

Lagrådsremiss

Utvidgade regler om lätnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 27 maj 2021

Magdalena Andersson

Erik Sjöstedt
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås vissa utvidgningar av reglerna om förmånlig beskattning av personaloptioner i vissa fall. Från och med år 2018 gäller att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning i inkomstlaget tjänst om vissa villkor är uppfyllda. Arbetsgivaren ska därmed inte heller betala arbetsgivaravgifter. I stället sker beskattning i inkomstlaget kapital först när den skattskyldige avyttrar den andel som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptionen.

Reglerna föreslås gälla för företag där medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget är lägre än 150, i stället för som nu 50, och med en nettoomsättning eller balansomslutning som uppgår till högst 280 miljoner kronor, i stället för som nu 80 miljoner kronor. Vidare föreslås att styrelseledamöter och styrelsesuppleanter ska omfattas av reglerna.

I syfte att förenkla det praktiska handhavandet kring nyttjande av personaloptioner föreslås reglerna också ändras på så sätt att en personaloption kan nyttjas för förvärv av antingen en andel eller av en teckningsoption som ger rätt att förvärva en andel. Slutligen föreslås att en personaloption ska kunna ges ut av ett företag och ge rätt till ett framtida förvärv av en andel eller en teckningsoption i ett annat företag inom samma koncern.

De föreslagna ändringarna medför också vissa justeringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) vad gäller skyldighet att lämna kontrolluppgift och uppgift i arbetsgivardeklaration.

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

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	11
3	Ärendet och dess beredning	13
4	Ändrade regler avseende beskattning av personaloptioner	13
4.1	Gällande rätt	13
4.1.1	Beskattning av innehavaren av en personaloption	13
4.1.2	Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall	15
4.1.3	Civilrättsliga regler	15
4.2	Fler företag bör omfattas av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner	16
4.3	Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall bör omfatta styrelsemedlemmar	21
4.4	Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall bör gälla vid förvärv av teckningsoption	25
4.5	I koncerner bör personaloptionen kunna omfatta ett annat företag än det som ställt ut optionen	29
4.6	Följdändringar avseende skyldigheter att lämna uppgift i arbetsgivardeklaration eller kontrolluppgift	31
4.7	Förslaget förenlighet med EU:s regler om statligt stöd	32
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	33
6	Konsekvensanalys	35
6.1	Syfte och alternativa lösningar	35
6.2	Offentligfinansiella effekter	35
6.3	Effekter för företagen	38
6.3.1	Administrativa kostnader	39
6.4	Effekter för enskilda	40
6.5	Effekter för sysselsättningen	41
6.6	Effekter för jämställdheten	41
6.7	Effekter för inkomstfördelningen	42
6.8	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	42
6.9	Övriga effekter	43
7	Författningskommentar	43
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	43

7.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	49
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian	50
Bilaga 2	Promemorians lagförslag	51
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	57

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 11 a kap. 5, 6, 11–15 och 17 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas fyra nya paragrafer, 11 a kap. 15 a–15 d §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 a kap.

5 §²

Förmån av personaloption som förvärvas från ett företag ska inte tas upp om

1. optionsinnehavaren utnyttjar *optionen* för förvärv av andel i företaget tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet, och

1. optionsinnehavaren utnyttjar *personaloptionen* för förvärv av
a) andel i företaget eller teckningsoption som ger rätt att förvärva andel i företaget, tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet *av personaloptionen*, eller

b) andel i ett annat företag eller teckningsoption som ger rätt att förvärva andel i ett annat företag, tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet *av personaloptionen*, under förutsättning att de två företagen ingick i samma koncern vid tidpunkten för förvärvet *av personaloptionen*, och

2. villkoren i 6–16 §§ är uppfyllda.

Vad som sägs i 6–16 §§ om företaget gäller det företag *från* vilket personaloptionen *förvärvas*. Om företaget ingår i en koncern ska

Det som sägs i 6–16 §§ om företaget gäller det företag *i* vilket personaloptionen *ger rätt att förvärva andel eller teckningsoption*. Om företaget ingår i en koncern ska

– 6, 8, 11 och 12 §§, 14 § första stycket andra meningen *och 15 §*

– 6, 8, 11 och 12 §§, 14 § första stycket andra *och tredje* meningen *samt 15–15 d §§* gälla

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senast lydelse 2017:1212.

gälla sammantaget för alla företag i koncernen, sammantaget för alla företag i koncernen,
– 7, 9, 10 och 16 §§ gälla för varje företag i koncernen, och
– 14 § första stycket första meningen gälla för något av företagen i koncernen.

I 17 och 18 §§ finns bestämmelser om när förmån av personaloption inte ska tas upp vid fusion och fission.

6 §³

Under det räkenskapsår som närmast föregår det år då personaloptionen förvärvas ska

- | | |
|---|--|
| 1. medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget vara lägre än 50, och | 1. medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget vara lägre än 150, och |
| 2. företagets nettoomsättning eller balansomslutning uppgå till högst 80 miljoner kronor. | 2. företagets nettoomsättning eller balansomslutning uppgå till högst 280 miljoner kronor. |

11 §⁴

Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som har förvärvats från företaget, får inte överstiga tre miljoner kronor när personaloptionen förvärvas.

Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar eller *teckningsoptioner* i företaget och som har förvärvats från företaget, får inte överstiga tre miljoner kronor när personaloptionen förvärvas.

12 §⁵

Värdet på optionsinnehavarens personaloption tillsammans med värdet på övriga personaloptioner som också innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som har förvärvats från företaget, får inte överstiga 75 miljoner kronor när personaloptionen förvärvas.

Värdet på optionsinnehavarens personaloption tillsammans med värdet på övriga personaloptioner som också innebär rätt att förvärva andelar eller *teckningsoptioner* i företaget och som har förvärvats från företaget, får inte överstiga 75 miljoner kronor när personaloptionen förvärvas.

13 §⁶

Värdet på en personaloption ska vid tillämpningen av 11 och 12 §§ anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som *optionen* ger rätt att förvärva.

Värdet på en personaloption ska vid tillämpningen av 11 och 12 §§ anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som *personaloptionen* ger rätt att förvärva,

³ Senast lydelse 2017:1212.

⁴ Senast lydelse 2017:1212.

⁵ Senast lydelse 2017:1212.

⁶ Senast lydelse 2017:1212.

antingen direkt eller indirekt med hjälp av teckningsoption.

Om det någon gång under de närmast föregående tolv månaderna innan personaloptionen förvärvas har genomförts marknadsmissiga transaktioner 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 företags 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.

14 §⁷

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

Optionsinnehavaren ska vara anställd i företaget *eller inneha ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant i företaget* under intjänandetiden. *För en optionsinnehavare som är anställd ska arbetstiden under denna tid uppgå till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka. För en optionsinnehavare som är anställd under bara en del av intjänandetiden och som innehar ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant under hela eller en del av intjänandetiden, ska arbetstiden uppgå till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka under tiden som anställd.*

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

15 §⁸

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*

En optionsinnehavare som är anställd i företaget ska under intjänandetiden få sådan ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som uppgår till minst 13 inkomstbasbelopp.

⁷ Senast lydelse 2017:1212.

⁸ Senast lydelse 2017:1212.

från företaget minskas 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 personaloptionen förvärvas.

Som ersättning avses inte
– kostnadsersättning, eller
– belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 45 § och 57 kap.

För en optionsinnehavare som är anställd i företaget under bara en del av intjänandetiden ska kravet på ersättning från företaget enligt första stycket minskas i proportion till tiden då optionsinnehavaren inte är anställd.

15 a §

En optionsinnehavare som innehar ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant i företaget ska under intjänandetiden få sådan ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som uppgår till minst 1,5 inkomstbasbelopp.

För en optionsinnehavare som innehar uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant under bara en del av intjänandetiden ska kravet på ersättning från företaget enligt första stycket minskas i proportion till tiden då optionsinnehavaren inte innehar sådant uppdrag.

15 b §

Vid tillämpning av 15 och 15 a §§ avses med inkomstbasbelopp det inkomstbasbelopp som enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken gäller för det år då personaloptionen förvärvas.

Som ersättning avses inte
– kostnadsersättning, eller
– belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 45 § och 57 kap.

15 c §

Om en optionsinnehavare som är anställd får ersättning inom socialförsäkringssystemet under

intjänandetiden till följd av sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden ska kravet på ersättning från företaget minskas i proportion till tiden med sådan ersättning. Detsamma gäller en optionsinnehavare som innehar uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant, under förutsättning att optionsinnehavaren går miste om ersättning från företaget under tiden med sådan ersättning inom socialförsäkrings-systemet.

15 d §

En optionsinnehavare som samtidigt är både anställd och innehar ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant i företaget anses vid tillämpning av 15–15 c §§ vara anställd i företaget.

17 §⁹

Om optionsinnehavaren i samband med en fusion eller fission utnyttjar personaloptionen före intjänandetidens utgång, ska någon 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 optionen förvärvades,

1. personaloptionen utnyttjas för förvärv av andel *eller tekningsoption* i det överlåtande företaget tidigast ett år från tidpunkten då optionen förvärvades,

2. villkoren i 6–16 §§ är uppfyllda,

3. fusionen eller fissionen genomförs på marknadsmässiga villkor, och

4. det övertagande företaget huvudsakligen bedriver annan rörelse än sådan rörelse som anges i 8 § 1–6.

Vid tillämpning av första stycket 2 ska villkoren i 8, 14 och 15 §§, i stället för vad som föreskrivs i dessa bestämmelser, vara uppfyllda från tidpunkten då personaloptionen förvärvades till tidpunkten då optionsinnehavaren utnyttjar optionen. Kravet på ersättning från företaget i 15 § ska minskas i proportion till den resterande tiden av intjänandetiden.

Vid tillämpning av första stycket 2 ska villkoren i 8, 14 och 15–15 d §§, i stället för vad som föreskrivs i dessa bestämmelser, vara uppfyllda från tidpunkten då personaloptionen förvärvades till tidpunkten då optionsinnehavaren utnyttjar optionen. Kravet på ersättning från företaget i 15–15 d §§ ska minskas i proportion

⁹ Senast lydelse 2017:1212.

till den resterande tiden av
intjänandetiden.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
2. Lagen tillämpas första gången på personaloption som förvärvas efter den 31 december 2021.
3. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för personaloptioner som har förvärvats före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs att 22 kap. 26 § och 26 kap. 19 b § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 kap.

26 §¹

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

Kontrolluppgift ska dock inte lämnas, om uppgift om utnyttjande har redovisats eller skulle ha redovisats av den kontrolluppgiftsskyldige i en arbetsgivardeklaration.

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 kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om att en personaloption har utnyttjats.

26 kap.

19 b §²

En arbetsgivardeklaration ska för varje betalningsmottagare som uppgifter lämnas om enligt 19 a § också innehålla följande uppgifter:

1. uppgift om annan ersättning än som avses i 19 a §, om ersättningen är sådan ersättning eller förmån som avses i 15 kap. 2 § och ersättningen eller förmånen har getts ut av den deklareringskyldige eller ska anses utgiven av denne enligt 11 kap. 5–7 §§,

2. antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen har ägt rum,

3. om Skatteverket har bestämt värdet av en förmån enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § socialavgiftslagen (2000:980),

4. arbetsställesnummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställesnummer m.m., om ett sådant har tilldelats,

5. det underlag för skattereduktion för förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) som har getts ut av den deklareringskyldige, om den som utför arbetet var godkänd för F-skatt vid någon av de tidpunkter som anges i 67 kap. 16 § 1 inkomstskattelagen eller har ett intyg eller någon annan handling som avses i 67 kap. 17 § samma lag,

6. hur stor del av underlaget enligt 5 som avser sådant hushållsarbete som anges i 67 kap. 13 § inkomstskattelagen,

7. uppgift om att en sådan personaloption som avses i 11 a kap. inkomstskattelagen har

7. uppgift om att en sådan personaloption som avses i 11 a kap. inkomstskattelagen har

¹ Senaste lydelse 2017:1219.

² Senaste lydelse 2017:1226.

3 Ärendet och dess beredning

I Finansdepartementet har promemorian Utvidgade regler om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall tagits fram. Förslagen i promemorian innebär att fler företag än tidigare får möjlighet att tillämpa reglerna om förmånlig beskattning av personaloptioner då gränsen för antalet anställda och delägare som arbetar i företaget höjs från 50 till 150 och den högsta nettoomsättningen eller balansomslutningen höjs från 80 miljoner kronor till 280 miljoner kronor. Det föreslås också att styrelsemedlemmar ska kunna omfattas av reglerna även om de inte är anställda i företaget. Promemorian innehåller också förslag med innebörden att en personaloption kan nyttjas för förvärv av antingen en andel eller av en teckningsoption som ger rätt att förvärva en andel. Det föreslås vidare att en personaloption ska kunna ges ut av ett företag och ge rätt till ett framtida förvärv av en andel eller en teckningsoption i ett annat företag inom samma koncern. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2020/04527).

I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

4 Ändrade regler avseende beskattning av personaloptioner

4.1 Gällande rätt

4.1.1 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. förvärv av en andel eller en teckningsoption.

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. En sådan rätt utgör en personaloption (10 kap. 11 § andra stycket IL).

Det skattepliktiga förmånsvärdet utgörs av skillnaden mellan marknadsvärdet på det underliggande värdepappret vid tidpunkten för utnyttjandet eller avyttringen av personaloptionen och det i förväg bestämda priset som optionsinnehavaren ska betala för värdepappret enligt

optionsvillkoren (lösenpriset) plus eventuell ersättning som optionsinnehavaren betalade när optionen förvärvades (optionspremien).

Eventuell utdelning på värdepappret, 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 reglerna om beskattning av fåmansföretag i 56–57 kap. IL bli tillämpliga. Det förmånsbeskattade beloppet läggs till anskaffningsutgiften för aktierna.

I den utsträckning en skattepliktig förmån uppkommer för den anställde 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 skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL). Skatteavdrag görs enbart från kontant ersättning (10 kap. 3 § SFL). Däremot är förmån t.ex. av personaloption del av underlag för beräkningen av skatteavdraget (11 kap. 4 § 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 överlåts. 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 överlåtit (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). Kontrolluppgift ska dock inte lämnas om sådan förmån som har redovisats eller skulle ha redovisats per betalningsmottagare av utgivaren (15 kap. 8 § 3 SFL). En arbetsgivardeklaration ska nämligen, för varje betalningsmottagare, innehålla uppgift bl.a. om den ersättning för arbete som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för (26 kap. 19 a § SFL). En arbetsgivardeklaration ska vidare, för varje betalningsmottagare som uppgifter lämnas om enligt 19 a §, också innehålla uppgift om att en sådan personaloption som avses i 11 a kap. IL har utnyttjats för förvärv av andel, om personaloptionen har förvärvats i den deklareringskyldiges tjänst (26 kap. 19 b § första stycket 7 SFL). Även om det inte finns någon skyldighet att lämna uppgifter om en viss betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration får sådana uppgifter ändå lämnas, om uppgifter om mottagaren annars ska lämnas i en kontrolluppgift enligt 15 kap. SFL (26 kap. 19 d § första stycket 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).

4.1.2 Lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall

För att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner infördes år 2018 lättnader i beskattningen av personaloptioner. 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.

Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner finns samlade i 11 a kap. IL. Reglernas tillämpning förutsätter att optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel i det företag som personaloptionen har förvärvats ifrån tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet. Värdet på de skattefria personaloptionerna får inte överstiga 3 miljoner kronor för varje optionsinnehavare och inte heller överstiga 75 miljoner kronor totalt för företaget. Vidare måste optionsinnehavaren för att kvalificera sig för reglerna vara anställd och arbeta minst 30 timmar i veckan i företaget. Under intjänandetiden (3 år) måste optionsinnehavaren erhålla lön uppgående till ett visst belopp. Denne och dennes närstående får inte heller tillsammans kontrollera mer än 5 procent av andelarna i företaget. Som huvudsakliga krav på företaget i fråga gäller att det har färre antal anställda än 50 och att nettoomsättningen eller balansomslutningen uppgår till högst 80 miljoner kronor, att företaget inte är noterat och inte har bedrivit verksamhet i mer än tio år. Vidare undantas företag som bedriver verksamhet i form av 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. Företaget får inte heller vara i ekonomiska svårigheter på närmare beskrivet sätt och får inte heller till mer än 25 procent kontrolleras av offentliga organ.

4.1.3 Civilrättsliga regler

I 8 kap. aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, finns bestämmelser om aktiebolagets ledning. Varje aktiebolag ska ha en styrelse som svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter (1 och 4 §§). Det är normalt bolagsstämman som utser styrelsen och ett uppdrag som styrelseledamot gäller som regel för ett år i taget (8 och 13 §§). Det är även bolagsstämman som beslutar om arvode till styrelseledamöterna (23 a §). Av 10 § följer att endast en fysisk person kan utses till styrelseledamot.

Personaloption är en rent skatterättslig term och det finns således inte några särskilda regler om personaloptioner i ABL. I publika aktiebolag vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad och i privata aktiebolag ankommer det på styrelsen att besluta om ersättning till ledande befattningshavare. Sådan ersättning kan bl.a. bestå av personaloptioner. Något föreskrivet krav på att stämman ska fastställa ersättningsriktlinjer finns inte avseende dessa bolag (jfr 51 § avseende sådant krav för vissa publika aktiebolag). För emission av aktier till den som innehar

personaloptioner och vill utnyttja dessa för aktieförvärv krävs som utgångspunkt ett beslut av bolagsstämman.

4.2 Fler företag bör omfattas av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner

Regeringens förslag: Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner utvidgas på så sätt att gränsen för medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget under det räkenskapsår som närmast föregår det år då personaloptionen förvärvas höjs till 150 och att gränsen för företagens nettoomsättning eller balansomslutning under samma år höjs till 280 miljoner kronor.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Flertalet remissinstanser menar dock att gränserna bör utvidgas ytterligare. *Sveriges akademikers centralorganisation (Saco)*, *Sveriges Ingenjörer* och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* föreslår att gränsen i stället höjs till 250 anställda. *Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien* menar att gränsen fortfarande är lågt satt och att ingen redogörelse finns för varför 150 anställda är en lämplig gräns. *Advokatsamfundet*, *SwedenBIO* och *Swedish Financial Technology Association* menar att reglerna borde omfatta också äldre, större företag och fler branscher. *Nasdaq Stockholm AB* anför att regler måste gälla både noterade och onoterade bolag. *Skattebetalarnas förening* vill helt ta bort begränsningen avseende företagens storlek. *Stiftelsen Industrifonden*, *Lantbrukarnas riksförbund (LRF)* och *SwedenBIO* menar att regeln om att företaget får vara maximalt 10 år gammalt bör tas bort helt eller i vart fall höjas. LRF menar att exkluderingen av företag som bedriver ”handel med råvaror” och ”uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder” gör att många företag inom skogs- och lantbruk riskerar att falla utanför tillämpningsområdet och föreslår därför att dessa skrivningar slopas. När företagets högsta tillåtna balansomslutning tredubblas bör också enligt LRF gränserna vad gäller personaloptionernas värden ökas till i vart fall 5 miljoner kronor respektive 100 miljoner kronor. *Finansförbundet* menar, i vilket yttrande *TCO* instämmer, att det är felaktigt att påstå att bank- och finansieringsbranschen inte är innovativ. Finansförbundet anser vidare att gränserna avseende antal anställda och balansomslutning ändå utesluter de flesta bank- och finansieringsföretag och att det därför är onödigt att explicit utesluta branschen. Även *Swedish Financial Technology Association* för fram att det tvärtom vad lagstiftningen indikerar är en mycket innovativ bransch. *Företagarna* anser att mängden branscher som utesluts från regelverket är alltför vidsträckt och påpekar att det under de senare åren har skett påtagliga innovativa utvecklingssteg inom t.ex. bank/finans, försäkring, juridik och revision och att regeringen därför bör se över branschbegränsningen.

SVCA, i vilket yttrande *SwedenBIO* instämmer, framför att risken för oförutsedda händelser eller särskilda omständigheter såsom uppköp och börsnoteringar ökar när fler och större företag omfattas av reglerna och

föreslår att detta tas i beaktande i lagstiftningen på samma sätt som fusion och fission hanteras i befintliga regler.

LRF, *Näringslivets skattedelegation* och Företagarna har framfört att reglerna om beskattning enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, bör ändras i enlighet med förslag i den utredning som låg till grund för införandet av reglerna om skattemässigt gynnade personaloptioner.

Skälen för regeringens förslag: Syftet med reglerna om lätnader i beskattningen av personaloptioner är att underlätta för unga företag som saknar tillräcklig tillgång till kapital, men som har tillväxtambitioner, att rekrytera och behålla personer som är viktiga för att företaget ska kunna växa (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.6.3).

Enligt forskningen om ekonomisk tillväxt är forskning och utveckling avgörande för att förklara tillväxt och ekonomisk utveckling. Samhällsnyttiga innovationer som av något skäl inte genomförs hämmar den potentiella tillväxttakten. Det är därför ett hinder för ökad tillväxt 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.

Teknisk utveckling och innovationer är således bärande för den ekonomiska tillväxten, men riskerna vid investeringar i innovativa företag är ofta svåra att bedöma och dessa företag har därför svårt att finna utomstående finansiärer. I den vetenskapliga litteraturen kallas dessa problem med riskbedömningen för asymmetrisk information, och problemen förstärks för unga företag eftersom de saknar historiska uppgifter avseende lönsamhet som kan läggas till grund för ett investeringsbeslut. Den asymmetriska informationen påverkar tillgången till riskvilligt kapital negativt vilket leder till färre investeringar och att företagen inte har möjlighet att rekrytera och behålla personal som är nödvändig för att de ska växa. Den asymmetriska informationen leder på så sätt till att färre investeringar görs än vad som är samhällsekonomiskt optimalt. Om 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. Informationsasymmetrier bygger på att det är kostsamt att producera information om företag. En del av kostnader för informationsinhämtning uppstår oavsett om ett företag har 5 anställda eller 500 anställda. Detta leder till att informationsasymmetrier är som viktigast för de minsta företagen. För större företag minskar svårigheter på grund av informationsasymmetrier i en viss utsträckning.

Sedan tidigare finns regler som tillåter lätnader i beskattningen av personaloptioner för företag som är yngre än 10 år, har färre än 50 anställda och vars nettoomsättning eller balansomsättning är mindre än

80 miljoner kronor. Reglerna innebär en fördel för tillväxtföretag som uppfyller dessa kriterier eftersom det minskar kostnaden för rekrytering och personal i ett tidigt stadium. På så sätt kan reglerna om lättnader i beskattning av personaloptioner kompensera företag som har svårt att hitta finansierare på grund av asymmetrisk information. Dessutom innebär personaloptionen att den anställde får incitament att stanna kvar i och utveckla företaget för att få del av optionernas eventuella värdeökning om företaget växer.

Men alla tillväxtföretag är inte små, och asymmetrisk information är inte direkt knutet till företagets storlek. Snarare kan den inneboende osäkerhet som innovationer innebär och avsaknaden av uppgifter om historisk avkastning som är kopplat till företagets ålder ha störst betydelse för förekomsten av asymmetrisk information. I sin rapport *Företagens villkor och verklighet 2017* (Rapport 0232), utgiven 2017, visar Tillväxtverket att det är lika vanligt för företag med fler än 50 anställda, som för företag med färre än 50 anställda, att ha problem att rekrytera personer med rätt kompetens. Rekryteringsproblem uppges också vara det främsta tillväxthindret för dessa företag. Tillväxtverkets uppgifter tyder alltså på att samma typ av problem som finns hos små företag också finns hos större företag. Det finns därför skäl att utvidga reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner till större företag. En sådan utvidgning skulle ge fler företag möjligheter att rekrytera och behålla personal som är viktig för tillväxten. Samtidigt innebär reglerna ett avsteg från hur inkomst av tjänst typiskt sett beskattas. Det är därför viktigt att reglerna är träffsäkra och riktar sig mot de företag som har brist på kapital och svårt att rekrytera på grund av asymmetrisk information så att dödviktskostnaderna hålls nere. Om även andra företag skulle omfattas av reglerna skulle den kompenserande fördel som reglerna innebär urvattnas. Det senare gäller t.ex. om även äldre företag än vad nuvarande regler medger skulle kunna ta del av möjligheten till personaloptioner. Detta eftersom de tillväxtföretag som lider av marknadsmisslyckandet, på grund av asymmetriska informationsproblem, skulle förlora den kompenserande konkurrensfördel vid rekrytering som reglerna skapar. *Stiftelsen Industrifonden, LRF och SwedenBIO* menar att regeln om att företaget får vara maximalt 10 år gammalt bör tas bort helt eller i vart fall höjas. Regeringen anser dock att en sådan förändring inte är lämplig av ovan nämnda skäl.

I promemorian gjordes bedömning att reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner bör utvidgas på så sätt att gränsen för medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget höjs till 150 och att gränsen för företagets nettoomsättning eller balansomslutning höjs till 280 miljoner kronor. I promemorian gjordes också bedömningen att dessa gränser av praktiska skäl liksom tidigare bör gälla under det beskattningsår som närmast föregår det år optionsavtalet ingås. *Advokatsamfundet, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, Saco, Skattebetalarnas förening, Sveriges Ingenjörer, SVCA, SwedenBIO och Swedish Financial Technology Association* har framfört att även större företag borde omfattas av reglerna. Regeringen instämmer dock i promemorians bedömning. De angivna gränserna får anses ta hänsyn till att betydelsen av asymmetrisk information minskar med företagets storlek.

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 allmänna råd. Vad gäller företagens nettoomsättning kan det noteras att denna ska justeras om räkenskapsåret omfattar kortare eller längre tid än tolv månader.

Av 11 a kap. 5 § andra stycket IL framgår att 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 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 150. Den totala nettoomsättningen eller balansomslutningen för samtliga företag i koncernen ska uppgå till högst 280 miljoner kronor.

LRF, *Finansförbundet, Företagarna, TCO* och Swedish Financial Technology Association har föreslagit förändringar av de befintliga branschbegränsningarna och har särskilt nämnt "handel med råvaror", "uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder" och "bank- eller finansieringsverksamhet".

Den nu gällande lagstiftningen om förmånlig beskattning av personaloptioner omfattar endast företag som under intjänandetiden huvudsakligen bedriver annan rörelse 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. Listan över verksamhet som därmed undantas från reglernas tillämpning baseras på två alternativa skäl (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.6.12). Det första skälet gäller verksamhet som redan får statligt stöd och 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 låtnader i beskattningen av personaloptioner blir mer träffsäkra. Detta innebär lägre dödviktskostnader och större effekt av satsade medel i förhållande till syftet. I utredningen som föregick den aktuella lagstiftningen angavs att bank- eller finansieringsrörelse är ett exempel på verksamhet som inte är innovativ 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 även fortsatt bedömningen att undantaget för bank- eller finansieringsrörelse är relevant. Detsamma gäller handel med vissa tillgångar som inte kan anses som innovativ i den avsedda meningen. Handel med mark, fastigheter,

råvaror eller finansiella instrument samt uthyrning för längre tid av lokaler eller bostäder bör därför fortfarande tillhöra undantagen verksamhet. Sammantaget bör begränsningen när det gäller tillåtna branscher inte ändras.

Nasdaq Stockholm AB anför att regler måste gälla både noterade och onoterade bolag. 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. Regeringen bedömer också att det skulle försvåra statsstödsprövningen om förslaget skulle innebära att stöd ges till sådana företag. Någon ändring bör därför inte göras i denna del.

LRF anför att när företagens högsta tillåtna balansomslutning tredubblas bör också gränserna vad gäller personaloptionernas värden ökas till i vart fall 5 miljoner kronor respektive 100 miljoner kronor.

För att förslaget om skattelättnader för personaloptioner ska vara förenligt med EU:s regler om statligt stöd krävs att det samlade värdet av stödsatsen 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 anser regeringen att de gällande beloppsgränserna är väl avvägda även beaktat att något större företag än tidigare föreslås omfattas av reglerna.

SVCA, i vilket yttrande SwedenBIO instämmer, framför att risken för oförutsedda händelser eller särskilda omständigheter ökar när fler och större företag omfattas av reglerna. Det är troligare att större bolag blir uppköpta eller börsnoterade och det föreslås därför att detta tas i beaktande i lagstiftningen på samma sätt som fusion och fission hanteras i 11 a kap. 17–18 § IL så att regelverket inte hindrar bolagen från att utnyttja tillväxtfrämjande möjligheter. Regeringen menar att 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 risken för kringgåenden. Mot denna bakgrund anser regeringen att det inte bör införas några särskilda undantagsregler för omstrukturering, utöver de som redan är tillämpliga vid fusioner och fissioner.

LRF, *Näringslivets skattedelegation* och Företagarna har framfört att den utredning som låg till grund för den nu gällande lagstiftningen om skattemässiga gynnade personaloptioner, SOU 2016:23, också innehöll förslag som rör beskattningen av de andelar som förvärfvas med stöd av ej förmånsbeskattade personaloptioner, när dessa andelar beskattas enligt 57 kap. IL. Förslaget genomfördes inte i samband med den ursprungliga lagstiftningen med hänvisning till Utredningen om översyn av 3:12-reglerna, men frågan behandlades aldrig inom den utredningen. Remissinstanserna anser därför att förslaget i stället bör genomföras nu. Regeringen finner att en översyn av reglerna om beskattning enligt 57 kap. IL faller utanför det aktuella lagstiftningsärendet.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 11 a kap. 6 § IL.

4.3 Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall bör omfatta styrelsemedlemmar

Regeringens förslag: Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall utvidgas så att, utöver anställda, också styrelseledamöter och styrelsesuppleanter omfattas. Kravet på en intjänandetid om tre år kan uppfyllas genom anställning, genom ett styrelseuppdrag eller genom att växla mellan dessa båda roller.

Under intjänandetiden ska styrelsemedlemmen få sådan ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som uppgår till minst 1,5 inkomstbasbelopp.

Om optionsinnehavaren till följd av sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden går miste om ersättning från företaget och under denna tid får ersättning inom socialförsäkringssystemet, ska kravet på ersättning från företaget minskas i proportion till tiden med sådan ersättning.

Styrelseuppdrag ska inte omfattas av kravet på viss lägsta genomsnittliga arbetstid.

För en personaloptionsinnehavare som växlar mellan att vara styrelsemedlem och att vara anställd ska kraven som gäller anställda gälla under tiden som anställd och kraven som gäller styrelsemedlemmar gälla under tiden som styrelsemedlem. Om någon har både anställning och styrelseuppdrag samtidigt ska kraven för anställda gälla.

Begränsningen avseende befintliga aktieägare ska gälla lika för styrelsemedlemmar och för anställda.

Promemorians förslag överensstämmer till övervägande del med regeringens. Promemorian innehöll dock inget förslag som möjliggör för en optionsinnehavare att växla mellan att vara anställd och styrelsemedlem.

Remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. Flertalet remissinstanser menar dock att kraven som gäller ersättning från företaget och intjänandetid bör justeras. *Sveriges Ingenjörer* anför att det är bra att styrelserepresentanter inkluderas då det ökar möjligheten till kompetens i styrningen av de snabbväxande företagen. *Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien* tillstyrker med förbehåll för att 3 år är en lång period för många nystartade bolag. *Förvaltningsrätten i Malmö* påpekar att förslaget innebär att en optionsinnehavare antingen prövas mot de villkor som gäller för anställda eller mot de villkor som gäller för styrelsemedlemmar. Effekten blir att en optionsinnehavare som är både styrelsemedlem och anställd i ett företag kan exkluderas från att omfattas av reglerna om kravet på en genomsnittlig arbetstid på minst 30 timmar i veckan inte är uppfyllt, vilket saknar motivering. *Advokatsamfundet* ser positivt på utvidgningen till styrelseledamöter men efterfrågar tydlighet avseende hur reglerna ska tillämpas i fall där företag knyter en styrelsemedlem med personaloption till sig genom att anställa denne, eller vice versa, och vilka krav som då gäller. Om optionsinnehavaren behöver uppfylla de högre ställda krav som gäller för anställda under hela

intjänandeperioden skulle det innebära en negativ särbehandling av företag som anställer personer som har suttit i företagets styrelse. *Näringslivets skattedelegation* och *Företagarna* tillstyrker förslaget att inkludera styrelsemedlemmar men menar att kravet på en intjänandetid om minst 3 år är alltför begränsande då styrelseuppdrag till sin natur är mer kortsiktig än en anställning. I stället bör kravet sättas ned med en tredjedel till två år, och kravet på ersättningsnivå sänkas i motsvarande mån. *Näringslivets skattedelegation* och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* anför vidare att det inte torde vara ovanligt att en anställd övergår till att bli styrelsemedlem eller tvärtom, och att då tillämpa kravet på 30 timmars arbetstid per vecka under hela intjänandetiden är olyckligt. Det föreslås därför att ersättningskravet i stället ska proportioneras utifrån den tid personen varit styrelseledamot respektive anställd. Om man t.ex. är styrelseledamot under ett år för att därefter övergå i anställning under två års tid så skulle intjäningskravet bli en tredjedel av 1,5 inkomstbasbelopp och två tredjedelar av 13 inkomstbasbelopp. *Näringslivets skattedelegation* och *Företagarna* anför också att undantagen från lägsta ersättningen vid sjukdom etc. också bör omfatta styrelseledamöter. *Skatteverket* påpekar att den föreslagna regleringen i praktiken innebär att en kortare anställning av en styrelseledamot medför att rätten till skattelättnad helt bortfaller. Detta framkommer inte tydligt av lagtexten varför ett förtydligande av lagtexten efterfrågas. *Företagarna* förespråkar en lagändring som åter gör det möjligt att fakturera styrelsearvode och menar att det föreslagna kravet på en viss inkomst som beskattas i inkomstslaget tjänst bör slopas för styrelseledamöter för att möta sådan framtida ändrad lagstiftning.

SVCA, *Företagarna* och SwedenBIO föreslår att 11 a kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska utökas så att bestämmelsen utöver sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden på samma sätt tar hänsyn till omständigheter såsom pensionering och dödsfall, för såväl anställda som styrelsemedlemmar.

Skälen för regeringens förslag: Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § IL inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Vad gäller uppdrag som styrelseledamot följer av praxis att styrelsearvoden i regel ska beskattas hos ledamoten och i inkomstslaget tjänst (HFD 2017 ref. 41 och HFD 2019 not. 31). Detta har motiverats med att ett sådant uppdrag ska utövas av en fysisk person och är av personlig natur.

Syftet med reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner är som tidigare nämnts att underlätta för unga företag som saknar tillräcklig tillgång till kapital, men som har tillväxtambitioner, att rekrytera och behålla personer som är viktiga för att företaget ska kunna växa (se avsnitt 4.2). Detta behov kan också appliceras på rekrytering av styrelseledamöter. Reglerna om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall bör därför utvidgas så att även styrelseledamöter och styrelse-suppleanter omfattas av reglerna.

I promemorian föreslås att en optionsinnehavare ska vara anställd eller styrelsemedlem under intjänandetiden. *Kungliga Ingenjörsvetenskaps-*

akademin, Näringslivets skattedelegation och *Företagarna* har anfört att kravet på innehavstid om minst tre år är för långt.

Reglerna om undantag från beskattning avser att stimulera kommande arbetsinsatser som är viktiga för företagets tillväxt. Regeringen anser att det därför är motiverat att även för styrelseledamöter kräva att uppdraget fortlöper under hela intjänandetiden, dvs. under minst tre år från det att personaloptionen ges ut. Att styrelseledamöter normalt utses för ett år i taget utgör inte något hinder i detta sammanhang men innebär att det för att reglerna om skattelättnad ska vara tillämpliga krävs att den aktuella styrelseledamöten omväls vid minst så många bolagsstämmor som krävs för att villkoret om intjänandetid ska vara uppfyllt.

För att reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall ska vara tillämpliga på en optionsinnehavare som är anställd krävs att arbetstiden under intjänandetiden uppgår till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka och att denne får en ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som uppgår till minst 13 inkomstbasbelopp. Ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant är ofta en deltidssysselsättning varför de krav på arbetstid och lägsta lön som gäller för anställda bedöms vara alltför högt ställda i förhållande till styrelsemedlemmar. Ett lägre krav på arbetstid skulle i praktiken vara svårt att följa upp då styrelseuppdrag, till skillnad från en anställning, typiskt sett saknar bestämda arbetstider och uppföljning av nedlagd tid. För styrelseledamöter eller styrelsesuppleanter bör det därför inte gälla något krav på en viss lägsta arbetstid. När det gäller ersättning bör däremot gälla en lägsta ersättning om 1,5 inkomstbasbelopp under intjänandetiden om tre år. Det innebär, med hänsyn tagen till år 2021 års inkomstbasbelopp, ett årligt styrelsearvode om 34 100 kronor. Det ska vara frågan om sådan ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Företagarna förespråkar en lagändring som gör det möjligt att fakturera styrelsearvode till eget bolag och menar att det föreslagna kravet på en viss inkomst som beskattas i inkomstslaget tjänst bör slopas för styrelseledamöter för att möta sådan framtida ändrad lagstiftning. Personaloptioner är en förmån som utges på grund av tjänst varför det enligt regeringens uppfattning bör finnas ett krav på att ersättning från företaget ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Ett villkor för att förmån av personaloption inte ska tas upp är att optionsinnehavaren inte tillsammans med närstående kontrollerar eller har kontrollerat andelar i företaget som motsvarar mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget. Denna begränsning bör även gälla för styrelsemedlemmar.

Det är möjligt att en och samma person både är anställd i ett företag och styrelseledamot eller styrelsesuppleant i detsamma. När nu reglerna föreslås utvidgas till att också omfatta styrelsemedlemmar och då kraven på arbetstid och ersättning skiljer sig åt mellan de två kategorierna av optionsinnehavare måste det klargöras mot vilka villkor den aktuella optionsinnehavaren ska prövas – de som gäller för anställda eller för styrelsemedlemmar. I den remitterade promemorian bedömdes det vara mest ändamålsenligt att behandla alla anställda på samma sätt och att begränsa de lägre kraven avseende arbetstid och skattepliktigt ersättning till att bara gälla för optionsinnehavare som är styrelsemedlemmar utan att också samtidigt vara anställda. Detta bedömdes vara lämpligt oavsett om

optionsinnehavaren har varit anställd i företaget under hela intjänandetiden eller bara under en del av denna tid.

Flertalet remissinstanser har invänt mot denna bedömning och påpekat att den föreslagna regleringen innebära en negativ särbehandling av företag som anställer personer som har suttit i företagets styrelse. *Näringslivets skattedelegation*, *Företagarna* och *SVCA* föreslår att ersättningskravet i stället ska proportioneras utifrån den tid personen varit styrelseledamot respektive anställd. Om man till exempel är styrelseledamot under ett år för att därefter övergå i anställning under två års tid så skulle intjänningskravet bli en tredjedel av 1,5 inkomstbasbelopp och två tredjedelar av 13 inkomstbasbelopp.

Regeringen delar bedömningen att förslaget bör justeras i vissa delar. Regeringen menar att det bör vara möjligt för en personaloptionsinnehavare att uppfylla kravet på intjänandetid genom att vara antingen anställd, styrelsemedlem eller genom att växla mellan dessa två roller. Kraven avseende lägsta arbetstid och ersättning som gäller för anställda ska då gälla under den tid som personaloptionsinnehavaren är anställd och de lägre ställda kraven avseende ersättning som gäller för styrelsemedlemmar ska gälla under den tid personaloptionsinnehavaren endast är styrelsemedlem. För den som samtidigt är både anställd och styrelsemedlem ska kraven för anställda gälla. Det innebär förvisso ett hinder för en styrelsemedlem att under intjänandetiden för ett personaloptionsprogram inom ramen för styrelseuppdraget ta en kortare anställning som omfattar mindre tid än 30 timmar i veckan, vilket innebär att vissa av de problem som remissinstanserna påpekar kvarstår. De skyddsregler som kraven på en lägsta arbetstid och en lägsta ersättning för anställda utgör bör dock inte urvattnas.

Näringslivets skattedelegation och *Företagarna* anför att de undantag från kravet på en viss lägsta ersättning som för anställda gäller vid sjukdom, föräldraledighet etc. också bör omfatta styrelseledamöter. Regeringen delar bedömningen att även styrelsemedlemmar bör omfattas av möjligheten att få kravet på ersättning från företaget nedsatt i fall av sjukdom, föräldraledighet m.m. Ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant är som angetts ovan ofta en deltidssysselsättning som till skillnad från en anställning saknar bestämda arbetstider och uppföljning av nedlagd tid. Det innebär en ökad flexibilitet i förhållande till anställda. För rätt till föräldrapenning krävs att föräldern vårdar barnet och avstår förvärvsarbete under den aktuella tiden, men föräldrapenningen kan användas med stor flexibilitet. En styrelseledamot skulle därför t.ex. kunna vara föräldraledig på heltid från en anställning och samtidigt vara fortsatt aktiv som styrelseledamot. Den nuvarande regleringen som gäller undantag från ersättningskravet för anställda innehåller inte något uttryckligt krav på att ersättningen inom socialförsäkringssystemet ska motsvaras av en minskad ersättning från företaget även om det i och för sig kan anses vara underförstått. På grund av styrelseuppdragets större flexibilitet menar regeringen att det för styrelsemedlemmar bör uppställas ett uttryckligt krav på att styrelsemedlemmen på grund av föräldraledigheten, sjukdomen etc. både förlorat ersättning från företaget och erhållit ersättning från socialförsäkringssystemet. Är både dessa förutsättningar uppfyllda bör kravet på ersättning från företaget minskas i proportion till tiden med sådan ersättning.

SVCA, Företagarna och SwedenBIO föreslår att 11 a kap. 15 § IL ska utökas så att bestämmelsen utöver sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden på samma sätt tar hänsyn till omständigheter såsom pensionering och dödsfall. Regeringen menar att 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 är viktigt för att reglernas syfte ska uppnås, dvs. att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner. Ytterligare undantag från kravet på arbete under hela intjänandetiden utöver de som redan gäller bör därför inte införas.

I 11 a kap. 5 § andra stycket IL anges att 14 § första stycket andra meningen och 15 § i samma kapitel ska gälla sammantaget för alla företag i koncernen. Innebörden av detta är att kravet på anställning under intjänandetiden, viss lägsta arbetstid och ersättning under samma tid, kan uppfyllas i olika företag inom samma koncern då arbete i och ersättning från samtliga företag inom en koncern ska räknas samman. Det är alltså möjligt att uppfylla arbetskravet genom att under ett år vara anställd och arbeta i t.ex. ett moderföretag och att under följande år i stället vara anställd och arbeta i ett dotterföretag, eller att arbeta halvtid i moderföretaget och halvtid i dotterföretaget. När nu reglerna utvidgas till att omfatta också styrelsemedlemmar bör även dessa kunna uppfylla kravet på intjänandetid och en lägsta mottagen ersättning som tas upp i inkomstslaget tjänst, i valfritt och i olika företag inom en koncern. Infogandet av en tredje mening i 11 a kap. 14 § första stycket leder till en följdändring i 5 § andra stycket i samma kapitel. Bestämmelser om krav på en lägsta ersättning från företaget var tidigare samlade i 15 § men har nu delats upp på fem paragrafer, 15–15 d §§. Även detta föranleder en följdändring i 5 §.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 11 a kap. 5, 14 och 15 §§ IL och att fyra nya paragrafer, 15 a–d §§, införs.

4.4 Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall bör gälla vid förvärv av teckningsoption

Regeringens förslag: Förmån av personaloption ska inte tas upp till beskattning om optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av teckningsoption som ger rätt att förvärva andel i företaget.

Värdet på en personaloption som ger rätt att förvärva en teckningsoption ska anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som teckningsoptionen ger rätt att förvärva.

Vid en fusion eller fission ska personaloptionen kunna nyttjas för ett förtida förvärv av teckningsoption på samma villkor som nu gäller för förvärv av andel.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *FAR* anger att det är viktigt att regler som är en fördelsslagsstiftning för den skattskyldige är klara och inte kan missuppfattas och ser ett behov av förtydligande så att det klart framgår att såväl förvärvet som utnyttjandet av teckningsoptionen, vilket är ett värdepapper, inte medför någon förmånsbeskattning.

Skälen för regeringens förslag

Förvärv av teckningsoptioner bör omfattas av reglerna

Enligt 11 a kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, måste optionsinnehavaren utnyttja sin personaloption för förvärv av andel i företaget som har gett ut optionen, för att reglerna om lättnad i beskattningen ska vara tillämpliga.

Högsta förvaltningsdomstolen prövade i en dom den 8 september 2020 frågan om kravet avseende förvärv av andel var uppfyllt när andelsförvärvet sker via teckningsoptioner på visst angivet sätt (HFD 2020 ref. 39). Domstolen konstaterade att syftet med bestämmelsen är att säkerställa att det som förvärvas genom nyttjandet av personaloptionen är en andel i bolaget. I det aktuella ärendet framgick att villkoren för personaloptionerna var utformade så att ett nyttjande av en option ovillkorligen skulle leda till att optionsinnehavaren blev delägare i bolaget. Aktieförvärvet skulle genomföras med användande av ett i aktiebolagslagen anvisat och reglerat förfarande för förvärv av nya aktier. Den omständigheten att förvärvet skulle innefatta att optionsinnehavaren först erhöll teckningsoptioner vilka därefter skulle utnyttjas för förvärv av aktier, innebär enligt domstolens mening inte att den anställde skulle nyttja personaloptionen för att förvärva något annat än andelar i bolaget. Domstolen fann därmed att kravet i 11 a kap. 5 § första stycket IL skulle anses uppfyllt i det aktuella fallet.

Domen pekar på att det i vissa fall kan finnas svårigheter för de företag som omfattas av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner att praktiskt hantera personaloptioner som bara kan utnyttjas genom ett direkt förvärv av andelar i företaget som har gett ut optionerna. Dessa praktiska svårigheter är kopplade till det förhållande att aktiebolag enligt 19 kap. 1 och 4 §§ ABL inte får teckna eller förvärva egna aktier. Enligt 19 kap. 13 § ABL föreligger i vissa situationer undantag från ovan nämnda förbud mot förvärv av egna aktier. Detta undantag gäller dock bara för publika aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Ett företag som omfattas av reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner kan enligt 11 a kap. 7 § andra stycket IL inte samtidigt vara ett företag som uppfyller kraven i 19 kap. 13 § ABL. Ett företag kan därmed inte, i samband med att personaloptioner ges ut, samtidigt självt förvärva de andelar som personaloptionerna ger rätt att i framtiden förvärva.

Beslut om att ingå avtal om personaloptioner med anställda kan principiellt fattas av styrelsen för ett aktiebolag. Det krävs däremot ett beslut av bolagsstämman om att emittera den eller de aktier som kan förvärvas när en personaloption så småningom ska utnyttjas. Detta beslut om att emittera aktier måste, med hänsyn till kravet på intjänandetid, ske

tidigast tre år efter det att personaloptionen utfärdats. Under intjänandetiden finns därmed en osäkerhet om en framtida bolagsstämma kommer att rösta för emittering av andelar i enlighet med vad som utlovats i personaloptionerna. Denna osäkerhet gör sig särskilt gällande om ägarkretsen är spridd och kollektivet av aktieägare inte är detsamma vid utfärdandet av personaloptioner som vid den senare emitteringen av andelar.

För att komma till rätta med detta problem föreslås att det uttryckligen regleras att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning om optionsinnehavaren utnyttjar optionen till förvärv av antingen andel eller teckningsoption som ger rätt att förvärva andel. Ett företag kan på en bolagsstämma fatta beslut om att emittera teckningsoptioner samtidigt som beslutet om att utge personaloptionerna fattas. Dessa teckningsoptioner kan tecknas av företaget och kan ägas av företaget under intjänandetiden.

Högsta förvaltningsdomstolen har alltså bedömt att nuvarande regler medger att personaloptionen används för förvärv av en teckningsoption som enligt ett visst förfarande genast används för att förvärva en andel. Förslaget att utvidga reglerna till att också omfatta förvärv av teckningsoptioner är således till viss del en kodifiering av redan gällande rätt.

Syftet med personaloptioner är i regel att den anställde ska bli en långsiktig delägare i företaget och därmed kunna få del av vinsterna i detta. Nuvarande regler ställer dock inte upp något krav på en viss innehavstid av de andelar som förvärvas genom utnyttjande av en personaloption. I stället gäller kravet på innehavstid för personaloptionen, innan det att förvärvet av andelar sker. När personaloptionen enligt nuvarande regler har utnyttjats för förvärv av andel kan alltså andelen avyttras omedelbart, utan att skattefriheten enligt de särskilda reglerna påverkas.

Syftet med att tillåta att personaloptioner används för förvärv av teckningsoptioner är att förenkla det praktiska utgivandet av personaloptioner. Eftersom en andel som förvärvas efter utnyttjande av en personaloption när som helst kan avyttras finns det inte skäl att kräva att en teckningsoption som förvärvats genom utnyttjande av en personaloption omedelbart används till förvärv av andel.

FAR har efterfrågat ett förtydligande av att såväl förvärv som utnyttjande av en teckningsoption inte medför någon förmånsbeskattning.

Enligt 10 kap. 11 § IL första stycket ska förmånsbeskattning ske det beskattningsår då en skattskyldig på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor. Om ett sådant förvärv sker genom nyttjande av en personaloption följer av andra stycket att förmånen ska tas upp det beskattningsår då personaloptionen utnyttjas eller överläts. När förmånsbeskattning har skett enligt första eller andra stycket tar sedan inkomstskattelagens övriga regler vid och bestämmer beskattningen av det aktuella värdepappret under innehavstiden och vid en framtida avyttring.

Reglerna i 11 a kap. IL undanröjer i förekommande fall den förmånsbeskattningen som annars skulle ske när en personaloption utnyttjas för förvärv av ett värdepapper. Liksom vad gäller förmånsbeskattade förvärv av värdepapper avgörs sedan den fortsatta beskattningen under innehavstid och vid en framtida avyttring av inkomstskattelagens övriga regler.

Av 44 kap. 10 § IL framgår att om bl.a. en teckningsrätt utnyttjas för att förvärva aktier eller andra tillgångar anses detta inte som en avyttring av det utnyttjade värdepappret. I 44 kap. 20 § IL anges vidare att i anskaffningsutgiften för en tillgång som den skattskyldige förvärvar genom att utnyttja bl.a. en teckningsrätt, ska det omkostnadsbelopp räknas in som skulle ha använts om det utnyttjade värdepappret hade avyttrats vid tidpunkten för utnyttjandet. Innebörden av dessa regler är att nyttjandet av en teckningsoption för att teckna andelar inte i sig utgör en beskattningsbar transaktion. Dessa regler är tillämpliga vid utnyttjandet av en teckningsoption för förvärv av andel oavsett om förvärvet av teckningsoptionen har beskattats enligt 11 a kap. IL eller inte.

Följändring avseende värdering

Nuvarande regler om lätnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall innebär att värdet på en personaloption ska anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som personaloptionen ger rätt att förvärva. För värderingen av andelar gäller vidare vissa förenklade regler. I lagrådsremissen föreslås att reglerna ska utvidgas så att en personaloption som omfattas av reglerna om lätnad i beskattningen kan ge rätt till antingen förvärv av andel eller av teckningsoption som ger rätt till förvärv av andel. Värdet av en personaloption som ger rätt att förvärva en sådan teckningsoption bör anses motsvara värdet av den eller de andelar som teckningsoptionen ger rätt att förvärva. På så sätt värderas personaloptionen lika oavsett om den ger rätt att direkt förvärva andel eller om denna rätt måste utövas genom en teckningsoption.

Följändring avseende fusion eller fission

Enligt 11 a kap. 17 § IL kan innehavaren av personaloptionen i samband med en fusion eller fission under vissa förutsättningar utnyttja personaloptionen före intjänandetidens utgång, utan att någon förmån av personaloption ska tas upp till beskattning. Detta gäller under förutsättning att personaloptionen utnyttjas för förvärv av andel i det överlåtande företaget tidigast ett år från tidpunkten då optionen förvärvades, att villkoren i 6–16 §§ är uppfyllda, att fusionen eller fissionen genomförs på marknadsmissiga villkor och att det övertagande företaget huvudsakligen bedriver annan rörelse än sådan rörelse som anges i 8 § 1–6. Vad gäller villkoren i 6–16 §§ ska dessa i vissa fall vara uppfyllda från tidpunkten då personaloptionen förvärvades till tidpunkten då personaloptionsinnehavaren utnyttjar personaloptionen, i stället för som annars gäller under hela intjänandetiden. Kravet på ersättning från företaget i 15 § ska minskas i proportion till den resterande tiden av intjänandetiden.

Förslaget att utvidga reglerna till att även omfatta förvärv av teckningsoption föranleder en följändring i 11 a kap. 17 § IL, eftersom även förvärv av teckningsoption bör omfattas av reglerna om förtida utnyttjande vid fusion eller fission. Om personaloptionen ger rätt att förvärva en teckningsoption ska, vid fusion eller fission, personaloptionen kunna nyttjas för ett förtida förvärv av teckningsoption på samma villkor som nu gäller för förvärv av andel.

4.5 I koncerner bör personaloptionen kunna omfatta ett annat företag än det som ställt ut optionen

Regeringens förslag: Förmån av personaloption ska inte tas upp till beskattning om optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel eller teckningsoption i ett annat företag än det som har gett ut optionen, förutsatt att företagen ingår i samma koncern när personaloptionen ges ut.

Vid tillämpning av reglerna om villkor för företaget, personaloptionen och optionsinnehavaren ska det som sägs om företaget gälla det företag i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: En majoritet av remissinstanserna tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *Näringslivets skattedelegation*, *Tjänstemännens centralorganisation (TCO)*, *Lunds universitet* och *Förvaltningsrätten i Malmö*.

Advokatsamfundet är positivt till utvidgningen men saknar både en konsekvensändring av definitionen av företag i 11 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och närmare överväganden beträffande hur förslaget förhåller sig till principen om etableringsfrihet i artikel 49 i EUF-fördraget. Advokatsamfundet menar att förslaget missgynnar företag med utländska koncernbolag utan fast driftställe i Sverige.

Skatteverket avstyrker förslaget. Enligt Skatteverket skulle förslaget kunna innebära att inkomster som omfattas av bestämmelserna i 57 kap. IL används för att finansiera ett personaloptionsprogram som syftar till att utge ersättning i ett annat företag i en situation där koncernkopplingen sedan lång tid har upphört och det senare företaget inte omfattas av bestämmelserna i 57 kap. IL. Enligt Skatteverket är det inte möjligt att överblicka konsekvenserna av förslaget. Om det ändå genomförs är det Skatteverkets uppfattning att kravet på att de två företagen ingår i samma koncern bör gälla under hela intjänandetiden.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall är anpassade för att tillämpas både av fristående företag och av koncerner. Kriterierna avseende exempelvis optionsinnehavarens anställning och lön kan uppfyllas i valfritt koncernbolag. De gränser för företagets storlek vad gäller antal anställda, nettoomsättning och balansomslutning som finns gäller för hela koncernen. Kraven som gäller verksamhetens inriktning, ekonomiska ställning m.m. gäller för samtliga företag som ingår i koncernen. Det bolag som ger ut personaloptionen måste dock enligt 11 a kap. 5 § första stycket 1 IL också vara det bolag som den anställde förvärvar andelar i.

I promemorian gjordes bedömningen att det är lämpligt att utvidga reglerna om personaloptioner genom att göra det möjligt för exempelvis ett moderbolag att ge ut en personaloption som ger rätt att förvärva andelar i det dotterbolag där den anställde arbetar. Det medför, i koncerner, att överlåtelse av andelar i enlighet med vad som utlovas i personaloptionen kan ske även utan emittering av andelar eller teckningsoptioner när den part som ställer ut personaloptionen (moderbolaget) då också äger de tillgångar som så småningom ska överlåtas (andelar i dotterbolaget). Regeringen instämmer i denna bedömning.

Skatteverket avstyrker att förslaget genomförs på grund av risken för skatteundandragande. Regeringen är medveten om att den här typen av riktade skatteincitament riskerar att medföra incitament även för dem som inte är i behov av stimulanser att utnyttja skattelättnaden. I någon mening kan denna risk sägas öka om reglerna utvidgas till att omfatta fler situationer. Den risk som Skatteverket pekar på är dock generell formulerad och någon situation där det skulle finnas en konkret risk för skatteundandragande har inte närmare preciserats. Det har enligt regeringens bedömning därför inte framkommit tillräckliga skäl att, med hänsyn till den eventuella risk för skatteundandraganden som Skatteverket anser kan föreligga, inte genomföra förslaget. Regeringen prövar och utvärderar löpande skattesystemet. Om det i detta sammanhang upptäcks att systemet utnyttjas på ett sätt som inte är avsett, kommer regeringen att vidta åtgärder.

Enligt 11 a kap. 2 § IL avses med företag 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. *Advokatsamfundet* tar i sitt remissvar upp frågan om att definitionen skulle kunna missgynna utländska bolag som inte har fast driftställe i Sverige på ett sätt som inte är förenligt med etableringsfriheten. Den frågan behandlades även vid införandet av den aktuella paragrafen (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.6.5). Regeringen noterade då 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 också utgör ett statligt stöd, hade då prövats och godkänts av den Europeiska kommissionen. Kommissionens stadsstödsprövning innebär att kommissionen prövar om åtgärden kan anses förenlig med den gemensamma marknaden. Sedan dess har kommissionen, den 26 juni 2017, också godkänt den svenska stödordningen (prop. 2017/81:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.6.1). Den omständigheten att kommissionen accepterat kravet på fast driftställe i såväl det svenska som det brittiska förslaget utgör stöd för att kommissionen i vart fall vid beslutstillfällena funnit att ett krav på fast driftställe är förenligt med reglerna om den gemensamma marknaden. Mot denna bakgrund gör regeringen samma bedömning som tidigare när det gäller kravet på fast driftställe i Sverige, nämligen att det är förenligt med etableringsfriheten.

Sammanfattningsvis anser regeringen, i likhet med majoriteten av remissinstanserna, att möjligheten till lättnader i beskattning bör utvidgas genom att förmån av personaloption inte ska tas upp till beskattning om

optionsinnehavaren utnyttjar optionen för förvärv av andel eller teckningsoption i ett annat företag än det som har gett ut optionen, förutsatt att företagen ingår i samma koncern när personaloptionen ges ut.

Enligt 11 a kap. 5 § andra stycket IL avses i 6–16 §§ med företag det företag från vilket personaloptionen förvärvas. I den nu gällande lagstiftningen råder det identitet mellan det företag från vilket personaloptionen förvärvas och det företag i vilket företag personaloptionen ger rätt att förvärva andelar. Förslaget att låta personaloptionen ges ut av ett företag och ge rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner i ett annat företag inom samma koncern innebär att det inte längre alltid råder identitet mellan dessa företag. De kriterier som framgår av 11 a kap. 6–16 §§ IL bör då i stället gälla för det företag i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 11 a kap. 5 § IL.

4.6 Följändringar avseende skyldigheter att lämna uppgift i arbetsgivardeklaration eller kontrolluppgift

Regeringens förslag: Arbetsgivarens skyldighet att lämna uppgift i arbetsgivardeklaration eller kontrolluppgift ska vid utnyttjande av personaloption för förvärv av teckningsoption gälla på samma sätt som vid utnyttjande för förvärv av andel.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

Skälen för regeringens förslag: En förmån i form av andelar eller personaloptioner i det bolag eller den koncern där en anställd arbetar är i ekonomisk mening en förmån som kan sägas utges av aktieägarna snarare än av det berörda företaget. I 2 kap. 1 § socialavgiftslagen (2000:980) regleras särskilt att förmån av personaloption som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska anses utgiven av den i vars tjänst personaloptionen förvärvades. Även av 11 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, framgår att en förmån som utgörs av en personaloption ska anses utgiven av den i vars tjänst personaloptionen har förvärvats. Enligt 15 kap. 5 § SFL ska också, om förmånen utgörs av en personaloption, kontrolluppgift lämnas av den i vars tjänst personaloptionen har förvärvats.

I lagrådsremissen föreslås att reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall utvidgas på så sätt att personaloptionen kan ges ut av ett företag och ge den anställde rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner i detta företag eller i ett annat företag inom samma koncern. Eftersom eventuell skyldighet att betala socialavgifter och skyldigheten att lämna kontrolluppgift är knuten till anställningen och inte till vilket företag som utger personaloptionen eller till vilket företag som ger ut det värdepapper som personaloptionen sedermera ger den anställde rätt att förvärva, föranleder förslaget inte någon ändring i denna del.

Enligt 22 kap. 26 § SFL ska kontrolluppgift lämnas om utnyttjande av en sådan personaloption som avses i 11 a kap. IL. Kontrolluppgift ska dock inte lämnas, om uppgift om utnyttjande har redovisats eller skulle ha redovisats av den kontrolluppgiftsskyldige i en arbetsgivardeklaration. I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om att en personaloption har utnyttjats för förvärv av andel.

Kontrolluppgift bör lämnas på samma sätt oavsett om personaloptionen utnyttjas till förvärv av andel eller till förvärv av teckningsoption.

I 26 kap. 19 b § SFL regleras vilka uppgifter som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration för varje betalningsmottagare som uppgifter lämnas om enligt 19 a §. Enligt första stycket 7 ska uppgift lämnas om att en sådan personaloption som avses i 11 a kap. IL har utnyttjats för förvärv av andel, om personaloptionen har förvärvats i den deklarationskyldiges tjänst.

Liksom i fråga om kontrolluppgift bör uppgift i arbetsgivardeklaration lämnas på samma sätt oavsett om personaloptionen utnyttjas för förvärv av andel eller förvärv av teckningsoption.

Enligt 34 kap. 6 § SFL ska den som har utnyttjat eller överlåtit en personaloption 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. Denna regel gäller enligt sin ordalydelse på samma sätt oavsett vad som har förvärvats genom utnyttjande av en personaloption. De förslag på ändringar som förs fram i denna lagrådsremiss föranleder därför ingen ändring av denna paragraf.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 22 kap. 26 § och 26 kap. 19 b § SFL.

4.7 Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd

Regeringens bedömning: Förslaget om att utvidga reglerna om lättnad i beskattningen av personaloption i vissa fall till att omfatta fler företag och vissa uppdragstagare är ett sådant statligt stöd som måste anmälas till Europeiska kommissionen för godkännande innan det genomförs.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i frågan.

Skälen för regeringens bedömning: Förslaget om att utvidga reglerna om skattelättnader för personaloptioner till att omfatta fler företag och till vissa uppdragstagare innebär att statliga medel används för att gynna vissa företag för att de ska kunna rekrytera och behålla nyckelpersoner. Åtgärden utgör därför ett statligt stöd trots att det i första hand är optionsinnehavaren som får skattelättnaden. Företaget gynnas också direkt av att några arbetsgivaravgifter inte tas ut.

De nuvarande reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner har godkänts av kommissionen. Varken kommissionens regelverk för stöd av mindre betydelse eller den allmänna gruppundantagsförordningen

bedömdes vara tillämpliga på reglerna. I stället prövades reglerna 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.

Det nu aktuella förslaget att utvidga reglerna till att omfatta fler företag och vissa uppdragstagare måste också det anmälas till och godkännas av kommissionen innan det kan genomföras.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2022.

Bestämmelserna i inkomstskattelagen ska tillämpas på personaloptioner som har förvärvats efter den 31 december 2021. För personaloptioner som har förvärvats före den 1 januari 2022 gäller äldre bestämmelser.

Bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vilket yttrande *Svenskt Näringsliv* ansluter, framför att oklarheter kring teckningsoptioner har lett till att de positiva effekter som regelverket avsåg att skapa till stor del uteblivit. Övergångsbestämmelser bör därför införas som ger utrymme för att föreslagna utvidgningar och justeringar kan tillämpas för personaloptioner som har förvärvats efter den 31 december 2017. Inte minst bör detta gälla för de åtgärder som föreslås för att förenkla det praktiska handhavandet. De ekonomiska svårigheter som många företag drabbats av till följd av covid-19-pandemin accentuerar behovet av retroaktiva inslag. Även *Företagarna* förespråkar retroaktiv lagstiftning. *Skatteverket* påpekar att de föreslagna utvidgningarna medför att två olika regelverk kommer att vara tillämpliga samtidigt, eftersom de tidigare reglerna kommer att fortsätta gälla för personaloptioner som förvärvas innan den 1 januari 2022. Eftersom personaloptionen har en intjänandetid om tre år och, med bibehållen skattelättnad, kan utnyttjas upp till tio år efter förvärvet, kommer dubbla regelverk gälla under lång tid framöver vilket enligt Skatteverket komplicerar tillämpningen och gör regelverket svårt att överblicka för berörda företag.

Skälen för regeringens förslag: Som angetts ovan i avsnitt 4.4. har det framkommit vissa svårigheter avseende det praktiska handhavandet av personaloptioner enligt det aktuella regelverket. Den föreslagna lagstiftningen avseende teckningsoptioner är till stor del en kodifiering av Högsta förvaltningsdomstolens dom den 8 september 2020 (HFD 2020 ref. 39). Domen utgör en tolkning av de regler som gäller sedan den 1 januari

2018 och har således bäring på personaloptioner som är utgivna sedan detta datum. Det finns därmed inte något behov av retroaktiv lagstiftning i denna del.

Förslagen att utvidga reglerna till att omfatta fler företag och vissa uppdragstagare är som angetts ovan i avsnitt 4.7 åtgärder som måste anmälas till och godkännas av kommissionen innan de kan genomföras. Det är därmed uteslutet med en retroaktiv lagstiftning i dessa delar.

Slutligen, vad gäller förslaget att en personaloption ska kunna ges ut av ett företag och omfatta ett annat företag inom samma koncern och att villkoren avseende det aktuella företaget ska avse det företag i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andelar i stället för som tidigare det företag från vilket personaloptionen förvärvas finner regeringen inte att det framkommit några starka skäl som talar för att införa lagstiftningen i denna del med retroaktiv verkan.

Att de föreslagna ändringarna av lagstiftningen tillämpas på personaloptioner som har förvärvats efter det att den ändrade lagstiftningen har trätt i kraft betyder att det är gällande rätt vid tidpunkten då personaloptionen förvärvas av optionsinnehavaren som är avgörande för vilka regler som gäller, inte den tidpunkt då personaloptionen nyttjas för förvärv av ett värdepapper. Att den föreslagna lagstiftningen avseende teckningsoptioner inte fullständigt överensstämmer med Högsta förvaltningsdomstolens dom skulle kunna sägas komplicera tillämpningen för företagen, såsom *Skatteverket* har framfört. Hur nyttjandet av personaloptionen ska gå till är dock en fråga som företaget måste ta ställning till redan när villkoren för personaloptionen utformas. Detsamma gäller de ändrade kriterierna avseende företagens storlek och möjligheten att låta personaloptionen ge rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner i ett annat företag inom samma koncern. Övergångsbestämmelserna bör enligt regeringens mening inte medföra några särskilda tolkningssvårigheter för företagen i dessa delar.

Vad gäller förslaget att inkludera styrelsemedlemmar berörs villkor avseende optionsinnehavaren som kan kontrolleras först efter intjänandetidens slut. En optionsinnehavare som förvärvat en personaloption före den 1 januari 2022 och inför nyttjandet av optionen kontrollerar om kraven avseende arbetad tid, lägsta ersättning m.m. är uppfyllda, måste göra så i förhållande till de regler som gällde vid förvärvet av personaloptionen och inte vid dess nyttjande. Detta kan anses försvåra tillämpningen av reglerna. Samtidigt ska svårigheterna inte överskattas och alternativet att låta de ändrade reglerna gälla från och med den 1 januari 2022 oavsett när personaloptionen har förvärvats skulle enligt regeringens mening inte förenkla utan snarare komplicera regelverket ytterligare.

Det är samtidigt angeläget att de utvidgningar som föreslås ska kunna tillämpas så snart som möjligt. De nya bestämmelserna föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2022. Bestämmelserna i inkomstskattelagen ska tillämpas på personaloptioner som har förvärvats efter den 31 december 2021. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår 2022.

För personaloptioner som har förvärvats före den 1 januari 2022 gäller äldre bestämmelser.

6 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att bedöma andra effekter än de offentligfinansiella effekterna kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

Regelrådet anser att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

6.1 Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att underlätta för unga företag med tillväxtambitioner att rekrytera och behålla personer som är viktiga för att företaget ska kunna växa. Unga företag saknar ofta tillgång till kapital och har svårt att rekrytera nyckelpersonal på grund av asymmetriska informationsproblem, vilket mer utförligt beskrivits i avsnitt 4.2. Förslaget är tänkt att underlätta för unga företag och kompensera för de asymmetriska informationsproblemen på tre sätt: genom att utöka antalet företag som har möjlighet att utnyttja reglerna om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall, genom att utöka personkretsen som har möjlighet att utnyttja reglerna om lättnad i beskattningen och genom att göra det möjligt för företag att ge ut optioner som innebär rätt att förvärva en teckningsoption eller att låta ett annat bolag inom samma koncern ge ut optionerna utan att lättnaden i beskattningen förloras.

Om förändring av reglerna inte skulle komma till stånd skulle de positiva samhällsekonomiska effekterna av att underlätta för företag som lider av de asymmetriska informationsproblemen utebli.

Att personkretsen och antalet företag som kvalificerar sig för användandet av skattegynnade personaloptioner utökas innebär en ökning av skatteutgiften Personaloptioner.

Det bedöms inte behövas några särskilda informationsinsatser vid reglernas införande eller att särskild hänsyn tas för tidpunkten av reglernas införande.

6.2 Offentligfinansiella effekter

Förslagen om utvidgning av reglerna för skattegynnade personaloptioner till att gälla större företag och till att också omfatta styrelsemedlemmar bedöms minska skatteintäkterna med sammanlagt 50 miljoner kronor årligen fr.o.m. 2022 och varaktigt. Denna effekt på skatteintäkterna

fördelar sig med 15 miljoner för förslaget som innebär att reglerna utökas till att omfatta större företag och med 35 miljoner för förslaget som innebär att reglerna utökas till att omfatta styrelsemedlemmar. Förslaget som innebär att personaloptionen kan nyttjas för förvärv av teckningsoption och att personaloptionen kan ges ut av ett företag och gälla ett annat företag inom samma koncern förväntas inte innebära någon offentligfinansiell effekt, eftersom det inte innebär en utvidgning utan en förenkling av de nuvarande reglerna.

Underlaget till beräkningarna av den offentligfinansiella effekten är den enkätundersökning som beskrivs i betänkandet från Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram (SOU 2016:23). Resultaten från enkätundersökningen länkas samman med de uppgifter om företagens skattemässiga resultat och redovisning som finns i SCB:s företags- och individdatabas (FRIDA). Utifrån underlagen beräknas minskningen av den beskattningsbara basen, framskriven till 2022 med prognostiserad nominell BNP, uppgå till 0,16 miljarder kronor. Att basen inte är känd genom utfall, utan i stället måste uppskattas på detta sätt, innebär att beräkningen av den offentligfinansiella effekten är behäftad med osäkerhet. Beräkningarnas utgångspunkt är att 3,6 procent av företagen och 9,3 procent av dessas substansvärden utgör basen för beskattning. Det är samma antaganden som gjordes vid beräkningen av den offentligfinansiella effekten då reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner infördes.

Ekonomistyrningsverket anser att konsekvensanalysen saknar information om utfallet av skattelättnaden med gällande regler. Det framgår inte heller i förslaget om det än så länge saknas tillräcklig information för att analysera lättnaden i beskattning som har varit i kraft sedan 1 januari 2018. Ekonomistyrningsverket anser vidare att det är viktigt att särskilt särregler i skattesystemet analyseras löpande. Det gäller inte minst när särreglerna utvidgas ytterligare. Även *Tillväxtanalys* understryker betydelsen av utvärdering av reglerna.

Regeringen konstaterar att anledningen till att det inte är möjligt att ta hänsyn till utfallsdata avseende de nu gällande reglerna är att dessa har varit på plats för kort tid då de infördes den 1 januari 2018 och den lägsta intjänandetiden är 3 år. Regeringen delar uppfattningen att det är angeläget att löpande analysera de aktuella reglerna och regeringen har för avsikt att göra det.

En förmån i form av personaloption ska inte beskattas som inkomst av tjänst om vissa villkor avseende företaget från vilket personaloptionen förvärvades, personaloptionen och optionsinnehavaren är uppfyllda. Arbetstagaren eller styrelsemedlemmen ska därmed inte betala någon kommunalskatt eller statlig inkomstskatt och arbetsgivaren eller uppdragsgivaren ska därmed inte betala arbetsgivaravgifter och ålderspensionsavgifter. I och med detta förväntas kommunsektorns skatteintäkter minska med 40 miljoner kronor och statens skatteintäkter minska med 11 miljoner kronor.¹ Minskningen av statens intäkter består av en minskning på 25 miljoner kronor från direkta skatter på arbete och 39 miljoner kronor från arbetsgivaravgifter och ålderspensionsavgifter.

¹ På grund av avrundningar summerar inte effekten för stat och kommun till totalen.

Detta motverkas dock av att företaget som ger ut de nu aktuella personaloptionerna inte längre kommer att kunna göra avdrag för de kostnader vilka förmånen anses utgöra, vilket innebär att bolagsskatteintäkterna förväntas öka med 33 miljoner kronor. Dessutom kommer anställda och styrelsemedlemmar vid avyttring av andelar som har förvärvats genom att utnyttja skattegynnade personaloptioner ha en lägre anskaffningskostnad i och med att det inte finns något förmånsbeskattat belopp att beakta vid avyttringen. Den skattepliktiga kapitalinkomsten vid en försäljning av andelarna kommer därmed att öka, och skatteintäkterna från kapitalvinster förväntas därför öka med 20 miljoner kronor.

Företagarna anser att beräkningen av den offentligfinansiella effekten inte tar beteendeförändringar som följer av förändrade regler i beaktande. Förslaget kan förväntas öka användningen av personaloptioner i viss utsträckning. Beräkningen av den offentligfinansiella effekten är dock, i linje med Finansdepartementets beräkningskonventioner, statisk och tar inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar på grund av ändrade skatteregler.

SKR noterar att det saknas förslag om sedvanlig kompensation via det generella statsbidraget och förutsätter att anslaget för kommunalekonomisk utjämning höjs med 40 miljoner kronor om förslaget genomförs.

Den negativa effekten på kommunernas ekonomi beror på en förändring avseende direkta skatter som påverkar det kommunala skatteunderlaget. Vid en sådan förändring tillämpas inte finansieringsprincipen.

Förändringen i lagrådsremissen att kravet på ersättning från företaget för den som är anställd i företaget under bara en del av intjänandetiden och som under hela eller under en del av intjänandetiden innehar ett uppdrag i företagets styrelse ska proportioneras efter tiden som anställd respektive medlem i styrelsen bedöms inte påverka den offentligfinansiella effekten i någon nämnvärd omfattning.

Förslaget innebär att beskattningen i viss mån flyttas fram i tiden. Anledningen till det är att en del av beskattningen som i dag sker då den anställda får förmånen i stället kommer att ske då den anställda väljer att avyttra andelen som förvärvats i enlighet med reglerna i förslaget. Det bedöms dock att den beskattning som flyttas fram avser så små belopp att effekten på statens upplåningskostnader är försumbar i sammanhanget.

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

Miljarder kronor, fasta priser och baser

Bruttoeffekt	-0,10			
Nettoeffekter, år	2022	2023	2024	Varaktig
Kommunsektorn	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
Staten	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
Direkta skatter på arbete	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02
Arbetsgivaravgift och ålderspensionsavgift	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
Bolagsskatt	0,03	0,03	0,03	0,03
Skatt på kapital	0,02	0,02	0,02	0,02
Offentligfinansiell nettoeffekt	-0,05	-0,05	-0,05	-0,05

6.3 Effekter för företagen

Utökningen av reglerna för skattegynnade personaloptioner till större företag förväntas beröra förhållandevis få företag. Utökningen berör bara företag som har fler än 49, men färre än 150 anställda och en nettoomsättning eller balansomslutning som uppgår till mer än 80 miljoner kronor, men högst 280 miljoner kronor. Utökningen av reglerna för skattegynnade personaloptioner till styrelsemedlemmar berör å sin sida också företag med färre än 50 anställda och med nettoomsättning eller balansomslutning mindre än 80 miljoner kronor. Det är bara företag som inte är äldre än tio år som berörs av förslagen. 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. Reglerna berör endast de företag som väljer att använda personaloptioner för att knyta till sig nyckelpersoner och som samtidigt, tillsammans med anställda eller styrelsemedlemmar, uppfyller kraven för en lägre beskattning. Utökningen av storlekskravet innebär att uppskattningsvis 1 000 företag, utöver de företag som redan omfattas av reglerna, får möjlighet att använda sig av dem, och utökningen till att också omfatta styrelsemedlemmar ger ca 240 000 företag möjlighet att använda sig av reglerna. Det är bara en mindre andel av dessa företag som förväntas använda sig av möjligheten att låta sina styrelsemedlemmar förvärva skattegynnade personaloptioner.

Eftersom reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner är frivilliga att tillämpa 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 de nya kraven för lättnader i beskattningen. Det har inte heller gått tillräckligt lång tid för att det ska vara möjligt att besvara frågan utifrån erfarenheterna från att reglerna infördes för mindre företag 2018 då det saknas utfallsdata.

Utökningen av storlekskravet innebär att företag som uppfyller övriga kriterier i den berörda storleksklassen får en konkurrensfördel vid rekrytering av nyckelpersonal gentemot ännu större företag. Konkurrensfördelen är tänkt att kompensera för de problem som drabbar dessa företag på grund av asymmetrisk information. I och med utvidgningen av reglerna får företag i den berörda storleksklassen samma möjlighet att använda personaloptioner som små företag. Det innebär att den konkurrensfördel som små företag i dag har gentemot de företag som omfattas av förslaget försvinner.

Utökningen av reglerna till att också omfatta styrelsemedlemmar innebär att företag som har färre än 150 anställda, en balansomslutning eller nettoomsättning på mindre 280 miljoner samt uppfyller övriga kriterier får en konkurrensfördel gentemot större företag vid rekryteringen av styrelsemedlemmar. Även denna konkurrensfördel är tänkt att kompensera för de problem som drabbar dessa företag på grund av asymmetrisk information.

Förändringen som innebär att personaloptionen kan användas för att förvärva en teckningsoption och att personaloptionen kan ges ut av ett företag och gälla ett annat företag inom samma koncern gäller också små företag. Den föreslagna ändringen innebär att reglerna förenklas för dessa företag. Att kretsen företag utökas till att också gälla större företag berör inte små företag och inga särskilda hänsyn behöver därför tas till dessa företag då reglerna utformas.

6.3.1 Administrativa kostnader

Förslagets olika delar påverkar företagens administrativa kostnader. Utvidgningen av reglerna till att omfatta större företag kan förväntas minska den totala administrativa bördan för företag i den berörda storleksklassen som i dag har incitamentsprogram och redan uppfyller övriga kriterier för skattegynnade personaloptioner. Detsamma gäller för företag som uppfyller kriterierna för skattegynnade personaloptioner och som har incitamentsprogram för sina styrelsemedlemmar.

Genom utvidgningen av reglerna skjuts beskattningen för berörda anställda och styrelseledamöter fram och kommer att verkställas först vid avyttring av de andelar som har förvärvats genom utnyttjande av personaloptioner. Till skillnad mot i dag behöver det företag där de är anställda eller styrelsemedlemmar således inte göra någon värdering av optionerna då de ställs ut, annat än för att avgöra att optionernas värde håller sig inom de beloppsmässiga gränserna. I och med att de då kan använda den förenklade värdering som gäller för skattegynnade personaloptioner bör förslaget också innebära att denna värdering kan göras internt, minska behovet av externa konsulter och sänka företagens kostnader för programmet. Att anlita en extern konsult för värdering av ett företag bedöms kosta från 10 000 kronor och uppåt. Internt bör värderingen kunna genomföras av en ekonomihandläggare och i det

enklaste fall ta ca 1 timme och i mer komplicerade fall, då företaget ingår i en koncern, ta en arbetsdag, ca 8 timmar, att genomföra. SCB:s lönestatistik ger vid handen att den genomsnittliga månadsinkomsten för en ekonomihandläggare är 30 100 kronor. Enligt Tillväxtverket ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 för att ta hänsyn till semesterersättning, arbetsgivaravgifter och en overheadkostnad, då kostnaden för regeländringar beräknas.² Om företagen helt tar över den administrativa bördan kan kostnaden för denna uppskattas till mellan 350 kronor ($30\ 100 \times 1,84 / 160 \approx 350$) och 2 700 kronor ($30\ 100 \times 1,84 / 8 \approx 2\ 700$). Samtidigt innebär utvidgningen en något ökad administrativ börda för de berörda företagen eftersom de måste avgöra om optionerna omfattas av reglerna om skattelättnader för personaloptioner. Det finns ingen uppskattning av tidsåtgången för detta men kostnaden kan antas vara tillräckligt liten för att förändringen i reglerna ska innebära en totalt sett minskad kostnad för företagen.

Företagarna menar att vissa delar av konsekvensanalysen är oklara i hur uträkningarna skett. Den angivna kostnaden respektive tidsåtgången för att värdera ett bolag är sannolikt i underkant.

Kostnaden för att värdera ett bolag torde variera betydligt beroende på vilket bolag som ska värderas. Regeringen anser att en rimlig bedömning är att kostnaden uppgår till 10 000 kronor och uppåt.

Förändringen av reglerna som innebär att optionerna kan ges ut av ett annat bolag i samma koncern bedöms minska de administrativa kostnaderna då aktier inte behöver emitteras på en bolagsstämma när optionerna löses in. Det går inte bedöma hur stor minskningen av de administrativa kostnaderna blir eftersom det beror på om andelarna skulle ha emitterats på en ordinarie stämma eller om emitteringen hade krävt en extrastämma.

Förändringen av reglerna som innebär att personaloptionerna kan användas för förvärv av teckningsoptioner förväntas öka företagens administrativa kostnader då även avtal om teckningsoptioner behöver skrivas. Samtidigt är detta en valfri kostnad för företagen då de fortfarande kan välja att utfärda en personaloption som ger rätt till en andel i enlighet med dagens regler i stället för en personaloption som ger rätt till en teckningsoption. Valfriheten gör att företagen själva kan bestämma om de vill ingå sådana avtal och därmed stå för de administrativa kostnaderna.

6.4 Effekter för enskilda

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. Förslaget förväntas således innebära att enskilda som omfattas av förslaget får en högre sammanlagd ersättning för sitt arbete, efter skatt. Även ersättningen till den enskilde före skatt kan förväntas öka. Anledningen till detta är att företag som omfattas av förslaget inte längre kommer att betala arbetsgivaravgifter för förmånen som personaloptionerna utgör och att deras

² Tillväxtverket, Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader

kostnader för att anställa på så sätt minskar. Det kan förväntas att en del av den lägre kostnaden för anställningen på sikt övervältras på arbetstagaren, som därmed får en högre ersättning.

Att reglerna förenklas genom att det blir möjligt att med bibehållen skattelättnad använda personaloptionen för förvärv av teckningsoption eller att ett företag inom samma koncern ställer ut optionen innebär en ökad säkerhet för den anställde. Dagens regler förutsätter att bolagsstämman måste besluta om en emission då optionen ska nyttjas. Detta innebär en osäkerhet för de enskilda som kan undvikas med de nya reglerna.

6.5 Effekter för sysselsättningen

Förslaget bedöms ha försumbara effekter på den varaktiga sysselsättningen. När ersättningen ges i form av personaloptioner behöver företagen inte betala arbetsgivaravgifter. Dessa minskade kostnader för företaget kan ha en positiv effekt på den varaktiga sysselsättningen, om de framför allt riktas mot grupper med svag anknytning till arbetsmarknaden. Detta bedöms dock inte vara fallet här, eftersom målgruppen framför allt är företagets nyckelpersoner.

Det kan dock inte uteslutas en viss ökning av antalet arbetade timmar bland personer som tilldelas personaloptioner. Personaloptionens värde är kopplat till hur företaget presterar. Eftersom nyckelpersoners arbetsinsats kan förväntas ha betydande inverkan på företagets lönsamhet och tillväxt, kan personaloptioner medföra fler arbetade timmar och ansträngningar bland denna grupp av arbetstagare. Sammantaget bedöms dock de positiva arbetsutbudseffekterna vara av försumbar storlek för ekonomin som helhet.

6.6 Effekter för jämställdheten

Vid införandet av lättnader i beskattningen av personaloptioner för små företag 2018 bedömdes att förslaget skulle få effekter på den ekonomiska jämställdheten och gynna män snarare än kvinnor. Det är rimligt att göra samma bedömning med avseende på utökningen av reglerna. Grunden för bedömningen vid införandet av reglerna för små företag var det enkätmaterial som Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram redovisar i sitt betänkande (SOU 2016:23). I det insamlade enkätmaterialet efterfrågades inte uppgifter om kön hos deltagarna i incitamentsprogrammen, men undersökningen visade att incitamentsprogram tenderar att vara vanligare inom branscher där det typiskt sett finns fler män än kvinnor bland de anställda. En bransch som särskilt lyftes fram var informations- och kommunikationsverksamhet. Branschen innefattar t.ex. så kallade tech-bolag, som allmänt anses vara innovativa. Med andra ord skulle det i en av de tänkta målgrupperna för de skattemässigt gynnade personaloptionerna, troligtvis vara vanligare att män snarare än kvinnor erbjuds skattemässigt gynnade personaloptioner. Samtidigt påpekades vid införandet av lättnader i beskattningen av personaloptioner att också

branscher med jämnare könsfördelning kommer att kunna använda skattemässigt gynnade personaloptioner, om företagen och optionsinnehavarna uppfyller de uppställda villkoren och att andelen kvinnor i ledningen av nystartade företag ökar i nästan samtliga branscher (prop. 2017/18:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. avsnitt 6.6.31). Fördelningsmässigt är dock kvinnor fortfarande underrepresenterade inom företaget. Det gäller också i styrelserna. Sammantaget kan förslaget därför förväntas gynna 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 ägarna. 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.

Att befintliga regler förenklas så att personaloptionen kan användas för förvärv av teckningsoption samt att reglerna tillåter att optionen ställs ut av ett annat bolag inom samma koncern bedöms inte ha några effekter på jämställdheten.

6.7 Effekter för inkomstfördelningen

För de anställda 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 enligt en proportionell skatteskala. Det antas att de som förvärvar de personaloptioner som omfattas av förslaget betalar den högsta marginals-katten på tjänsteinkomster, som är högre än skatten på kapitalinkomster. Förslaget innebär därför en ökad inkomstspridning.

För styrelsemedlemmar som påverkas av förslaget uppstår motsvarande effekt då en del av deras arvode som tidigare beskattats som inkomst av tjänst i stället beskattas som kapitalinkomst. Då det kan förväntas att styrelsemedlemmar har förhållandevis höga inkomster förväntas också denna del av förslaget innebära en ökad inkomstspridning.

Att befintliga regler förenklas så att personaloptionen kan användas för förvärv av teckningsoption samt att reglerna tillåter att optionen ställs ut av ett annat bolag inom samma koncern bedöms inte ha några effekter på inkomstfördelningen.

6.8 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget medför att Skatteverket behöver uppdatera sitt informationsmaterial. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte vara nödvändiga. De ökade kostnaderna ryms inom befintliga ekonomiska ramar.

I promemorian gjordes bedömningen att förslagen inte nämnvärt påverkar antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna. *Förvaltningsrätten i Malmö* konstaterar att det i promemorian saknas

närmare motivering till denna bedömning trots att utvidgningen innebär att fler kommer att omfattas av reglerna.

Regeringen noterar att den föreslagna utvidgningen avseende företagens storlek beräknas utöka kretsen av företag som omfattas av reglerna med ca 1 000 stycken. Utvidgningen när det gäller styrelsemedlemmar omfattar visserligen samtliga företag som omfattas av reglerna men det är bara en mindre del av dessa företag som förväntas använda sig av möjligheten att låta sina styrelsemedlemmar förvärva skattegynnade personaloptioner. Sannolikt är det vidare bara en mindre del av de personaloptionsprogram som faktiskt tillkommer med anledning av föreslagna utvidgningar som kommer att leda till processer vid de allmänna förvaltningsdomstolarna. Reglerna som avser att förenkla det praktiska handhavandet av personaloptioner och som till viss del innebär en kodifiering och därmed ett förtydligande av domstolspraxis kan dessutom snarast förväntas minska måltillströmningen. Förslagen bedöms därmed sammantaget inte nämnvärt påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.9 Övriga effekter

Förslagen bedöms inte ha några effekter för miljön. Förslaget bedöms inte heller ha några effekter för offentlig sektor utöver de som beskrivs i avsnitt 6.2.

7 Författningskommentar

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

11 a kap.

5 §

I paragrafen anges förutsättningarna för att en förmån av en personaloption inte ska tas upp till beskattning.

Ändringen i *första stycket 1* innebär att det förs in en ny *punkt 1 a* enligt vilken optionsinnehavaren kan utnyttja personaloptionen för att förvärva, utöver en eller flera andelar i det företag som har gett ut personaloptionen, en eller flera teckningsoptioner som ger rätt att förvärva andelar. Av den nya *punkt 1 b* följer vidare att de andelar eller teckningsoptioner som förvärfvas inte längre måste avse samma företag som har gett ut personaloptionen utan de kan nu också avse ett annat företag, förutsatt att de två bolagen ingår i samma koncern vid tidpunkten då personaloptionen förvärfvas. Kriteriet att personaloptionen kan nyttjas för förvärv tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet av personaloptionen är oförändrat.

Ändringen i *andra stycket första meningen* innebär att vad som sägs i 6–16 §§ ska gälla för det företag i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner, i stället för så som tidigare var fallet i det företag från vilket personaloptionen förvärfvas.

Ändringen i *andra stycket första strecksatsen* innebär att den nytillkomna tredje meningen i 14 § första stycket, som reglerar kravet på arbetstid för en personaloptionsinnehavare som växlar mellan roller som anställd och som styrelsemedlem under intjänandetiden ska, om företaget ingår i en koncern, gälla sammantaget för alla företag i koncernen. Detsamma gäller de bestämmelser om en viss lägsta ersättning som framgår av de nya 15 a–d §§.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3, 4.4 och 4.5.

6 §

I paragrafen finns bestämmelser som anger några av de villkor för aktuellt företag som måste vara uppfyllda för att en förmån av en personaloption inte ska tas upp till beskattning enligt 5 §.

Ändringen i *första punkten* innebär att medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget, under det räkenskapsår som närmast föregår det år då personaloptionen förvärvas, höjs och får uppgå till högst 150 i stället för som tidigare högst 50. Ändringen i *andra punkten* innebär att företagets nettoomsättning eller balansomslutning, under det räkenskapsår som närmast föregår det år då personaloptionen förvärvas, ökas och får uppgå till högst 280 miljoner kronor i stället för som tidigare högst 80 miljoner kronor. Av 5 § andra stycket framgår att om företaget som har ingått personaloptionsavtalet ingår i en koncern, gäller ovanstående villkor sammantaget för samtliga företag i koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

11 §

I paragrafen regleras det maximala värdet på optionsinnehavarens personaloptioner.

Ändringen innebär att även personaloptioner som ger rätt att förvärva teckningsoptioner omfattas av paragrafen. Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner får alltså inte överstiga 3 miljoner kronor.

Övervägandena finns i avsnitt 4.4.

12 §

I paragrafen regleras det maximala värdet på optionsinnehavarens personaloptioner tillsammans med övriga personaloptioner som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som har förvärvats från företaget.

Ändringen innebär att även personaloptioner som ger rätt att förvärva teckningsoptioner omfattas av paragrafen. Värdet på samtliga personaloptioner får alltså inte överstiga 75 miljoner kronor.

Övervägandena finns i avsnitt 4.4.

13 §

I paragrafen anges en värderingsmodell vid tillämpningen av 11 och 12 §§.

Ändringen i *första stycket* innebär att en personaloption ska anses ha samma värde som den andel eller de andelar som den ger rätt att förvärva, oavsett om förvärvet av andelar kan ske direkt genom personaloptionen eller indirekt med hjälp av en teckningsoption.

Övervägandena finns i avsnitt 4.4.

14 §

I paragrafen anges några av de villkor som gäller för optionsinnehavare.

Ändringen i *första stycket* innebär att kretsen av personer som kan vara optionsinnehavare utvidgas till att, utöver anställda, också omfatta uppdragstagare som är styrelseledamöter och styrelsesuppleanter. Optionsinnehavaren ska antingen ha varit anställd eller ha innehaft ett styrelseuppdrag under hela intjänandetiden. Optionsinnehavaren kan också ha varit samtidigt både anställd och styrelsemedlem, eller ha växlat mellan anställning och styrelseuppdrag under denna tid. Villkoret i första meningen är uppfyllt om exempelvis en optionsinnehavare är enbart anställd i företaget år 1–3 av intjänandetiden, är enbart styrelseledamot under år 1–3, är enbart styrelsesuppleant under år 1 och styrelseledamot år 2–3, är anställd år 1 och styrelseledamot år 2–3 samt är styrelsesuppleant år 1–3 och anställd år 3.

För optionsinnehavare som under hela intjänandetiden är anställda gäller, såsom tidigare, att arbetstiden under intjänandetiden måste uppgå till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka. För optionsinnehavare som under hela intjänandetiden är styrelsemedlemmar, utan att samtidigt vara anställda, uppställs inte något motsvarande krav på lägsta genomsnittliga arbetstid.

Om en optionsinnehavare bara är anställd under en del av intjänandetiden, och således innehar ett styrelseuppdrag under hela eller en del av anställningstiden, gäller kravet på arbetstid med minst 30 timmar per vecka bara under den tid denne är anställd.

Av 5 § andra stycket framgår att om företaget som har ingått personaloptionsavtalet ingår i en koncern, gäller villkoret att optionsinnehavaren ska vara anställd eller inneha ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant för något av företagen i koncernen. Kravet avseende en lägsta arbetstid gäller enligt samma stycke sammantaget för alla företag i koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

15 §

I paragrafen anges villkor avseende optionsinnehavarens ersättning från företaget i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner, i de fall optionsinnehavaren är anställd.

Av *första stycket* framgår att en optionsinnehavare som är anställd i företaget under intjänandetiden ska få ersättning från företaget som uppgår till minst 13 inkomstbasbelopp. Det krävs också att ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Inkomstkravet är inte nytt utan regleringen har endast ändrats på så sätt att det nu anges att kravet gäller för den som är anställd i företaget.

Om optionsinnehavaren bara har varit anställd i företaget under en del av intjänandetiden ska enligt det nya *andra stycket* kravet på lägsta ersättning enligt första stycket minskas i proportion till den tid då optionsinnehavaren inte har varit anställd i företaget. Följden av detta är att kravet på ersättning i första stycket om minst 13 inkomstbasbelopp bara gäller när optionsinnehavaren är anställd under hela intjänandetiden. Av 14 § följer ett krav på att antingen anställning eller styrelseuppdrag, eller både anställning och styrelseuppdrag samtidigt, måste föreligga under hela intjänandetiden. Av 15 d § framgår att den som samtidigt är både anställd

och innehar ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant i företaget ska anses vara anställd vid tillämpning av 15–15 c §§.

Av 5 § andra stycket framgår att om företaget som har ingått personaloptionsavtalet ingår i en koncern, gäller ovanstående villkor sammantaget för samtliga företag i koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

15 a §

Paragrafen är ny och anger villkor avseende optionsinnehavarens ersättning från företaget i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner, i de fall optionsinnehavaren är styrelsemedlem.

Av *första stycket* framgår att en optionsinnehavare som innehar uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant i företaget under intjänandetiden ska få ersättning från företaget som uppgår till minst 1,5 inkomstbasbelopp. Det krävs också att ersättningen ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Om optionsinnehavaren bara har innehaft uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant i företaget under en del av intjänandetiden ska enligt *andra stycket* kravet på lägsta ersättning enligt första stycket minskas i proportion till den tid då optionsinnehavaren inte har innehaft sådant uppdrag. Följden av detta är att kravet på ersättning om minst 1,5 inkomstbasbelopp bara gäller när optionsinnehavaren innehar styrelseuppdrag under hela intjänandetiden. Av 14 § följer ett krav på att antingen anställning eller styrelseuppdrag, eller både anställning och styrelseuppdrag samtidigt, måste föreligga under hela intjänandetiden. Av 15 d § framgår att den som samtidigt är både anställd och innehar ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant i företaget ska anses vara anställd vid tillämpning av 15–15 c §§.

Av 5 § andra stycket framgår att om företaget som har ingått personaloptionsavtalet ingår i en koncern, gäller ovanstående villkor sammantaget för samtliga företag i koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

15 b §

Paragrafen är ny men bestämmelser med samma innebörd fanns tidigare i 15 § vad avser anställda. I och med hänvisningen i den nya paragrafen till 15 och 15 a §§ omfattar bestämmelserna nu också styrelsemedlemmar.

I *första stycket* anges att vid tillämpningen av 15 och 15 a §§ 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 *andra 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 de s.k. 3:12-reglerna (se 11 kap. 45 § respektive 57 kap.). Även detta stycke gäller vid tillämpning av 15 och 15 a §§.

15 c §

Paragrafen är ny och anger att kravet på en viss lägsta ersättning enligt 15 och 15 a §§ kan sänkas i vissa fall. För anställda är bestämmelsen inte ny.

Den har med viss språklig justering men med oförändrad innebörd flyttats från 15 §.

Om en optionsinnehavare som är anställd under intjänandetiden till följd av sjukdom, föräldraledighet eller andra liknande förhållanden får ersättning inom socialförsäkringssystemet, ska enligt *första meningen* kravet på ersättning från företaget minskas i proportion till tiden med sådan ersättning.

Av 15 § andra stycket framgår att kravet på lägsta ersättning från företaget, om optionsinnehavaren är anställd under endast en del av intjänandetiden, ska minskas i proportion till den tid då optionsinnehavaren inte har varit anställd i företaget. Ett krav på lägsta ersättning som redan har minskats enligt 15 § andra stycket kan minskas ytterligare om villkoren i förevarande paragraf är uppfyllda.

Enligt *andra meningen* gäller för en optionsinnehavare som är styrelsemedlem att kravet på ersättning från företaget ska minskas om optionsinnehavaren får ersättning inom socialförsäkringssystemet, dock under förutsättning att optionsinnehavaren går miste om ersättning från företaget under tiden med sådan ersättning. För optionsinnehavare som innehar uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant gäller alltså att optionsinnehavaren både måste erhålla ersättning inom socialförsäkringssystemet och gå miste om ersättning från företaget under samma tid. Kravet på lägsta ersättning ska således inte minskas om en optionsinnehavare som innehar ett styrelseuppdrag exempelvis uppbär föräldrapenning under en tid, men för denna tid ändå får oförändrad ersättning från företaget. Styrelsemedlemmen kan t.ex. vara föräldraledig från en anställning men ändå fortsatt fullgöra sitt uppdrag som styrelsemedlem, och uppbära fullt styrelsearvode. Om däremot en styrelsemedlem som har blivit invald för ett år, på grund av sjukskrivning under sex månader går miste om hälften av det årsarvode som annars skulle ha utgått, och styrelsemedlemmen uppbär sjukpenning under denna tid, ska kravet på lägsta ersättning sättas ned med en sjättedel (sex månader / tre års intjänandetid).

Även för optionsinnehavare som är styrelsemedlemmar gäller att kravet på en lägsta ersättning från företaget kan minskas både enligt 15 a § andra stycket och enligt förevarande paragraf.

Av 5 § andra stycket framgår att om företaget som har ingått personaloptionsavtalet ingår i en koncern, gäller ovanstående villkor sammantaget för samtliga företag i koncernen.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

15 d §

Paragrafen är ny och anger att en optionsinnehavare som samtidigt är både anställd och innehar ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant ska anses vara anställd vid tillämpning av 15–15 c §§. Det innebär att en optionsinnehavare bara ska anses inneha uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant under den tid denne inte samtidigt är anställd i företaget.

Följande exempel kan illustrera tillämpningen. Optionsinnehavaren A innehar ett uppdrag som styrelseledamot i företaget under år 1 av intjänandetiden och uppdraget förlängs inte utan A går över till att vara anställd i företaget under år 2 och 3 av intjänandetiden. Kravet på lägsta

ersättning från företaget är uppfyllt om A får ersättning med minst en tredjedel (1 år/3 år) av 1,5 inkomstbasbelopp under år 1 (15 a §) och sammanlagt med minst två tredjedelar (2 år/3 år) av 13 inkomstbasbelopp under år 2 och 3 (15 §). Om A:s uppdrag som styrelseledamot fortsätter även år 2 och 3 blir kravet på lägsta ersättning detsamma eftersom kravet på ersättning för anställda även gäller i denna situation för dessa två år. I sistnämnda exempel ska ersättning under år 2 och 3 från såväl anställningen som uppdraget som styrelseledamot beaktas vid bedömningen av om kravet på minsta ersättning är uppfyllt.

Om optionsinnehavaren är anställd i företaget under hela intjänandetiden samtidigt som denne innehar ett uppdrag som styrelsemedlem i företaget under hela eller en del av intjänandetiden, gäller bara kravet på minsta ersättning från företaget för anställda enligt 15 §, dvs. minst 13 inkomstbasbelopp. Trots att optionsinnehavaren i dessa fall ska anses vara anställd är den ersättning som ska beaktas inte begränsad till ersättning på grund av anställningen varför även ersättning som utgår på grund av uppdraget kan beaktas vid bedömningen av om kravet på lägsta ersättning är uppfyllt.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.

17 §

I paragrafen finns en särskild bestämmelse som möjliggör ett förtida utnyttjande av en personaloption i samband med en fusion eller fission av det företag som personaloptionsavtalet ger rätt att förvärva andelar i.

Ändringen i *första stycket* är en följdändring av den ändring som föreslås i 5 §, och innebär att även ett förtida förvärv av teckningsoptioner omfattas av bestämmelsen.

Ändringen i *andra stycket* är en följdändring föranledd av de föreslagna nya 15 a–d §§.

Övervägandena finns i avsnitt 4.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2022 och av *andra punkten* att den tillämpas första gången på personaloptionsavtal som har ingåtts efter den 31 december 2021. Av *tredje punkten* framgår att äldre föreskrifter fortfarande gäller för personaloptioner som har förvärvats före ikraftträdandet, dvs. den 1 januari 2022. Innebörden av övergångsbestämmelserna är att det är tidpunkten för optionsinnehavarens förvärv av personaloptionen som är avgörande för vilka föreskrifter som gäller den aktuella personaloptionen, trots att nyttjandet av personaloptionen för förvärv av andel eller teckningsoption kan ske efter det att de ändrade föreskrifterna har trätt i kraft. Det gäller såväl de villkor och kriterier som ska vara uppfyllda vid tidpunkten då personaloptionen förvärvas som de villkor som ska vara uppfyllda vid intjänandetidens slut och vid personaloptionens nyttjande.

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

22 kap.

26 §

I paragrafen anges när kontrolluppgift ska lämnas om utnyttjande av en sådan personaloption som avses i 11 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Ändringen i *fjärde stycket* innebär att kontrolluppgift ska lämnas om att en personaloption har utnyttjats oavsett vad som har förvärvats genom utnyttjandet.

Övervägandena finns i avsnitt 4.6.

26 kap.

19 b §

I paragrafen anges vilka uppgifter som en arbetsgivardeklaration ska innehålla för varje betalningsmottagare som uppgifter lämnas om enligt 26 kap. 19 a §.

Ändringen i *första stycket sjunde punkten* innebär att uppgift ska lämnas om att en sådan personaloption som avses i 11 a kap. IL har utnyttjats oavsett vad som har förvärvats genom utnyttjandet, om personaloptionen har förvärvats i den deklarationsskyldiges tjänst.

Övervägandena finns i avsnitt 4.6.

Sammanfattning av promemorian

Från och med år 2018 gäller att förmån av personaloption inte ska 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.

I denna promemoria föreslås vissa utvidgningar av dessa regler. Nuvarande regler omfattar företag där medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget är lägre än 50 och med en nettoomsättning eller balansomslutning som uppgår till högst 80 miljoner kronor. Reglerna föreslås i stället gälla för företag där medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget är lägre än 150 och med en nettoomsättning eller balansomslutning som uppgår till högst 280 miljoner kronor. Vidare föreslås att styrelseledamöter och styrelsesuppleanter ska omfattas av reglerna även om dessa inte är anställda i företaget.

Reglerna föreslås också ändras på så sätt att en personaloption kan nyttjas för förvärv av antingen en andel eller av en teckningsoption som ger rätt att förvärva en andel. Slutligen föreslås att en personaloption ska kunna ges ut av ett företag och ge rätt till ett framtida förvärv av en andel eller en teckningsoption i ett annat företag inom samma koncern. Dessa ändringar syftar till att förenkla det praktiska handhavandet kring nyttjande av personaloptioner.

De föreslagna ändringarna föranleder också vissa justeringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) vad gäller skyldighet att lämna kontrolluppgift och uppgift i arbetsgivardeklaration.

Förslaget om att utvidga reglerna om lättnad i beskattningen av personaloption i vissa fall till att omfatta fler företag och styrelsemedlemmar utgör ett statligt stöd som måste anmälas till och godkännas av Europeiska kommissionen innan det kan genomföras.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

Promemorians lagförslag

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

Härigenom föreskrivs att 11 a kap. 5, 6, 11–15 och 17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)¹⁴ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 a kap.

5 §¹⁵

Förmån av personaloption som förvärfvas från ett företag ska inte tas upp om

1. optionsinnehavaren utnyttjar *optionen* för förvärv av andel i företaget tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet, och

1. optionsinnehavaren utnyttjar *personaloptionen* för förvärv av
a) andel i företaget eller *teckningsoption som ger rätt att förvärva andel i företaget*, tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet, eller

b) andel i ett annat företag eller *teckningsoption som ger rätt att förvärva andel i ett annat företag, tidigast tre år och senast tio år efter förvärvet, under förutsättning att de två företagen ingick i samma koncern vid tidpunkten för förvärvet av personaloptionen, och*

2. villkoren i 6–16 §§ är uppfyllda.

Vad som sägs i 6–16 §§ om företaget gäller det företag från vilket personaloptionen förvärfvas. Om företaget ingår i en koncern ska

Vad som sägs i 6–16 §§ om företaget gäller det företag i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andel eller *teckningsoption*. Om företaget ingår i en koncern ska

– 6, 8, 11 och 12 §§, 14 § första stycket andra meningen och 15 § gälla sammantaget för alla företag i koncernen,

– 7, 9, 10 och 16 §§ gälla för varje företag i koncernen, och

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

I 17 och 18 §§ finns bestämmelser om när förmån av personaloption inte ska tas upp vid fusion och fission.

¹⁴ Lagen omtryckt 2008:803.

¹⁵ Senast lydelse 2017:1212.

6 §¹⁶

Under det räkenskapsår som närmast föregår det år då personaloptionen förvärvas 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.

1. medelantalet anställda och delägare som arbetar i företaget vara lägre än 150, och

2. företagets nettoomsättning eller balansomslutning uppgå till högst 280 miljoner kronor.

11 §¹⁷

Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som har förvärvats från företaget, får inte överstiga tre miljoner kronor när personaloptionen förvärvas.

Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner, som innebär rätt att förvärva andelar *eller teckningsoptioner* i företaget och som har förvärvats från företaget, får inte överstiga tre miljoner kronor när personaloptionen förvärvas.

12 §¹⁸

Värdet på optionsinnehavarens personaloption tillsammans med värdet på övriga personaloptioner som också innebär rätt att förvärva andelar i företaget och som har förvärvats från företaget, får inte överstiga 75 miljoner kronor när personaloptionen förvärvas.

Värdet på optionsinnehavarens personaloption tillsammans med värdet på övriga personaloptioner som också innebär rätt att förvärva andelar *eller teckningsoptioner* i företaget och som har förvärvats från företaget, får inte överstiga 75 miljoner kronor när personaloptionen förvärvas.

13 §¹⁹

Värdet på en personaloption ska vid tillämpningen av 11 och 12 §§ anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som *optionen* ger rätt att förvärva.

Värdet på en personaloption ska vid tillämpningen av 11 och 12 §§ anses motsvara värdet på den andel eller de andelar som *personaloptionen* ger rätt att förvärva, *antingen direkt eller indirekt med hjälp av teckningsoption.*

Om det någon gång under de närmast föregående tolv månaderna innan personaloptionen förvärvas har genomförts marknadsmässiga transaktioner 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

¹⁶ Senast lydelse 2017:1212.

¹⁷ Senast lydelse 2017:1212.

¹⁸ Senast lydelse 2017:1212.

¹⁹ Senast lydelse 2017:1212.

tillgångar och skulder enligt den senast fastställda balansräkningen. Om företaget inte har någon fastställd balansräkning, ska värdet på en andel bestämmas till andelens kvotvärde.

14 §²⁰

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

Optionsinnehavaren ska vara anställd i företaget *eller inneha ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant i företaget* under intjänandetiden. *För en optionsinnehavare som är anställd ska arbetstiden 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.

15 §²¹

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 minskas i proportion till tiden med sådan ersättning.

En optionsinnehavare som är anställd i företaget 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 minskas i proportion till tiden med sådan ersättning.

En optionsinnehavare som är styrelseledamot eller styrelsesuppleant utan att också samtidigt vara anställd i företaget ska under intjänandetiden i stället få sådan ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst med ett belopp som uppgår till minst 1,5 inkomstbasbelopp.

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

Som ersättning avses inte
– kostnadsersättning, eller

²⁰ Senast lydelse 2017:1212.

²¹ Senast lydelse 2017:1212.

– belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 45 § och 57 kap.

17 §²²

Om optionsinnehavaren i samband med en fusion eller fission utnyttjar personaloptionen före intjänandetidens utgång, ska någon 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 optionen förvärvades,

1. personaloptionen utnyttjas för förvärv av andel *eller teckningsoption* i det överlåtande företaget tidigast ett år från tidpunkten då optionen förvärvades,

2. villkoren i 6–16 §§ är uppfyllda,

3. fusionen eller fissionen genomförs på marknadsmässiga villkor, och

4. det övertagande företaget huvudsakligen bedriver annan rörelse än sådan rörelse som anges i 8 § 1–6.

Vid tillämpning av första stycket 2 ska villkoren i 8, 14 och 15 §§, i stället för vad som föreskrivs i dessa bestämmelser, vara uppfyllda från tidpunkten då personaloptionen förvärvades till tidpunkten då optionsinnehavaren utnyttjar optionen. Kravet på ersättning från företaget i 15 § ska minskas i proportion till den resterande tiden av intjänandetiden.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Lagen tillämpas första gången på personaloption som förvärvas efter den 31 december 2021.

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

Härigenom föreskrivs att 22 kap. 26 § och 26 kap. 19 b § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 kap.

26 §¹

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

Kontrolluppgift ska dock inte lämnas, om uppgift om utnyttjande har redovisats eller skulle ha redovisats av den kontrolluppgiftsskyldige i en arbetsgivardeklaration.

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 kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om att en personaloption har utnyttjats.

26 kap.

19 b §²

En arbetsgivardeklaration ska för varje betalningsmottagare som uppgifter lämnas om enligt 19 a § också innehålla följande uppgifter:

1. uppgift om annan ersättning än som avses i 19 a §, om ersättningen är sådan ersättning eller förmån som avses i 15 kap. 2 § och ersättningen eller förmånen har getts ut av den deklareringskyldige eller ska anses utgivet av denne enligt 11 kap. 5–7 §§,

2. antalet dagar med sjöinkomst samt på vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen har ägt rum,

3. om Skatteverket har bestämt värdet av en förmån enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § socialavgiftslagen (2000:980),

4. arbetsställesnummer enligt lagen (1984:533) om arbetsställesnummer m.m., om ett sådant har tilldelats,

5. det underlag för skattereduktion för förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) som har getts ut av den deklareringskyldige, om den som utför arbetet var godkänd för F-skatt vid någon av de tidpunkter som anges i 67 kap. 16 § 1 inkomstskattelagen eller har ett intyg eller någon annan handling som avses i 67 kap. 17 § samma lag,

6. hur stor del av underlaget enligt 5 som avser sådant hushållsarbete som anges i 67 kap. 13 § inkomstskattelagen,

7. uppgift om att en sådan personaloption som avses i

7. uppgift om att en sådan personaloption som avses i

¹ Senaste lydelse 2017:1219.

² Senaste lydelse 2017:1226.

11 a kap. inkomstskattelagen har utnyttjats *för förvärv av andel*, om personaloptionen har förvärvats i den deklARATIONSSKYLDIGES tjänst, och

11 a kap. inkomstskattelagen har utnyttjats, om personaloptionen har förvärvats i den deklARATIONSSKYLDIGES tjänst, och

8. den ersättning eller förmån för upplåtelse av en privatbostad eller en bostad som innehas med hyresrätt som har getts ut av den deklARATIONSSKYLDIGE.

Om det som har betalats ut är ett sådant engångsbelopp på grund av personskada som avses i 11 kap. 38 § inkomstskattelagen, ska det i arbetsgivardeklARATIONEN anges om engångsbelopp på grund av samma skada har getts ut tidigare samt i så fall med vilket belopp och under vilket utbetalningsår.

Om det som har betalats ut är en ersättning eller en förmån som inte ska tas upp till beskattning men är avgiftspliktig enligt socialavgiftslagen, ska värdet på en sådan ersättning eller förmån anges särskilt i arbetsgivardeklARATIONEN.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2021.

Efter remiss har yttranden över promemorian Utvidgade regler om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall lämnats av Advokatsamfundet, Almega, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, FAR, Finansförbundet, Finansinspektionen, Företagarna, Försäkringskassan, Förvaltningsrätten i Malmö, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet, Konkurrensverket, Kungliga Ingenjörsvetenskapsakademien, Näringslivets skattedelegation, Pensionsmyndigheten, Regelrådet, Revisorsinspektionen, SACO, Skatteverket, Stiftelsen Industrifonden, Svenska Riskkapitalföreningen SVCA, Svenskt Näringsliv, Sveriges Kommuner och Regioner, TCO, Teknikföretagen, Tillväxtanalys och Vinnova.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: ALMI Invest AB, Entreprenörforum, Föreningen Universitetsholdingbolag i Sverige, Företagarförbundet, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering, Institutet för Näringslivsforskning, LO, Malmö Startups, Näringslivets regelnämnd, Smöföretagarnas Riksförbund, SUP46, Svenska Uppfinnareföreningen, Sveriges export- och investeringsråd och Swedish Incubators & Science Parks.

Utöver instanserna på remisslistan har ett yttrande även inkommit från LRF, Nasdaq Stockholm AB, Skattebetalarnas förening, Sveriges Ingenjörer, SwedenBIO och Swedish Fintech Association.