

Betänkandet Beskattning av incitamentsprogram (SOU 2016:23)

Fi2016/01042/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket avstyrker att förslaget om kvalificerade personaloptioner genomförs. Om förslaget avseende kvalificerade personaloptioner ändå genomförs anser Skatteverket att vissa tillägg och ändringar bör göras, se avsnitt 2.1.2 – 2.1.4 och 2.2.

Skatteverket tillstyrker att:

- kontrolluppgiftsskyldigheten utökas beträffande förvärv av värdepapper på grund av tjänst,
- den som överlåter värdepapper på grund av tjänst ska dokumentera bedömningen av värdet,
- verket får meddela föreskrifter om uppgifter om värdepapperet och om värderingsparametrarna och
- reglerna förtydligas så att det framgår att skyldigheten att betala socialavgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift gäller också avseende före detta anställda.

Skatteverket bedömer att förslaget avseende kvalificerade personaloptioner och kontrolluppgifter avseende förvärv av värdepapper medför en kostnadsökning för verket av engångskaraktär med 5 780 000 kronor, medan de löpande kostnaderna bedöms komma att öka med 4 788 000 kronor per år.

Av remissen framgår att remissinstanserna ska bortse från utredningens förslag om en justerad värdepappersregel och den föreslagna regeln om att hänsyn inte ska tas till förfoganderättsinskränkningar vid värderingen av en värdepappersförmån.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Kvalificerade personaloptioner

I avsnitt 2.1.1 redovisar Skatteverket sina principiella synpunkter mot att införa ett nytt regelverk för kvalificerade personaloptioner. Sedan redovisar Skatteverket i avsnitten 2.1.2 - 2.1.3 sin syn på vissa delar i förslaget om kvalificerade personaloptioner. Slutligen redovisar verket i avsnitt 2.1.4 sin åsikt att gränobeloppet inte bör påverkas av utnyttjade kvalificerade personaloptioner.

2.1.1 Principiella synpunkter

Duala skattesystemet

Det duala skattesystemet infördes i samband med skattereformen 1990 och innebär att kapitalinkomster beskattas separat från arbetsinkomster. De två inkomstslagen beskattas dock olika – arbetsinkomster beskattas progressivt och kapitalinkomster proportionellt. Denna skillnad skapar ett intresse hos skattskyldiga att flytta inkomster från högre beskattade arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Även arbetsgivaren kan vinna på detta eftersom arbetsgivaravgifter inte tas ut på kapitalinkomster. För att upprätthålla det duala skattesystemet anser Skatteverket därför att det är mycket viktigt att allt som är ersättning för arbete beskattas som arbetsinkomst.

För att det duala systemet ska kunna fungera i praktiken måste det vara lätt att fördela inkomster utifrån om de ska beskattas som arbetsinkomst eller kapitalinkomst. När det gäller ersättning för arbete är kontant lön den mest transparanta formen av ersättning och även den samhällsekonomiskt mest effektiva ersättningen. Det är även viktigt att kontanter ersättning aldrig diskrimineras skattemässigt. För att upprätthålla det duala skattesystemets legitimitet är det därför särskilt viktigt att inte via olika förmåner öppna möjligheter att ta ut ersättning för arbete som inkomst av kapital i stället för som kontant lön eller förmåner som beskattas som inkomst av tjänst. Den horisontella rättvisan måste upprätthållas vilket innebär att två personer som får ersättning för arbete inte bör beskattas olika beroende på vilket slag av ersättning de får.

Lätt att göra rätt

Skatteverket anser att det är viktigt att nya regler är lätta att tillämpa. Om förslaget om kvalificerade personaloptioner införs delar Skatteverket utredarens bedömning att förslaget måste begränsas till en viss typ av företag samtidigt som många villkor i lagtexten innebär att reglerna blir svåra att tillämpa.

En jämförelse kan göras med reglerna för investeraravdraget som infördes år 2013 (43 kap. inkomstskattelagen [1999:1229], i fortsättningen benämnd IL) och som innehåller flera förutsättningar för att avdrag ska medges.

Skatteverkets kontroll av investeraravdrag gjorda 2013 visar att 39 procent inte uppfyller villkoren för rätt till avdrag. Erfarenheten visar att ett regelverk med många kvalificeringskrav är svårt att tillämpa. Reglerna om vilka företag som kvalificerar för reglerna om kvalificerade personaloptioner är än mer komplicerade än för investeraravdraget. Detta då t.ex. en mängd verksamheter är uteslutna för att reglerna främst ska gälla nya innovativa företag. Skatteverket befävar därför att förslaget om kvalificerade personaloptioner inte kommer att medföra att det blir lätt att göra rätt för vare sig arbetsgivarna eller de anställda.

Effekter av förslaget om kvalificerade personaloptioner

Förslaget om kvalificerade personaloptioner ökar möjligheten att få ersättning för arbete beskattad som inkomst av kapital i stället för som inkomst av tjänst. Förslaget innebär att fördelningen mellan inkomstslagen tjänst och kapital inte upprätthålls och skillnaden i

skatteuttag beroende på hur inkomsten klassificeras ökar. Arbetsgivaren betalar heller inga arbetsgivaravgifter på förmånen. Eftersom beskattning inte sker förrän vid avyttring av de andelar som förvärvats genom utnyttjande av en kvalificerad personaloption kan beskattningen skjutas upp så länge innehavaren önskar med långa skattekrediter som följd. Det finns också risk för att beskattning överhuvudtaget inte sker, t.ex. om innehavaren har flyttat utomlands innan beskattningstidpunkten inträder och Sverige har mist sin beskattningsrätt enligt skatteavtalen.

Redan i dag är reglerna om incitamentsprogram mycket svåra att tillämpa på grund av klassificeringen mellan värdepapper och icke värdepapper. Förslaget innebär att ytterligare en variant av incitamentsprogram införs i inkomstskattelagen varför gränsdragningen kommer att bli ännu svårare. De föreslagna reglerna kommer att leda till fler gränsdragningsproblem vid bedömningen av om en incitamentsförmån ska beskattas som tjänsteinkomst eller kapitalinkomst. Det införs ett nytt alternativ för när i tiden beskattningen ska ske, och hur inkomsten ska beskattas.

Reglerna om kvalificerade personaloptioner bygger på att det är en personaloption enligt 10 kap. 11 § andra stycket IL. Av praxis framgår att det är svårt att dra gränsen mellan värdepapper och personaloptioner (betänkandet, avsnitt 6.4.1). Detta innebär att incitamentsprogram som uppfyller villkoren enligt det föreslagna 11 a kapitlet IL ändå kan falla på att det i grunden inte bygger på en personaloption. Det är enligt Skatteverket olyckligt att införa ytterligare en regel för beskattning av incitamentsprogram (värdepapper, personaloptioner, huvudregeln för övriga optioner och kvalificerade personaloptioner). Utredaren har också tagit upp problemen med den komplicerade rättstillämpningen under avsnittet om justerad värdepappersregel (betänkandet, avsnitt 9.2.3).

Ett regelverk som endast berör en begränsad krets av företag leder även till konkurrens på olika villkor och de företag som inte uppfyller kriterierna missgynnas jämfört med de företag som kan välja att avlöna sina anställda med kvalificerade personaloptioner.

Syftet med de föreslagna reglerna är att underlätta för små, växande företag som saknar kapital, att rekrytera personer som är viktiga för att företaget ska kunna växa. De föreslagna reglerna begränsar sig däremot inte till innovativa företag, vilket kan få oavsiktliga effekter. Exempelvis kan reglerna användas av en nystartad vårdcentral för att avlöna anställda med lågbeskattad ersättning, vilket inte torde vara avsikten med reglerna.

Enligt betänkandet finns inget krav på en minsta kontant ersättning eller att andra förmåner av visst värde ska betalas ut till den anställde vid sidan av de kvalificerade personaloptionerna. Eftersom ersättning i form av kvalificerade personaloptioner inte kommer att vara pensions- eller sjukpenninggrundande, kommer dessa personers underlag för beräkning av ersättningar från socialförsäkringssystemet, bland annat sjuk- och föräldrapenning, vara lägre än om motsvarande ersättning betalats kontant. Även framtida pensioner kan påverkas då den anställde under flera år kan ha en låg pensionsgrundande inkomst. Förslaget innebär således ett stort avsteg från grundläggande skatterättsliga principer som innebär att ersättning för arbete ska beskattas i inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet och att sådana ersättningar ska ligga till grund för beräkning av bland

annat pension, sjukpenning och andra försäkringsersättningar som beräknas på ersättning för arbete.

Utredningen föreslår inga särskilda regler för när innehavaren ska 3:12-beskattas, vilket får till följd att de anställdas beskattning är beroende på ägarens situation. Detta medför att de anställdas beskattning blir olika beroende på hur ägandestrukturen ser ut, dvs. om bolaget uppfyller villkoren för att vara fåmansföretag eller inte vilket är olyckligt.

Införande av en ny ersättningsform med många villkor kommer sannolikt att innebära att Skatteverket kommer att behöva lägga stora resurser på att kontrollera att villkoren för kvalificerade personaloptioner är uppfyllda. Förslaget regelverk innebär även att de anställda som fått personaloptioner kommer att leva i ovisshet om de kommer att tjänstebeskattas vid utnyttjandet av optionen eller om de får en uppskjuten beskattning i kapital. Företaget kan även oväntat tvingas betala stora belopp i arbetsgivaravgifter om det visar sig att villkoren inte är uppfyllda. Denna ovisshet kan gälla för en tidsperiod upp till drygt tio år.

Sammanfattningsvis leder reglerna till att det blir svårare för företag, anställda och Skatteverket att tillämpa reglerna. Förslaget riskerar också att öppna möjligheter för icke avsedd skatteplanering i och med att nyttan för de berörda med att utnyttja reglerna för att uppnå ett så lågt skatteutfall som möjligt ökar jämfört med dagens regler. Sammantaget innebär detta att Skatteverket avstyrker att förslaget om kvalificerade personaloptioner genomförs.

2.1.2 Krav på högsta värde på optionerna (betänkandet, avsnitt 12.6.1)

Enligt betänkandet får värdet på optionerna när optionsavtalet ingås tillsammans med värdet på övriga utestående kvalificerade personaloptioner inte överstiga 100 miljoner. Vidare föreslås att värdet på en anställds innehav av optioner inte får överstiga 5 miljoner kronor.

Med beaktande av att syftet med förslaget är att öka förutsättningarna för små nystartade företag med tillväxtpotential att rekrytera och behålla de nyckelpersoner som dessa företag behöver, anser Skatteverket att gränsen för det totala värdet för kvalificerade personaloptioner inte bör överstiga 20 miljoner kronor.

2.1.3 Ägare och närstående (betänkandet, avsnitt 12.7.4)

Enligt betänkandet får deltagare i optionsprogrammet inte vara delägare i företaget eller vara närstående till delägare när optionsavtalet ingås (11 a kap. 18 § IL).

Denna regel går normalt att tillämpa för mindre företag med ett begränsat antal aktieägare. För många företag kommer det dock att vara mycket svårt eller omöjligt att kontrollera detta villkor och lämna riktiga kontrolluppgifter enligt 22 kap. 27 § skatteförfarandelagen (2011:1244), i fortsättningen benämnd SFL. Även Skatteverkets kontroll av ägandet i företaget kommer i många fall vara förenat med stora problem. Detta då mindre publika avstämningsbolag kan vara företag av mindre storlek och uppfylla övriga krav enligt reglerna om kvalificerade personaloptioner. Dessa företag kan vara noterade på en så kallad MTF (Multilateral trading facility), som t.ex. AktieTorget eller First North. Förslagen begränsning

avser endast att företaget eller ett koncernföretag inte får vara upptagen till handel på en reglerad marknad, t.ex. Nasdaq Stockholm Large Cap.

Äger den anställda eller närstående färre än 500 aktier i ett avstämningsbolag via en förvaltare finns inga tillgängliga uppgifter om vem som äger aktierna i företaget. Den anställda kan alltid intyga att han inte äger några aktier i bolag i koncernen, men att intyga att någon närstående inte äger aktier kan ofta vara en omöjlighet. Det kan finnas en möjlighet för Skatteverket att via uppgifter från samtliga förvaltare som står som ägare i bolaget få fram uppgifter om ägandet men företaget som ska lämna kontrolluppgiften har inte denna möjlighet. Att idag kontrollera ägande i utländska bolag, som kan omfattas av förslaget kan på motsvarande sätt vara omöjligt för företaget och Skatteverket.

Utredningens förslag att utesluta anställda som är delägare eller där närstående är delägare kan enligt Skatteverket inte tas bort. För att reglerna ska kunna tillämpas fullt ut skulle det krävas att reglerna inte omfattar avstämningsbolag. Detta skulle dock vara en mycket stor begränsning varför åtminstone de företag som är noterade på en MTF eller en reglerad marknad inte ska omfattas av regelverket. Att utöka begränsningen till företag som är noterade på en MTF tar inte bort problemet men utesluter många företag med ett spritt aktieäggande där kontrollproblemen är stora.

Motsvarande problem kommer att uppstå vid tillämpningen av 11 a kap. 6 § II, utomstående ägare.

2.1.4 Förslag som avser kapitalbeskattning av förvärvade andelar (betänkandet, avsnitt 12.3.5)

I betänkandet föreslås att marknadsvärdet vid förvärvet av andelarna får användas vid beräkning av det underlag som ligger till grund för att bestämma vilken del av kapitalinkomsten som ska beskattas i inkomstslaget kapital respektive tjänst enligt 57 kap. 12 § andra stycket II (gränsbeloppet). Skatteverket anser att det är principiellt felaktigt att kunna tillgodoräkna sig marknadsvärdet på aktierna i ett fåmansföretag, eftersom detta innebär att gränsbeloppet kan beräknas på ett obeskattat värde. Dessutom medför detta ett nytt värderingsproblem då de aktuella aktierna normalt inte är marknadsnoterade. Redan idag är det stora problem med värdering av incitamentsprogram och det är olyckligt att införa ytterligare en bestämmelse som förutsätter att värdering måste göras.

När de s.k. 3:12-reglerna infördes i början på 1990-talet fanns det en möjlighet för aktieägaren att lämna en utredning om värdet på aktierna per 31 december 1990 vid beräkning av normal avkastning på insatt kapital i fåmansföretaget. Regeln, som togs bort efter några år, innebar stora hanteringsproblem för skattemyndigheterna och att en mängd aktievärderingar blev föremål för domstolsprocesser.

Om man kan tillgodogöra sig marknadsvärdet på andelen vid andelsförvärvstidpunkten blir det även enkelt att skatteplanera för att slippa 3:12-beskattning. Se nedanstående exempel.

Exempel

Jag (skattekonsult) bildar ett bolag. Jag anställer i mitt bolag exempelvis 10 teknikkonsulter som i dag jobbar i ett eget företag. Jag utfärdar kvalificerade personaloptioner som innebär att de tio konsulterna kommer att äga 90 % av bolaget när de löst in andelarna. Mitt bolag jobbar mot konsulternas konsultbolag. Efter tre år bildar jag eller min hustru ett nytt bolag och anställer konsulterna där i stället. Efter det att konsulterna slutat i det förstnämnda bolaget och börjat i det andra bolaget förvärvar de andelarna i det förstnämnda bolaget (enligt förslaget blir andelarna då inte kvalificerade eftersom de inte ägt andelar under tid de varit verksamma i företaget). Därefter likvideras det förstnämnda bolaget och konsulterna får ut vinstmedlen till 25 % beskattning. Min ersättning för upplägget blir 10 % av vinstmedlen.

Detta kan upprepas gång på gång och jag kan sälja upplägget till andra.

Även om man gör andelarna kvalificerade hjälper inte det eftersom de får tillgodoräkna sig marknadsvärdet på andelarna vid förvärvstidpunkten. Det är mycket enkelt att göra en marknadsvärdering här, eftersom bolaget vid förvärvstidpunkten bara innehåller likvida medel.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att det finns starka skäl för att det inte ska vara möjligt tillgodoräkna sig marknadsvärdet vid förvärvet av andelarna vid beräkningen av det underlag som ska ligga till grund för att bestämma vilken del av kapitalinkomsten som ska beskattas i inkomstlaget kapital respektive tjänst.

2.2 Synpunkter på lagtext och författningskommentarer

2.2.1 10 kap. IL

11 § tredje stycke

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

Kommentar: Förvärv av andelar genom att utnyttja kvalificerade personoptioner föreslås vara skattefria. För att upprätthålla systematiken i inkomstskattelagen bör detta framgå av bestämmelserna i 11 kap. 1 § IL, se avsnitt 2.2.2 här nedan. Detta innebär att utredarens förslag om ett nytt tredje stycke till 11 § inte bör införas.

2.2.2 11 kap IL

1 §

Förslag: *Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 eller 11 a kap.*

Kommentar: För att upprätthålla systematiken i inkomstskattelagen bör det framgå av 1 § att förvärv av andelar genom att utnyttja kvalificerade personaloptioner är skattefria. Detta görs lämpligen genom att hänvisning görs direkt till bestämmelserna i 11 a kap.

2.2.3 11 a kap. IL

1 §

Förslag: ”I detta kapitel finns bestämmelser om att förmånliga förvärv av ~~värdepapper~~ **andelar i ett företag** på grund av ~~tjänst~~ **personaloptioner** i vissa fall inte ska tas upp.”

Kommentar: Detta förslag ger en bättre beskrivning av vad 11 a kap. avser.

3 §

Kommentar: Oäkta koncerner omfattas inte av bestämmelserna. Detta innebär att reglerna kan kringgå, se kommentar till 19 §.

7 § andra stycket

Förslag: ”Detta gäller dock bara i de fall och till den del den som har ingått avtal om personaloption:

1. tidigast tre år och senast tio år efter avtalet **har ingåtts** utnyttjar rätten för förvärv av andelar i det företag som har ingått optionsavtalet eller
2. utnyttjar rätten för förvärv av **sådana** andelar tidigast ett år **och senast tio år** efter att optionsavtalet ingicks, ...

Kommentar: Ett förslag till förtydligande vid punkt 1 samt två tillägg vid punkt 2. Utan tillägget i punkt 2 skulle en kvalificerad personaloption kunna utnyttjas en längre period än 10 år i samband med t.ex. fusion, se även kommentaren till 9 §. Även de andelar som avses i punkt 2 måste avse andelar i det företag som ingått optionsavtalet.

8 §

Förslag: 5. den innebär en rätt att förvärva andelar i det företag som har ingått avtalet om personaloption.

Kommentar: En andel är ett snävare begrepp än värdepapper. Det framgår av sjunde paragrafen att det endast är andelar som avses här.

9 §

Kommentar: Här ställs inte några andra krav på personaloptionen för att den ska vara kvalificerad än de som explicit anges i punkten. Skatteverkets bedömning är att en ersättningspersonaloption inte bör innebära att tidsperioden för skattefrihet förlängs. Det bör därför av lagtexten framgå att det även vad gäller ersättningsoptioner krävs för skattefrihet att optionsinnehavaren senast tio år, räknat från det ursprungliga optionsavtalet ingicks, utnyttjar rätten att förvärva andelar i företaget. Om avsikten med regeln är att tidsperioden ska kunna förlängas bör det i stället tydliggöras att en ny tio års period räknas från den dag som avtal om ersättningspersonaloptionen ingås.

13 § andra stycket

Kommentar: Skatteverket uppfattar regeln som att den ska tillämpas när företagets **hela** verksamhet avser verksamhet som har förvärvats från någon annan. Utformningen av lagtexten gör det därmed lätt att kringgå regeln genom att den som har övertagit verksamhet från annan bedriver en mindre verksamhet vid sidan om den övertagna.

18 §

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

Kommentar: Man utesluter enbart de som innehar andelar inte de som innehar teckningsoptioner, personaloptioner, teckningsrätter, konvertibler m.m.

Det förekommer att optionsinnehavare/andelsinnehavare säljer sina optioner/andelar till sin kapitalförsäkring. Enligt Skatteverkets uppfattning bör även sådana innehav diskvalificera deltagande i program för kvalificerade personaloptioner, vilket bör framgå av lagtexten.

19 §

Kommentar: När det gäller en koncern ska hela koncernens situation beaktas vid bedömning av de villkor som ska uppfyllas för att personaloptionen blir kvalificerad och förmånen därmed i vissa fall blir skattefri. För företag inom en oäkta koncern sker bedömningen för varje företag för sig. Det blir därför ganska enkelt för en företagsledare att kringgå reglerna t.ex. genom att starta ett nytt företag och därmed en ”ny” verksamhet.

Exempel:

A äger ett företag med en verksamhet som har bedrivits under 20 år. Han skulle behöva lite spjutspetskompetens men tycker inte riktigt att han har råd. Han startar ett nytt aktiebolag/företag och anställer kompetensen där mot att dessa erhåller kvalificerade personaloptioner i det nya företaget.

Även när det gäller företag i kris smittar inte krisen de andra företagen i den oäkta koncernen.

För att reglerna inte ska kunna kringgå måste bestämmelserna även omfatta s.k. oäkta koncerner.

2.2.4 57 kap. IL

12 § fjärde stycket

Kommentar: Med den placeringen som man föreslagit här, dvs. i 57 kap. 12 §, kommer bara omkostnadsbeloppet när det gäller beräkning av årets gränsbelopp att påverkas. Skatteverket har uppfattat det som att avsikten är att det högre omkostnadsbeloppet ska användas även vid beräkandet av fördelningsvinsten mellan tjänst och kapital vid en avyttring. Om det är så föreslår Skatteverket att det stycket placeras i en ny paragraf, 57 kap. 35 a §, med en rubrik direkt före paragrafen.

Förslag: *Andelar som förvärvats genom att utnyttja sådana optioner som avses i 11 a kap.*

35 a §

Som anskaffningsutgift för andelar som förvärvats genom att utnyttja sådana optioner som avses i 11 a kap. får vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 12 § marknadsvärdet vid förvärvet tas upp.

57 kap. 12 § andra stycket

Här behövs i så fall en korrigerering.

Förslag: *Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas 25 – 35 a §§ ...*

57 kap. 21 § andra stycket

Här behövs också i så fall en korrigerering.

Förslag: *Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före 1992 **eller kapitalvinst på en kvalificerad andel som förvärvats genom att utnyttja sådana optioner som avses i 11 a kap.** överstiger gränsvärdet, ska den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25 – 35 a §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte tillgångar som avses i 2 § andra stycket.*

Mer om 12 § fjärde stycket

Kommentar: Av avsnitt 2.1.4 här ovan framgår att Skatteverket anser att det är principiellt felaktigt att kunna tillgodoräkna sig marknadsvärdet på aktierna. Dessutom är det olyckligt att införa ytterligare en bestämmelse som innebär att svårvärderade tillgångar måste värderas vid utnyttjandetidpunkten.

Om man ändå inför en regel med ett fiktivt anskaffningsvärde föreslår Skatteverket att detta värde av förenklingskäl bör motsvara skillnaden mellan bokförda tillgångar och skulder enligt den senast fastställda balansräkningen (substansvärdet). Värdet fördelas sedan på det totala antalet andelar i företaget. Denna regel motsvarar principen för hur värdet av de kvalificerade personaloptionerna värderas vid förvärvet (11 a kap. 16 § tredje stycket). Verket anser inte att marknadsmässiga transaktioner t.ex. de senaste 12 månader som närmast föregått förvärvet av andelarna bör tillämpas, eftersom dessa värden kan variera extremt kraftigt. En sådan regel innebär att det i praktiken kan bli i det närmaste ogörligt att fastställa marknadsvärdet.

Se även kommentar till 57 kap. 35 a § här nedan.

12 § femte stycket

Kommentar: Motsvarande bestämmelse finns inte för andelar förvärvade före 1990 (57 kap. 25 §) eller andelar förvärvade före 1992 (57 kap. 26 §). Man kan ifrågasätta om inte detta

stys av bestämmelsen i 44 kap. 21 § IL om att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Högsta förvaltningsdomstolen uttalar i en dom den 1 mars 2016, mål nr 6020-15, att det i 57 kap. IL inte finns någon generell bestämmelse om kontinuitet vid beskattningen vid benefika förvärv. Därför kan föreslagen bestämmelse behövas för att uppnå den avsedda effekten vid benefika förvärv. Skatteverket konstaterar att i så fall blir det en skillnad mot vad som gäller vid benefika förvärv och övriga uppräknade anskaffningsutgifter.

Bestämmelsen bör placeras i den av Skatteverket ovan föreslagna 35 a § fast i ett andra stycke.

Övrigt avseende kvalificerade andelar

57 kap. 4 § andra stycket

För att andelen ska vara kvalificerad måste andelsägaren ha varit verksam under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren. Men om aktivitet ska beaktas för tid före det att man blivit andelsägare får anses något oklart. Lagtexten innehåller inte någon begränsning om man förvärvar en andel, med avseende på tidigare aktivitet, men det synes som om begreppet ”verksam i betydande omfattning” är förbehållet sådan aktivitet som sker under den tidsperiod när ägandet finns eller sådant samband som krävs för samma eller likartad verksamhet. Om den som innehar kvalificerade personaloptioner slutar innan andelarna förvärvas kan det finnas en risk att andelarna inte blir kvalificerade. Det är angeläget att skattereglerna blir desamma för de som slutar sin anställning som för de som är anställda vid beskattningstidpunkten, varför följande ändring föreslås:

Förslag: *Vid tillämpningen av första stycket gäller även följande om andelsägaren förvärvat andelen med stöd av kvalificerad personaloption enligt 11 a kap. Personaloptionsinnehavaren ska då likställas med andelsägare vid prövningen av om andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av dem fem föregående beskattningsåren.*

Kommentar: Detta förslag innebär att nuvarande andra och tredje styckena i stället blir tredje respektive fjärde styckena.

57 kap. 35 a §

Skatteverket anser inte att omkostnadsbeloppet för andelar som förvärvats genom kvalificerad personaloption ska värderas till marknadsvärdet vid förvärvet (se avsnitt 2.1.4). Om denna regel ändå införs kan en lösning vara att om det föreligger särskilda skäl får man inte använda marknadsvärdet, även om en sådan lösning kan medföra en viss rättsosäkerhet. Eftersom Skatteverket redan tidigare påtalat att den föreslagna regeln är felaktigt placerad har verket placerat förslaget i den paragraf verket tycker den hör hemma.

Förslag: *Som anskaffningsutgift för andelar som förvärvats genom att utnyttja sådana optioner som anses i 11 a kap. får vid beräkning av omkostnadsbeloppet enligt 12 § marknadsvärdet vid förvärvet tas upp, om inte särskilda skäl föreligger.*

Kommentar: I författningskommentaren kan problemet åskådliggöras med exempel på kringgåenden, se t.ex. avsnitt 2.1.4 här ovan. Man bör poängtera att det bara är exempel och att transaktioner som inte uppfyller syftet med de föreslagna reglerna utan i stället görs för att komma undan 3:12-beskattning ska omfattas av särskilda skäl. Föreligger särskilda skäl får man inte använda marknadsvärdet, då är det den verkliga anskaffningsutgiften som gäller. En sådan regel kan komma att förhindra att regeln utnyttjas på ett inte avsett sätt.

2.2.5 Övergångsbestämmelse, IL

Man kan ifrågasätta vad som gäller vid brutna räkenskapsår så som bestämmelsen är formulerad. Vid vilken tidpunkt tar man upp schablonintäkten på periodiseringsfonder? Skatteverket föreslår att bestämmelsen i stället får följande lydelse.

Förslag: *3. Den nya bestämmelsen i 30 kap. 6 a § tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter utgången av år 2017.*

Kommentar: Med den formuleringen slipper man funderingar enligt ovan och den tekniken användes exempelvis när schablonintäkten infördes. Jfr prop. 2004/05:38.

2.2.6 Skatteförfarandelagen

22 kap. 26 § andra stycket

Förslag: *Kontrolluppgift ska dock inte lämnas vid förvärv av andelar i ett företag som är noterat på en börs eller marknadsplats och **priset motsvaras av det noterade värdet.***

Kommentar: Det bör förtydligas att undantaget från att lämna kontrolluppgift endast gäller om priset överensstämmer med det noterade värdet. I annat fall finns det risk för att kontrolluppgift inte lämnas på grund av att arbetsgivaren anser att förvärvet inte har skett på förmånliga villkor trots att priset understiger det noterade värdet på andelarna.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Förslagen om ytterligare kontrolluppgifter som ska lämnas till Skatteverket medför en ökad administration samt kräver anpassning av Skatteverkets IT-system. Engångskostnaden för detta uppgår till sammantaget 5 780 000 kronor, medan de löpande kostnaderna årliga kostnaderna kan beräknas till 2 388 000 kronor per år.

En sammantagen bedömning är att promemorians förslag dessutom kräver vissa ytterligare resurser för Skatteverket för att hantera de inkomna uppgifterna. Den extra kostnaden uppskattas till ca tre årsarbetskrafter motsvarande 2 400 000 kronor årligen.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Ingemar Hansson och föredragits av rättslige specialisten Hans Eriksson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Helena Dyrssen, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Pia Gustafsson och sektionschefen Peter Ljungqvist.

Ingemar Hansson

Hans Eriksson