



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Matilda Karlsson

Kvalificerade personaloptioner
*Skatteverkets tolkning och ett ställningstagandes
konsekvenser*

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: HT20

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Disposition	10
1.7 Terminologi	10
2 SKATTERÄTTSLIG TOLKNING – DE OLIKA RÄTTSKÄLLORNA	11
2.1 Lagtext	11
2.2 Förarbeten	12
2.3 Rättspraxis	14
2.4 Skatteverkets produkter	14
3 KVALIFICERADE PERSONALOPTIONER	17
3.1 Inledning	17
3.2 Incitamentsprogram	17
3.3 11a kap. IL	19
3.3.1 Bakgrund	19
3.3.2 Inledande bestämmelser	19
3.3.3 Villkor för företaget	20
3.3.4 Villkor för personaloptionen	20
3.3.5 Villkor för optionsinnehavaren	21
3.4 Personaloption eller värdepapper?	21

4 FÖRVÄRV GENOM ANVÄNDANDE AV TECKNINGSOPTIONER – KVALIFICERAD PERSONALOPTION?	23
4.1 Bakgrund	23
4.2 Varför förvärv genom teckningsoptioner?	24
4.3 Skatteverkets ställningstagande	26
4.4 Skatterättsnämndens förhandsbesked	26
4.5 HFD 2020 ref. 39	27
5 ANALYS	29
5.1 Skatteverkets uppfattning	29
5.2 Ställningstagandets rättsliga status och dess konsekvenser	32
5.3 Avslutande kommentar	33
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	35
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	41

Summary

Every year The Swedish Tax Agency publishes indicative documents regarding interpretation and application of specific tax rules. Among these documents are general advice (sw: allmänna råd) and The Swedish Tax Agency's position (sw: ställningstaganden) about a certain legal issue. Usually, these publications ease the taxation procedure for the taxpayer since it enables him to predict how the agency will handle the matter. However, these written documents can also generate difficulties. That is the case when the Tax Agency's position does not correspond with the assessment of the Supreme Administrative Court. The Swedish Tax Agency's position and general advice is not a source of law and does not have to be considered by the court when administering the law.

This essay originates from the ruling HFD 2020 ref. 39. The Supreme Administrative Court dealt with chapter 11a Income Tax Act (sw: Inkomstskattelagen (1999:1229)) and the regulation regarding qualified employee stock options (sw: kvalificerade personaloptioner). The rules are designed to favour startup companies to retain and recruit valuable competence. A qualified employee stock option entails a future opportunity for the employee to obtain a share in the company. Normally an employee stock option constitutes income from employment. For this reason, the stock option is a taxable benefit. The regulations regarding qualified employee stock options statutes an exception and imply that these employee stock options in certain cases shall be exempt from taxation. This relief in taxation is intended to be a possibility for companies with limited access to capital. Instead of offering higher salary, the company can make itself attractive and keep valuable labour by offering the acquisition of shares which are not taxable as earned income.

The Supreme Administrative Court had to decide whether employee stock options which gave the employee a right to obtain securities (sw:

teckningsoptioner) which then led to acquisition of shares, were covered by the regulation. Such procedure had previously been denied by the Swedish Tax Agency in one of its positions. The Supreme Administrative Court, on the other hand, made an opposing assessment.

This essay finds that the distinction between general motives and special motives is crucial for the opposing interpretation results. The former can, unlike the latter, be considered legislative history and is therefore to be given significance when interpreting fiscal legislation. However, The Swedish Tax Agency's positions and its lack of legal status does not mean that the court refrains from considering them. For this reason, they can still bring considerable consequences in reality.

Sammanfattning

Skatteverket publicerar varje år ett antal vägledande dokument beträffande tolkning och tillämpning av specifika skatterättsliga bestämmelser. Dessa allmänna råd och ställningstaganden underlättar många gånger för skattebetalaren eftersom det möjliggör för denne att på förhand ta reda på hur verket kommer att handlägga ett ärende. Besvärligare blir det när Skatteverkets uppfattning av gällande inte stämmer överens med Högsta förvaltningsdomstolens tolkning av samma rättsfråga. Skatteverkets allmänna råd och ställningstagande saknar status som rättskälla varför domstolarna inte skyldiga att beakta dessa vid rättstillämpningen.

Framställningen utgår från avgörandet HFD 2020 ref. 39. I målet aktualiserades 11a kap. inkomstskattelagen och reglerna om kvalificerade personaloptioner. Reglerna avser att underlätta för unga, nyetablerade företag att behålla och rekrytera värdefull kompetens i företaget. En personaloption innebär en möjlighet för en anställd att i framtiden förvärva en andel i bolaget. En sådan rättighet är som huvudregel en förmån och ska följaktligen tas upp till beskattning i inkomstlaget tjänst. Bestämmelserna om kvalificerade personaloptioner utgör ett undantag och innebär att personaloptionen i vissa fall undantas beskattning. Beskattningslättnaderna är tänkta att utgöra en möjlighet för kapitalsvaga företag att attrahera nyckelpersoner att stanna, trots att bolaget inte kan erbjuda högre löneersättning.

Föremål för bedömning i målet var huruvida personaloptioner som gav den anställda rätt att erhålla teckningsoptioner, som i sin tur genererade andelar i företaget, kunde omfattas av regleringen. Den aktuella frågan hade tidigare besvarats nekande av Skatteverket. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde däremot en annan bedömning.

Uppsatsen finner att distinktionen mellan å ena sidan allmänna motiv å andra sidan specialmotiv får betydelse för de motsatta tolkningsresultaten. De förra har, till skillnad från de senare, förarbetsstatus och kan tillmätas betydelse vid skatterättslig tolkning. Ställningstagandets icke-rättsliga status innebär emellertid inte att domstolar avstår från att beakta dessa. Av den anledningen kan de likväl få genomslag i praktiken.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Dir.	Direktiv
Dnr.	Diarienummer
Fi	Finansdepartementet
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Prop.	Regeringens proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok (fr.o.m. 2011 Högsta förvaltningsdomstolens)
SKV	Skatteverket
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
RSV	Riksskatteverket (fr.o.m. 2004 Skatteverket)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Min mamma liknade en gång inkomstskattelagens uppbyggnad vid en barnbok hon läste för mig när jag var yngre: *Totte Bygger* av Gunilla Wolde.

”Överallt där det finns glipor mellan plankorna i kojans, måste Totte spika upp ytterligare en plank. Jag föreställer mig att inkomstskattelagens struktur bygger på samma princip.”

Jag menar att det ligger en viss sanning i den, om än mycket förenklade, liknelsen. Det grundlagsfästa föreskriftskravet för skatterättslig reglering¹ har också betydelse för tolkning och tillämpning av densamma.²

Tolkningsutrymmet kan därför uppfattas som reducerat i jämförelse med andra rättsområden. Det i sin tur kräver många gånger en explicit lagstiftning. Omöjligheten att författa en skattelagstiftning som omfattar alla tänkbara (och otänkbara) scenarier, gör att kryphål oundvikligen förekommer. Om konsekvenserna visar sig vara icke önskvärda, och tolkningsutrymmet inte tillåter tillämparen att ingripa, måste lagstiftaren agera. Resultatet blir en lagstiftning som liknar ett lapptäcke – eller Tottes koja.³

I denna uppsjö av inkomstskatterättsliga lagrum kommer denna uppsats att koncentrera sig på bestämmelserna om kvalificerade personaloptioner. Detta med anledning av Högsta förvaltningsdomstolens (härefter HFD) nyligen meddelade dom.⁴ HFD fastställde i avgörandet ett av Skatterättsnämnden (härefter SRN) meddelat förhandsbesked⁵. Domen står i direkt motsats till Skatteverkets (härefter SKV) publicerade ställningstagande⁶. SKV:s och

¹ 8 kap. 2 § 2p. & 8 kap. 3 § 2p. IL.

² Tjernberg (2018) s. 27.

³ Jfr. Bergström (1978) s. 72 f.

⁴ HFD 2020 ref. 39.

⁵ Dnr: 48 – 19/D.

⁶ Dnr: 202 229352-18/111.

HFD:s olika uppfattningar lämnar utrymme för en diskussion om skatterättslig tolkning i allmänhet och SKV:s tolkning i synnerhet. Det väcker dessutom frågor om ett sådant ställningstagandes legitimitet i det rättsliga sammanhanget.

1.2 Syfte och frågeställningar

Framställningen syftar till att utreda skälen till den uppfattning som Skatteverket redovisade i ställningstagandet ”*Förvärv av teckningsoptioner i samband med de särskilda bestämmelserna om personaloptioner*”⁷ (härefter ställningstagandet). Oundvikligt för att tillgodose detta syfte är att initialt redogöra för regleringen beträffande kvalificerade personaloptioner och bakgrunden till densamma. För att utreda grunden till SKV:s uppfattning ska också skatterättslig tolkning i allmänhet behandlas. Till följd av de direkt motstående tolkningarna som SKV och HFD gör, aktualiseras spörsmål om ställningstagandets rättsliga dignitet. Uppsatsen ämnar därför undersöka dess rättsliga värde och effekterna av detta. För att tillgodose dessa syften ska följande frågeställningar besvaras:

1. Varför hade SKV den uppfattning som ställningstagandet ger uttryck för?
2. Vilken rättslig status har ett av SKV utfärdat ställningstagande?
 - a. Vilka konsekvenser genererar det?

1.3 Metod och material

Inledningsvis ska poängteras att jag valt att sammanfoga metod- och materialavsnitten. Jag är medveten om att det är möjligt att låta dessa presenteras separat. Min uppfattning är att metodens nära samband med val av material medför att en gemensam presentation framstår som optimal. Även med hänsyn till framställningens begränsade omfattning förefaller en gemensam redogörelse ändamålsenlig.

⁷ Dnr: 202 229352-18/111.

Uppsatsens syften medför att framställningen lämpligast utgår från den *rättsdogmatiska metoden*. Metoden innebär att gällande rätt (*lex lata*) skildras med utgångspunkt i de traditionsenliga rättskällorna.⁸ Lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin ska därför studeras.⁹

Med beaktande av legalitetsprincipen starka ställning på skatterättsens område utgör lagstiftningen utgångspunkten. När ordalydelsen inte ger ett entydigt svar ska förarbeten och rättspraxis beaktas. Framställningen utgår från avgörandet HFD 2020 ref. 39. Varken bestämmelser beträffande skatterättslig tolkning eller rättskälleläran¹⁰ återfinns i någon lagfäst reglering. Av denna anledning får den juridiska doktrinen väsentlig betydelse för uppsatsen.

Den rättsdogmatiska metoden utesluter yttranden beträffande effekterna av gällande rätt.¹¹ I syfte att åstadkomma en utförligare analys inkluderas även dessa argument, huvudsakligen i avsnitt 5.2. Det möjliggör reflektion kring regleringens ändamålsenlighet. Framställningen ter sig i det hänseendet närmast rättsanalytisk.¹²

Inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och särskilt 11a kap. har studerats. Beträffande regleringens förarbeten har analysen koncentrerats till budgetpropositionen för 2018¹³. Som ovan anført har den juridiska doktrinen varit viktig för framställningen. Avseende generella och mer övergripande spörsmål har *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt* av Lodin m.fl. varit utgångspunkten. Redogörelse för tolkning av skatterättslig reglering har tagit sin början i *Skatterättslig tolkning* av Tjernberg och *Konstitutionell skatterätt* av Pålsson. Beträffande SKV:s publiceringar har Pålssons avhandling *Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet* varit central.

⁸ Sandgren (2018) s. 49.

⁹ Kleinman (2018) s. 21.

¹⁰ Jfr. Rättskälleläran och erkänningsregeln, se Dahlman (2010) s. 21 ff.

¹¹ Jfr. Sandgren (2018) s. 50.

¹² Ibid. s. 50 ff.

¹³ Prop. 2017/18:1.

Eftersom ställningstaganden är en relativt ny kategori av SKV:s publiceringar är det möjligt att ifrågasätta mitt val av material som gavs ut före 2004. Jag anser däremot att dessa ställningstaganden på många sätt går att jämföra med allmänna råd¹⁴, varför det är relevant att studera även äldre material.

1.4 Avgränsningar

Mot bakgrund av framställningens begränsade utformning har nödvändiga avgränsningar gjorts. Redogörelsen är koncentrerad till beskattning av obegränsat skattskyldiga fysiska personer.¹⁵ Eventuella konsekvenser för företaget behandlas således inte. Uppsatsen avser inte heller att beakta nationalekonomiska eller politiska effekter. Då reglerna om kvalificerade personaloptioner adresserar mindre företag är det inte ovanligt att dessa företag också utgör ett fåmansföretag¹⁶. På grund av fåmansregleringen i sig omfattande och avancerade karaktär, behandlas den problematiken inte inom ramen framställningen.

1.5 Forskningsläge

11a kap. IL och reglerna om kvalificerade personaloptioner har inte varit föremål för någon akademisk forskning. Däremot har Finansdepartementet i en promemoria föreslagit¹⁷ en revidering av den nu aktuella lagstiftningen.¹⁸

Frekvent diskuterat i doktrinen är SKV:s regelprodukter och vilket rättskällevärde som dessa ska, eller bör, tillmätas. En professor med särskild relevans för uppsatsens ämne är Robert Pålsson. I avhandlingen från 1995 analyseras SKV:s¹⁹ rättsliga kompetens och utgivna rekommendationer.

¹⁴ Jfr. Pålsson (2018) s. 111.

¹⁵ Jfr. 1 kap. 4 § 1st IL.

¹⁶ 56 kap. 2 § IL. Se även 57 kap. 3 § IL.

¹⁷ November 2020.

¹⁸ Fi 2020/04527.

¹⁹ Då Riksskatteverket (RSV).

Jämte Pålsson har Bergström²⁰, Melz²¹ och Tjernberg²² varit tongivande i diskussionen kring skatterättslig tolkning.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en presentation av skatterättslig tolkning. Därefter följer en genomgång av kvalificerade personaloptioner; hur regleringen ser ut och varför. I nästa avsnitt redogörs för omständigheterna i HFD 2020 ref. 39 varpå SKV:s ställningstagande, SRN:s förhandsbesked och slutligen HFD:s dom skildras. Avslutningsvis besvaras framställningens frågeställningar.

1.7 Terminologi

Det är en anställd i ett företag som har möjlighet att förvärva en kvalificerad personaloption. Det är således också den anställda som är optionsinnehavare. Begreppen *anställd* och *optionsinnehavare* ämnar av den anledningen att fortsättningsvis användas synonymt, eftersom de syftar på samma rättssubjekt.

²⁰ Se t.ex. Bergström (1984).

²¹ Se t.ex. Melz (1992).

²² Se t.ex. Tjernberg (2018).

2 Skatterättslig tolkning – de olika rättskällorna

”[...] skatt skall följa av föreskrift”²³ konstaterar Hultqvist. Det är emellertid inte ovanligt att en föreskrift saknar tillräcklig exakthet. Ordalydelsen kan följaktligen inte ensam läggas till grund för tillämpning av en skatterättslig bestämmelse. Föreskriften behöver då tolkas.²⁴

Lodin m.fl. beskriver att det för det skatterättsliga tolkningsförfarandet finns en tämligen vedertagen uppfattning²⁵ om rättskällornas hierarki. Lagtextens lydelse ska följas om den är klar. I annat fall ska praxis, förarbeten och andra rättskällor ge vägledning.²⁶ Lagtext anses följaktligen ha högst dignitet²⁷, medan de senare istället betraktas som rättskällor vilka tillämparen bör beakta.²⁸

2.1 Lagtext

Legalitetsprincipen gör sig gällande på flera rättsområden och skatterätten är inget undantag. Principens huvudsakliga syfte är att skydda individen mot godtyckliga ingrepp från staten.²⁹ Som en del i legalitetsprincipen ingår föreskriftskravet³⁰, vilket på skatterättens områden tar sig uttryck genom den latinska devisen *nullum tributum sine lege*³¹. Den lagfästs³² i regeringsformens, RF, 8 kap.³³ Skatterättsliga bestämmelser kräver således

²³ Hultqvist (1995) s. 113.

²⁴ Ibid.

²⁵ Jfr. Pålsson (1995) s. 116 f.

²⁶ Lodin m.fl. (2019b) s. 610 f.

²⁷ Pålsson (1995) s. 115.

²⁸ Jfr. Peczenik (1988) s. 240 ff.

²⁹ Lodin m.fl. (2019b) s. 640.

³⁰ Tjernberg (2018) s. 23 och Lodin m.fl. (2019b) s. 641.

³¹ ”Ingen skatt utan stöd i lag”.

³² Det råder delade meningar kring legalitetsprincipens (och därmed föreskriftskravets) formella status. Se Hultqvist (2016) s. 730 f., Pålsson (2014) s. 568, Tjernberg (2018) s. 25.

³³ 8 kap. 2 § 1st 2p. och 8 kap. 3 § 1s 2p. RF.

stöd i lag och riksdagens lagstiftningskompetens kan i regel inte delegeras.³⁴ Låt vara att verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap. 7 § 1st 1p. RF kan utfärdas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Bindande föreskrifter om tillämpning om skattelag kan alltså ges av SKV.³⁵ Verkställighetsföreskrifterna kungörs i Skatteverkets författningssamling (SKVFS) och är på samma sätt som lagar och förordningar bindande.³⁶

Även vid tolkning och tillämpning av lagstiftning ska kravet på lagstöd beaktas. Tolkning innebär normalt att det aktuella lagrummet preciseras.³⁷ Hultqvist menar att en sådan precision inte står i strid med kravet på föreskrift.³⁸ Lagtextens ordalydelse kan närmast betraktas som en slags yttersta gräns för tolkningens tillåtlighet.³⁹ Tolkning ska ske med målsättningen att den slutliga produkten tveklöst rymms inom lagtexten.⁴⁰

Att koncentrera tolkningsförfarandet till lagtextens ordalydelse, och endast denna, beskrivs som en objektiv tolkningsmetod.⁴¹ Det är dock ovanligt att metoden används ensam.⁴²

2.2 Förarbeten

Att lagtextens ordalydelse som huvudregel⁴³ ska ges företräde framför stridiga yttranden i förarbeten torde stå klart.⁴⁴ Lagtextens överordnade status innebär emellertid inte förbud mot tolkning⁴⁵ eller sökande av svar i andra rättskällor⁴⁶.

³⁴ Pålsson (2018) s. 31 f.

³⁵ Lodin m.fl. (2019a) s. 19.

³⁶ Tjernberg (2018) s. 111.

³⁷ Hultqvist (1995) s. 113 f.

³⁸ Ibid. s. 332.

³⁹ Pålsson (2018) s. 93.

⁴⁰ Tjernberg (2018) s. 23.

⁴¹ Lehrberg (2020) s. 251.

⁴² Melz (1992) s. 615 och Lodin m.fl. (2019b) s. 633.

⁴³ Jfr. Hultqvist (1995) s. 111, beträffande undantag vid redaktionella fel.

⁴⁴ Tjernberg (2018) s. 27.

⁴⁵ Pålsson (2018) s. 92.

⁴⁶ Tjernberg (2018) s. 27.

Att tillskriva förarbetena betydande relevans vid lagtolkning brukar sammanfattas som en subjektiv lagtolkningsmetod. En sådan metod strider nödvändigtvis inte mot ett objektivt lagtolkningsförfarande.⁴⁷

I doktrin har en uppdelning av olika sorters förarbetsuttalanden gjorts. Uppdelningen innebär att det görs en distinktion mellan *allmänna motiv* och *specialmotiv*.⁴⁸ Den förra kan sägas utgöra generella uttalanden om bestämmelsernas syfte och ändamål.⁴⁹ Den senare är istället ingående, konkreta yttranden beträffande ett lagrum.⁵⁰ Speciell motivering kan vara erforderligt vid kortfattade bestämmelser för att klargöra dess innebörd. Genom att lista vilka situationer bestämmelsen är avsedd att reglera kan ett specialmotiv också fungera som komplement till en paragraf.⁵¹ Specialmotiv återfinns ofta i propositionens författningskommentar.⁵² Bergström ifrågasätter användandet av sådana uttalanden i detaljfrågor.⁵³ Även Tjernberg förhåller sig kritisk och menar att specifika uttalanden som hävdar bestämmelsens materiella innehåll inte kan tillmätas betydelse som förarbete.⁵⁴ Lodin m.fl. beskriver dessa typer av uttalanden som ett motivuttalande vars syfte är *övertygande* och menar att dessa inte kan anses vara mer auktoritära än rättsvetenskapliga arbeten.⁵⁵ Dignitet bör istället tillmätas de allmänna motiven. Av den anledningen bör lagtext tillämpas i enlighet med regleringens övergripande syfte.⁵⁶ Tjernberg menar att det går att utröna en sådan tendens. HFD har tagit en alltmer kritisk ståndpunkt till enskilda förarbetsuttalanden. En sådan trend påverkar inte förarbetenas ställning i rättskällehierarkin, utan förtydligar istället att bestämmelsens generella ändamål väger tyngre än detaljhänvisningar.⁵⁷

⁴⁷ Jfr Lodin m.fl. (2019b) s. 634 och Lehrberg (2020) s. 253.

⁴⁸ Jfr. Tjernberg (2018) s. 84, Lodin m.fl. (2019b) s. 625 och Bergström (1984) s. 312.

⁴⁹ Lodin m.fl. (2019b) s. 625.

⁵⁰ Tjernberg (2018) s. 84.

⁵¹ Lodin m.fl. (2019b) s. 626.

⁵² Ibid.

⁵³ Bergström (1984) s. 312.

⁵⁴ Tjernberg (2018) s. 84.

⁵⁵ Lodin m.fl. (2019b) s. 626.

⁵⁶ Bergström (1984) s. 312.

⁵⁷ Tjernberg (2018) s. 97 ff.

2.3 Rättspraxis

Det råder ingen prejudikatsbundenhet i Sverige.⁵⁸ Åtminstone inte formellt sett.⁵⁹ Trots detta är utgångspunkten för såväl underinstanserna som SKV att följa HFD:s domar, främst av lojalitets- och likformighetskäl.⁶⁰ Pålsson menar att återopandet av rättspraxis är principiellt betydelsefullt för upprätthållandet av rättssäkerheten.⁶¹ Även Höglund ansluter sig till argumentationen och konstaterar att en välformulerad lagtext inte ensam kan garantera rättssäkerhet, för det krävs dessutom att bestämmelserna används på ett rättssäkert sätt.⁶²

Det ställs krav på ett visst mått av generalitet för att ett avgörande ska tjäna vägledande i ett annat mål.⁶³ Avgörandet bör innefatta en tydlig lösning av en rättsfråga.⁶⁴ Det är sedan denna regel som kan komma att tillämpas i en annan jämförbar situation. Förfarandet kan därför sägas ge uttryck för likhetsprincipen.⁶⁵

2.4 Skatteverkets produkter

SKV:s uppdrag regleras i förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket. Myndighetens främsta uppgift är att agera borgenär åt staten genom indrivande av skatter och avgifter.⁶⁶ Det åligger därutöver SKV att lämna allmänna råd inom ramen för sitt mandat.⁶⁷ En distinktion ska göras mellan verkställighetsföreskrifter och andra typer av uttalanden som verket gör. De förra är på samma sätt som lagar och förordningar bindande.⁶⁸

⁵⁸ Heuman (2014) s. 135.

⁵⁹ Jfr. Höglund (2017) s. 153 och Tjernberg (2018) s. 56.

⁶⁰ Höglund (2017) s.154.

⁶¹ Pålsson (2014) s.115.

⁶² Höglund (2017) s. 155.

⁶³ Pålsson (2011) s. 120.

⁶⁴ Tjernberg (2018) s. 66.

⁶⁵ Pålsson (2011) s. 115.

⁶⁶ 1 § 1st förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket.

⁶⁷ Jfr. Pålsson (2018) s. 108 f. och 11 § förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket.

⁶⁸ Se avsnitt 2.1.

Verkställighetsföreskrifterna omfattas följaktligen av redogörelsen i avsnitt 2.1 Här ska istället den senare kategorin behandlas.

Framförallt två olika typer av publiceringar förekommer: de som återger gällande rätt och de som återspeglar SKV:s uppfattning i en fråga som saknar ett otvetydigt svar i lag, praxis eller förarbeten.⁶⁹ Det är av stort vikt att skilja dessa åt.⁷⁰ Inte sällan förekommer dock skildringar där de två sammanblandas. Till den grad SKV endast återger t.ex. motivuttalanden kan den skattskyldige i normalfallet utgå från att även HFD kommer att väga in dessa i sin bedömning.⁷¹ Annat gäller beträffande myndigheternas egna tolkningar av rättsläget⁷², eftersom dessa är just tolkningar och myndighetens uppfattning av rättskällan.⁷³ En sammanblandning kan förvirra läsaren beträffande rättskällevärdet av innehållet.⁷⁴

Den vanligaste kategorin av de framställningar som skildrar SKV:s uppfattning är de s.k. ”allmänna råden”.⁷⁵ Den gängse uppfattningen är att råden omfattas av författningssamlingsförordningens (1976:725) definition:
*” [...] sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende ”*⁷⁶

De allmänna råden är inte rättsligt bindande⁷⁷ och saknar likaså prejudikatvärde⁷⁸. De beskrivs av Pålsson som en särskild skatterättslig rättskälla (”administrativ praxis”) och följs i majoriteten av fallen av SKV:s

⁶⁹ Pålsson (2018) s. 107.

⁷⁰ Jfr. Pålsson (2006) s. 408.

⁷¹ Pålsson (2018) s. 107 f.

⁷² Jfr. avsnitt 5.2.

⁷³ Tjernberg (2018) s. 112.

⁷⁴ Pålsson (2006) s. 408.

⁷⁵ Tjernberg (2018) s. 111.

⁷⁶ 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).

⁷⁷ Pålsson (1995) s. 115, Pålsson m.fl. (2019) s. 402, Hultqvist (1995) s. 117 och Lodin m.fl. (2019b) s. 632.

⁷⁸ Bexhed (1990) s. 550.

tjänstemän⁷⁹, även om det alltså inte föreligger en sådan skyldighet i teorin⁸⁰.

En typ av allmänna råd är den relativt nya företeelsen ”ställningstaganden”⁸¹. De utgavs första gången 2004 i samband med SKV:s centralisering⁸².⁸³ Precis som namnet indikerar är syftet med ställningstaganden att verket fastställer sin ståndpunkt i en viss fråga för att åstadkomma en nationell likalydande handläggning.⁸⁴ Ett ställningstagande är således internt adresserat i första hand, till skillnad från de allmänna råden som i större utsträckning riktar sig till skattebetalaren.⁸⁵ Även om de båda produktkategorierna innefattar SKV:s tolkning är allmänna råd enbart en tolkning av lag eller förordning, medan ett ställningstagande kan innefatta tolkning av såväl uttalanden i förarbeten och rättsfall.⁸⁶

Påhlsson nyanserar bilden av rådens icke-bindande karaktär i sin avhandling och hänvisar till termen ”kvasinormgivning”. Med begreppet avses utformandet av icke formellt bindande regler. En följsam tillämpning av dessa normer beskrivs av den anledningen som kvasibindande.⁸⁷ En sådan konsekvent⁸⁸ bundenhet kan inte jämföras med fall då domstolen ger synpunkter i doktrinen genomslag.⁸⁹ Påhlsson beskriver det som en konflikt mellan de allmänna rådens teoretiska innebörd och dess funktion i praktiken.⁹⁰

⁷⁹ Påhlsson (2018) s. 111.

⁸⁰ Tjernberg (2018) s. 112 f.

⁸¹ Ibland omnämnt ”styr signaler”, se Påhlsson (2018) s. 110.

⁸² Fram till 2004 fanns flera skattemyndigheter runt om i landet. Dessa fusionerades och bildade tillsammans med RSV det som idag är SKV, se Påhlsson (2018) s. 110.

⁸³ Påhlsson (2018) s. 110.

⁸⁴ Ibid. s. 111.

⁸⁵ Jfr. Lodin m.fl. (2019b) s.632 f. och Johansson (2017) s. 536.

⁸⁶ Johansson (2017) s. 536.

⁸⁷ Påhlsson (1995) s. 118.

⁸⁸ Poängtereras ska dock att Påhlsson reserverar sig för att det inte går att tyda en generell acceptans av RSV:s (numera SKV) tolkningsförslag i RR (numera HFD), se Påhlsson (1995) s. 118.

⁸⁹ Påhlsson (1995) s. 120.

⁹⁰ Ibid.

3 Kvalificerade personaloptioner

3.1 Inledning

Inkomster ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst oberoende av om de erlagts i kontanter eller på annat sätt.⁹¹ Det är ett uttryck för neutralitetsprincipen.⁹² Principen innebär att skattereglerna i möjligaste mån ska vara neutrala i förhållande till den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Ett värdepapper⁹³, som en anställd mottar på förmånliga villkor, är av den anledningen föremål för förmånsbeskattning.⁹⁴ Detsamma gäller om den anställda istället mottar en personaloption.⁹⁵ Reglerna i 11 a kap IL⁹⁶ om kvalificerade personaloptioner utgör dock ett undantag från beskattning av de senare. Bestämmelserna innebär att en personaloption under vissa givna förutsättningar är kvalificerad och därmed inte ska tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.⁹⁷ Erhållandet av en personaloption innebär en rätt att i framtiden förvärva en andel i arbetsgivarföretaget.⁹⁸ Beskattning sker först när dessa förvärvade andelar avyttras och då i inkomstslaget kapital.⁹⁹

3.2 Incitamentsprogram

Incitamentsprogram, tillika belöningsystem, är inget nytt tillvägagångssätt. Redan tidigt 1900-tal, under industrialismens genomslag, belönades

⁹¹ Lodin m.fl. (2019a) s. 124.

⁹² Pahlsson m.fl. (2019) s. 103.

⁹³ Notera att här avses det skatterättsliga värdepappersbegreppet, se avsnitt 3.4.

⁹⁴ Jfr. 10 kap. 11 § 1st IL.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ I kraft 1 januari 2018.

⁹⁷ Jfr. 11a kap. 1 § IL.

⁹⁸ Pahlsson m.fl. (2019) s. 108.

⁹⁹ Jfr. 42 kap. 1 – 2 §§.

anställda i form av ackordstillägg som supplement till den fasta timlönen.¹⁰⁰ Edvardsson preciserar begreppet belöning och menar att det gäller sådant vederlag som den anställda erhåller utöver den avtalade lönersättningen.¹⁰¹ Vinstdelning och delägarskap i företaget har blivit en alltmer attraktiv form av belöning, vilket resulterat i olika typer av incitamentsprogram.¹⁰² Programmen skapar incitament för arbetstagaren att stanna i bolaget och prestera efter bästa förmåga eftersom företagets framgång genererar ett större ekonomiskt utbyte.¹⁰³ Personaloptionsprogram utgör ett sådant aktierelaterat incitamentsprogram.¹⁰⁴

En medverkande kraft i incitamentprogrammets utveckling är humankapitalets ökande betydelse för tillväxtföretagen. Medarbetarnas engagemang och kvalifikationer är en viktig tillgång och tillmäts, på samma sätt som en balansräkning, betydelse vid bedömning av bolagets värde.¹⁰⁵ De anställdas kompetens kan också vara avgörande för företagets fortsatta tillväxt. Svenskt näringslivs rekryteringsenkät 2020 visar att en övervägande del av företagen har svårt att rekrytera önskad kompetens.¹⁰⁶ Dessa anställningssvårigheter hindrar bolagens expansionsmöjligheter.¹⁰⁷ Digitaliseringen har också påverkat företagets möjligheter att rekrytera. I en intervju 2016 beskrev Katarina Berg¹⁰⁸ utmaningen som ” [...] att vi alla fiskar efter samma talanger i samma vatten [...]”.¹⁰⁹ Hon uttryckte också en önskan om att se över beskattningen av personaloptioner.

¹⁰⁰ Edvardsson (2012) s. 25.

¹⁰¹ Ibid. s. 24 f.

¹⁰² Ibid. s. 14.

¹⁰³ Dir. 2014:33 s. 2 ff.

¹⁰⁴ Edvardsson (2012) s. 29.

¹⁰⁵ Ibid. s. 14.

¹⁰⁶ Svenskt Näringslivs rekryteringsenkät 2020 s. 5.

¹⁰⁷ Ibid s. 31.

¹⁰⁸ Chief HR Officer på Spotify.

¹⁰⁹ Svenskt Näringsliv, 'Företagen och digitaliseringen' s. 18.

3.3 11a kap. IL

3.3.1 Bakgrund

År 2014 tillsatte regeringen en utredning med uppdrag att se över skattereglerna för incitamentsprogram.¹¹⁰ Utredningen lämnade två år senare över ett betänkande¹¹¹ med bl.a. förslag om införande av kvalificerade personaloptioner och skattelättnader av dessa¹¹². Regeringens förslag kom senare att behandlas i budgetpropositionen för 2018¹¹³ och resulterade slutligen i 11a kap. IL. Syftet med den nya regleringen är att förenkla för mindre, nystartade företag att rekrytera och behålla betydelsefulla personer.¹¹⁴

3.3.2 Inledande bestämmelser

De inledande bestämmelserna¹¹⁵ stadgar definitioner och grundläggande förutsättningar. Precisering av begreppen innebär att endast svenska aktiebolag eller motsvarande utländska bolag med driftställe i Sverige omfattas av regleringen. Med koncern avses den i årsredovisningslagen (1995:1554) generella definitionen.¹¹⁶ Slutligen definieras intjänandetid till att avse tre år från den tidpunkt då personaloptionen förvärvades.

De två primära förutsättningarna för att en personaloption ska anses kvalificerad fastställs i 11a kap. 5 § IL. För det första ska personaloptionsinnehavaren utnyttja optionen för förvärv av andel i det utställande företaget. Utnyttjandet får ske först efter tre år och senast tio år efter förvärvet.¹¹⁷ Beträffande det faktum att det är just en *andel i ett företag*

¹¹⁰ Dir. 2014:33.

¹¹¹ SOU 2016:23.

¹¹² Ibid. s. 253.

¹¹³ Prop. 2017/18:1.

¹¹⁴ Ibid. s. 276.

¹¹⁵ 11a kap. 2 – 5 §§ IL.

¹¹⁶ Perman Borg, Inkomstskattelag (1999:1229) 11a kap. 3 §, Karnov 2020-11-27 (JUNO).

¹¹⁷ 11a kap. 5 § 1st IL.

som ska förvärfvas genom utnyttjande av personaloptionen är propositionen tämligen primitiv.

För det andra ska de ytterligare villkor som stadgas i 11a kap. 6 – 16 §§ IL vara uppfyllda. Bestämmelserna innehåller specifika villkor för såväl företaget i fråga¹¹⁸, personaloptionen¹¹⁹ och optionsinnehavaren själv¹²⁰. Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att personaloptionen ska anses kvalificerad.

3.3.3 Villkor för företaget

Bolagets storlek begränsas dels genom medelantalet anställda och dels genom en beloppsbegränsning i företagets nettoomsättning alternativt balansomslutning.¹²¹ Begränsat offentligt ägande och kontroll utgör ytterligare ett villkor.¹²² Det utställande företaget får inte heller lov att vara upptagen till handel på en reglerad marknad.¹²³ För att se till att skattelättnaderna tillfaller just nya företag, kan regleringen inte tillämpas när det passerat tio år efter året då verksamheten påbörjades.¹²⁴ Avslutningsvis ställs krav på den huvudsakliga verksamhetens karaktär¹²⁵ och bolagets ekonomi¹²⁶.

3.3.4 Villkor för personaloptionen

Kriterierna för personaloptionen utgörs av två beloppsgränser beträffande dess värde. Värdet på optionsinnehavarens samtliga personaloptioner begränsas till tre miljoner kronor.¹²⁷ Det samlade värdet av samtliga personaloptioner som förvärvats från företaget får i sin tur inte överstiga 75

¹¹⁸ 11a kap. 6 – 10 §§ IL.

¹¹⁹ 11a kap. 11 – 13 §§ IL.

¹²⁰ 11a kap. 14 – 16 §§ IL.

¹²¹ 11a kap. 6 § IL.

¹²² 25 procent eller mer av kapital- eller röstandelarna får inte kontrolleras av offentliga organ, se 11a kap. 7 § 1p. IL.

¹²³ 11a kap. 7 § 2p.

¹²⁴ 11a kap. 9 § 1st IL.

¹²⁵ 11a kap. 8 § IL.

¹²⁶ 11a kap. 10 § IL.

¹²⁷ 11a kap. 11 § IL.

miljoner kronor.¹²⁸ Kapitlet innehåller också en bestämmelse som reglerar hur detta värde ska estimeras.¹²⁹

3.3.5 Villkor för optionsinnehavaren

Regleringen syftar till att knyta värdefull kompetens till företaget. Följaktligen ställs krav på både anställning och arbetad tid för optionsinnehavaren i fråga.¹³⁰ Erhållen ersättning från bolaget ska uppgå till minst 13 inkomstbasbelopp. Endast inkomst som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska beaktas.¹³¹ Slutligen stadgas begränsningar i direkt och indirekt kontroll av företaget. Optionsinnehavarna får inte, ensam eller tillsammans med närstående, kontrollera mer än fem procent av kapital- eller röstandelarna i företaget. Villkoret gäller den del av året som föregår anskaffandet och de två föregående åren.¹³²

3.4 Personaloption eller värdepapper?

Som ett led i fastställandet av kvalificerade personaloptioner ska personaloptioner initialt skiljas från värdepapper. Avgränsningen har likvärdig betydelse för beskattningstidpunkten.¹³³

Personaloption är enkom ett skatterättsligt begrepp.¹³⁴ Termen definieras negativt i lagstiftningen genom att begreppet inbegriper det som inte är ett värdepapper.¹³⁵ Trots vikten av precisering av ett värdepapper saknas en, i lag stadgad¹³⁶, skatterättslig definition av begreppet.¹³⁷ Istället får vägledning sökas i civilrätten.¹³⁸ En legaldefinition saknas emellertid även

¹²⁸ 11a kap. 12 § IL.

¹²⁹ 11a kap. 13 § IL.

¹³⁰ 11a kap. 14 § IL.

¹³¹ 11a kap. 15 § IL.

¹³² 11a kap. 16 § IL.

¹³³ Jfr. 11 kap. 10 § 1s IL (den s.k. värdepappersregeln) och 11 kap. 10 § 2st IL (den s.k. personaloptionsregeln).

¹³⁴ Edvardsson (2012) s. 115. Jfr. också prop. 1997/98:133 s. 24.

¹³⁵ Jfr. 11 kap. 10 § 2st IL.

¹³⁶ Varken i kommunalskattelag (1928:370), KL, eller i nu gällande IL.

¹³⁷ Prop. 1997/98:133 s. 32.

¹³⁸ Jfr. Emblad (2020) s. 180 f och Bergström (1978) s. 275.

där. I förarbetena till lag (1991:980) om handel med finansiella instrument, preciseras värdepapper som ”en handling som tillförsäkrar innehavaren en viss rättighet som vanligen kan omvandlas till pengar.”¹³⁹

En personaloption är istället en rättighet som innebär att en anställd i framtiden ges möjlighet att förvärva t.ex. aktier.¹⁴⁰ Det är vanligt att en sådan rättighet förenas med förfoganderättsinskränkningar¹⁴¹ i syfte att binda optionsinnehavaren till det utställande företaget¹⁴².

Gränsdragningen har varit föremål för omfattande debatt¹⁴³ och trots dess, i sammanhanget, väsentliga betydelse finns inte här utrymme för någon utförligare diskussion. Syftet med detta avsnitt är att uppmärksamma läsaren på att det skatterättsliga värdepappersbegreppet inte är synonymt med den likalydande civilrättsliga termen¹⁴⁴, men att vägledning likväl eftersöks i civilrättsliga lagrum.

¹³⁹ Prop. 1990/91:142 s. 85.

¹⁴⁰ Prop. 1997/98:133 s. 24.

¹⁴¹ T.ex. överlåtelseförbud.

¹⁴² Lodin m.fl. (2019a) s. 134.

¹⁴³ Se b.la. Edvardsson (2012) s 87 ff., Tivéus & Jacobsson (2013) s. 325 ff. och Liljeborg (2000). Se också RÅ 2009 ref. 86 och RÅ 2009 not. 206.

¹⁴⁴ Jfr. Bergström (1978) s. 275.

4 Förvärv genom användande av teckningsoptioner – kvalificerad personaloption?

4.1 Bakgrund

Ett företag hade, i egenskap av arbetsgivare, erbjudit en anställd (härefter A) att vederlagsfritt erhålla ett antal personaloptioner. Optionerna innebar en rätt för A att i framtiden förvärva aktier i företaget mot ett bestämt lösenpris.

Vid utnyttjande av personaloptionen skulle en anmälningssedel lämnas till bolaget. Denna sedel innehöll en fullmakt som gav en, av bolaget utsedd, person rätt att utnyttja teckningsoptioner för att verkställa förvärvet av aktier – allt i A:s namn och för dennes räkning. När anmälan gjorts och betalning erlagts skulle förvärvet av aktier genomföras. Anmälan var oåterkallelig. Förvärvet fullbordades sedan genom att bolaget överlät ett antal teckningsoptioner till A, vilka omgående skulle utnyttjas för aktieteckning i företaget. När teckning av nya aktier skett, skulle bolagets styrelse besluta om tilldelning av aktierna.

Med anledning av användandet av teckningsoptioner som ett led i aktieförvärvet, begärde A förhandsbesked från SRN beträffande beskattningskonsekvenserna av förvärvet. Avsikten var att klargöra om det tänkta förfarandet äventyrade tillämpningen av reglerna om kvalificerade personaloptioner. Frågan var om ett sådant tillvägagångssätt kunde anses falla inom begreppet ”*utnyttjar optionen för förvärv av andel i företaget*”¹⁴⁵ eller om personaloptionen var föremål för förmånsbeskattning.

¹⁴⁵ Jfr. 11a kap. 5 § 1st 1p. IL.

4.2 Varför förvärv genom teckningsoptioner?

En legitim fråga i sammanhanget är varför företaget valde att konstruera förfarandet i dessa två steg. Nedan följer ett försök till klargörande av de olika aspekter som med största sannolikhet påverkade valet av anskaffningsmetod.

Precis som för begreppet värdepapper och personaloption, saknas en skatterättslig legaldefinition av en teckningsoption. Även här får den civilrättsliga regleringen betydelse. Enligt aktiebolagslagen (2005:551), ABL, är en teckningsoption ”*en utfästelse som har gjorts av ett aktiebolag om rätt att teckna nya aktier i bolaget mot betalning i pengar*”¹⁴⁶. I det aktuella fallet hade bolaget emitterat teckningsoptioner i enlighet med bestämmelserna i ABL.¹⁴⁷ Optionsinnehavaren var på så sätt garanterad att erhålla andelar i företaget efter intjänandetiden på fyra år.

En personaloption kan inte på samma sätt garantera optionsinnehavarens framtida rätt att förvärva andelar i företaget. Här bör erinras om att personaloptionsavtalet är en överenskommelse mellan den anställda och företaget.¹⁴⁸ Det som försvårar företagets möjlighet att prestera enligt ett sådant avtal är 19 kap. ABL. Enligt bestämmelserna kan ett onoterat aktiebolag som huvudregel varken förvärva eller teckna egna aktier.¹⁴⁹ Företaget i egenskap av rättssubjekt äger alltså inga aktier att överlåta till den anställda och en nyemission är som huvudregel tvungen att genomföras.¹⁵⁰ Den associationsrättsligt orienterade vet att ett emissionsbeslut i regel¹⁵¹ fattas av bolagsstämman.¹⁵² Det är visserligen möjligt för en bolagsstämma att fatta beslut om nyemission vars

¹⁴⁶ 11 kap. 4 § 1st ABL.

¹⁴⁷ HFD 2020 ref. 29, 4p.

¹⁴⁸ Hernik & Hadzic (2020) s. 272 och Stattin (2020) s.311.

¹⁴⁹ 19 kap. 1 § 1 st ABL.

¹⁵⁰ Stattin (2020) s. 308.

¹⁵¹ Beslutet kan också, efter bemyndigande av bolagsstämman, fattas av bolagsstyrelsen, se 11 kap. 2 § in fine ABL och 14 kap. 28 § ABL.

¹⁵² 11 kap. 2 § 1st ABL.

verkställande aktualiseras först om tre år. Det finns däremot ingenting som hindrar att stämman upphäver eller ändrar beslutet innan genomförandet.¹⁵³ Följaktligen finns inga associationsrättsliga garantier för att den anställda, när optionen utnyttjas, erhåller andelar i företaget. Istället är personaloptionsinnehavaren nödgad att på andra sätt söka garantera sin rätt att i framtiden förvärva andelar i företaget, t.ex. genom en avtalslösning med s.k. röstbindningar.¹⁵⁴ Optionsinnehavaren stöter dock redan där på problem. Det ter sig omöjligt att på förhand känna till vem eller vilka som äger aktier i företaget tre år fram i tiden. Dessutom kan en aktieägare rösta i strid mot ett sådant civilrättsligt avtal, utan aktiebolagsrättsliga konsekvenser. Det är en följd av den aktiebolagsrättsliga separationsprincipen.¹⁵⁵ En sådan avtalslösning kan alltså inte garantera en framtida röstning för nyemission och uppnår därför inga garantier för personaloptionsinnehavaren.

Av den anledningen framstår ett direkt erhållande av teckningsoptioner som det tillförlitligaste alternativet för den anställda. Ett sådant tillvägagångssätt torde dock innebära att 11 a kap. IL och reglerna om kvalificerade personaloptioner inte kan tillämpas.¹⁵⁶ Ett direkt erhållande av en teckningsoption innebär för den anställda visserligen en garanti om ett framtida förvärv, men innebär likväl ett erhållande av en skattepliktig förmån.

Förvärv genom användande av teckningsoptioner måste, mot bakgrund av det ovan anförda, betraktas som ett försök att åstadkomma såväl garantier som skattelättnader för den anställda.

¹⁵³ Nerep, Ademstam, Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 7 kap. 1 §, avsnitt 2.10 Bolagsstämmans ändringsbeslut, Lexino 2020-12-10 (JUNO).

¹⁵⁴ Genom ett röstbindningsavtal förpliktar sig en aktieägare att rösta på ett visst sätt, se Arvidsson (2010) s. 60 f. och Sandström (2020) s. 86. Aktierättsliga röstbindningar används ibland synonymt med begreppet aktieägaravtal. Jfr. Arvidsson (2010) s. 59 f. Sådana klausuler kan emellertid förekomma även i avtal med tredje man och benämns av Nial som ”enkla röstavtal”, se Nial (1935) s. 29 f.

¹⁵⁵ Arvidsson (2010) s. 277.

¹⁵⁶ Jfr. RÅ 2009 ref. 86, RÅ 2009 not. 206 och RÅ 2010 not 129. Se även avsnitt 4.3.

4.3 Skatteverkets ställningstagande

Med anledning av bestämmelserna om kvalificerade personaloptioner som trädde i kraft 2018, meddelade SKV i augusti samma år ett ställningstagande.¹⁵⁷ I syfte att förtydliga hur SKV tolkade regleringen besvarade ställningstagandet i huvudsak två frågor; dels om förvärv av teckningsoptioner kunde anses vara personaloptioner, dels om en personaloption som ger den anställda rätt att i framtiden förvärva en teckningsoption kan anses vara en kvalificerad personaloption. Den första frågan besvarades nekande; ett förvärv av en teckningsoption är inte ett förvärv av en personaloption.¹⁵⁸ Beträffande den senare frågan var SKV:s uppfattning att reglerna om kvalificerade personaloptioner inte kunde tillämpas. SKV hänvisade i ställningstagandet till ett förarbetsuttalande med följande lydelse:

”Om personaloptionen innebär en rätt att förvärva någonting annat än en eller flera andelar i det företag från vilket optionen har förvärvats är reglerna om lättnader i beskattning av personaloptioner inte tillämpliga.”¹⁵⁹

Verket motiverade sitt ställningstagande genom att konstatera att en teckningsoption inte är en andel i ett företag. En personaloption som ger den anställda rätt att förvärva teckningsoptioner kan av den anledningen inte innebära att denne utnyttjar optionen för förvärv av en andel i företaget.

4.4 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Som ovan anført efterfrågade den anställda SRN:s tolkning. SRN meddelade sitt förhandsbesked i januari 2020.¹⁶⁰ Nämnden menade att det av bestämmelsens¹⁶¹ ordalydelse inte var möjligt att utläsa krav på direkt

¹⁵⁷ Dnr: 202 229352-18/111.

¹⁵⁸ Den uppfattningen kvarstår i det nya ställningstagandet, se dnr: 8 – 503544.

¹⁵⁹ Prop. 2017/18:1 s. 628.

¹⁶⁰ Dnr: 48 – 19/D.

¹⁶¹ 11a kap. 5 § 1st 1p. IL.

utnyttjande av optionen för förvärv av en andel. Inte heller indikerade lagrummen hur förvärvet de facto skulle genomföras. Mot bakgrund av den oåterkalleliga anmälningssedeln, ansåg SRN att den anställda saknade möjlighet att utnyttja personaloptionen på annat sätt än genom erhållande av andelar i företaget. I sammanhanget framhölls att bestämmelsernas syfte är att garantera att förfarandet resulterar i ett förvärv av andelar. Vidare anfördes av nämnden att förfarandet garanterade en kommande leverans av aktier, något som annars är svårt för onoterade företag. SRN menade att en tolkning som innebär att förfarandet *inte* kunde omfattas av reglerna skulle försvåra för de företag som reglerna ursprungligen är avsedda att gynna. En sådan kontraproduktiv tillämpning kan, enligt nämnden, inte varit avsedd. Mot bakgrund av framförallt svårigheterna att associationsrättsligt garantera den anställda förvärv samt bestämmelsernas syfte, ansåg SRN att förfarandet skulle omfattas av 11a kap. IL. Personaloptionerna skulle följaktligen inte tas upp till beskattning.

Avslutningsvis ska sägas att tre av de sju deltagande ledamöterna var skiljaktiga i frågan. De menade, likt SKV, att teckningsoptioner inte är en andel i ett företag. En personaloption som ger en anställd rätt att förvärva en teckningsoption, möter alltså inte kravet om att optionen ska utnyttjas för en andel i ett företag. Att teckningsoptionen sekundärt medför en rätt att teckna aktier i företaget resulterade inte i en annan bedömning.

4.5 HFD 2020 ref. 39

HFD fastställde den 8 september 2020 SRN:s förhandsbesked. Domstolen var däremot mer återhållsam i sin argumentation. Inledningsvis redogjorde domstolen, likt SRN, för bestämmelsernas syfte.¹⁶² Hänvisningen tog sikte på ett uttalande i anslutning till regeringens presentation av lagförslag för

¹⁶² HFD 2020 ref. 39 p. 17.

kapitlets första bestämmelse och omfattar således regleringens övergripande syfte.¹⁶³

Till skillnad från nämnden berörde domstolen i sin bedömning inte den associationsrättsliga problematiken.¹⁶⁴ Istället koncentrerade domstolen sin bedömning kring huruvida förfarandet ledde till att den anställda faktiskt erhöll andelar i företaget. Återigen hänvisades till regleringens syfte. Domstolen konstaterade att det aktuella genomförandet skedde genom ett i aktiebolagslagen reglerat förfarande. Vidare fann domstolen att det förfarandet, med beaktande av personaloptionernas utformning, ovillkorligen ledde till att innehavaren erhöll en andel i företaget. Användandet av teckningsoptioner för att åstadkomma förvärvet förändrade inte den bedömningen. HFD menade därför att kravet på utnyttjande för förvärv av andel i företaget således var uppfyllt och personaloptionerna skulle därför inte förmånsbeskattas.

I sammanhanget bör kort nämnas finansdepartementets förslag till utvidgning av vissa bestämmelser i 11a kap. IL.¹⁶⁵ Det är tydligt att förslaget, i den del som avser 11a kap. 5§ IL, är en följd av HFD:s bedömning i detta avgörande.¹⁶⁶ Departementet resonerar, likt SRN, kring 19 kap. ABL och de associationsrättsliga svårigheterna för företaget att garantera personaloptionsinnehavaren en framtida leverans av andelar i företaget. För att undanröja dessa olägenheter föreslås att förvärv av teckningsoptioner uttryckligen ska omfattas av bestämmelserna.¹⁶⁷

¹⁶³ Det ska i sammanhanget nämnas att HFD också hänvisar till samma författningskommentar som SKV, utan att närmare bemöta den i den fortsatta framställningen, se HFD 2020 ref. 39 p.17 in fine.

¹⁶⁴ Att förfarandet beträffande teckningsoptioner regleras i ABL, tillmättes dock betydelse i domstolens motivering.

¹⁶⁵ Fi 2020/04527.

¹⁶⁶ Ibid. s. 16 ff.

¹⁶⁷ Ibid. s. 17 f.

5 Analys

5.1 Skatteverkets uppfattning

SKV fann i sitt, numera ersatta,¹⁶⁸ ställningstagande att användandet av teckningsoptioner som ett slags ”depåstopp” i förvärvsförfarandet inte uppfyllde det i 11 a kap. 5 § IL uppställda kravet. Ställningstagandet motiveras med enbart ett par rader, vilket gör det svårt att tyda vilka överväganden som låg bakom verkets ståndpunkt.

Oaktat ställningstagandets kortfattade motivering är det tydligt att SKV:s tolkning i hög grad beaktar lagtextens ordalydelse. Tolkningsmetoden ter sig i den bemärkelsen objektiv, snarare än subjektiv.¹⁶⁹ Hänvisning görs till det förarbetsuttalande som konstaterar att en personaloption som utnyttjas för förvärv av *annat* än en andel i ett företag, inte omfattas av reglerna om lättnader i beskattning. Verket menar att lagrummets utformning i kombination med författningskommentaren klart visar att en annan tolkning inte är möjlig.

I förhållande till lagrummets formulering ensamt framstår SKV:s tolkning som ett befogat utfall. Lagtextens ordalydelse anger ”*en andel i ett företag*” och de olika aktörerna är ense om att en teckningsoption *inte* är en andel i ett företag. Att exkludera ett sådant förfarande som nu är för handen verkar alltså stå i överensstämmelse med lagtexten, under förutsättning att den betraktas som klar. Besvärligare blir det när ordalydelsen anses oklar och tolkningen övergår till att inkludera förarbetsuttalanden.

¹⁶⁸ Numera gäller dnr: 8 – 5 03544.

¹⁶⁹ Jfr. avsnitt 2.1 och 2.2.

Här bör erinras om den distinktion mellan å ena sidan allmänna motiv å andra sidan specialmotiv som torde göras när förarbeten används som tolkningsdata. Jag menar att särskiljandet får betydelse för SKV:s tolkning. Författningskommentaren som SKV hänvisar till för att understödja sin tolkning kan närmast beskrivas som ett *övertygande uttalande*. Konstaterandet utgör nära nog ett påstående om bestämmelsens materiella innebörd och återfinns i propositionens författningskommentar. Uttalanden av detta slag tycks ha ett begränsat värde vid lagtolkning.¹⁷⁰

Även SRN och HFD motiverar sina slutsatser med hänvisning till förarbetsuttalanden. Instanserna åberopar regleringens ändamål ett flertal gånger i de relativt korta anförandena. Skillnaden gentemot SKV:s hänvisning, är att SRN och HFD istället tar sikte på ett generellt uttalande om regleringens övergripande syfte.¹⁷¹ Det är följaktligen inte en specialmotivering utan ett åberopande av ett allmänt motiv. Ett sådant uttalande har i större utsträckning auktoritet i form av förarbete.¹⁷²

Betydelsen av särskiljandet mellan specialmotiv och allmänna motiv belyses här. HFD väljer att använda sig av det senare eftersom det kan tillmätas rättskällevärde. Domstolen förhåller sig i högre grad kritisk till enskilda förarbetsuttalandet. Avgörandet bekräftar därmed den, av Tjernberg identifierade, tendens beträffande användande av förarbetsuttalande vid skatterättslig tolkning. Att HFD inte låter användandet av teckningsoptioner omöjliggöra kvalifikation av personaloptionen står i linje med en sådan utveckling. Åtskillnaden mellan de olika kategorierna av förarbetsuttalanden får också betydelse vid diskussionen för konsekvenserna av ett ställningstagandes rättsliga status.¹⁷³ HFD:s bedömning kan sägas ta sikte på förfarandets slutdestination, snarare än vägen dit. Anskaffningsmetoden i det aktuella målet leder ovillkorligen¹⁷⁴ till att den anställda erhåller andelar

¹⁷⁰ Avsnitt 2.2.

¹⁷¹ Jfr. avsnitt 4.4 och 4.5.

¹⁷² Avsnitt 2.2.

¹⁷³ Avsnitt 5.2.

¹⁷⁴ Eller *på grund av* villkoren om man så vill, eftersom det är just personaloptionens förbehåll som leder till erhållandet av andelar i företaget.

i företaget och ingenting annat. Ur ett sådant perspektiv får domstolens utfall anses falla inom de gränser som forskriftskravet ställer upp.¹⁷⁵ Som Tjernberg anført är det den slutliga tolkningsprodukten som ska rymmas inom lagens ordalydelse.

Avslutningsvis kan sägas att det är svårt att veta vilken tyngd SKV lade vid lagtexten respektive förarbetsuttalandet. Av ställningstagandet framgår enbart att dessa två omständigheter tillsammans resulterade i den redovisade uppfattningen. Det måhända att SKV inte betraktade ordalydelsen som oklar, utan istället använde uttalandet enkom för att befästa tolkningen av lagtexten. Det kan vara på sin plats att reflektera över huruvida förarbetena över huvud taget borde givits sådant värde eller ens beaktats. Lodin m.fl. hävdar att förarbeten som tolkningsdata endast blir aktuellt i de fall ordalydelsen är oklar. Det är möjligt att diskutera om så faktiskt var fallet här, givet att samtliga aktörer är överens om att en teckningsoption inte är en andel i ett företag. I sammanhanget ska erinras om föreskriftkravets fundamentala relevans i den skatterättsliga regleringen. Betraktas ordalydelsen som klar framstår ställningstagandet som ett starkt uttryck för legalitetsprincipen och möjligen en indikation till lagstiftaren.

Jag menar däremot att det fanns oklarheter i lagtextens ordalydelse. Som SRN påstod följer inte av lagtextens utformning att personaloptionen direkt måste utnyttjas för förvärv av en andel i företaget. Inte heller kan det ur lagrummet utläsas någon närmare reglering beträffande förvärvets fullbordan.¹⁷⁶ Det fanns därför anledning att beakta uttalanden i förarbetena. Där hamnade SKV emellertid snett genom att beakta ett specialmotiv snarare än ett allmänt motiv.

¹⁷⁵ Avsnitt 2.1.

¹⁷⁶ Jfr. avsnitt 4.4.

5.2 Ställningstagandets rättsliga status och dess konsekvenser

Att SKV:s ställningstagande saknar status som en allmänt erkänd rättskälla förefaller vara ett okontroversiellt påstående. Snarare råder konsensus kring styrsignalernas avsaknad av rättskällevärde i formell mening.

Konstaterandet innebär emellertid inte att rättstillämparen avstår från att beakta dessa vid tolkning av skatterättslig lagstiftning. En mer angelägen fråga är därför vad ställningstagandets rättsliga status får för konsekvenser.

Ett problem med publicerat material från SKV generellt är svårigheten att, i vissa fall, skilja mellan återgivande av gällande rätt och verkets tolkning av densamma. En skattskyldig kan givetvis förlita sig på lagtextens ordalydelse, men som ovan konstaterat föreligger inte samma rättsliga dignitet för SKV:s egen uppfattning. Denna uppdelning kräver, för att få praktisk betydelse, att mottagaren också känner till ställningstagandets avsaknad av rättskällevärde. Ytterligare en aspekt som indikerar att ställningstagandets rättsliga kaliber överskattas av allmänheten, är omständigheten att dessa publiceras av SKV – en statlig förvaltningsmyndighet med ansvar för beskattning. För den skattskyldige ligger det nära till hands att förlita sig på styrsignalens innehåll, utan att reflektera över argumentationens rättsliga förankring. Konsekvenserna när rättsläget sedermera visar sig vara oförenligt med SKV:s ställningstagande, tenderar då att få konsekvenser för en mängd skattskyldiga. Här bör erinras om termen kvasibindande normer och stridigheterna mellan ställningstagandets formella- respektive praktiska betydelse.

Det nu aktuella avgörandet från HFD kastar också ljus på en annan viktig aspekt. En skattskyldig kan som huvudregel förlita sig på att även domstolen vid en bedömning kommer att beakta uttalanden i förarbetena.¹⁷⁷ Det utgör givetvis inga garantier för att slutsatsen, och därmed tolkning av gällande rätt, blir densamma. Det finns dock anledning att uppehålla sig i

¹⁷⁷ Avsnitt 2.4.

denna diskussion något. Jag menar att skillnaden mellan allmänna motiv och specialmotiv får betydelse även i detta sammanhang. SKV hänvisade i sitt ställningstagande till ett förarbetsuttalande som närmast måste jämföras med en specialmotivering.¹⁷⁸ Det är inte otänkbart att en skattskyldig som förutsätter att detta uttalande också beaktas av domstolen, utgår från att bedömningen i HFD skulle te sig relativt likartad. Formuleringen är tämligen uttömmande och av den anledningen är en rimlig slutsats att erhållandet av en teckningsoption faller utanför regleringens tillämpningsområde. Jag menar att den slutsatsen inte nödvändigtvis hade framstått lika självklar om SKV i sitt ställningstagande hänvisat till regleringens allmänna ändamål. Det hade givit mottagaren en mer nyanserad bild av regleringens bakgrund och en motsatt tolkning skulle inte längre vara otänkbar på samma sätt. Som ovan nämnt är det givetvis alltid möjligt att HFD gör en annan bedömning av samma material. Särskilt problematiskt blir det dock i dessa fall när ställningstagandet endast åskådliggör delar av ett förarbete som inte tycks ha något rättskällevärde i sig självt.

Det ovan sagda aktualiserar också frågor om förutsebarhet och vad som egentligen är befogat att kräva av en skattskyldig. Det framstår inte berättigat att fordra så pass detaljerad kunskap att denne förmår skilja mellan allmänna- respektive specialmotiv.

5.3 Avslutande kommentar

Det framstår som klart att SKV:s ställningstagande eller andra, av verket publicerade, regelprodukter saknar rättslig status enligt rättskälleläran. Det tycks däremot vara möjligt att ge dem något av en särställning. I publikationer presenteras de ofta som en egen typ av material.¹⁷⁹ De används också i större utsträckning än vetenskapliga framställningar i den juridiska doktrinen. Oaktat att allmänna råd och ställningstaganden många

¹⁷⁸ Jfr. citat i avsnitt 4.3.

¹⁷⁹ Jfr. Pålsson (2018), Pålsson m.fl. (2019) och Lodin m.fl. (2019a/b).

gångar underlättar för såväl skattskyldiga, domstolar och verket själva, finns det anledning att behandla dem med försiktighet.

Syftet med reglerna om kvalificerade personaloptioner är att underlätta för mindre, nyetablerade företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner i verksamheten. Genom att tillåta erhållandet av teckningsoptioner som ett led i förvärvet, möjliggör domstolen för unga företag att utnyttja personaloptioner som en metod för att expandera verksamheten. En motsatt tolkning, hade i enlighet med SRN:s argumentation, försvårat för de företag som regleringen är ämnad att gynna. Jag vill i sammanhanget betona vikten av att lyfta blicken och studera företagets möjlighet att konkurrera på arbetsmarknaden ur ett större perspektiv. Digitaliseringen medför att företag numera verkar globalt i större utsträckning. Entreprenörer konkurrerar inte längre enbart med nationella företag – så gott som hela världen är marknaden.¹⁸⁰ Etablerade företag som idag genererar såväl betydande skatteintäkter som åtskilliga arbetstillfällen, började alla någonstans. Det är viktigt att verka för ett företagsklimat som möjliggör för innovativa småföretagare att expandera. HFD:s avgörande, och lagstiftarens förslag till kodifiering av dess utfall, är ett steg i rätt riktning.

¹⁸⁰ Jfr. avsnitt 3.2.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Dir 2014:33 Skatteregler för incitamentsprogram.

Fi 2020/04527 Utvidgade regler om lättnad i beskattningen av personaloptioner i vissa fall.

Prop. 1990/91:142 om handel och tjänster på värdepappersmarknaden, m.m.

Prop. 1997/98:133 Beskattning av personaloptioner.

Prop. 2017/18:1 Budgetpropositionen för 2018.

SOU 2016:23 Beskattning av incitamentsprogram.

Doktrin

Litteratur

Arvidsson, Niklas,

Aktieägaravtal: särskilt om besluts och överlåtelsebindningar,

Thomas Reuters Professional, Diss. Lund: Univ., Stockholm, 2010 [Cit.

Arvidsson (2010)].

Bergström, Sture,

Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang,

LiberFörlag, Diss. Uppsala: Univ., Stockholm, 1978 [Cit. Bergström (1978)].

Dahlman, Christian,

Rätt och rättfärdigande: en tematisk introduktion till allmän rättslära,

Studentlitteratur, 2 uppl., Lund, 2010 [Cit. Dahlman (2010)].

Edvardsson, Leif,

Skatteregler för incitamentsprogram,

Nordstedts juridik, 2 uppl., Stockholm, 2012 [Cit. Edvardsson (2012)].

Emblad, Patrik,

Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt,

Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,
Göteborg, 2020 [Cit. Emblad (2020)].

Heuman, Lars, 'Rättspraxis', i:

Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder, Ulf, Bernitz, Heuman,
Lars, Leijonhufvud, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka & Vogel,
Hans-Heinrich,
Nordstedts juridik, 13 uppl., Stockholm, 2014, s. 133 – 162 [Cit. Heuman
(2013)].

Hultqvist, Anders,

Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning,

Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995 [Cit. Hultqvist (1995)].

Höglund, Mats, 'Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar', i:

Festskrift till Christina Moëll, Tjernberg, Mats, Rendahl, Pernilla &
Wenander, Henrik (red.)

Juristförlaget i Lund, 2017, s. 153 - 167 [Cit. Höglund (2017)].

Kleinman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', i:

Juridisk metodlära, Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.),

Studentlitteratur, 2 uppl., Lund, 2018, s. 21 – 46 [Cit. Kleinman (2018)].

Lehrberg, Bert,

Praktisk juridisk metod,

Iusté, 12 uppl., Uppsala, 2020 [Cit. Lehrberg (2020)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer,

Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger,

Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1,

Studentlitteratur, 17 uppl., Lund, 2019 [Cit. Lodin m.fl. (2019a)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger,
Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2,
Studentlitteratur, 17 uppl., Lund, 2019 [Cit. Lodin m.fl. (2019b)].

Nial, Håkan,
Aktiebolagsrättsliga studier: röstavtal, enmansbolag och dotterbolag, fusion,
Seelig, 1 uppl., Stockholm, 1935 [Cit. Nial (1935)].

Peczenik, Aleksander,
Rätten och förnuftet. En lärobok i allmän rättslära,
Nordstedt, 2 uppl., Stockholm, [Cit. Peczenik (1988)].

Påhlsson, Robert,
Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet,
Iustus, Diss. Uppsala: Univ., Uppsala, 1995 [Cit. Påhlsson (1995)].

Påhlsson, Robert,
Konstitutionell skatterätt,
Iustus, 4 uppl., Uppsala, 2018 [Påhlsson (2018)]

Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahld, Pernilla & Svensson, Bo,
Grundläggande inkomstskatterätt,
Iustus, 1 uppl., Uppsala, 2019 [Cit. Påhlsson m.fl. (2019)].

Sandgren, Claes,
Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation,
Nordstedts juridik, 4 uppl., Stockholm, 2018 [Cit. Sandgren (2018)].

Sandström, Torsten,
Svensk aktiebolagsrätt,
Nordstedts juridik, 7 uppl., Stockholm, 2020 [Cit. Sandström (2020)].

Tivéus, Ulf & Jacobsson, Sara,
Skatt på finansiella instrument,
Nordstedts juridik, 1 uppl., Stockholm, 2013 [Cit. Tivéus & Jacobsson
(2013)].

Tjernberg, Mats,
Skatterättslig tolkning,
Iustus, 1 uppl., Uppsala, 2018 [Cit. Tjernberg (2018)].

Tidskrifter

Bergström, Sture,
'Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?',
Skattenytt nr 7. 1984 s. 309 – 327 [Cit. Bergström (1984)].

Bexhed, Jan-Mikael,
*'Rättskällorna inom skatterätten – kan de förbättras och göras mer
lättillgängliga?'*,
Skattenytt 1990 s. 541 – 558 [Cit. Bexhed (1990)].

Herink, Michal & Hadzic, Ajdin
*'Kvalificerade personaloptioner – hur fungerar regelverket och vilka
utmaningar finns?'*
Skattenytt 2020 s. 268 – 281 [Cit. Herink och Hadzic (2020)].

Hultqvist, Anders,
'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen',
Skattenytt 2016 s. 730 – 748 [Cit. Hultqvist (2016)].

Johansson, Åsa,

'Skatteverkets arbete med enhetlig rättstillämpning och Rättslig vägledning',

Skatennytt 2017 s. 535 – 538 [Cit. Johansson (2017)].

Liljeborg, Per,

'Anställdas förvärv av värdepapper och personaloptioner',

Skatennytt 2000 s. 578 – 586 [Cit. Liljeborg (2000)].

Melin, Mats & Lindskog, Stefan,

'Domstolarnas oberoende behöver stärkas',

Svensk Juristtidning 2017 s. 345 – 356 [Cit. Melin och Lindskog (2017)]

Melz, Peter,

'Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter',

Skatennytt 1992 613 – 620 [Cit. Melz (1992)].

Påhlsson, Robert

'Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten',

Skatennytt 2006 s. 401 – 418 [Cit. Påhlsson (2006)].

Påhlsson, Robert,

'Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys',

Skatennytt 2011 s. 113 – 125 [Cit. Påhlsson (2011)].

Påhlsson, Robert,

'Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen',

Skatennytt 2014 s. 554 – 570 [Cit. Påhlsson (2014)].

Stattin, Daniel,

'Kvalificerade personaloptioner – några associationsrättsliga synpunkter',

Svensk Skattetidning 2020 nr. 5 s. 305 – 315 [Cit. Stattin (2020)].

Övriga källor

Perman Borg,

Inkomstskattelag (1999:1229) 11a kap. 3 §, Karnov 2020-11-27 (JUNO).

Skatterättsnämndens förhandsbesked,

dnr: 48 – 19/D, målnr: 406 – 20, avgörandedatum 2020-09-08 [Cit. Dnr: 48 – 19/D].

Skatteverkets ställningstagande,

'Förvärv av teckningsoptioner i samband med de särskilda bestämmelserna om personaloptioner',

dnr: 202 229352-18/111 [Cit. Dnr: 202 229352-18/111].

Skatteverkets ställningstagande,

'Förvärv av teckningsoptioner i samband med de särskilda bestämmelserna om personaloptioner',

dnr: 8 – 503544 [Cit. Dnr: 8 – 503544].

Svenskt Näringslivs rekryteringsenkät 2020,

'Näringslivets underliggande kompetensbehov och rekryteringsmönster', november 2020 [Cit. Svenskt Näringslivs rekryteringsenkät 2020].

Svenskt Näringsliv,

'Företagen och digitaliseringen – om samhällsekonomiska effekter, kompetensförsörjning och nya regler för handel och personuppgiftsskydd', juli 2016 [Cit. Svenskt Näringsliv 'Företagen och digitaliseringen'].

Rättsfallsförteckning

RÅ 2009 ref. 86.

RÅ 2009 not. 206.

RÅ 2010 not. 129.

HFD 2020 ref. 39.