



KLAGANDE

Peder Ramel, 19551229-4033

Ombud: Michal Herink

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 23 november 2020
i mål nr 15024-19, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning för beskattningsår 2016

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för
kostnader.

YRKANDEN M.M.

Peder Ramel yrkar att han ska beskattas i enlighet med inlämnad deklARATION och ansöker om ersättning för kostnader i kammarrätten. Han för fram bl.a. följande. Han har förvärvat och utnyttjat värdepapper i form av syntetiska optioner till marknadsvärde och ska därför beskattas i inkomstslaget kapital för utnyttjandet. Han bär ensam den ekonomiska risken för de syntetiska optionerna. Enligt investeringsavtalet har arbetsgivaren rätt att återköpa samtliga syntetiska optioner i vissa specificerade fall varav ett är om han skulle avsluta sin anställning hos bolagsgruppen. Återköpet skulle i så fall ske till fullt marknadsvärde. Det framgår av själva intyget för de syntetiska optionerna att den gemensamma partsavsikten är att de syntetiska optionerna ska utgöra värdepapper. Villkoret om fortsatt anställning framgår inte heller direkt av optionsavtalet utan av investeringsavtalet. Av optionsavtalet framgår att optionerna är fritt överlåtbara under hela innehavstiden och det finns ingen koppling däri till hans anställning. Det finns vidare ingen kvalifikationstid för de syntetiska optionerna. Han hade inte kunnat utnyttja optionerna för kontant avräkning innan den 31 december 2013 men han har under hela innehavstiden haft möjlighet att tillgodogöra sig marknadsvärdet av optionerna genom att sälja dem.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och för fram bl.a. följande. Optionsutfärdarens rätt att återköpa de syntetiska optionerna om klaganden avslutar sin anställning före lösentiden innefattar ett krav på fortsatt anställning för att behålla redan förvärvade optioner. Detta gäller även om marknadsmässig kompensation hade kunnat erhållas vid förtidsåterköp av utställaren. Det innebär att optionerna har en sådan betydande koppling till anställningen att de inte utgör värdepapper. Det saknar betydelse om optionsutställaren utnyttjar återköpsrätten eller låter optionerna gå till lösen även om anställningen dessförinnan upphör. Förekomst eller avsaknad av en initial kvalifikationsperiod bör inte påverka bedömningen av värdepapperstatus för syntetiska optioner. Att villkoret om fortsatt

anställning framgår av investeringsavtalet och inte optionsbeviset kan inte heller tillmätas någon avgörande betydelse.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Det som Peder Ramel har fört fram i kammarrätten och det som i övrigt framgår av utredningen i målen ger inte kammarrätten anledning att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort. Överklagandet ska därför avslås.

Kammarrätten har avslagit Peder Ramels överklagande. Målet avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Pär Hemmingsson
kammarrättsråd
ordförande

Magnus Mathiasson
kammarrättsråd
referent

Johanna Sköld
tf. assessor

/May Al-Boujassam
fiskal
föredragande



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Avdelning 13

DOM
2020-11-23
Meddelad i Stockholm

Mål nr
15024-19

KLAGANDE

Carl PEDER Ramel, 19551229-4033

Ombud: Michal Herink och Tomas Vikström
Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2018-12-19, se bilaga 1

SAKEN

Inkomstbeskattning beskattningsår 2016

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 1272888

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: avd13.fst@dom.se https://www.domstol.se/forvaltningsratten-i-stockholm/	-	måndag–fredag 08:00–16:00

YRKANDEN M.M.

Peder Ramel yrkar att han för 2016 ska beskattas i enlighet med inlämnad inkomstdeklaration och anför bl.a. följande till stöd för sin talan. De syntetiska optionerna, som är för handen i detta fall, är av sådant slag att de ska betraktas som värdepapper och beskattas i enlighet med värdepappersregeln.

Det är en grundläggande princip inom skatterätten att det är en rättshandlings verkliga innebörd som ska ligga till grund för beskattningen. Det aktuella incitamentsprogrammet har omfattat ett flertal deltagare som valt att avsluta sina anställningar innan inlösen av de syntetiska optionerna. Utställaren har inte i något av dessa fall nyttjat sin möjlighet till återköp enligt avtalet. Deltagare har därför i samtliga fall haft valet att behålla sina syntetiska optioner även efter att anställningen avslutats. Det faktum att återköpsklausulen inte har nyttjats i något fall måste därvid tillmätas en avgörande betydelse vid tolkningen av optionsavtalet.

Även den omständigheten att optionerna varit fritt överlåtbara till tredje man och att det i ett sådant fall inte har kunnat göras något återköp alls styrker det faktum att klausulens syfte inte varit att knyta optionsinnehavaren till anställningen. Eftersom utställaren inte kunnat åberopa klausulen i de fall en överlåtelse redan skett vid anställningens avslutande har klausulen varit verkningslös i dessa fall. En klausul som inte kan åberopas efter en enkel transaktion kan svårligen anses vara så pass inskränkande att enbart förekomsten av den, utan ytterligare inskränkningar, gör att ett typiskt värdepapper ändrar karaktär till att vara ett tjänstebeskattat instrument. Vidare saknar konkurrensklausulen betydelse i detta sammanhang då den inte kan anses utgöra ett sådant villkor som förändrar optionernas karaktär av värdepapper. Optionerna har således både varit fritt överlåtbara och

medfört en ovillkorlig rätt till betalning. Därmed har de inte varit villkorade av fortsatt anställning och ska beskattas i inkomstslaget kapital.

Om domstolen kommer fram till att de syntetiska optionerna inte är att betrakta som värdepapper ska Skatteverkets beslut undanröjas eftersom det i så fall rör sig om fel beskattningsår. När det varken är fråga om ett värdepapper eller en personaloption ska beskattning ske enligt huvudregeln när optionerna för första gången kan utnyttjas. I förevarande fall var det under 2013. Att Skatteverket i just detta fall väljer att tillämpa personaloptionsregeln i stället för huvudregeln i samband med denna typ av instrument är inte något som ska drabba enskilda deklaranter och strider dessutom mot myndighetens egen tolkning av gällande rätt.

Skatteverket vidhåller beslutet och anser att överklagandet ska avslås. Skatteverket anför bl.a. följande till stöd för talan. Ett avtals ordalydelse är en självklar utgångspunkt för att fastställa avtalets innehåll. Det är hur optionsavtalet är utformat och villkoren i avtalet som styr om de syntetiska optionerna ska klassas som värdepapper eller inte. Av praxis framgår att en återköpsklausul av det slag som det nu är fråga om innebär att optionen är knuten till anställningen på ett sätt som förklarar optionens karaktär som värdepapper. Klausulen stadgar klart och tydligt att optionsutgivaren får en bestämmanderätt som innebär att innehavaren har rätt att behålla optionen till slutdagen endast om denne är kvar i anställningen. Om sedan utställaren väljer att inte nyttja sin rätt till återköp, påverkar detta inte bedömningen hur de syntetiska optionerna ska klassificeras. Eftersom optionerna inte kan klassificeras som värdepapper medför detta att beskattning ska ske som inkomst av tjänst vid tidpunkten för optionernas utnyttjande.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan om inkomstslag

Det finansiella instrument som är i fråga i målet är s.k. syntetiska optioner. Enligt föreliggande optionsavtal ger optionerna innehavaren en rätt att vid en framtida tidpunkt få ett penningbelopp från det utställande bolaget som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet på den underliggande tillgången och ett på visst sätt beräknat lösenpris. Peder Ramel har erbjudits dessa optioner i sin tjänst som ett led i ett incitamentsprogram. Det har inte framkommit annat än att Peder Ramel förvärvat optionerna till marknadspris.

Frågan i målet är inledningsvis om vinsten från de av Peder Ramel förvärvade syntetiska optionerna ska beskattas i inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget tjänst.

Någon närmare definition av begreppet värdepapper finns inte i vare sig den skatterättsliga eller den civilrättsliga lagstiftningen. Av praxis framgår dock att syntetiska optioner som en skattskyldig förvärvar på grund av sin tjänst, i vissa fall, kan utgöra värdepapper. Förutsättningen för detta är att optionerna är fritt överlåtbara och inte villkorade av fortsatt anställning (se bl.a. RÅ 1997 ref. 71 och RÅ 2000 not. 47). När ett utnyttjande av optionerna förutsätter att innehavaren fortfarande är anställd har optionerna däremot inte ansetts ha karaktär av värdepapper (RÅ 2007 not. 177).

I det nu aktuella optionsavtalet finns en punkt som ger Peder Ramel möjlighet att fritt överlåta optionerna till någon annan men med förköpsrätt för utfärdaren eller av denne anvisad person. Ett sådant förköpsförbehåll är i sig inget hinder mot att optionerna i fråga ska anses som värdepapper (jfr RÅ 1997 ref. 71).

En annan punkt i avtalet anger emellertid att utfärdaren, dvs. arbetsgivaren, har rätt att återköpa optionerna om Peder Ramel avslutar sin anställning. Sistnämnda punkt medför att Peder Ramel inte har någon ovillkorlig rätt att behålla redan förvärvade optioner vid anställningens slut. Han har i stället endast rätt att behålla optionerna fram till slutdagen om han stannar kvar i bolaget. Ett sådant villkor som innefattar ett krav på fortsatt anställning för att behålla redan förvärvade optioner innebär enligt förvaltningsrättens mening att optionen inte kan anses vara ett värdepapper (jfr HFD 2016 ref. 68). Att utfärdaren väljer att inte utnyttja sin rätt enligt denna avtalspunkt ska enligt förvaltningsrättens bedömning inte medföra att optionerna ändrar karaktär. Det förhållandet att villkoret eventuellt kan falla bort i det specifika fallet när en utomstående har förvärvat optionen föranleder inte heller någon annan bedömning (se även Kammarrätten i Stockholms dom den 9 september 2014 i mål nr 6105-13).

Förvaltningsrätten anser därmed att de i målet aktuella syntetiska optionerna är av sådan karaktär att de inte kan anses utgöra värdepapper. Peder Ramels vinst från utnyttjande av optionerna ska därför beskattas i inkomstslaget tjänst.

Frågan om beskattningstidpunkten

Eftersom de i målet aktuella syntetiska optionerna inte är att betrakta som värdepapper i skatterättslig mening, och det inte heller är fråga om personaloptioner, ska beskattning ske enligt huvudregeln i 10 kap. 8 § IL. Där anges att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked, RÅ 2007 not. 117, gällande syntetiska optioner klargjort att dessa inledningsvis ska beskattas

det beskattningsår kvalifikationstiden löper ut, dvs. när den skattskyldige först kan disponera över värdet av optionerna. Den skattskyldige ska i detta skede endast beskattas för det belopp som motsvarar vad denne skulle kunna få ut vid ett utnyttjande av optionerna vid denna tidpunkt. Vid ett efterföljande faktiskt utnyttjande av optionerna ska den skattskyldige beskattas för den inlösenbelopp denne mottagit, men med hänsyn till den beskattning som redan kan ha skett vid kvalifikationstidens utgång (jfr även RÅ 1994 not. 41 och RÅ 2003 not. 41).

Kvalifikationstiden för de av Peder Ramel förvärvade syntetiska optionerna löpte ut den 31 december 2013. Av utredningen i målet har inte framkommit annat än att Peder Ramel inte till någon del har beskattats för värdet av optionerna avseende det beskattningsåret. Med hänsyn till att någon beskattning av optionerna inte skett vid kvalifikationstidens utgång anser förvaltningsrätten att det varit korrekt av Skatteverket att beskatta Peder Ramel för hela vinsten som hänför sig till optionerna under beskattningsåret 2016. Överklagandet ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (FR-11).

Cecilia Mauritzon
Chefsrådman

Nämndemännen Kristina Henriksson, Heidi Hildén och Lisabeth Sämå har deltagit i avgörandet.

Maera Khan har föredragit målet.

Handläggare

Klarabärta Näsholm
010-5747198

klarabarta.nasholm@skatteverket.se

Ramel, Carl Peder
KARLAVÄGEN 85 LGH 1103
114 59 STOCKHOLMFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLMINKOM: 2019-06-28
MÅLNR: 15024-19
AKTBIL: 15

Skattebetalare:

Ramel, Carl Peder

Person-/Organisationsnr:

551229-4033

Inkomstår:

2016

Omprövning på initiativ av:

Skatteverket

Omprövat beslut:

Beslut om slutlig skatt

Omprövningen gäller:

Inkomst av tjänst, inkomst av kapital,
optionsförmån

BESLUT

Skatteverket beslutar att:

- höja inkomst av tjänst med 22 483 939 kr avseende optionsförmån
- minska inkomst av kapital med 22 483 939 kr

Skatteverket beslutar att beskattningen blir följande:

- statlig och kommunal inkomstkatt enligt följande:
Fastställd förvärvsinkomst: 70 907 200 kr

Beskattningsbar förvärvsinkomst: 70 894 200 kr

- statlig inkomstkatt enligt följande:
Överskott av kapital: 407 947 kr

MOTIVERING

Bakgrund

I inkomstdeklarationen för inkomståret 2016 har du bland annat redovisat kapitalvinst från bilaga K4 om sammanlagt 22 532 839 kr. På bilaga K4 har du redovisat att du under 2016 fått en ersättning om 25 483 939 kr avseende "HI3G Hold obl". Du har vidare redovisat ett omkostnadsbelopp om 3 000 000 kr vilket resulterar i en vinst om 22 483 939 kr som du tagit upp.

Du har i en bilaga till din inkomstdeklaration bland annat uppgett att du år 2011 förvärvat en syntetisk köpoption utfärdad av HI3G Holdings AB och att optionen löstes i början av 2016 med en kontant betalning som motsvarade marknadsvärdet vid tillfället. Du uppger vidare att du därför har redovisat skillnaden mellan den kontanta betalning som du erhöll 2016 och det pris som du betalade för optionen 2011 som inkomst av kapital i inkomstdeklarationen. Vidare har du uppgett att optionen mot bakgrund av RÅ 1997 ref 71 har behandlats som ett värdepapper och därför tagits upp som inkomst av kapital. Du har också uppgett att du är anställd i HI3G Access AB som är ett helägt dotterbolag till HI3G Holdings AB.

Skatteverket skickade en förfrågan till dig den 26 september 2018 där vi informerade om att vi eventuellt skulle ompröva din beskattning och bad dig att skicka in det/de avtal som tecknades i samband med förvärvet av optionen.

Du har kommit in med ett avtal och två appendix, "Investment agreement", "Certificate representing Synthetic options 2010/2015, appendix 1" samt "Terms and conditions synthetic options series 2010/2015 in HI3G Holdings AB, appendix 2". Avtalet har ingåtts mellan dig och HI3G Holdings AB.

Skatteverkets förslag till beslut samt dina synpunkter

Skatteverket har i tidigare skickat förslag till beslut övervägt att beskatta den kontanta utbetalningen från optionerna som inkomst av tjänst. I ditt svar bestrider du Skatteverkets övervägande och anser att det är fråga om en inkomst som ska beskattas som inkomst av kapital till följd av den s.k. värdepappersregeln.

Som skäl uppger du bland annat att det följer av 10 kap. 11 § 1 st. IL att beskattning av värdepapper som förvärvats med anledning av tjänsten ska ske det beskattningsår då förvärvet sker. Du uppger att om en ersättning motsvarande marknadsvärdet har erlagts ska inte någon beskattning ske och hänvisar till bl.a. RÅ 1997 ref. 71. Värdestegring efter förvärvet uppger du ska beskattas som inkomst av kapital enligt 44 kap. IL och hänvisar till att se bl.a. RÅ 2007 not. 177 och där angiven praxis.

Du uppger vidare att syntetiska optioner som förvärvats med anledning av tjänsten anses utgöra värdepapper om optionerna är fritt överlåtbara och medför

en ovillkorlig rätt till ersättning även om anställningen skulle upphöra. Du anser att det följer av RÅ 2016 ref. 38 att hembud inte medför att syntetiska optioner upphör att vara värdepapper.

Du hänvisar vidare till de s.k. Catelladomarna (Kammarrätten i Stockholms avgöranden den 21 november 2013 i mål nr 4501-12, 4502-12, 4503-12, 4505-12, 4511-12 och 4515-1). Du uppger att i dessa domar var det fråga om villkor i optionsavtalen som gav utfärdaren rätt att återköpa en utställd option om den anställde avslutade sin anställning och att detta gällde oavsett om optionen hade överlåtits till tredje part. Du uppger att kammarrätten menade att den omständigheten medförde att värdet påverkades och att optionerna därför var beroende av den ursprungliga optionsinnehavarens anställning och att optionerna därför inte utgjorde värdepapper. Du uppger att du anser att villkoren i avtalen var mycket speciella vilket medför att Catella-domarna får anses utgöra typiska in casu-avgöranden och att de därför inte kan appliceras på denna situation.

Du uppger att i det optionsavtal som du ingått finns det visserligen en klausul om återköp vid det fall att optionsinnehavaren avslutar sin anställning. Klausulen har emellertid bara gett bolaget rätt att återköpa de optioner som för tillfället ägs av den anställde/dennes bolag. Optioner som redan överlåtits har inte omfattats av klausulen. Du anser därför att värdet av optionen inte påverkats av återköpsklausulen och att möjligheten att överlåta optionen inte heller kan anses ha påverkats.

Du uppger vidare att det i förslaget till beslut som Skatteverket skickat framgår att Skatteverket anser att återköpsklausulen medfört att du skulle gå miste om framtida värdeutveckling under optionens återstående löptid och att detta inte stämmer. Du uppger att det inte finns någon garanti att det sker en framtida värdeutveckling efter att optionen nyttjas, dels att det förutsätter att det inte blir aktuellt att tillämpa den cap som finns i avtalet samt att det också förutsätter kvarvarande löptid av programmet. Av denna anledning saknas det helt skäl att anse att den omständigheten skulle knyta dig till en anställning i bolaget. Du anser att dessa omständigheter förstärker snarare bedömningen att det är fråga om värdepapper, med de risker som finns vid spekulation med finansiella instrument.

Du anser därför att de syntetiska optionerna därför har inneburit en sådan ovillkorlig rätt till betalning som enligt praxis gör att de ska anses vara värdepapper och att det därför inte uppkommer några beskattningskonsekvenser då marknadsvärdet erlagts i samband med förvärvet.

Lagar m.m.

Beskattnings inom tvåårsfristen

Av 66 kap. 21 § skatteförfarandelagen (2011:1244) SFL, framgår att beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (tvåårsfristen).

Grundläggande bestämmelser

Inkomster som en anställd får på grund av sin tjänst ska tas upp som inkomst av tjänst (11 kap. 1 § inkomstskattelagen [1999:1229] IL).

För inkomst av tjänst gäller den så kallade kontantprincipen som innebär att inkomst av tjänst ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL).

Förutsättningar för att kvalificeras som värdepapper

Det finns ingen skatterättslig definition av begreppet värdepapper (prop. 1997/98:133 s. 24). En civilrättslig definition av värdepapper återfinns i förarbetena till lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument och anges som "en handling som tillförsäkrar innehavaren en viss rättighet som vanligen kan omvandlas till pengar" (prop. 1990/91:142 s. 85). Ett värdepapper kännetecknas typiskt sett av en ovillkorlig rätt till betalning eller leverans och att överlåtelse kan ske till marknadsvärdet. I att det ska finnas en ovillkorlig rätt till betalning ligger bl.a. att utfallet inte får vara beroende av innehavarens anställning i visst bolag (jmf RÅ 1994 not. 41, RÅ 1997 ref. 71 och RÅ 2007 not. 177).

En syntetisk option ska kunna säljas fritt och inte vara villkorad av fortsatt anställning för att kunna vara ett värdepapper (jmf RÅ 1997 ref. 71 och RÅ 2007 not 177). I RÅ 1997 ref 71 var det fråga om en ovillkorlig rätt till betalning enligt optionsvillkoren, optionen var därför inte beroende av att innehavaren kvarstod i bolagets tjänst.

Högsta förvaltningsdomstolen slog i RÅ 2007 not. 177 fast att beskattning för utbetalat belopp skulle ske i inkomstslaget tjänst gällande en optionsinnehavare som genom krav på fortsatt anställning successivt tjänade in det belopp som följde av optionsvillkoren.

Personaloptionsregeln

En syntetisk option som inte kvalificerar sig till att vara ett värdepapper kan i vissa fall i stället beskattas enligt den s.k. personaloptionsregeln. Det krävs dock att det då finns en valmöjlighet i villkoren för den anställda att kunna välja mellan värdepapper eller en kontant reglering (RÅ 2003 not. 41).

Om optionen varken kvalificerar sig som ett värdepapper eller en personaloption beskattas den istället i inkomstslaget tjänst i enlighet med 11 kap. 1 § IL och 10 kap. 8 § IL.

Skatteverkets bedömning och bemötande av dina synpunkter

Frågan i ärendet är om de syntetiska optionerna ska anses utgöra ett sådant värdepapper som avses i den s.k. värdepappersregeln i 10 kap. 11 § 1 stycket IL.

Villkoren som du gått med på

Av "Investment agreement" s. 1 (B) framgår att varje syntetisk option som bolaget erbjudit nyckelpersoner i bolaget ger dig som innehavare en rätt att erhålla ett kontant belopp motsvarande skillnaden mellan "Fair market value" för en andel och "Exercise price" där det sistnämnda i "Terms and conditions" definieras som ett belopp om 128.297905 kr per option. "Fair market value" anges i p. 5 i "Terms and conditions". Av "Certificate representing synthetic options 2010/2015" framgår att du betalat en premie om totalt 3 000 000 kr för dina 413 164 st optioner.

Vidare framgår i p. 4.2 i "Terms and conditions" att du kan utnyttja dina syntetiska optioner från den 31 december 2013 fram till utgångsdatumet (31 december 2015).

Punkten 3.1.1 i "Investment agreement" reglerar återköpsrätten som bolaget har till optionerna. Det anges bland annat att du garanterar bolaget en oåterkallelig rätt att förvärva alla dina syntetiska optioner till marknadspriset som bestäms genom tillämpning av allmänt accepterade värderingsprinciper för det fall att din anställning hos bolagsgruppen ("the group") upphör eller om du begår ett avtalsbrott. Det finns också en konkurrensklausul i p. 6.1 om att du inte får vara anställd i ett bolag som konkurrerar med bolagets verksamhet.

Beskattning i tjänst

Om du hade lämnat anställningen eller överlåtit optionerna har det värde som du hade kunnat erhålla för optionerna varit beroende dels av vad vald värderingsmetod ger för värde samt vad beräknat värde i HI3G Holdings AB ger för värde ("Fair market value").

Vad kan förstås, ska i det fall du lämnat anställningen under löptiden eller önskat att överlåta den, optionens värde bestämmas till marknadspriset vid tidpunkten som bestäms genom tillämpning av allmänt accepterade värderingsprinciper. Det innebär att du haft rätt till vissa värden vid händelserna ovan. Om du skulle ha avslutat din anställning innan slutdatumet skulle det dock innebära att du skulle gå miste om eventuell återstående värdeutveckling under optionens återstående löptid. Villkoret innebär därför i praktiken enligt Skatteverkets mening att optionsinnehavarens anställning i bolaget är av betydelse för att kunna få tillgodogöra sig det fulla värdet av optionen.

Enligt RÅ 1997 ref. 71 krävs det att optionen inte ska vara förenad med vissa villkor för att den ska kunna kvalificera som ett värdepapper. Det fanns i rättsfallet inget krav på att innehavaren skulle kvarstå i anställningen för att denne skulle kunna tillgodogöra sig hela värdet. Det krävs att optionen är fritt överlåtbar och inte beroende av innehavarens fortsatta anställning för att en syntetisk option ska behålla karaktären av värdepapper.

Skatteverket menar att optionen varit villkorad av fortsatt anställning och att den därför inte kan anses medföra en ovillkorlig rätt till betalning. Den kan därför inte klassificeras som värdepapper. Det är heller inte fråga om att klassificera den som en personaloption eftersom det inte varit ett framtida

förvärv av värdepapper och det har heller inte funnits någon valmöjlighet mellan värdepapper eller en kontant betalning.

Eftersom optionen varken kvalificerar sig som ett värdepapper eller en personaloption ska den kontanta utbetalningen beskattas som inkomst av tjänst i enlighet med 11 kap. 1 § IL och 10 kap. 8 § IL.

Bemötande av dina synpunkter

Du har i dina erinringar bland annat hänvisat till RÅ 2007 not. 177 som du uppger utgör stöd för att värdestegring efter förvärvet ska beskattas som inkomst av kapital. Du har också hänvisat till HFD 2016 ref. 38 (du har angett RÅ 2016 ref. 38, Skatteverket har utgått ifrån att det är HFD 2016 ref. 68 som du menar) som du anser utgör stöd för att hembud inte medför att syntetiska optioner upphör att vara värdepapper.

I RÅ 2007 not. 177 var det fråga om en kvalifikationstid på två år under vilken den anställde var tvungen att kvarstanna i anställning för att kunna få betalning för optionerna. Fortsatte anställningen efter dessa två år kunde den anställde efter eget val utnyttja optionerna under de därpå följande fem åren. Om den anställde själv säger upp sig efter kvalifikationstiden kunde optionerna endast utnyttjas den närmast följande perioden. Den anställde hade inte rätt att avyttra, belåna eller förfoga över optionerna på annat sätt. Domstolen fann att optionsinnehavaren skulle beskattas i inkomstslaget tjänst för utbetalt belopp vid ett utnyttjande av optionerna mot bakgrund av kravet på fortsatt anställning där innehavaren successivt tjänade in beloppet som följde av optionsvillkoren.

Optionerna i RÅ 2007 not. 177 ansågs inte utgöra värdepapper och beskattningstidpunkten skulle i det fallet ske i två steg, vid kan-tidpunkten för värdet rättigheten hade då och vid utnyttjandet för mellanskillnaden mellan det kontantbelopp som betalas ut och det tidigare beskattade beloppet. Två beskattningstidpunkter var därför aktuella i det fallet. Skatteverket anser därför inte att det följer av RÅ 2007 not. 177 att värdestegring efter förvärvet ska beskattas som inkomst av kapital.

Du har uppgett att villkoren i optionsavtalen i Catella-domarna är så speciella att de får anses utgöra så kallade in casu-avgöranden. Kammarrätten i Stockholm har i ett stort antal mål (de s.k. Catella-domarna du hänvisat till) ansett att syntetiska optioner i vissa fall kan utgöra värdepapper och i andra fall inte, beroende på hur villkoren i optionsavtalet är utformade (mål nr 4501-12, 4502-12, 4503-12, 4504-12, 4505-12, 4511-12 och 4515-12). I de domarna var optionerna fritt överlåtbara men Kammarrätten ansåg att i de fall utfärdaren hade rätt att återköpa optionerna om den anställda slutade sin anställning, så utgjorde hembudet en sådan betydande koppling till anställningen att optionerna inte kunde anses vara värdepapper (se mål nr 4511-12). Skatteverket anser inte att villkoren i de optionsavtalen var så speciella att domarna får anses vara in casu-avgöranden.

I HFD 2016 ref. 68 var det fråga om ett erbjudande om förvärv av syntetiska optioner som också hade kombinerats med ett erbjudande om extra lön för det fall att innehavaren var verksam i bolagskoncernen vid ett visst datum.

Förmånen av optionerna skulle beskattas enligt värdepappersregeln. HFD:s dom tar enligt Skatteverkets mening sikte på att erbjudanden från arbetsgivaren som innebär att optionsinnehavare kan få extraersättning om de behåller optionerna och arbetar kvar under en viss tid inte ska ses som ett villkor som medför att optionerna inte ska beskattas som värdepapper. Det fanns en hembudsklausul men den gällde dock inte vid avslutad anställning utan istället om innehavaren ville sälja sin option och då var tvungen att erbjuda arbetsgivaren att köpa den först. I HFD 2016 ref. 68 var det fråga om fritt överlåtbara optioner och det fanns inget krav på fortsatt anställning för att kunna få behålla optionerna vilket det gör i ditt avtal. Skatteverket menar därför att det var fråga om andra villkor där.

Du har anfört att återköpsklausulen i ditt avtal endast ger bolaget rätt att återköpa de optioner som för tillfället ägs av den anställda/dennes bolag. Optioner som redan har överlåtits har inte omfattats av klausulen. Du har uppgett att värdet av optionen därför inte har påverkats av återköpsklausulen vilket innebär att möjligheten att överlåta den inte heller kan anses ha påverkats. Skatteverket menar att det inte spelar någon roll att det i vissa fall skulle kunna bli så att kopplingen till anställningen försvinner om en utomstående har förvärvat optionen. Du har endast rätt att behålla optionen till slutdagen om du stannar kvar i din anställning. En liknande fråga prövades av Kammarrätten i Stockholm i mål nr 6105-13, meddelad 2014-09-09, där sade Kammarrätten att detta inte föranledde någon annan bedömning utan att kopplingen till anställningen var så betydande att optionen inte kunde anses vara ett värdepapper.

Du har uppgett att i det förslag till beslut som Skatteverket skickat framgår det att Skatteverket anser att återköpsklausulen medfört att du skulle gå miste om framtida värdeutveckling under optionens återstående löptid och att detta inte stämmer. Du uppger att det inte finns någon garanti att det sker en framtida värdeutveckling efter att optionen nyttjas, dels att det förutsätter att det inte blir aktuellt att tillämpa den cap som finns i villkoren samt att en optionsvärdering tar hänsyn till kvarvarande löptid av programmet. Av denna anledning saknas det helt skäl att anse att den omständigheten skulle knyta dig till en anställning i bolaget. Du anser att dessa omständigheter förstärker snarare bedömningen att det är fråga om värdepapper, med de risker som finns vid spekulation med finansiella instrument.

Skatteverket har i sitt förslag till beslut inte uppgett att det funnits någon garanti för framtida värdeutveckling av optionen. Däremot att du inte skulle ha haft rätt till en eventuell framtida värdetillväxt under löptiden om du skulle ha lämnat din anställning. Detta medför enligt Skatteverkets mening att rätten till optionerna därför får anses vara villkorad av att du kvarstannar i tjänst under hela löptiden. Även om du skulle ha rätt till ett visst värde om du skulle ha avslutat din anställning och varit skyldig att hembuda optionerna skulle marknadsvärdet möjligen inte ha beräknats på samma sätt som vid slutdagen och man skulle då gå miste om eventuell framtida värdetillväxt. Jämför Kammarrätten i Stockholms dom i mål 5101-5102-17, meddelad 2018-03-18 där kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning om att optionerna var villkorade av fortsatt anställning.

Att det finns en "cap"(takbelopp) om max 298,29791 kr per option förändrar inte heller Skatteverkets bedömning. Skatteverket anser därför att villkoret medför att man skulle kunna ha haft rätt till andra värden om man kvarstannade i tjänst under hela löptiden.

Sammanfattningsvis föranleder inte dina synpunkter någon annan bedömning. Skatteverket anser att optionen har haft en sådan betydande koppling till din anställning i HI3G access AB att den inte kan anses vara ett värdepapper som ska beskattas som inkomst av kapital. Skatteverket menar mot bakgrund av utformningen av villkoren och de avgöranden som finns på området om syntetiska optioner, att den kontanta utbetalningen med anledning av de av HI3G AB utgivna optionerna ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Förmånens beräkning och inkomst av kapital

Du fick en kontant utbetalning om 25 483 939 kr från HI3G Holdings AB när du utnyttjade optionen i början av 2016. Då du betalat en premie om 3 000 000 kr uppkommer en förmån om 22 483 939 kr som ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

Då din ersättning med anledning av optionsavtalets utformning inte ska redovisas i inkomstslaget kapital, utan i tjänst, ska kapitalvinst om 22 483 939 kr tas bort.

Hur man begär omprövning av eller överklagar beslutet - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Klarabärta Näsholm, efter förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare.

Hur man begär omprövning eller överklagar

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga beslutet till förvaltningsrätten. Oavsett om du begär omprövning eller överklagar beslutet måste du göra det skriftligt. Det går bra med vanligt brev, e-post eller fax. Adresser och faxnummer framgår av beslutet.

Du ska lämna eller sända din skrivelse till Skatteverket oavsett om du begär omprövning eller överklagar. Skrivelsen ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vilket beskattningsår som beslutet avser framgår av beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna har gått ut, begära omprövning eller överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange beskattningsår och referenseller diarienummer)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis du vill åberopa
- person/organisationsnummer
- adress, telefonnummer och e-post.

Särskilt om omprövning

Du bör underteckna din begäran om omprövning. Gäller det en juridisk person bör skrivelsen vara undertecknad av behörig ställföreträdare. Om skrivelsen inte är undertecknad kan Skatteverket komma att förelägga den som begärt omprövning att underteckna skrivelsen. Om du anlitar ombud ska ombudet ha fullmakt. Om Skatteverket så begär kan du eller ombudet behöva skicka in en kopia eller behöva uppvisa skriftlig fullmakt i original.

Blir du inte nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning på nytt eller överklaga beslutet.

Särskilt om överklagande

Även om du ska lämna eller sända ett överklagande till Skatteverket ska skrivelsen vara ställd till förvaltningsrätten.

Väljer du att överklaga beslutet ska Skatteverket, utom i vissa speciella undantagsfall, först ompröva sitt beslut och därefter, om beslutet inte ändras så som du begärt, överlämna överklagandet till förvaltningsrätten.

Särskilt om anstånd och ränta

Du kan efter ansökan få anstånd med betalning av skatt som beror på det underlag som omprövningen gäller.

De förutsättningar som finns för att du ska kunna få anstånd framgår nedan.

Ändringsanstånd

Du får anstånd med betalning av skatt om det är tveksamt hur stort belopp som du kommer att behöva betala.

Anstånd för att undvika skada

Om du har begärt omprövning eller överklagat ett beslut som innebär skatt att betala kan du få anstånd med betalning av skatten, om det skulle medföra betydande skadeverkningar för dig eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Bestämmelserna om anstånd finns i 63 kap. skatteförfarandelagen (SFL). För tid före den 1 januari 2012 finns bestämmelserna om anstånd i 17 kap. skattebetalningslagen (SBL).

Anstånd med att betala skattetillägg

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg om du begär omprövning av eller överklagar

- beslutet om skattetillägg, eller
- beslutet som föranlett skattetillägget

Du kan bara beviljas anstånd en gång vid begäran om omprövning. Om du överklagar Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten ska Skatteverket bevilja ett ytterligare anstånd.

Ränta

Har du fått anstånd med att betala skatt beräknas ränta på den del av anståndsbeloppet som ska betalas när anståndstiden gått ut. Kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag anståndet upphör att gälla. Räntan beräknas efter en räntesats motsvarande basräntan (låg kostnadsränta). Efter det att anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta på obetalt belopp enligt de regler som gäller för skatt som inte betalas i tid, dvs. hög ränta.

Uppgifter om aktuella räntesatser kan du få på vår hemsida www.skatteverket.se om du söker på ordet "räntesatser".

Befrielse från kostnadsränta

Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis medge befrielse från kostnadsränta.



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från den dag domstolen meddelade beslutet.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.
Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.