

# Utvidgade regler om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall

# Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	3
1 Lagtext.....	4
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	8
2 Ändrade regler avseende beskattning av personaloptioner .....	10
2.1 Gällande rätt.....	10
2.2 Fler företag bör omfattas av reglerna om låtnader i beskattningen av personaloptioner .....	12
2.3 Reglerna om låtnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall bör omfatta styrelsemedlemmar.....	14
2.4 Reglerna om låtnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall bör gälla vid förvärv av teckningsoption .....	16
2.5 I koncerner bör personaloptionen kunna omfatta ett annat företag än det som ställt ut optionen .....	19
2.6 Följdändringar avseende skyldigheter att lämna uppgift i arbetsgivardeklaration och kontrolluppgift .....	20
2.7 Förslagets förenlighet med EU:s regler om statligt stöd .....	21
3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	21
4 Konsekvensanalys.....	22
4.1 Syfte och alternativa lösningar .....	22
4.2 Offentligfinansiella effekter .....	23
4.3 Effekter för företagen .....	24
4.3.1 Administrativa kostnader.....	25
4.4 Effekter för enskilda.....	26
4.5 Effekter för sysselsättningen .....	27
4.6 Effekter för jämställdheten .....	27
4.7 Effekter för inkomstfördelningen.....	28
4.8 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	28
4.9 Övriga effekter .....	29
5 Författningskommentar.....	29
5.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	29
5.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	31

## Sammanfattning

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 lätnad 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.

# 1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs att 11 a kap. 5, 6, 11–15 och 17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **11 a kap.**

#### **5 §<sup>2</sup>**

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 *förvärvas*. 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.

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

<sup>2</sup> Senast lydelse 2017:1212.

### 6 §<sup>3</sup>

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 §<sup>4</sup>

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 §<sup>5</sup>

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 §<sup>6</sup>

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

<sup>3</sup> Senast lydelse 2017:1212.

<sup>4</sup> Senast lydelse 2017:1212.

<sup>5</sup> Senast lydelse 2017:1212.

<sup>6</sup> 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 §<sup>7</sup>

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 §<sup>8</sup>

*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

<sup>7</sup> Senast lydelse 2017:1212.

<sup>8</sup> Senast lydelse 2017:1212.

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

#### 17 §<sup>9</sup>

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 <i>eller teckningsoption</i> 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.

<sup>9</sup> Senast lydelse 2017:1212.

## 1.2 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 §<sup>1</sup>

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 §<sup>2</sup>

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 utnyttjats *för förvärv av andel*, om

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2017:1219.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2017:1226.



personaloptionen har förvärvats i förvärvats i den den deklarationsskyldiges tjänst, deklarationsskyldiges tjänst, och 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.

## 2 Ändrade regler avseende beskattning av personaloptioner

### 2.1 Gällande rätt

#### *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 värdepapperet vid tidpunkten för utnyttjandet eller avyttringen av personaloptionen och det i förväg bestämda priset som optionsinnehavaren ska betala för värdepapperet enligt optionsvillkoren (lösenpriset) plus eventuell ersättning som optionsinnehavaren betalade när optionen förvärvades (optionspremien).

Eventuell utdelning på värdepapperet, som har förvärvats med stöd av en personaloption, samt en kapitalvinst eller kapitalförlust vid en framtida avyttring av ett sådant värdepapper beskattas därefter i inkomstslaget kapital. I vissa fall kan dock 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 anställda ska även socialavgifter och allmän löneavgift betalas på värdet av förmånen (2 kap. 10 och 10 a §§ socialavgiftslagen [2000:980], förkortad SAL, samt 1 § lagen [1994:1920] om allmän löneavgift). Vidare ska skatteavdrag för preliminär skatt göras (10 kap. 2 § första stycket 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 överläts. Skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker (10 kap. 2 § andra stycket SFL). För förmån av personaloption ska skatteavdrag dock göras först när utgivaren av förmånen har fått kännedom om att rättigheten har utnyttjats eller överläts (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 deklarationsskyldiges 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).

#### *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.

### *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.

## 2.2 Fler företag bör omfattas av reglerna om lätnader i beskattningen av personaloptioner

**Förslag:** Reglerna om lätnader 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 förvärfvas höjs till 150 och att gränsen för företagets nettoomsättning eller balansomslutning under samma år höjs till 280 miljoner kronor.

**Skälen för förslaget:** 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.

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 finansierare. 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.

Sedan tidigare finns regler som tillåter lättnader i beskattningen av personaloptioner för företag som är yngre än 10 år, har färre än 50 anställda och vars nettoomsättning eller balansomslutning 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. Tillväxtverket (2017) visar 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. Rekryteringsproblemet uppges också vara det främsta tillväxthindret för dessa företag.<sup>1</sup> 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

<sup>1</sup> Tillväxtverket (2017). Företagens villkor och verklighet 2017. Rapport 0232.

att rekrytera på grund av asymmetrisk information så att dödviktskostnaderna hålls nere. Om även andra företag skulle omfattas av reglerna skulle den kompensande fördel som reglerna innebär urvattnas. Detta eftersom de tillväxtföretag som lider av marknadsmisslyckandet, på grund asymmetriska informationsproblem, skulle förlora den kompensande konkurrensfördel vid rekrytering som reglerna skapar.

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. Av praktiska skäl bör dessa gränser liksom tidigare gälla under det beskattningsår som närmast föregår det år optionsavtalet ingås.

Uttrycket medelantalet anställda har samma innebörd som motsvarande term har i Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11). Likaså har uttrycken företagets nettoomsättning och företagets balansomslutning samma innebörd som termerna företagets redovisade nettoomsättning och företagets redovisade balansomslutning i Bokföringsnämndens allmänna råd. Vad gäller företagets 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.

#### *Lagförslag*

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

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

**Förslag:** Reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall utvidgas så att, utöver anställda, också styrelseledamöter och styrelseuppdrag omfattas. Styrelseuppdrag ska omfattas av kravet på intjänandetid om tre år och begränsningen avseende befintliga aktieägare. 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. Styrelseuppdrag ska inte omfattas av kravet på viss lägsta genomsnittliga arbetstid.

**Skälen för förslaget:** 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 styrelsearvodet 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. 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 styrelsesuppleanter omfattas av reglerna.

Reglerna om undantag från beskattning avser att stimulera kommande arbetsinsatser som är viktiga för företagets tillväxt. Det är därför 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 styrelseledamoten omväljs 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 vad gäller 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 2020 års inkomstbasbelopp, ett årligt styrelsearvode om 33 400 kronor. Det ska vara frågan om sådan ersättning som 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. Det bedöms vara mest ändamålsenligt att behandla alla anställda på samma sätt och att begränsa de lägre kraven avseende arbetstid och skattepliktig ersättning till att bara gälla för optionsinnehavare som är styrelsemedlemmar utan att också samtidigt vara anställda. Detta bör gälla oavsett om optionsinnehavaren har varit anställd i företaget under hela intjänandetiden eller bara under en del av denna tid.

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 11 a kap. 14 och 15 §§ IL.

## 2.4 Reglerna om lätnader i beskattningen av personaloptioner i vissa fall bör gälla vid förvärv av teckningsoption

**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.

### **Skälen för förslaget**

#### *Förvärv av teckningsoptioner bör omfattas av reglerna*

Enligt 11 a kap. 5 § första stycket IL måste optionsinnehavaren utnyttja sin personaloption för förvärv av andel i företaget som har gett ut optionen, för att reglerna om lätnad i beskattningen ska vara tillämpliga.

Högsta förvaltningsdomstolen har den 8 september 2020 i en dom prövat frågan om kravet avseende förvärv av andel är 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 låtnader 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 låtnader 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 fattas direkt av styrelsen för ett aktiebolag eftersom en personaloption i sig inte utgör ett värdepapper. Det krävs däremot ett beslut av bolagsstämman om att emittera den eller de aktier som kan förvärfas 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 anställda 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 förvärfas genom utnyttjande av en personaloption. I stället gäller kravet på innehavstid för personaloptionen, före 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 personal-

optioner. 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.

#### *Följändring avseende värdering*

Nuvarande regler om lättnader 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 promemorian föreslås att reglerna ska utvidgas så att en personaloption som omfattas av reglerna om lättnad 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 §, då även förvärv av teckningsoption bör omfattas av reglerna om förtida utnyttjande vid fusion eller fission. För det fall 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.

#### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 11 a kap. 5, 11–13 och 17 §§ IL.

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

**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 vad som sägs om företaget gälla det företag i vilket personaloptionen ger rätt att förvärva andelar eller teckningsoptioner.

**Skälen för förslaget:** Som nämnts ovan måste optionsinnehavaren enligt 11 a kap. 5 § IL utnyttja sin personaloption för förvärv av andel i företaget som har gett ut optionen, för att reglerna om lättnad i beskattningen ska vara tillämpliga.

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.

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 teckningsoptioner när den part som ställer ut personaloptionen (moderbolaget) då också äger de tillgångar som så småningom ska överlätas (andelar i dotterbolaget).

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.

## 2.6 Följändringar avseende skyldigheter att lämna uppgift i arbetsgivardeklaration och kontrolluppgift

**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.

**Skälen för förslaget:** 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 § SAL regleras särskilt att förmån av personaloption som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL ska anses utgiven av den i vars tjänst personaloptionen förvärvades. Även av 11 kap. 5 § 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 promemorian 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 punkten 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 deklara-tions-skyldiges 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 promemoria föranleder därför ingen ändring av denna paragraf.

### Lagförslag

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

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

**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.

**Skälen för bedömningen:** 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.

## 3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**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.

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

**Skälen för förslaget:** De utvidgningar som föreslås bör 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 skatteförordningen ska tillämpas första gången på uppgifter som avser beskattningsår 2022.

## 4 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.

### 4.1 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 2.2. 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.

## 4.2 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 effekter då reglerna om lättnader i beskattningen av personaloptioner infördes.

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.<sup>2</sup> 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. 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

<sup>2</sup> På grund av avrundningar summerar inte effekten för stat och kommun till totalen.

andelarna kommer därmed att öka, och skatteintäkterna från kapitalvinster förväntas därför öka med 20 miljoner kronor.

Förslaget förväntas öka användningen av personaloptioner i viss utsträckning. Beräkningen av den offentligfinansiella effekten är dock statisk och tar inte hänsyn till eventuella beteendeförändringar på grund av ändrade skatteregler.

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			
<b>Nettoeffekter, År</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>Varaktig</b>
<b>Kommunsektorn</b>	-0,04	-0,04	-0,04	-0,04
<b>Staten</b>	-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
<b>Offentligfinansiell nettoeffekt</b>	<b>-0,05</b>	<b>-0,05</b>	<b>-0,05</b>	<b>-0,05</b>

### 4.3 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 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.

### **4.3.1 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 idag 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 företagets 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.<sup>3</sup> 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.

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 då det beror på huruvida 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 företagets 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.

#### 4.4 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 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.

## 4.5 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.

## 4.6 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 manliga än kvinnliga 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 i propositionen 2017/18:1 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. 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.

#### 4.7 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.

#### 4.8 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.

Förslaget bedöms inte påverka antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 4.9 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 4.2.

# 5 Författningskommentar

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

### **11 a kap.**

#### **5 §**

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

Ändringen i *första stycket punkten 1 a* innebär att 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. Ändringen i *punkten 1 b* innebär 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.

Ändringen i *andra stycket* 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.

Övervägandena finns i avsnitt 2.4 och 2.5.

#### **6 §**

I paragrafen finns bestämmelser som anger 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 förvärfvas, får uppgå till högst 150. Ändringen i *andra punkten* innebär att företagets nettoomsättning eller balansomslutning, under det räkenskapsår som närmast föregår det år då personaloptionen förvärfvas, får uppgå till högst 280 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 2.2.

### 11 §

I paragrafen regleras det maximala värdet på optionsinnehavarens personaloptioner.

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

Övervägandena finns i avsnitt 2.4.

### 12 §

I paragrafen regleras det maximala värdet på optionsinnehavarens personaloptioner tillsammans med övriga personaloptioner.

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

Övervägandena finns i avsnitt 2.4.

### 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 genom utnyttjande av en teckningsoption.

Övervägandena finns i avsnitt 2.4.

### 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 i form av styrelseledamöter och styrelsesuppleanter. För både anställda och styrelsemedlemmar måste anställningen respektive uppdraget pågå under hela intjänandetiden. Uppdraget som styrelsemedlem kan vara antingen som styrelseledamot eller styrelsesuppleant och så länge ett styrelseuppdrag fortlöper under hela intjänandetiden kan optionsinnehavaren växla mellan dessa två roller. Det är dock inte möjligt att uppfylla villkoret genom att under intjänandetiden växla mellan att vara anställd och styrelsemedlem. Villkoret att optionsinnehavaren ska vara antingen anställd eller styrelsemedlem är således inte uppfyllt om optionsinnehavaren är anställd i företaget år 1 och 2 av intjänandetiden och enbart styrelsemedlem år 3. Villkoret är inte heller uppfyllt om optionsinnehavaren har ett uppdrag som styrelseledamot eller styrelsesuppleant år 1 och 2 av intjänandetiden men år 3 enbart är anställd i företaget. Villkoret är dock uppfyllt i dessa exempel om optionsinnehavaren fortsätter sin anställning respektive sitt uppdrag i styrelsen under det tredje året (parallellt med uppdraget respektive anställningen år 3).

För optionsinnehavare som under intjänandetiden är anställda gäller, såsom tidigare, att arbetstiden under intjänandetiden måste uppgå till i genomsnitt minst 30 timmar per vecka. För styrelsemedlemmar uppställs inte något motsvarande krav på lägsta genomsnittliga arbetstid. Detta undantag från kravet på en lägsta arbetstid gäller endast för den som inte är anställd under någon del av intjänandetiden. Kravet på en lägsta

arbetstid om 30 timmar i veckan gäller således för en optionsinnehavare som både är anställd i företaget och styrelseledamot eller styrelsesuppleant i detsamma under intjänandetiden. Detta gäller oavsett om anställningen inte varar under hela intjänandetiden. För en personaloptionsinnehavare som är anställd under någon del av intjänandetiden gäller alltså kravet på en lägsta arbetstid om 30 timmar i veckan under hela intjänandetiden.

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

Övervägandena finns i avsnitt 2.3.

## 15 §

I paragrafen anges ett villkor avseende optionsinnehavarens ersättning från företaget som gett ut personaloptionen.

Det nya *andra stycket* innebär att det för styrelseledamöter och styrelsesuppleanter uppställs ett krav på att ersättning från företaget som ska tas upp i inkomstslaget tjänst uppgår till minst 1,5 inkomstbasbelopp under intjänandetiden. Detta lägre krav på lägsta ersättning gäller endast för den som inte är anställd under någon del av intjänandetiden. Om optionsinnehavaren samtidigt är anställd i företaget gäller villkoret på minsta ersättning för anställda. Detta gäller oavsett om anställningen inte varar under hela intjänandetiden. För en personaloptionsinnehavare som är anställd under någon del av intjänandetiden gäller alltså kravet på en lägsta ersättning om 13 inkomstbasbelopp under hela intjänandetiden.

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 2.3.

## 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 kan omfattas av reglerna.

Övervägandena finns i avsnitt 2.2.

## 5.2 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. 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 2.5.

**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 2.5.