden får ersättning inom socialförsäkringssystemet ska ersättningskravet om 13 inkomstbasbelopp minskas i proportion till tiden med ersättning inom socialförsäkringssystemet. Beloppet om 13 inkomstbasbelopp ska alltså minskas med ett belopp motsvarande 13 inkomstbasbelopp multiplicerat med tiden då optionsinnehavaren får ersättning inom sjukförsäkringssystemet dividerat med hela intjänandetiden. Anta en anställd som får ersättning inom socialförsäkringssystemet under sammanlagt t.ex. tre månader under intjänandetiden (36 månader) och att inkomstbasbeloppet som gällde för det år då optionsavtalet ingicks är 63 000 kronor. Kravet på ersättning under intjänandetiden ska då justeras till 750 750 kronor [=  $(13 \times 63\,000) - (13 \times 63\,000 \times 3/36)$ ], i stället för 819 000 kronor (=  $13 \times 63\,000$ ).

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern får ersättning till den anställde från alla företag i koncernen under intjänandetiden läggas samman. En förutsättning är att ersättningen även i detta fall ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Denna sammanlagda ersättning från alla företag i koncernen ska under intjänandetiden uppgå till minst 13 inkomstbasbelopp (5 § andra stycket).

Enligt *andra stycket* avses med inkomstbasbelopp det inkomstbasbelopp som beräknas enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken och som gäller för det år under vilket optionsavtalet ingås.

I *tredje stycket* anges att som ersättning räknas inte kostnadsersättning eller belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst till följd av reglerna om förbjudet lån eller 3:12-reglerna (se 11 kap. 45 § respektive 57 kap.).

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.6.2.

#### 17 §

Paragrafen innehåller en begränsning av i vilken utsträckning optionsinnehavaren får kontrollera andelar i det företag som ingår optionsavtalet.

Av paragrafen framgår att optionsinnehavaren tillsammans med sina närstående inte får kontrollera, eller ha kontrollerat, andelar i företaget som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i

företaget. Denna begränsning gäller under en viss bestämd tidsperiod fram till och med ingången av optionsavtalet. Tidsperioden börjar med de två kalenderåren närmast före det kalenderår då optionsavtalet ingås. Både direkt och indirekt kontroll över andelar ska beaktas. Kontroll över en andel kan föreligga vid innehav av andelen, men det kan inte uteslutas att en person även i andra fall kan anses kontrollera en andel. Vad som avses med närstående framgår av 2 kap. 22 §.

Om företaget, som ingår optionsavtalet, ingår i en koncern gäller begränsningen avseende kontroll över andelarna för varje företag i koncernen (5 § andra stycket). Optionsinnehavaren får alltså inte direkt eller indirekt kontrollera andelar i något företag i koncernen som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i respektive företag. Även i detta fall beaktas kontroll över andelar under en viss tid fram till och med ingången av optionsavtalet, liksom närståendes andelsinnehav.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.6.3.

### 18 §

I paragrafen finns en särskild bestämmelse som möjliggör ett förtida utnyttjande av en personaloption i samband med en fusion eller fission där det företag som har ingått optionsavtalet upplöses.

Av *första stycket* framgår att om optionsinnehavaren i samband med en fusion eller fission utnyttjar personaloptionen före intjänandetidens utgång, ska förmån av personaloption inte tas upp till beskattning om vissa angivna villkor är uppfyllda. Samtliga villkor i paragrafen måste vara uppfyllda.

Enligt *första punkten* ska personaloptionen utnyttjas för förvärv av andelar i det överlåtande företaget tidigast ett år från tidpunkten då optionsavtalet ingicks. Bestämmelsen gäller således inte en personaloption som innebär en rätt att förvärva en andel i det övertagande företaget.

Enligt *andra punkten* och *andra stycket* ska villkoren avseende det företag som har ingått optionsavtalet, personaloptionen och optionsinnehavaren vara uppfyllda fram till tidpunkten för utnyttjandet. När det gäller kravet på att optionsinnehavaren ska få viss ersättning från företaget som har ingått optionsavtalet under intjänandetiden, ska detta krav minskas i proportion till den resterande intjänandetiden efter utnyttjandet av personaloptionen. Beloppet om 13 inkomstbasbelopp ska alltså minskas med ett belopp motsvarande 13 inkomstbasbelopp multiplicerat med den resterande tiden av intjänandetiden räknat från utnyttjandet av personaloptionen dividerat med hela intjänandetiden. Anta en anställd som i samband med en fusion utnyttjar en personaloption efter 30 månader från tidpunkten då optionsavtalet ingicks och att inkomstbasbeloppet som gällde för det år då optionsavtalet ingicks är 63 000 kronor. Kravet på ersättning ska då justeras till 682 500 kronor [=  $(13 \times 63\,000) - (13 \times 63\,000 \times 6/36)$ ], i stället för 819 000 kronor (=  $13 \times 63\,000$ ).

Av *tredje punkten* följer att fusionen eller fissionen ska genomföras på marknadsmässiga villkor. Det är först när en fusion eller fission är genomförd som det kan konstateras att förvärv av en personaloption, som utnyttjas i samband med en fusion eller fission innan intjänandetiden har löpt ut, inte ska förmånsbeskattas. En fusion eller fission ska enligt 37 kap. 8 § anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts.

I *fjärde punkten* stadgas att det övertagande företaget huvudsakligen ska bedriva annan verksamhet än undantagen verksamhet.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.7.1.

#### 19 §

Av paragrafen följer att bestämmelsen i 18 § inte gäller om en eller flera fysiska personer, som tidigare har innehaft andelar i det överlåtande företaget, har det bestämmande inflytandet över det övertagande företaget omedelbart efter fusionen eller fissionen.

Av *första stycket* framgår att bestämmelsen i 18 § inte gäller om en eller flera fysiska personer omedelbart efter fusionen eller fissionen har det bestämmande inflytandet över det övertagande företaget eller de övertagande företagen (*första punkten*) och den eller dessa personer eller närstående till dessa direkt eller indirekt har innehaft andelar i det överlåtande företaget, eller i ett annat företag inom samma koncern, under det år då fusionen eller fissionen genomförs eller under något av de två föregående åren (*andra punkten*).

I *andra stycket* definieras vad som avses med bestämmande inflytande. En eller flera fysiska personer tillsammans anses ha det bestämmande inflytandet över ett företag om detta företag skulle ha varit ett dotterföretag enligt aktiebolagslagen till personen eller personerna tillsammans, om personen eller personerna tillsammans hade varit ett svenskt aktiebolag.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.7.1.

### 16 kap.

#### 37 §

Av paragrafen, som är ny, framgår att förmån av personaloption som inte ska tas upp av optionsinnehavaren enligt 11 a kap. inte heller får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Huruvida andra kostnader som kan uppstå i anledning av optionsavtalet ska dras av, t.ex. konsultkostnader, får prövas utifrån allmänna regler och principer.

### Ikkraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången på optionsavtal som har ingåtts efter den 31 december 2017.

## 8.3 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

### 2 kap.

#### 1 §

Ändringen i paragrafens *andra stycke* görs med anledning av att termen personaloption införs i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. En personaloption är en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.1.

### 3 §

Ett mindre tillägg görs i paragrafen så att det uttryckligen framgår att en ersättning eller annan förmån än personaloption som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är eller har varit anställd i Sverige under vissa i paragrafen angivna förutsättningar. Tillägget avser att tydliggöra att även en före detta arbetsgivare under vissa förutsättningar kan bli ansvarig för att betala socialavgifter.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.10.

## 8.4 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

### 11 kap.

#### 5 §

I paragrafen finns en bestämmelse om ansvaret för att göra skatteavdrag för en sådan förmån att i framtiden förvärva värdepapper som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL. En sådan förmån ses som retroaktiv ersättning för arbete. Den som anses vara utgivare är därför den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

Ändringarna i paragrafen görs med anledning av att termen personaloption införs i 10 kap. 11 § andra stycket IL. En personaloption är inte ett värdepapper, utan en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Av 3 kap. 2 § framgår att termer och uttryck som används i lagen har, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms, t.ex. inkomstskattelagen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.1.

#### 7 §

Av paragrafen framgår att ersättning eller förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige. Det ska vara fråga om en annan förmån än förmån av personaloption.

Ett mindre tillägg görs i paragrafen så att det uttryckligen framgår att ersättning eller förmån från utlandet även ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren ”har varit” anställd i Sverige under vissa i paragrafen angivna förutsättningar. Tillägget avser att tydliggöra att även en före detta arbetsgivare under vissa förutsättningar kan bli ansvarig för att göra skatteavdrag.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.10.

### 15 kap.

#### 5 §

I paragrafen föreskrivs vem som ska lämna kontrolluppgift om sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL och som innebär en rätt att

i framtiden förvärva värdepapper, nämligen den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.

Ändringarna i paragrafen görs med anledning av att termen personaloption införs i 10 kap. 11 § andra stycket IL. En personaloption är inte ett värdepapper, utan en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Av 3 kap. 2 § framgår att termer och uttryck som används i lagen har, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms, t.ex. inkomstskattelagen.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.1.

#### 7 §

Av paragrafen framgår att kontrolluppgift om ersättning eller förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige ska lämnas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige. Det ska vara fråga om en annan förmån än förmån av personaloption.

Ett mindre tillägg görs i paragrafen så att det uttryckligen framgår att kontrolluppgift om ersättning eller förmån från utlandet även ska lämnas av den hos vilken mottagaren ”har varit” anställd i Sverige under vissa i paragrafen angivna förutsättningar. Tillägget avser att tydliggöra att även en före detta arbetsgivare under vissa förutsättningar kan bli ansvarig för att lämna kontrolluppgift.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.10.

### 22 kap.

#### 1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är en följd av att en ny paragraf införs, 26 §.

#### 26 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om kontrolluppgiftsskyldighet avseende vissa personaloptioner.

I *första stycket* anges att kontrolluppgift ska lämnas om utnyttjande av en sådan personaloption som avses i 11 a kap. IL, dvs. en sådan personaloption som under vissa förutsättningar inte ska förmånsbeskattas.

Enligt *andra stycket* ska en sådan kontrolluppgift lämnas för fysiska personer och dödsbon av den i vars tjänst personaloptionen har förvärvats. Andra än fysiska personer kan inte förvärva en andel genom att utnyttja en personaloption. Ansvaret för att lämna kontrolluppgift läggs, i likhet med vad som gäller för kontrolluppgift om förmån av personaloption enligt 15 kap. 5 §, på den arbets- eller uppdragsgivare eller liknande i vars tjänst personaloptionen har förvärvats.

Av *tredje stycket* framgår att i kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om att en personaloption har utnyttjats för förvärv av andel, dvs. för förvärv av andel i det företag som har ingått optionsavtalet. Vad som avses med företag framgår av 11 a kap. 2 § IL.

För skattefrihet krävs att ett stort antal villkor som hänför sig till företaget som har ingått optionsavtalet, personaloptionen och optionsinnehavaren är uppfyllda. Kontrolluppgiften får anses innebära att företaget också intygar att dessa villkor är uppfyllda. Vilka villkor som avses redovisas närmare i avsnitt 5.9.1.



## **23 kap.**

### **2 §**

I paragrafen regleras kontrolluppgiftsskyldigheten avseende fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Ändringen i *första stycket* är föranledd av den nya kontrolluppgiftsskyldighet som införs i 22 kap. 26 §.

## **34 kap.**

### **6 §**

I paragrafen anges att den som har utnyttjat eller överlåtit en sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL ska till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

Ändringen i paragrafen görs med anledning av att termen personaloption införs i 10 kap. 11 § andra stycket IL. En personaloption är inte ett värdepapper, utan en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Av 3 kap. 2 § framgår att termer och uttryck som används i lagen har, om inte annat anges, samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms, t.ex. inkomstskattelagen.

Paragrafen omfattar både det fall då en person har utnyttjat en personaloption och det fall då en person har överlåtit en personaloption. Vid ett utnyttjande har det inte någon betydelse om förmånen ska tas upp som intäkt enligt 11 kap. 1 § första stycket IL eller om förmånen inte ska tas upp som intäkt enligt 11 a kap. IL.

Paragrafen behandlas närmare i avsnitt 5.2.1.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. De nya bestämmelserna i 22 kap. 26 § och bestämmelserna i 23 kap. 2 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2018.

## Sammanfattning av betänkandet Beskattning av incitamentsprogram (SOU 2016:23)

I betänkandet föreslås att personaloptioner under vissa förutsättningar ska vara kvalificerade och därmed skattegynnade.

Förvärv av andelar genom att utnyttja kvalificerade personaloptioner förmånsbeskattas inte. När andelarna säljs beskattas kapitalvinsten enligt vanliga regler. En sådan åtgärd sänker skattenivån samtidigt som beskattningen senareläggs. Först när värdena realiserats beskattas inkomsten.

Syftet med de föreslagna reglerna är att underlätta för små, nystartade företag att rekrytera och behålla anställda som behövs för att utveckla företaget. För att personaloptioner ska bli kvalificerade och därmed skattegynnade krävs att villkor som avser företaget och dess verksamhet, optionerna och den anställde är uppfyllda.

Förslaget innefattar statsstöd till de berörda företagen. Utredningens bedömning är att stödordningen ska prövas direkt mot fördraget och därför måste underställas Europeiska kommissionen. Utredningen bedömer att förutsättningarna för ett godkännande är mycket goda.

Vidare föreslås förtydliganden och nya bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) avseende skyldigheten för arbetsgivare att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift samt förtydliganden i socialavgiftslagen (2000:980) och skatteförfarandelagen avseende vilka som omfattas av arbetsgivarens skyldighet att betala arbetsgivaravgifter.

Förslaget om kvalificerade personaloptioner föreslås finansieras genom en höjning av schablonintäkten på periodiseringsfonder.

## Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> dels att 2 kap. 1 §, 10 kap. 11 §, 30 kap. 6 a § och 57 kap. 12 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 16 kap. 37 §, av följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel, 11 a kap., av följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 2 kap.

##### 1 §<sup>2</sup>

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser och betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer.

-----	-----
kvalificerad fusion i 37 kap. 4 §	kvalificerad fusion i 37 kap. 4 § <i>kvalificerad personaloption i 11 a kap. 7–9 §§</i>
lagertillgång i 17 kap. 3 §	lagertillgång i 17 kap. 3 §
-----	-----
-----	-----
pensionssparkonto i 58 kap. 21 §	pensionssparkonto i 58 kap. 21 § <i>personaloption i 10 kap. 11 §</i>
-----	-----

#### 10 kap.

##### 11 §<sup>3</sup>

Om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker.

Om det som förvärvas 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, tas förmånen upp som intäkt det

Om det som förvärvas 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 (*personaloption*), tas förmånen

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:1106.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2007:1419.

beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts.

upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts.

*Bestämmelserna i andra stycket tillämpas inte om förutsättningarna i bestämmelserna om kvalificerade personaloptioner enligt 11 a kap. är uppfyllda.*

## **11 a kap. Kvalificerade personaloptioner**

### ***Innehåll***

#### ***1 §***

*I detta kapitel finns bestämmelser om att förmånliga förvärv av värdepapper på grund av tjänst i vissa fall inte ska tas upp.*

### ***Definitioner***

#### ***2 §***

*Med företag avses i detta kapitel ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som har fast driftställe i Sverige, om det hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.*

#### ***3 §***

*Med koncern avses i detta kapitel en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).*

#### ***4 §***

*Med företag av mindre storlek avses i detta kapitel ett sådant företag som anges i 2 § och som uppfyller följande villkor:*

*1. medelantalet anställda och delägare som under det beskattningsår som närmast föregår det år optionsavtalet ingås har arbetat i företaget är lägre än 50, och*

2. företagets nettoomsättning under det beskattningsår som närmast föregår det år optionsavtalet ingås eller balansomslutning för samma år uppgår till högst 80 miljoner kronor.

Ett företag är inte ett företag av mindre storlek om

1. 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna direkt eller indirekt kontrolleras av ett eller flera offentliga organ när optionsavtalet ingås, eller

2. någon andel i företaget är upptagen till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet när optionsavtalet ingås.

#### 5 §

Med intjänandetid avses i detta kapitel perioden från dagen för optionsavtalet och tre år framåt.

#### 6 §

Som utomstående ägare anses vid tillämpning av detta kapitel inte en fysisk person eller närstående till denne som under något av de två beskattningsåren närmast före det år då optionerna ställs ut eller under året när optionsavtalet ingås fram till tidpunkten för avtalet direkt eller indirekt innehar eller har innehaft andelar i det företag som ställt ut optionerna eller i ett annat företag inom samma koncern.

### **Skattefrihet**

#### 7 §

En förmån av personaloption som avses i 10 kap. 11 § andra stycket ska inte tas upp under förutsättning att det är fråga om en kvalificerad personaloption.

Detta gäller dock bara i de fall och till den del den som har ingått

*optionsavtalet:*

1. *tidigast tre år och senast tio år efter avtalet utnyttjar rätten för förvärv av andelar i det företag som ingått optionsavtalet, eller*

2. *utnyttjar rätten för förvärv av andelar tidigast ett år efter att optionsavtalet ingicks, om förvärvet görs i samband med en fusion, fission eller verksamhetsavyttring som genomförs på marknadsmässiga villkor och som leder till att en utomstående ägare, som inte bedriver verksamhet av sådan art och omfattning som avses i 12 §, får ett bestämmande inflytande över företaget.*

### ***Kvalificerad personaloption***

8 §

*En personaloption är kvalificerad om:*

1. *företaget som ingår optionsavtalet uppfyller kraven i 10 §,*

2. *företagets verksamhet uppfyller kraven i 11–13 §§,*

3. *villkoren i optionsprogrammet uppfyller kraven i 14–16 §§,*

4. *optionsinnehavaren uppfyller kraven i 17 och 18 §§.*

9 §

*En personaloption är också kvalificerad om den:*

1. *tidigast ett år efter att optionsavtalet ingicks ställs ut i samband med en fusion, fission eller verksamhetsavyttring som genomförs på marknadsmässiga villkor och som leder till att en utomstående ägare, som inte bedriver verksamhet av sådan art och omfattning som avses i 12 §, får ett bestämmande inflytande över företaget, eller under samma tid ställs ut i samband med sådan fusion som avses i 23 kap. 28 § aktiebolagslagen (2005:551),*

2. *optionen ställs ut som*

ersättning för att en kvalificerad personaloption upphör att gälla, och

3. den som tilldelas optionen anställs och arbetar i det företag som ställer ut ersättningsoptionen under en tid och i en omfattning så att de krav som avses i 17 § uppfylls.

### **Villkor avseende företaget**

#### **10 §**

Ett företag som ingår avtal om kvalificerade personaloptioner ska vara ett företag av mindre storlek.

Företaget får när avtalet ingås inte vara

1. skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning av sådant slag som anges i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551),

2. föremål för företagsrekonstruktion av sådant slag som anges i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion,

3. på obestånd, eller

4. föremål för betalningskrav på grund av ett tidigare beslut från Europeiska kommissionen som förklarar ett stöd olagligt och oförenligt med den inre marknaden.

### **Villkor avseende verksamheten**

#### **11 §**

Ett företag som ingår avtal om kvalificerade personaloptioner ska under intjänandetiden huvudsakligen bedriva rörelse.

#### **12 §**

Företaget ska under intjänandetiden huvudsakligen bedriva annan verksamhet än:

1. bank- eller finansieringsrörelse,

2. försäkringsrörelse,

3. produktion av kol eller stål,

4. handel med mark, fastigheter,

*råvaror eller finansiella instrument,*

*5. uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder, eller*

*6. tillhandahållande av juridisk rådgivning, skatterådgivning eller tjänster som avser redovisning eller revision.*

### *13 §*

*Företaget får när optionsavtalet ingås inte ha bedrivit verksamhet i mer än sju år.*

*Har företaget förvärvat hela verksamheten från annan ska optionsavtalet ha ingåtts inom sju år från det att den ursprungliga verksamheten påbörjades.*

### ***Villkor avseende optionsprogrammet***

### *14 §*

*Värdet på optionerna när avtalet ingås får tillsammans med värdet på övriga utestående kvalificerade personaloptioner inte överstiga 100 miljoner kronor.*

*Finns det flera optionsprogram i företaget ska optionerna värderas med ledning av de förhållanden som gällde när respektive avtal ingicks.*

### *15 §*

*Värdet på en anställds innehav av kvalificerade personaloptioner får sammantaget inte överstiga 5 miljoner kronor. Optionerna värderas när avtal ingås.*

### *16 §*

*Värdet på en option att förvärva en andel ska vid tillämpningen av 14 och 15 §§ anses motsvara andelens värde.*

*Har det under 12 månader före optionsavtalet genomförts marknadsmässiga transaktioner i eller avseende företagets andelar ska andelsvärdet bestämmas med*



ledning av transaktionerna.

*Har någon sådan transaktion inte genomförts ska värdet på andelarna anses motsvara skillnaden mellan företagets bokförda tillgångar och skulder enligt den senast fastställda balansräkningen.*

**Villkor avseende optionsinnehavaren**

**17 §**

*Deltagare i optionsprogrammet ska vara anställd i företaget under intjänandetiden. Arbetstiden ska under samma tid uppgå till i genomsnitt 75 procent av en heltidsanställning.*

*Som arbetstid räknas frånvaro till följd av sjukdom, föräldraledighet och andra liknande förhållanden som ersätts inom socialförsäkringssystemet.*

**18 §**

*Deltagare i optionsprogrammet får när optionsavtalet ingås inte vara delägare i företaget eller vara närstående till delägare.*

**Koncern**

**19 §**

*Om företaget ingår i en koncern gäller kraven sammantaget för koncernen.*

*Vad som anges om företagets storlek, verksamhet och värde på optionsprogrammen gäller i sådana fall för koncernen.*

*Kravet på anställning innebär ett krav på anställning i något koncernföretag.*

*Kravet på att företaget inte får ha bedrivit verksamhet mer än under en viss tid eller vara på obestånd gäller för samtliga koncernföretag.*

*Kravet på att någon andel i företaget inte får vara upptagen*

*till handel på en reglerad marknad  
gäller för samtliga koncernföretag.*

**16 kap.**

37 §

*Företag som ingått optionsavtal  
som avses i 11 a kap. får inte dra  
av kostnaden för dessa.*

**30 kap.**

6 a §<sup>4</sup>

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång.

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 80 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

**57 kap.**

12 §<sup>5</sup>

Underlaget för årets gränobelopp är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas 25–35 §§. Detta gäller dock inte för de tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

Omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till företaget. Omkostnadsbeloppet ska även minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt har ökat värdet på andelen.

*För andelar som förvärvats  
genom att utnyttja sådana optioner  
som avses i 11 a kap. ska  
omkostnadsbeloppet i detta  
avseende vara marknadsvärdet vid  
förvärvet.*

*Vad som sägs i fjärde stycket  
gäller även för den som förvärvat*

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2011:1256.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:1271.

*en sådan andel genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt.* Bilaga 2

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas på avtal om förvärv av värdepapper och optionsavtal som ingåtts efter den 31 december 2017.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande på avtal om förvärv av värdepapper och optionsavtal som ingåtts för ikraftträdandet.

3. För schablonintäkt som ska tas upp före ikraftträdandet gäller fortfarande bestämmelsen i 30 kap. 6 a § i den äldre lydelsen.

## Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 3 § socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### **3 §<sup>1</sup>**

Bestämmelsen i 1 § första stycket ska inte tillämpas om en annan avgiftspliktig ersättning än sådan förmån som avses i 1 § andra stycket utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i anställning i Sverige hos någon annan än den som har utgett ersättningen. I sådant fall ska arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

Bestämmelsen i 1 § första stycket ska inte tillämpas om en annan avgiftspliktig ersättning än sådan förmån som avses i 1 § andra stycket utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i anställning i Sverige hos någon annan än den som har utgett ersättningen. I sådant fall ska arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är *eller har varit anställd hos* i Sverige.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas på avtal om förvärv av värdepapper som ingåtts efter den 31 december 2017.

2. Äldre bestämmelser tillämpas fortfarande i fråga om avtal om förvärv av värdepapper som ingåtts före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2008:824

# Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 11 kap. 7 §, 15 kap. 7 §, 22 kap. 1 § och 39 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas fyra nya paragrafer, 15 kap. 10 a §, 22 kap. 26 och 27 §§ och 39 kap. 18 §, samt nya rubriker närmast före 22 kap. 26 och 27 §§ och 39 kap. 18 § av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **11 kap.**

### **7 §**

En ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om

En ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § som har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska anses utgiven av den hos vilken mottagaren är *eller har varit* anställd i Sverige om

1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen, och
2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren.

## **15 kap.**

### **7 §**

Om en ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige om

Om en ersättning eller en annan förmån än som avses i 5 § har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken mottagaren är *eller har varit* anställd i Sverige om

1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen, och
2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren.

### **10 a §**

*Om kontrolluppgiften avser förvärv av värdepapper på grund av tjänst som skett på förmånliga villkor enligt 10 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska i kontrolluppgiften värdet på sådan förmån*

*anges särskilt tillsammans med uppgift om vilka värdepapper det gäller samt det pris förvärvaren betalat.*

## **22 kap.**

### **1 §<sup>1</sup>**

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

- överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),
- upplåtelse av privatbostad eller bostad som innehas med hyresrätt (4 §),
- samfällighet (5 och 6 §§),
- räntebidrag (7 §),
- pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),
- avskattning av pensionsförsäkring (10 §),
- tjänstepensionsavtal (11 §),
- underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar (12 §),
- skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),
- elcertifikat (14 §),
- utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),
- schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),
- schablonintäkt vid innehav av andelar i värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder och utländska specialfonder (17–21 §§),
- investeraravdrag (23 och 24 §§), *och* – investeraravdrag (23 och 24 §§),
- skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §). – skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §),
- värdepappersförvärv på grund av tjänst (26 §), *och*
- andelsförvärv genom utnyttjande av kvalificerade personaloptioner (27 §).

### **Värdepappersförvärv på grund av tjänst**

#### **26 §**

*Kontrolluppgift ska lämnas om förvärv av värdepapper på grund av tjänst som inte skett på förmånliga villkor enligt 10 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).*

*Kontrolluppgift ska dock inte*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2015:768.

*lämnas vid förvärv av andelar i ett företag som är noterat på en börs eller en marknadsplats.*

*Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som gett ut förmånen.*

*I kontrolluppgiften ska finnas uppgift om vilka värdepapper det gäller samt det pris förvärvaren betalat.*

### **Kvalificerade personaloptioner**

#### **27 §**

*Kontrolluppgift ska lämnas om att kvalificerade personaloptioner enligt 11 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) utnyttjats för förvärv av andelar.*

*Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.*

## **39 kap.**

### **1 §**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),
- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15 och 16 §§), *och*
- föreläggande (17 §).
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15 och 16 §§),
- föreläggande (17 §), *och*
- dokumentationsskyldighet som avser värdepappersöverlåtelse (18 §).

### **Värdepappersöverlåtelse**

#### **18 §**

*Den som överlåter värdepapper till annan på grund av dennes tjänst ska dokumentera bedömningen av värdet. Dokumentationen ska innehålla de uppgifter som är nödvändiga för att det ska*

*kunna bedömas om förvärvet skett  
på förmånliga villkor och hur stor  
förmånen i så fall är.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas på avtal om förvärv av värdepapper och optionsavtal som ingåtts efter den 31 december 2017.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om avtal om förvärv av värdepapper och optionsavtal som ingåtts före ikraftträdandet.



Efter remiss har yttranden kommit in från Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Falun, Förvaltningsrätten i Malmö, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Revisorsnämnden, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Arbetsgivarverket, Statskontoret, Handelshögskolan i Stockholm, Kungliga tekniska högskolan, Konkurrensverket, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, Stiftelsen Industrifonden, Verket för innovationssystem (VINNOVA), Tillväxtverket, Regelrådet, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), ALMI Invest AB, Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Almega AB, FAR, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Malmö Startups, Näringslivets regelnämnd (NNR), Näringslivets skatte-delegation, SUP46, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA), Sveriges advokatsamfund, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO), Sveriges Kommuner och Landsting, Swedish Incubators & Science Parks (SISP) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Yttranden har även inkommit från Sveriges Ingenjörer, Martin Lorentzon m.fl., Stockholms Handelskammare, Finansförbundet, Grant Thornton Sweden AB, Qoorp AB och Sweden BIO.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Sveriges export- och investeringsråd (Business Sweden), Handelshögskolan i Stockholm, Centre for Innovation, Research and Competence in the Learning Economy vid Lunds universitet, Entreprenörskapsforum, Föreningen Universitetsholdingbolag i Sverige (FUHS), Företagarförbundet Fria Företagare, Institutet för Näringslivsforskning (IFN), Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska Uppfinnareföreningen och Teknikföretagen.

## Lagförslagen i betänkandet Bostadstaxering – avveckling eller förenkling (SOU 2012:52) i nu relevanta delar

### Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen (1979:1152)<sup>1</sup>  
*dels* att 18 kap. 2 § ska upphöra att gälla,  
*dels* att 20 kap. 10 § och 26 kap. 3 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att det i lagen ska införas fyra nya paragrafer, 18 kap. 1 a–1 c och  
2 §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **18 kap.**

##### *1 a §*

*Uppgifter i allmän och förenklad  
fastighetsdeklaration samt  
påpekanden med anledning av  
förslag till fastighetstaxering ska  
undertecknas av fastighetsägare  
eller behörig ställföreträdare.*

##### *1b §*

*Om en deklARATION eller någon  
annan uppgift har lämnats av en  
behörig företrädare, anses  
uppgiften ha lämnats av den som  
företräds.*

##### *1 c §*

*Om en deklARATION eller någon  
annan uppgift har lämnats för en  
juridisk person, anses uppgiften ha  
lämnats av den juridiska personen,  
om det inte är uppenbart att  
uppgiftslämnaren saknade  
behörighet att företräda den  
juridiska personen.*

##### *2 §*

*Uppgifterna enligt 1 a § får*

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 18 kap. 2 a § 1988:1283.

undertecknas av ett ombud i Bilaga 4  
följande fall.

1. Ett deklarationsombud får  
underteckna uppgifter i en  
deklaration som lämnas  
elektroniskt.

2. En dödsbodelägare som är  
ombud för dödsboet får  
underteckna uppgifter i en  
deklaration.

## 20 kap.

### 10 §<sup>2</sup>

Om en begäran om omprövning  
inte är *egenhändigt* undertecknad  
av *fastighetsägaren eller hans  
ombud*, får Skatteverket *utfärda  
föreläggande om att  
undertecknande skall ske med  
påföljd* att omprövning annars inte  
görs.

Om en begäran om omprövning  
inte är undertecknad av  
fastighetsägaren eller hans ombud,  
får Skatteverket *förelägga den som  
har begärt omprövningen att  
underteckna begäran.  
Föreläggandet ska innehålla en  
upplysning om att omprövning  
annars inte kommer att ske.*

## 26 kap.

### 3 §<sup>3</sup>

Bestämmelserna i 18 kap. 2–9,  
12–14, 16 och 22–40 §§ *skall*, om  
inte annat är föreskrivet i detta  
kapitel, gälla vid särskild  
fastighetstaxering. I föreläggande  
att lämna fastighetsdeklaration  
*skall* vidare lämnas uppgift om den  
grund på vilken föreläggandet  
sker.

Bestämmelserna i 18 kap. 1 a–9,  
14, 22–25, 27 och 28 §§ *ska*, om  
inte annat är föreskrivet i detta  
kapitel, gälla vid särskild  
fastighetstaxering. I föreläggande  
att lämna fastighetsdeklaration *ska*  
vidare lämnas uppgift om den  
grund på vilken föreläggandet  
sker.

Föreläggande får inte förenas med vite i fall som sägs i 2 §. Förnyat  
föreläggande att lämna särskild fastighetsdeklaration får däremot förenas  
med vite.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas första gången  
vid fastighetstaxering år 2015.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:650.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1996:668.

## Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss av förslaget om förenkling av fastighetstaxering i betänkandet Bostadstaxering – avveckling eller förenkling (SOU 2012:52) har yttrande lämnats av Riksdagens ombudsmän, Kammarrätten i Göteborg, Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Umeå, Hyres- och arrendenämnden i Linköping, Domstolsverket, Revisorsnämnden, Skatteverket, Statskontoret, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Statens jordbruksverk, Boverket, Lantmäteriet, Avesta kommun, Botkyrka kommun, Enköpings kommun, Göteborgs kommun, Härjedalens kommun, Kumla kommun, Linköping kommun, Malmö kommun, Mariestads kommun, Mölndal kommun, Nacka kommun, Piteå kommun, Sollefteå kommun, Stockholms kommun, Sundsvalls kommun, Söderköpings kommun, Vara kommun, Växjö kommun, Ängelholms kommun, ASPECT, Bostadsarrendatorernas Riksorganisation, Bostadsrätterna, Byggherrarna, Egnahemsägarnas Riksförbund, FAR, FastighetsMäklar-Förbundet, Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Företagar-Förbundet, Företagarna, HSB:s Riksförbund, Hyresgästföreningen Riksförbundet, LO, Lantbrukarnas Riksförbund, Mäklarsamfundet, NAI Svefa, Norra Skogsägarna, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Pensionärernas Riksorganisation, Regelrådet, Riksbyggen, Skattebetalarnas förening, Skogsindustrierna, Skärgårdarnas Riksförbund, SmåKom, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund, SACO, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag, Sveriges Byggindustrier, Sveriges förenade studentkårer, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges Pensionärers Riksförbund, Sveriges Pensionärsförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Södra, TCO och Villaägarnas Riksförbund.

Yttranden har även inkommit från Statistiska Centralbyrån, Holmen AB och Bostadsarrendatorernas Riksorganisation.

Riksdagens ombudsmän har avstått från att yttra sig över betänkandet.