



KLAGANDE

Tomas Brunegård, 19620715-5596

Ombud: Advokat Erik Karlsson och auktoriserad skatterådgivare
Mikael Johansson

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 14 januari 2020 i mål nr 2290-19
och 14043-19, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för
kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

Tomas Brunegård yrkar i första hand att beslutet om att höja hans inkomst
av tjänst med 13 439 000 kr avseende oredovisad aktieförmån ska
upphävas. I andra hand yrkar han att påfört skattetillägg ska undanröjas eller
i vart fall sättas ned. Han yrkar också ersättning för ombudskostnader i
samtliga instanser.

Tomas Brunegård anför följande.

Optionsavtalet ingicks den 7 december 2006 och avsåg en rätt för Surteby Förvaltning AB (Surteby) att av Stampen AB (Stampen) köpa 89 aktier i Stampen Media Partner AB (Stampen Media). Optionsavtalet hade en lösentid fram till och med den 30 september 2011. Optionsavtalet utgör en köpoption och inte en personaloption.

Surteby påkallade optionsrätten under 2010, alltså inom lösentiden. Påkallandet gjordes dels muntligen, dels skriftligen genom ett e-postmeddelande. Han skickade e-postmeddelandet till Peter Hjärne i oktober 2010. Skriftlighetskravet i optionsavtalet är därmed uppfyllt, även om meddelandet inte har kunnat återfinnas.

Surtebys och Stampens gemensamma uppfattning var att optionsrätten hade utnyttjats inom lösentiden och de efterföljande diskussionerna rörde framför allt vad Surteby skulle göra med aktierna. Genom påkallandet fullföljde Surteby sin skyldighet enligt optionsavtalet och det ankom på Stampen att ta hand om formaliafrågor, däribland överföring av aktierna. Att aktierna inte överfördes efter påkallandet var därför inte något som han reagerade på.

Den 17 maj 2011 ingick han ett avtal med Stampens huvudägare Peter Hjärne om att han skulle lämna posten som vd för Stampen den 31 december 2012 och ställa sig till förfogande för att i stället bli dess styrelseordförande (ordförandeavtalet). Vid detta tillfälle löpte lösentiden ostridigt fortfarande och det avtalet har inget samband med Surtebys förvärv av aktierna. Av ordförandeavtalet punkt 1.2 framgår att Stampen under första halvåret 2013 skulle förvärva de 89 aktierna. Ett sådant förvärv förutsatte naturligtvis att aktierna sedan tidigare förvärvats av Surteby. Berörda parter var vid denna tidpunkt överens om att Surteby påkallat optionsrätten i rätt tid och upprättade därför den 24 augusti 2012 en överenskommelse med den innebörden (överenskommelsen). Av överenskommelsen framgår tydligt att parterna är överens om att den avgörande åtgärden, påkallandet, vidtogs under lösentiden men att detta av

förbiseende inte kom att dokumenteras. Vid det tillfället förelåg ingen granskning från Skatteverket. Det fanns inte heller någon annan anledning för parterna att upprätta en skenhandling.

Frågan om betalning och anteckning i aktieboken kan möjligen få sakrättsliga konsekvenser men har ingen betydelse för frågan om optionsrätten påkallats. Skriftlighetskravet har heller ingen betydelse när båda parterna är eniga om att det frångåtts (se NJA 2015 s. 186). Formaliabrister har alltså inte fråntagit Stampen skyldigheten att sälja aktierna till Surteby för lösenpriset. Därför kan omöjligen någon förmån ha uppstått genom försäljningen.

Om optionsrätten inte bedöms ha utnyttjats inom lösentiden har optionen förlängts genom ordförandeavtalet. Av ordförandeavtalet framgår att hans bonus- och incitamentsavtal ska förlängas på oförändrade villkor till och med den 31 december 2012. Eftersom optionsavtalet utgör en bilaga till bonus- och incitamentsavtalet har optionsavtalet därigenom också förlängts. I så fall avyttrades den första optionen när lösentiden gick ut, alltså den 30 september 2011, och en ny optionsrätt förvärvades i samband med det. Aktieförvärvet 2012 gjordes därmed inom lösentiden för åtminstone den senare optionsrätten.

Han har i sin deklARATION upplyst om att hans helägda bolag haft ett optionsavtal med hans arbetsgivare, att aktierna förvärvats med stöd av optionsavtalet, att frågan reglerades i ett avtal som träffades rörande villkoren för att han skulle sluta som vd för Stampen för att i stället bli dess styrelseordförande samt att överenskommelsen inte kommit att dokumenteras inom lösentiden utan först därefter och att även betalning och överföring av aktier skett först i efterhand.

Eftersom han öppet redovisat de faktiska omständigheterna har han inte lämnat någon oriktig uppgift. På sin höjd har han gjort en felaktig bedömning av vad de faktiska omständigheterna får för rättsliga konsekvenser. Han har tveklöst fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Att Skatteverket vid en normal granskning av deklarationen inte skulle ha uppmärksammat den skatterättsliga frågeställningen får anses närmast uteslutet. Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har därmed väckts.

Eftersom det varken när optionsrätten påkallades muntligen eller när den senare dokumenterades gjordes någon värdering av aktierna fanns det ingen möjlighet för honom att ange något värde i deklarationen. Eftersom aktierna förvärvats med stöd av optionsrätten var en uppgift om marknadsvärdet dessutom helt överflödig. Till följd av att han lämnat uppgifter i deklarationen om att optionen utnyttjats är det dessutom uppenbart att marknadsvärdet på aktierna var högre än lösenpriset. Om marknadsvärdet på aktierna hade varit lägre än lösenpriset skulle det inte ha funnits någon skatterättslig fråga och uppgifterna i deklarationen om att optionen utnyttjats vore i så fall överflödiga.

Om en skattskyldig särskilt upplyser om en options- eller aktieaffär med sin arbetsgivare och dessutom gör det i en särskild bilaga till deklarationen så kan Skatteverket inte ha fullgjort sin utredningsskyldighet om myndigheten inte ställer en enda fråga eller begär in någon kompletterande information i samband med deklarationsgranskningen. Det saknas därför grund för att fatta beslut om eftertaxering och ta ut skattetillägg.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås och anför följande.

Av optionsavtalet framgår tydligt att optionsrätterna endast kan utnyttjas under lösentiden, 23 december 2006–30 september 2011, genom en skriftlig anmälan till Stampen. Någon skriftlig anmälan för att utnyttja optionsrätten

har inte gjorts inom lösentiden. Detta styrks av att Tomas Brunegård i sin inkomstdeklaration uppgett att överenskommelsen om att Surteby skulle utnyttja sin optionsrätt aldrig kom att dokumenteras. Det e-postmeddelande som han påstår sig ha skickat i oktober 2010 till Peter Hjärne, och som aldrig återfunnits, kan inte anses utgöra en sådan skriftlig anmälan. Det fanns inte heller någon fordran på aktierna i Surtebys balansräkning under lösentiden, vilket talar emot att optionen påkallades i rätt tid.

Vidare ska överlåtelse av begärt antal aktier ske mot erhållande av lösenpris senast 30 dagar efter mottagandet av anmälan om att utnyttja optionsrätten. Äganderätten till aktierna övergår inte förrän full betalning erhållits. Optionsrätten kan därför inte heller anses ha utnyttjats vid tidpunkten för anmälan, utan först när full betalning erhållits. Det är ostridigt att betalningen för aktierna gjordes den 1 september 2012, dvs. drygt ett år efter lösentiden.

Optionsavtalets tydliga ordalydelse innebär att villkoren vad gäller lösentid och formkrav inte kan anses ha ändrats genom någon muntlig överenskommelse, ordförandeavtalet, överenskommelsen, aktieboken eller till följd av konkludent handlande. Att Surteby efter lösentiden köpte aktierna till det pris som framgår av optionsavtalet innebär inte att aktierna köptes enligt optionsavtalet eller att lösentiden blivit förlängd.

Trots att optionerna förfallit har Surteby under år 2012 förvärvat aktier i Stampen Media från Stampen för det pris som anges i optionsavtalet, vilket understeg marknadsvärdet. Det finns en stark presumtion för att allt som en anställd får från sin arbetsgivare utgör ersättning på grund av arbetsprestationer. Stampen var i augusti 2012 väl medvetet om att villkoren i optionsavtalet inte hade uppfyllts och att optionsrätten därmed förfallit. Att Stampen trots det accepterat att genomföra affären beror mycket sannolikt på att Stampen och Tomas Brunegård kommit överens om att hans anställning inom koncernen skulle fortsätta och att han skulle få ett nytt

uppdrag i styrelsen. Det finns därmed en tydlig koppling mellan den erhållna aktieförmånen och Tomas Brunegårds anställning. Det förmånliga priset beror på hans anställning och inte på optionsavtalet. Den förmån som uppstår vid aktieförvärvet under år 2012 ska därför anses utgöra ersättning för arbete och beskattas som inkomst av tjänst.

Tomas Brunegård har utelämnat väsentliga uppgifter för att Skatteverket skulle kunna göra en korrekt bedömning av deklARATIONEN. Det framgår ingen uppgift om skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och det pris som Surteby betalade för aktierna. Det saknas också uppgift om optionsavtalets formella krav vad gäller påkallandet av optionsrätten och villkoren för ändringar i avtalet. Han har således inte lämnat ett fullständigt och korrekt underlag vid taxeringen.

Hans uppgifter i deklARATIONEN har inte varit så orimliga eller motstridiga att de uppenbart indikerat för Skatteverket att redovisningen var felaktig vid en normal granskning av deklARATIONEN. Tvärtom ger deklARATIONEN sken av att alla relevanta omständigheter redovisats och är korrekta. Det är därmed inte uteslutet att Skatteverket skulle ha godtagit deklARATIONEN utan vidare utredning.

Tomas Brunegård har varken upplyst om att optionsavtalet mellan bolagen Surteby och Stampen i själva verket är en bilaga till hans personliga bonusavtal, att Stampen hade förköpsrätt i fall han avslutade sin anställning eller att Surteby redan år 2006 innehade aktier i Stampen Media. I och med detta kan han inte anses ha uppmärksammat Skatteverket på den avgörande skatterättsliga frågeställningen, att det handlar om en oredovisad löneförmån. Den särskilda utredningsskyldigheten för Skatteverket har därför inte väckts.

Det är först efter en fördjupad utredning som de faktiska omständigheterna har kommit fram. Det innebär att det klart framgår att Tomas Brunegård har

lämnat en oriktig uppgift som har föranlett ett felaktigt taxeringsbeslut och som utgör grund för eftertaxering och skattetillägg. Det är inte uppenbart oskäligt att besluta om eftertaxering och skäl för befrielse från skattetillägget har inte kommit fram.

Kammarrätten har hållit muntlig förhandling. Vittnesförhör har på Tomas Brunegårds begäran hållits med Peter Hjärne och Clas Nyberg.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Vad målen gäller

Huvudfrågan i målen är om Surtebys förvärv av aktier i Stampen Media har gjorts genom utnyttjande av optionsavtalet mellan Surteby och Stampen. Den frågan är avgörande för bedömningen av om Tomas Brunegård fått en förmån genom förvärvet och om det finns grund för att höja hans inkomst av tjänst genom eftertaxering och att ta ut skattetillägg.

Har aktierna förvärvats enligt optionsavtalet?

Optionsrätterna kunde enligt optionsavtalet mellan Surteby och Stampen endast utnyttjas under lösentiden, från och med den 23 december 2006 till och med den 30 september 2011. Om optionsinnehavaren (Surteby) önskade utnyttja optionsrätten skulle denne skriftligen anmäla det till optionsutfärdaren (Stampen). Senast inom 30 dagar från dagen för sådan anmälan skulle aktierna överlåtas till optionsinnehavaren mot erhållande av lösenpriset. Enligt optionsavtalet krävs att alla tillägg till och ändringar i avtalet ska vara skriftliga och undertecknade av båda parter samt tydligt anges som ändringar i eller tillägg till avtalet för att gälla.

Peter Hjärne har i vittnesförhör uppgett följande. Han var huvudägare och vice styrelseordförande i Stampen när Tomas Brunegård påkallade

optionen. Tomas Brunegård påkallade optionen muntligen och bekräftade vad de kommit överens om i ett e-postmeddelande en tid därefter. Revisorn påpekade att formkraven i optionsavtalet inte hade följts. Av den anledningen upprättades överenskommelsen, i vilken de stadfäste vad de kommit överens om och vad som faktiskt hade hänt. Tomas Brunegård har inte fått någon förmån genom aktieförvärvet utan Stampen var enligt optionsavtalet och oavsett formaliafrågor skyldig att sälja aktierna till Surteby för lösenpriset. Det var inte hans sak att driva frågan att någon betalning för aktierna inte gjordes efter att optionen påkallats. Det ansvaret låg på Stampens styrelseordförande. Aktieförvärvet har inte någon koppling till ordförandeavtalet.

Clas Nyberg har i vittnesförhör uppgett följande. Han bistod vid upprättandet av ordförandeavtalet och överenskommelsen. Surteby och Stampen var överens om att optionsavtalet skulle fullföljas och att skriftlighetskravet i avtalet skulle frångås. Det är parterna i ett avtal som förfogar över skriftlighetskravet, liksom över en klausul som innebär att ändringar och tillägg till avtal måste göras skriftligen för att vara giltiga. Enligt den beskrivning han fick fanns det inget tvivel om att parterna var överens om att affären var genomförd.

Enligt vad både Tomas Brunegård själv och vittnet Peter Hjärne uppgett påkallade Surteby optionsrätten muntligen någon gång under oktober 2010 och bekräftade detta i ett e-postmeddelande, som dock inte kunnat återfinnas. Enligt såväl den s.k. överenskommelsen som vad Tomas Brunegård uppgett i sin inkomstdeklaration har detta påkallande aldrig dokumenterats. Med hänsyn härtill, och då det inte finns någon annan bevisning i frågan, kan optionsavtalets villkor om att optionsinnehavaren skriftligen ska anmäla sin önskan att utnyttja optionsrätten inte anses vara uppfyllt.

Vidare har betalning och överlåtelse av aktierna inte genomförts inom 30 dagar från anmälan, utan långt senare och först efter lösentidens utgång.

Därför kan inte heller detta krav för utnyttjande av optionsrätterna enligt avtalet anses vara uppfyllt.

Några ändringar av optionsavtalet som utgör skäl för annan bedömning har aldrig genomförts.

Tomas Brunegård anför vissa omständigheter som han anser ger stöd för att optionsrätten har utnyttjats inom lösentiden och hänvisar framför allt till ordförandeavtalet och överenskommelsen.

Ordförandeavtalet är träffat mellan andra parter än optionsavtalet och kan därför inte ges någon betydelse i sammanhanget.

Överenskommelsen är upprättad endast för att utgöra bevis för att optionsavtalets villkor har uppfyllts. I överenskommelsen nämns vidare inget om tillägg eller ändring av optionsavtalets villkor, vare sig när det gäller krav på skriftlighet, lösentid eller tidsfrist för betalning och överlåtelse av aktier.

Eftersom varken skriftlig anmälan, betalning eller överlåtelse av aktier har skett i enlighet med villkoren i optionsavtalet kan Surtebys förvärv av aktierna i Stampen Media inte anses ha gjorts genom utnyttjande av optionsrätterna enligt det avtalet. Att parterna i optionsavtalet uppges ha en annan gemensam uppfattning saknar betydelse vid den bedömning kammarrätten har att göra.

Skäl för att frånga förvaltningsrättens bedömning att Tomas Brunegård fått en förmån genom Surtebys förvärv av aktierna finns därför inte. Det har vidare inte kommit fram något skäl att bestämma värdet av förmånen till annat belopp än vad som beslutats.

Eftertaxering och skattetillägg

Genom att Tomas Brunegård inte har tagit upp förmånen till beskattning i sin deklaration har han i och för sig lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för eftertaxering och skattetillägg. Oriktig uppgift anses dock inte föreligga om den skattskyldige i övrigt lämnat sådan information som medför ett särskilt utredningsansvar för Skatteverket. Frågan är därför om Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har väckts med anledning av de uppgifter som Tomas Brunegård lämnat i sin inkomstdeklaration och bilagan till den.

Enbart att den skattskyldige lämnar upplysningar i sin deklaration medför inte en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket, utan det är uppgifternas innehåll och omfattning som är avgörande. Är uppgifterna i deklarationen otydliga eller motstridiga eller har den skattskyldige särskilt markerat en skatterättslig frågeställning kan Skatteverkets utredningsansvar aktualiseras. Det ska därvid framstå som närmast uteslutet att den skattskyldiges uppgifter hade kunnat godtas utan närmare utredning (se t.ex. RÅ 2003 ref. 4).

Tomas Brunegård har varken i deklarationen eller i bilagan till den lämnat upplysningar om optionsavtalets krav på skriftlig anmälan eller fristerna för betalning av lösenpris och överlåtelse av aktier. Det saknas därmed nödvändiga uppgifter för att bedöma om optionsavtalets formkrav varit uppfyllda och om förvärvet av aktier verkligen skett i enlighet med det. I stället verkar det av Tomas Brunegårds uppgifter som att samtliga villkor i optionsavtalet var uppfyllda när aktieförvärvet gjordes. Han kan därmed inte sägas ha markerat någon skatterättslig frågeställning och det framstår inte heller i övrigt som närmast uteslutet att Skatteverket skulle godta deklarationen utan närmare utredning. Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har därför inte väckts.

Kammarrätten anser därmed att Tomas Brunegård har lämnat en oriktig uppgift och gör även i övrigt samma bedömning som förvaltningsrätten ifråga om förutsättningarna för eftertaxering och skattetillägg.

Ersättning för kostnader

Tomas Brunegård förlorar målen. Det finns inte heller någon annan grund för ersättning, vare sig i underinstanserna eller kammarrätten.

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

Gertrud Forkman

Lars Dahlström
referent

Eveline Nilsson

/Daniel Brohall

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORG**

Avd. 1

DOM

2020-01-14

Meddelad i Göteborg

Mål nr

2290-19 och 14043-19

KLAGANDE

Tomas Brunegård, 19620715-5596

Ombud: Mikael Johansson

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGADE BESLUTSkatteverkets beslut 2018-12-20, dnr 82-76448816, se bilaga 1, och
Skatteverkets beslut den 2019-10-11, dnr 209 504889-18/5911**SAKEN**

Eftertaxering taxeringsåret 2013

Skattetillegg

Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår såväl överklagandet som ansökan om ersättning
för kostnader.

Dok.Id 654372

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 53197 400 15 Göteborg	Sten Sturegatan 14	031 - 732 70 00 E-post: forvaltningsrattenigoteborg@dom.se www.forvaltningsrattenigoteborg.domstol.se	-	måndag–fredag 08:00–16:00

VAD MÅLET GÄLLER

Det förvaltningsrätten ska pröva i dessa mål är bland annat om Tomas Brunegårds inkomst av tjänst ska höjas för att hans helägda bolag har fått köpa aktier till ett pris som är lägre än marknadsvärdet.

DET ÖVERKLAGADE BESLUTET OM INKOMST AV TJÄNST, se bilaga 1

Genom det överklagade beslutet höjde Skatteverket Tomas Brunegårds inkomst av tjänst med 13 439 000 kr avseende oredovisad aktieförmån och tog ut skattetillägg med 40 procent av skatten på höjningen.

DET ÖVERKLAGANDET BESLUTET OM ERSÄTTNING FÖR KOSTNADER HOS SKATTEVERKET

Tomas Brunegård har begärt ersättning för kostnader hos Skatteverket med 200 000 kr. Skatteverket beslutade att inte ge honom någon ersättning.

Beslutet motiverades bland annat på följande sätt:

Skatteverket har beslutat att höja Tomas Brunegårds inkomst av tjänst. Han har inte fått bifall till sina yrkanden i omprövningsärendet och någon ersättning ska därför inte medges på denna grund.

Ärendet är inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det har heller inte framkommit några synnerliga skäl för ersättning. Ersättning ska därmed inte medges.

YRKANDEN M.M.

Tomas Brunegård

Tomas Brunegård yrkar att Skatteverkets beslut att höja han inkomst av tjänst och att ta ut skattetillägg undanröjs. Han yrkar vidare ersättning för kostnader hos förvaltningsrätten med 133 271 kr och för sådana kostnader hos Skatteverket med 200 000 kr.

Han anför bland annat följande:

Bakgrund

År 2006 köpte han, genom sitt helägda bolag Surteby Förvaltning AB (Surteby), en köption. Optionen gav Surteby rätt att inom en viss tid köpa aktier i Stampen Media Partner AB (Stampen Media) för 1 000 kr per styck av Stampen. Surteby betalade marknadsmässigt pris för optionerna.

Det är uppenbart att aktierna var värda mer än 1 000 kr per styck vid förvärvet men eftersom förvärvet skedde med stöd av optionen på de villkor som framgår av optionsavtalet är det ingen skattepliktig förmån.

Bevis för att förvärvet skedde enligt optionen

Han har skickat ett mejl till företrädare för Stampen av vilket det framgick att optionsrätten skulle utnyttjas. Mejlet har inte återfunnits, men Stampen har bekräftat att ett sådant har skickats. Optionsrätten har därefter påkallats också muntligen i samband med de diskussioner som föregick ett avtal där Tomas Brunegård övergick från att vara VD till att bli styrelseordförande i Stampenkongcernen. Denna uppfattning delas av Stampens företrädare.

I optionsavtalet uppställs krav på hur i första hand Stampen ska agera för att rent praktiskt verkställa överföringen av aktier. Stampen har inte inom den tidsram som framgår av avtalet vidtagit åtgärder för att överlåta aktierna till Surteby. Därför har Surteby inte betalat inom den tiden och det har medfört att äganderätten till aktierna inte omedelbart har övergått till Surteby. Detta innebär inte att Surteby inte har uppfyllt sin skyldighet att påkalla optionsrätten inom lösentiden.

Våren 2011 fördes diskussionerna om att han skulle övergå från att vara VD till att bli styrelseordförande. Vid dessa diskussioner var han tydlig med att optionsrätten påkallades och Stampen accepterade det. Genom accepten har parterna kommit överens om att inte tillämpa det formkrav som framgår av optionsavtalet.

I aktieboken för Stampen Media noteras att aktie nr 11–99 köpts av Surteby "enligt optionsavtal". Någon anledning att oriktigt ange denna uppgift saknas, varför det framgår att parternas uppfattning var att aktierna förvärvades enligt optionsrättavtalet och att det enbart var av förbiseende som utövandet av optionsrätten inte dokumenterades under lösentiden.

Formkraven i optionsavtalet gäller bara mellan parterna och att vissa av formkraven inte varit uppfyllda ska inte påverka beskattningen. Att aktierna överläts till det pris som framgår av optionsavtalet visar att försäljningen har skett i enlighet med optionen. Stampen har inte haft något annat skäl att sälja till ett pris som var så långt under marknadsvärdet än att bolaget var bundet av optionsavtalet.

Lösentiden har förlängts

Om förvaltningsrätten anser att optionsrätten inte påkallats inom lösentiden anser han i andra hand att lösentiden har förlängts genom ordförandeavtalet som ingicks den 17 maj 2011.

Ingen oriktig uppgift

I sin deklaration har han upplyst att han äger samtliga aktier i Surteby, att Surteby förvärvade en option genom hans arbetsgivare Stampen, om de relevanta villkoren för optionen inklusive inköpspris samt lösenpris och lösentid. Han har också utförligt redogjort för att påkallandet av optionen inte kom att dokumenteras formellt och att aktieöverlåtelsen därför kom att slutföras först efter att lösentiden löpt ut.

Detta innebär att samtliga relevanta omständigheter är tydligt presenterade. Självklart var syftet med upplysningen att få Skatteverkets bedömning av om aktieöverlåtelsen var att se som en förmån utifrån att den formaliserades först efter lösentidens utgång.

Vid Surtebys förvärv gjordes ingen värdering av aktierna eftersom det pris som skulle erläggas var bestämt genom optionsavtalet. Att han bedömde att aktierna var värda mer än lösenpriset framgår dock av det faktum att han valde att påkalla optionsrätten

Att han lämnat denna upplysning innebär att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har väckts. Ingen del av Skatteverkets förslag till beslut grundar sig på en omständighet som inte går att utläsa ur deklarationen. Även om förvaltningsrätten anser att aktierna inte förvärvades enligt optionsavtalet, har Skatteverket därför inte haft rätt att

ändra hans beskattning genom efterbeskattning och inte heller haft rätt att ta ut skattetillägg.

Om förvaltningsrätten anser att han har lämnat oriktig uppgift är det oskäligt att ta ut skattetillägg. Skatteverket har känt till optionsaffären och de faktiska förhållandena ända sedan han lämnade in sin deklaration 2013. Optionsavtalet har även belysts i TV-programmet "Uppdrag Granskning" 2015 och har genom olika medier varit offentligt känt under flera år.

Skatteverkets förslag till omprövningsbeslut är daterat exakt två månader innan det årsskifte då preskription skulle komma att inträda. Förslaget kom honom tillhanda cirka åtta år efter det att relevanta omständigheter inträffat. Detta dröjsmål innebär att betydande svårigheter i bevishänseende uppstått för honom. Dessutom bör det faktum att Skatteverket initierat skattetilläggsfrågan vid senast tänkbara tillfälle i sig utgöra grund för befrielse av skattetillägget. Det är svårt att se att regeln i 51 kap 1 § 3. skatteförfarandelagen någonsin skulle kunna tillämpas om den inte är aktuell i ett fall där Skatteverket har fått all information från den skattskyldige och därefter dröjt drygt fem år innan ett förslag till beslut upprättas.

Att Surteby och Stampen inte fullt ut följt de formella kraven i optionsavtalet är ett helt betydelselöst fel och skattetillägget står inte i proportion till felaktigheten.

Ersättning för kostnader

Om hans överklagande i beskattningsfrågan bifalls yrkar han ersättning för kostnader hos såväl Skatteverket som förvaltningsrätten enligt inlämnade specifikationer.

Skatteverket

Inkomst av tjänst

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat det överklagade beslutet.

Ersättning för kostnader

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat det överklagade beslutet.

Skatteverket anser att om överklagandet av beslutet om inkomst av tjänst avslås, så har Tomas Brunegård inte rätt till ersättning för kostnader.

SKÄLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målen är om Tomas Brunegård ska beskattas för att hans bolag Surteby har köpt aktier för ett pris under marknadsvärdet av hans arbetsgivare. För att avgöra detta behöver man ta ställning till en rad delfrågor. Dessa är i huvudsak följande:

- Innebär optionsavtalet att fråga är om köpoptioner eller personaloptioner?
- Om det är köpoptioner, kan Tomas Brunegård beskattas trots att det inte var han utan bolaget Surteby som köpte aktierna?
- Är aktierna köpta enligt optionsavtalet?
- Är aktierna köpta under marknadsvärdet?
- Finns det grund för eftertaxering?

Är det köpoptioner eller personaloptioner?

Personaloptioner kännetecknas av att de inte är överlåtbara och att de kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid på så sätt att ett bestämt antal aktier får förvärfvas efter en viss anställningstid (prop. 1997/98:133 s. 21).

En köpoption är en rätt för innehavaren att förvärva aktier till ett bestämt pris (44 kap. 12 § inkomstskattelagen).

En avgörande skillnad mellan en personaloption och en köpoption är att köpoptioner kan omsättas på den öppna marknaden, dvs. den som äger en köpoption kan sälja själva optionen.

Av optionsavtalet mellan Stampen och Surteby framgår bland annat följande:

- Rubriken i avtalet är ”Köpoptionsavtal.”
- Optionsrätterna kan utnyttjas endast under lösentiden.
- Om optionsinnehavaren (dvs. Surteby) avser att överlåta optionsrätterna ska Surteby skriftligen anmäla sina optionsrätter till försäljning till Stampen Medias styrelse.
- Om Stampen Media inte önskar förvärva optionsrätterna får Surteby fritt överlåta optionsrätterna inom två månader.

Det finns alltså villkor i avtalet som gör att optionsrätterna kan säljas på den öppna marknaden. Trots att det finns inskränkningar i förfoganderätten, bland annat om att optionerna i första hand ska säljas till Stampen Media, är det därmed fråga om köpoptioner.

Kan Tomas Brunegård beskattas, trots att det var Surteby som köpte aktierna?

Det är alltså inte Tomas Brunegård själv, utan ett bolag som han äger till 100 procent som har haft köptionerna och det är också det bolaget som köpte aktierna. Ett aktiebolag är en egen juridisk person och utgångspunkten är att juridiska personer själva beskattas för transaktioner som de har utfört oavsett vem som äger bolaget.

Av utredningen framgår att Surteby inte har bedrivit någon egentlig näringsverksamhet, utan verksamheten har enbart bestått i att inneha 1 procent av aktierna i Stampen Media och ifrågavarande köptioner. Surteby bildades i samband med att avtalet om köptioner ingicks. Vid sådana förhållanden är det mycket sannolikt att syftet med Surteby har varit enbart att berika dess enda ägare Tomas Brunegård. Tomas Brunegård var först VD och senare styrelseordförande i Stampen. Stampen ägde 99 procent av Stampen Media eller alltså samtliga aktier som inte ägdes av Surteby. Det är mycket sannolikt att optionsavtalet mellan Surteby och Stampen ingicks med anledning av Tomas Brunegårds anställning i Stampen och att ett sådant avtal inte hade träffats med någon annan. Optionsavtalet är därför ett utflöde av Tomas Brunegårds anställning i Stampen. Tomas Brunegård ska därför beskattas för eventuella förmåner som han har fått genom Surteby.

Är aktierna köpta enligt optionsavtalet?

Aktier som köps enligt villkor i avtal om köptioner utlöser inte någon beskattningskonsekvens vid köptillfället även om köparen betalar ett pris som är lägre än marknadsvärdet. Om aktierna köptes av Surteby enligt optionsavtalet har det alltså inte uppkommit någon skattepliktig förmån för Tomas Brunegård till följd av Surtebys förvärv av aktierna från Stampen.

Av optionsavtalet framgår bland annat följande:

- med lösentiden avses tiden från och med den 23 december 2006 till och med den 30 september 2011
- optionsrätterna kan endast utnyttjas under lösentiden (punkten 3.2)
- om optionsinnehavaren önskar utnyttja optionsrätten ska han skriftligen anmäla detta till optionsutfärdaren (punkten 3.3)
- senast inom 30 dagar från den dag optionsutfärdaren har erhållit sådan anmälan ska överlåtelse av begärt antal aktier ske till optionsinnehavaren mot erhållande av lösenpriset (punkten 3.3)
- tillägg till och ändringar i avtalet ska för att gälla vara skriftliga och undertecknade av båda parter samt tydligt anges såsom ändringar i eller tillägg till detta avtal (punkten 6)

Av utredningen i målen framgår att det inte finns någon skriftlig anmälan om att Surteby påkallar förvärv av aktier inom lösentiden. Av optionsavtalet framgår tydligt att skriftlighet varit ett krav för såväl påkallande av optionsrätten som för ändringar i avtalet. Den betydelse som skriftlighet därmed har haft för parterna innebär att avsteg från dessa villkor inte kan accepteras som giltiga med mindre än att det tydligt framgår på något annat sätt att ett utnyttjande av optionsrätten påkallades i rätt tid. Sådana andra sätt har varit att Surteby betalat för aktierna inom den tid som framgår av optionsavtalet och att även registrering i aktieboken skett inom den tiden. Eftersom det brister i samtliga dessa delar har Surteby inte köpt aktierna enligt optionsavtalet.

Det finns alltså inga handlingar i målen som tyder på att Surteby, Tomas Brunegård eller Stampen vidtog några åtgärder för att uppfylla villkoren i optionsavtalet inom inlösentiden. Enbart ett påstående från Tomas Brunegård om att det har funnits ett mejl som skickades inom lösentiden om att optionsrätten skulle utnyttjas räcker inte för att kravet på skriftlighet ska vara uppfyllt. Någon betalning har inte heller skett inom den tid som

framgår av villkoren i optionsavtalet och aktierna har inte registrerats på Surteby i aktieboken. Att Surteby köpte aktierna till det pris som framgår av optionsavtalet, men efter lösentiden, innebär varken att aktierna köptes enligt optionsavtalet eller att lösentiden har blivit förlängd.

Köpet har därmed inte gjorts i enlighet med villkoren i optionsavtalet.

Har aktierna köpts under marknadsvärdet?

Parterna är överens om att marknadsvärdet på aktierna när de såldes var 152 000 kr per aktie eller totalt 13 528 000 kr. Skäl saknas att ifrågasätta riktigheten i den värderingen, som därför ska godtas. Surteby köpte aktierna för totalt 89 000 kr eller alltså för ett belopp betydligt under marknadsvärdet. Tomas Brunegård har därmed fått en förmån som ska beskattas om förutsättningarna för eftertaxering är uppfyllda.

Finns det grund för eftertaxering?

Har Tomas Brunegård lämnat oriktig uppgift?

För att Skatteverket ska få ändra någons taxering genom beslut om eftertaxering krävs att skattebetalaren har lämnat en oriktig uppgift. Det krävs också att det finns ett samband mellan den oriktiga uppgiften och den felaktiga skatten (4 kap. 16 § 1. taxeringslagen).

Genom att inte redovisa skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna och det pris som Surteby betalade för dem som inkomst av tjänst har Tomas Brunegård lämnat en riktig uppgift.

Har Skatteverket haft en särskild utredningsskyldighet?

I en bilaga till deklARATIONEN har Tomas Brunegård upplyst Skatteverket om att ett bolag som han äger till 100 procent hade ett optionsavtal med hans arbetsgivare. I bilagan står det också att optionsrätten löpte ut den 30 september 2011 och att avsikten har varit att utnyttja optionsrätten men att överenskommelsen inte kom att dokumenteras och köpeskillingen inte betalas förrän i augusti 2012.

Frågan blir då om de upplysningar han har lämnat innebär att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet är väckt och att den utelämnade uppgiften om förmånen därmed inte ska ses som en oriktig uppgift.

I bilagan finns inga uppgifter om hur stort marknadsvärdet på aktierna var när Surteby köpte dem. Uppgiften om marknadsvärdet, eller i vart fall upplysning om att Surteby köpte aktierna till ett pris som understeg marknadsvärdet, är en nödvändig upplysning för att Skatteverket ska kunna göra en korrekt bedömning av beskattningsfrågan. Att aktierna köptes till det pris som framgår av optionsavtalet är i och för sig en indikation på att priset understeg marknadsvärdet. Det är dock fullt möjligt att köpa aktier enligt ett optionsavtal till marknadsvärde eller till och med över marknadsvärdet. Att en VD eller styrelseordförande väljer att köpa aktier i ett bolag som finns i koncernens intressesfär av sin arbetsgivare kan ha andra orsaker än en önskan att köpa aktier till ett pris under marknadsvärdet. Avsaknaden av uppgifter om att köpet skett under marknadsvärdet innebär därför att Skatteverket varken har kunnat fatta ett korrekt beslut med utgångspunkt från upplysningarna i bilagan eller ens kunnat se att det fanns en oriktig uppgift i deklARATIONEN. Uppgifterna i bilagan innebär därmed inte att Tomas Brunegård har lämnat fullständiga uppgifter eller att Skatteverket särskilda utredningsskyldighet har utlösts.

Är det uppenbart oskäligt att eftertaxera?

Skatteverket får inte besluta om eftertaxering om det är uppenbart oskäligt (4 kap. 18 andra stycket taxeringslagen).

Eftertaxering är inte en sanktion, utan en rättelse av ett felaktigt beslut som innebär att den skattskyldige i efterhand påförs den skatt han borde ha påförts vid ett tidigare tillfälle. Det kan regelmässigt inte anses på något sätt anmärkningsvärt eller oskäligt - utan tvärtom som ett rättvisekrav de skattskyldiga emellan - att ett riktigt taxeringsbeslut fattas beträffande den skattskyldige. Om den skattskyldige på goda grunder tror att han har lämnat tillräckliga uppgifter och har haft anledning att tro att skattemyndighetens beslut varit riktigt och kanske har företagit andra dispositioner i anledning av beslutet kan ett eftertaxeringsbeslut sent under eftertaxeringsperioden te sig oskäligt i vissa situationer (prop. 1991/92:43 s. 90–92).

Att Skatteverket har ändrat Tomas Brunegårds beskattning i slutet av eftertaxeringsperioden och att ändringen avser ett mycket stort belopp innebär inte i sig att beslutet är uppenbart oskäligt.

Det som skulle kunna göra beslutet uppenbart oskäligt är istället de uppgifter som Tomas Brunegård lämnat i bilagan och som han sannolikt lämnade med syfte att uppmärksamma Skatteverket på aktieaffären. Bilagan innehåller de flesta, men inte alla, uppgifter som Skatteverket har behövt för att förstå att deklARATIONEN innehöll en oriktig uppgift. Uppgiften att marknadsvärdet på aktierna var högre än priset enligt optionen saknas dock. Denna uppgift var av väsentlig betydelse. Det är därför inte uppenbart oskäligt att ändra hans taxering genom eftertaxering.

Ska Tomas Brunegård betala skattetillägg?

Genom att inte redovisa skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna och det pris som Surteby betalade för dem som inkomst av tjänst har Tomas Brunegård lämnat en riktig uppgift. Som angetts ovan under rubriken *Har Skatteverket haft en särskild utredningsskyldighet?* innebär uppgifterna i deklaraionsbilagan inte att Skatteverket har haft en särskild utredningsskyldighet. Det finns därför skäl att ta ut skattetillägg (5 kap. 1 § taxeringslagen).

Finns det skäl att befria från skattetillägget?

Skatteverket ska befria från skattetillägg om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Vid bedömningen ska det bland annat beaktas om felaktigheten berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena eller om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten (51 kap. 1 § skatteförfarandelagen).

Enbart att det rör sig om ett högt skattebelopp och därmed också om ett avsevärt skattetillägg innebär inte att det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp eftersom skattetillägget tas ut i förhållande till den oredovisade skatten.

Det som skulle kunna göra att det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp är däremot de uppgifter Tomas Brunegård lämnat i bilagan, som sannolikt lämnades med syfte att uppmärksamma Skatteverket på aktieaffären. Bilagan innehåller de flesta, men inte alla, uppgifter som Skatteverket har behövt för att förstå att deklaraionen innehöll en oriktig uppgift. Uppgiften att marknadsvärdet på aktierna var högre än priset enligt optionen saknas. Denna uppgift var av väsentlig betydelse och Tomas Brunegård borde ha förstått att uppgiften om marknadsvärdet var av

avgörande betydelse. Inte heller den lämnade bilagan innebär därför att det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Inte heller är detta oskäligt på grund av någon annan omständighet.

Ersättning för kostnader

Tomas Brunegård får inte bifall till sina yrkanden i skattemålet. Frågan i det målet är inte av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. Tomas Brunegård saknar därför rätt till ersättning för kostnader såväl i förvaltningsrätten som hos Skatteverket (43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen).

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 2 (FR-11)

Urban Karlsson
Rådman

I avgörandet har även nämndemännen Krista Femrell, Sigyn Josefson och Ulf Persson deltagit.

Föredragande i målen har varit föredragande juristen Katarina Tieva.

Handläggare

 Karin Ahlenius
 010-5735594

karin.ahlenius@skatteverket.se

 Mikael Johansson
 Gothia Skatt & Information AB
 Odinsgatan 9, 6 vån, 411 03 GÖTEBORG
 OCH
 Erik Karlsson
 Advokatfirman Morris AB
 Vallgatan 30, 411 16 GÖTEBORG

 FÖRVALTNINGSRÄTTEN
 I GÖTEBORG

 INKOM: 2019-02-21
 MÅLNR: 2290-19
 AKTBIL: 22

Skattebetalare:	Brunegård, Tomas
Person-/Organisationsnr:	620715-5596
Taxeringsår:	2013
Inkomstår:	2012
Omprövning på initiativ av:	Skatteverket
Omprövat beslut:	Grundläggande beslut om årlig taxering
Omprövningen gäller:	Inkomst av tjänst, Eftertaxering, Skattetillägg

BESLUT

Skatteverket beslutar att genom eftertaxering:

- höja inkomst av tjänst med 13 439 000 kr avseende oredovisad aktieförmån,
- ta ut skattetillägg med 40 procent av den skatt som hänför sig till ändringen om 13 439 000 kr i inkomstslaget tjänst. Skattetillägget uppgår till 3 064 092 kr.

Skatteverket beslutar att taxeringen blir följande:

- statlig och kommunal inkomstskatt enligt följande:
 Taxerad förvärvsinkomst: 24 201 300 kr
 Beskattningsbar förvärvsinkomst: 24 188 400 kr

MOTIVERING

Övrig upplysning: Skatteverket har noterat att Stampen AB har bytt namn till V-TAB Holding AB, namnbyte har skett 2018-12-15. I beslutet används det tidigare namnet Stampen AB.

Bakgrund

Inledning

Av Stampen AB:s, 556308-4630, (Stampen), moderbolag för Stampen-koncernen, årsredovisning för 2011 framgår att: ”Koncernen har utställt en option som ger VD möjlighet att i en framtid förvärva aktier i ett av koncernens dotterföretag. Utnyttjas optionen kan det innebära negativa påverkan på koncernens egna kapital.”

År 2011 var du VD för Stampen. Du har arbetat som VD/Koncernchef för Stampen från år 1996 till och med år 2012.

I Stampens årsredovisning för 2012 framgår att Stampen förvärvade 9,9 % av aktierna i Stampen Media Partner AB, 556716-9601 (Stampen Media) från ett närstående bolag till tidigare koncernchefen Tomas Brunegård.

Surteby Förvaltning AB, 556706-3697, (Surteby) startades år 2006, registreringsdatum den 27 juni, och ägs sedan starten till 100 % av dig. Också Stampen Media startades 2006, registreringsdatum den 6 december. Bolaget ägdes då till 99 % av Stampen och till 1 % av Surteby.

Din inkomstdeklaration

Du har i en bilaga till din inkomstdeklaration för inkomstår 2012 lämnat följande upplysningar:

”Jag är ägare till samtliga aktier i Surteby Förvaltning AB, org nr 556706-3697. I december 2006 träffades ett optionsavtal mellan Surteby Förvaltning AB och min arbetsgivare Stampen AB, som gav Surteby Förvaltning AB rätt att från Stampen AB förvärva 89 aktier i Stampen AB:s dotterbolag Stampen Media Partner AB för ett lösenpris om 1.000 kr per aktie. För dessa optionsrätter betalade Surteby Förvaltning AB en premie om 287:64 kr per optionsrätt, d.v.s. sammanlagt 25 600 kr. Optionsrätten löpte till den 30 september 2011.

Under hösten 2010 diskuterade jag och Stampen AB att jag skulle sluta som VD för bolaget. I samband med dessa diskussioner föreslog jag i oktober 2010 i ett e-postmeddelande till Stampens huvudägare Peter Hjärne och styrelseledamot att Stampen skulle förvärva Surteby Förvaltning ABs aktier i Stampen Media Partner AB, vilket accepterades. Frågan reglerades i ett avtal som träffades rörande villkoren för att jag skulle sluta som VD för Stampen AB, för att istället bli dess styrelseordförande. Det var därvid vår avsikt och överenskommelse att Surteby hade utövat sin optionsrätt enligt optionsavtalet. Det visade sig dock sedermera att denna överenskommelse av förbiseende aldrig kommit att

dokumenteras. Stampen AB och Surteby Förvaltning AB undertecknade därför i augusti 2012 en handling där överenskommelsen bekräftades, varefter aktieöverlåtelsen dokumenterades genom att lösenpriset för aktierna erlades och Surteby Förvaltning AB infördes i aktieboken som ägare till de aktier optionsavtalet omfattade.”

Handlingar från Stampen

Skatteverket har från Stampen inhämtat information avseende den option som koncernen enligt bolagets årsredovisning 2011 har utställt och som ger VD möjlighet att i en framtid förvärva aktier i ett av koncernens dotterföretag.

Efter fråga från Skatteverket har Stampen kommit in med följande handlingar:

1. Kopia av ”Bonus- och incitamentsavtal” (Bonusavtalet) mellan Stampen och dess VD Tomas Brunegård, daterat den 24 oktober 2006, inkl. Bilaga 1 till Bonus- och Incitamentsavtal samt Bilaga 2 a-b, Värderingsunderlag Stampen-koncernen basår 2004, daterad den 29 september 2005 och den 31 augusti 2006.
2. Kopia av ”Köptionsavtal” (Köptionsavtalet) mellan Stampen och Lagrummet december nr 1283 AB, org.nr 556706-3697, daterat den 7 december 2006.
3. Kopia av ”Överenskommelse” (Överenskommelsen) mellan Stampen och Surteby, 556706-3697, daterat den 24 augusti 2012.
4. Kopia av kvitto undertecknat av Ekonomi- och Finansdirektör i Stampen avseende mottagen ersättning om 89 000 kr för 89 aktier i Stampen Media Partner samt kopia av kontoinformation – transaktioner med överföringsdatum den 1 september 2012.
5. Kopia av aktieöverlåtelseavtal mellan Stampen och Surteby daterat den 7 januari 2013 inkl. ”Bilaga A” STMP, Justerat eget kapital (Aktieöverlåtelseavtalet).
6. Kopia av aktiebok för Stampen Media, upprättad den 3 juni 2013.

Bonusavtalet

Av Bonus- och incitamentsavtalet som du erhållit i rollen som VD för Stampen, daterat den 24 oktober 2006, framgår att ”Ett av Brunegård helägt aktiebolag (”Brunegårdsbolaget”) ges härmed rätt att initialt förvärva 1 % av aktierna i Stampen Media AB i samband med att bolaget etableras, till ett pris som motsvarar det nominella beloppet för aktierna.” (punkt 2.1).

Av punkt 2.3. i Bonusavtalet framgår att Brunegårdsbolaget ges rätt att förvärva ytterligare 8,9 % av aktierna i Stampen Media enligt ett optionsavtal som parterna snarast ska enas om och som i huvudsak ska vara utformat i enlighet med det utkast som framgår av bilaga 3 (till Bonusavtalet).

Av punkt 2.4, framgår att parternas avsikt var att Brunegårdsbolagets aktier i Stampen Media inte ska kunna överlåtas till annan part än Stampen utan Stampens föregående skriftliga medgivande. Överlåtelse ska inte kunna ske genom t.ex. att aktierna i Brunegårdsbolaget överlåts till annan ägare än Brunegård, och Brunegårdsbolagets aktier i Stampen Media ska inte kunna tvångsinlösas av majoritetsägaren utan Brunegårds föregående skriftliga medgivande.

Undantag från överlåtelse till annan än Stampen kan enligt punkterna 2.5 och 2.6 ske för fall att Stampen önskar avyttra till tredje man eller om intressent erbjuder sig att förvärva mer än 50 % av bolaget, då ska Brunegårdsbolaget beredas möjlighet att avyttra till intressenten på samma villkor som Stampen.

Enligt punkt 2.10 i Bonusavtalet äger Brunegårdsbolaget rätt att sälja sina aktier i Stampen Media till Stampen för marknadspris under perioden september 2011 till september 2013.

Köptionsavtalet

Den 7 december 2006 ställs en köption ut från Stampen till Surteby. Enligt punkt 2.1. i Köptionsavtalet förvärvar optionsinnehavaren 89 stycken optionsrätter, motsvarande 8,9 % av aktiekapitalet i Bolaget (Stampen Media enligt Köptionsavtalets avsnitt 1, ”Definitioner”), från optionsutfärdaren (Stampen). Enligt punkt 2.2 uppgick premien för optionsrätterna till sammanlagt 25 600 kr.

I punkt 7.2, anges att: ”Tvist i anledning av detta avtal skall slutligt avgöras på sätt som föreskrivs i ”Bonus- och incitamentsavtal”, till vilket detta avtal är en bilaga”.

Med optionsrätt avses enligt Köptionsavtalet rätt att under lösentiden förvärva en aktie i Stampen Media till lösenpriset enligt villkoren i avtalet. Lösentiden anges i avtalet som tiden från och med den 23 december 2006 till och med den 30 september 2011.

Enligt punkt 3.1 i Köptionsavtalet förbinder sig optionsutfärdaren att för varje optionsrätt sälja en aktie till optionsinnehavaren mot erhållande av lösenpriset. Om samtliga optionsrätter utnyttjas är det sammanlagda priset 89 000 kronor. Lösenpriset uppgår till 1 000 kr per aktie vilket framgår av avsnitt 1, ”Definitioner”.

Av punkt 3.2 framgår att optionsrätterna endast kan utnyttjas under Lösentiden. Av punkt 3.3. följer att om optionsinnehavaren önskar utnyttja optionsrätt, ska han skriftligen anmäla detta till optionsutfärdaren och senast inom trettio dagar från den dag optionsutfärdaren har erhållit sådan anmälan ska överlåtelse av begärt antal aktier ske till optionsinnehavaren mot erhållande av lösenpriset. Enligt punkt 3.4 övergår äganderätten till överlåten aktie till optionsinnehavaren när full betalning har erlagts för aktien.

Av punkt 5.2 -5.3 framgår att om Brunegårds anställning i Stampen-koncernen upphör, ska optionsinnehavaren senast vid Brunegårds anställnings upphörande erbjuda samtliga sina optionsrätter till försäljning genom förköpsrätt genom anmälan till Bolagets (Stampen Media, enligt avsnitt 1, Definitioner) styrelse.

Överenskommelsen

Den 24 augusti 2012 undertecknades en överenskommelse mellan Stampen och Surteby (undertecknat av dig för Surteby). Av Överenskommelsen framgår att ett köptionsavtal träffades mellan Stampen och Surteby den 7 december 2006, enligt vilket Surteby förvärvade optionsrätter som gav Surteby rätt att från Stampen förvärva 89 aktier i Stampen Media för en köpeskillning om 1 000 kr per aktie. Det framgår vidare att optionsrätten löpte till den 30 september 2011 och att Surteby ägs av Stampens VD Tomas Brunegård.

Enligt uppgift i Överenskommelsen fördes under hösten 2010 diskussioner mellan dig och Stampens huvudägare och styrelseledamot om att du skulle sluta som VD för Stampen. Det framgår att du i samband därmed i ett e-postmeddelande i oktober 2010 föreslagit att Stampen skulle förvärva Surtebys aktier i Stampen Media, vilket accepterades.

Vidare framgår att frågan reglerats i ett avtal som träffades rörande villkoren för att du skulle sluta som VD i Stampen och istället bli dess styrelseordförande samt att det var parternas avsikt och överenskommelse att Surteby hade utövat sin option. Då det har visat sig att denna överenskommelse inte kommit att dokumenteras har parterna träffat Överenskommelsen.

I Överenskommelsen, punkt 1.1, bekräftar Surteby att Surteby, genom Brunegård, klargjort att man önskat utöva sin optionsrätt enligt Optionsavtalet och Stampen bekräftar att man uppfattat denna önskan och att optionsrätten därigenom utövades. Vidare bekräftar parterna att man av förbiseende aldrig kommit att dokumentera utövandet av optionsrätten.

Av punkt 1.2, framgår att Surteby hos Stampen Medias styrelse ska begära att bli införd i Stampen Medias aktiebok som ägare till de överlåtna aktierna och att Stampen ska medverka till att så sker.

I punkt 1.3. anges att: ”Punkt 7 i Optionsavtalet ska äga motsvarande tillämpning på detta Avtal.”.

Betalning för aktier

Enligt inskickat kvitto har Stampen den 1 september 2012 mottagit 89 000 kr från Surteby som ersättning för 89 aktier i Stampen Media, enligt överenskommelse i köptionsavtal den 7 december 2006. Betalningsdatum och belopp framgår även av kontoutdrag från Handelsbanken enligt vilket text på mottagarkonto var ”Lösen Optioner”.

Aktieöverlåtelseavtalet

Enligt upprättat aktieöverlåtelseavtal mellan Stampen och Surteby, daterat den 7 januari 2013, har Surtebys samtliga aktier i Stampen Media (99 aktier) överlåtits till Stampen.

Enligt punkt 2.1. i Aktieöverlåtelseavtalet uppgår Köpeskillingen till 15 048 000 kr. Det framgår att denna köpeskillning utgör den på aktierna belöpande andelen av Stampen Medias justerade egna kapital, vilket har beräknats enligt Bilaga A. Enligt ”Bilaga A, STMP”, baseras beräkningen på Eget kapital 2011-12-31.

Aktiebok för Stampen Media

Enligt uppgift i aktieboken är den upprättad den 3 juni 2013 och ersätter tidigare upprättad och makulerad aktiebok. Alla poster avseende ägarförändringar är daterade den 3 juni 2013.

Av aktieboken framgår att aktienummer 1-10 ägs av Stampen sedan 2013-01-07, enligt aktieöverlåtelseavtal. Tidigare ägare var Surteby, fr.o.m. 2006-12-06. Av aktieboken framgår vidare att aktienummer 11-99 ägs av Stampen sedan 2013-01-07, enligt aktieöverlåtelseavtal. Tidigare ägare var Surteby, fr.o.m. 2012-11-29, enligt optionsavtal.

Gällande rätt m.m.

Inkomst av tjänst

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt (11 kap. 1 § inkomstskattelagen, IL).

Om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker (10 kap. 11 § 1 st IL).

Förmånsvärdering

Inkomster i annat än pengar ska värderas till marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61 kap. 2 § IL).

Eftertaxering

Skatteverket får fatta ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av året efter taxeringsåret (eftertaxering). Det får

ske om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, eller inte lämnat inkomstdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att han är uppgiftspliktig och det har medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige blivit felaktigt eller inte fattats (4 kap. 15 och 16 §§ taxeringslagen, TL).

Eftertaxering får också ske när kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) saknats eller varit felaktig (4 kap. 17 § TL). Av 3 kap. 1 § 6 p. LSK framgår att en inkomstdeklaration ska innehålla de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxeringsbeslut.

Eftertaxering får ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Eftertaxering får inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt (4 kap. 18 § TL).

Skattetillägg

Av 5 kap. 1 § TL framgår att en särskild avgift ska tas ut (skattetillägg) om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen.

En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 40 procent av sådan skatt som, ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige (5 kap. 4 § TL). Skattetillägg ska inte tas ut om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt (5 kap. 8 § 4 och 5 p TL).

Skattetillägg får inte tas ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § p 1 skatteförfarandelagen, SFL).

Av 51 kap. 1 § SFL framgår att den skattskyldige helt eller delvis ska befrias från särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska

förhållanden, eller

c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,

2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,

3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, eller

4. felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller har blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

Skatteverkets bedömning

Enligt Skatteverkets uppfattning har du under inkomståret 2012 från Stampen fått en förmån av aktier till förmånligt pris vilken inte tidigare beskattats. Skatteverket anser att du i och med ditt helägda bolag Surtebys förvärv av 89 aktier i Stampen Media har åtnjutit en indirekt förmån som ska beskattas i inkomstslaget tjänst, för inkomståret 2012.

Skatteverkets uppfattning baseras på de handlingar som Stampen skickat in till Skatteverket samt årsredovisningar för Stampen, Stampen Media och Surteby.

Beskattningstidpunkt

Skatteverkets uppfattning är att ditt bolag Surteby inte har löst in köptionen under 2010. Av Överenskommelsen som träffats mellan Stampen och Surteby den 24 augusti 2012 framgår att det var parternas avsikt och överenskommelse att Surteby hade utövat sin option under 2010, men att de inte dokumenterade utövandet av optionsrätten, av förbiseende.

I punkt 3.3 i Köptionsavtalet anges att: ”Om optionsinnehavaren önskar utnyttja Optionsrätt, skall *han* skriftligen anmäla detta till Optionsutfärdaren.” (Skatteverkets kursivering). Det framgår vidare att senast inom trettio dagar från den dag optionsutfärdaren har erhållit sådan anmälan ska överlåtelse av begärt antal aktier ske till optionsinnehavaren mot erhållande av lösenpriset. Äganderätten till de överlåtna aktierna övergår till optionsinnehavaren först när betalning erlagts för aktierna enligt punkt 3.4. Av punkt 1.2 i Överenskommelsen framgår att Surteby hos Stampen Medias styrelse ska begära att bli införd i Stampen Medias aktiebok som ägare till de överlåtna aktierna och att Stampen ska medverka till att så sker. Av uppgift i aktieboken samt av inkomna kvitton framgår att varken överföring av aktier eller betalning för aktierna har skett under 2010.

Skatteverkets bedömning är med anledning av ovanstående att det förvärv av aktier i Stampen Media Partner AB som skett den 24 augusti 2012 inte har gjorts i enlighet med Köptionsavtalet. Enligt Köptionsavtalet är det nämligen ett krav att optionsinnehavaren betalar lösenpriset för att optionsutfärdaren ska gå vidare i processen med överlåtelsen av aktierna.

Betalning för aktierna, 89 000 kr för 89 aktier, har enligt inkomna underlag skett den 1 september 2012, d.v.s. efter lösentiden i Köptionsavtalet (fr.o.m. den 23 december 2006 t.o.m. den 30 september 2011). Överenskommelsen som upprättas den 24 augusti 2012 innebär därför att aktierna förvärvades vid detta datum utan att optionsrätten enligt Köptionsavtalet först utnyttjats. Stampen och Surteby träffar då en ny överenskommelse om att aktier ska överlåtas till de villkor som framgår av Köptionsavtalet. Överenskommelsen hänvisar också till villkoren i Köptionsavtalet genom att i punkt 1.3 ange att ”Punkt 7 i Optionsavtalet ska äga motsvarande tillämpning på detta avtal.”. Enligt aktieboken för Stampen Media blev Surteby ägare till aktierna den 29 november 2012.

Den av parterna i Överenskommelsen beskrivna omständigheten att det varit parternas avsikt att utnyttja optionsrätten 2010 räcker inte för att optionsrätten ska anses ha utnyttjats år 2010 enligt punkt 3.3 och 3.4 i Köptionsavtalet. Aktieförvärvet har därmed faktiskt skett den 24 augusti 2012 när Köptionsavtalet redan hade löpt ut.

Ersättning på grund av anställning

Av Överenskommelsen framgår att du vid beskattningstidpunkten den 24 augusti 2012 var VD i Stampen. Av punkt 1.3 i Överenskommelsen framgår att ”Punkt 7 i Optionsavtalet ska äga motsvarande tillämpning på detta Avtal”. Punkt 7.2 i Köptionsavtalet innebär i sin tur att ”Tvist i anledning av detta avtal ska slutligt avgöras på sätt som föreskrivs i ”Bonus- och incitamentsavtal”, till vilket detta avtal är en bilaga”.

Skatteverket anser därmed att Överenskommelsen som träffades den 24 augusti 2012 har en direkt anknytning till din anställning hos Stampen. Det framgår klart av Överenskommelsen att grunden för villkoren vid köpet av aktier var det Köptionsavtal som upprättats mellan Surteby och Stampen och som utgjorde en bilaga till ditt personliga Bonus- och incitamentsavtal.

Skatteverket anser att den Köption som ställdes ut år 2006 har en sådan stark koppling till din anställning och ditt arbete i Stampen att optionen var ett utflöde ur din anställning. Det Bonus- och incitamentsavtal som du erhållit med anledning av din anställning som VD i Stampen är grunden för att Köptionen ställdes ut. Av punkten 2.3 i Bonusavtalet framgår tydligt att med anledning av detta avtal har ditt helägda bolag fått möjlighet att förvärva ytterligare 8,9 % av aktierna i Stampen Media enligt ett optionsavtal som parterna snarast ska enas om och som i huvudsak ska vara utformat i enlighet med det utkast som framgår av bilaga 3 (till Bonusavtalet).

Snart därefter ställs Köptionsavtalet ut med ditt helägda, nystartade, bolag Surteby. Av Köptionsavtalet kan läsas ut att för det fallet att din anställning inom Stampen-koncernen upphör ska optionsinnehavaren (Surteby) senast vid din anställnings upphörande erbjuda optionsrätterna till försäljning åt Bolaget (Stampen) enligt förköpsklausulerna i avsnitt 5 i Köptionsavtalet. Det framgår vidare av punkten 7.2 i Köptionsavtalet att det är en bilaga till ditt Bonus- och

incitamentsavtal. Det visar enligt Skatteverkets mening att Köptionsavtalet är villkorat av din anställning i Stampen-koncernen.

Skatteverket anser att omständigheterna tydligt visar att Stampen, där du var VD, i samband med aktieförvärvet i augusti 2012 har gett ut en ersättning till ditt helägda bolag Surteby med anledning av din anställning som indirekt kommit dig till godo. Utgångspunkt när anställda får en ersättning från sin arbetsgivare är att ersättningen har utgått med anledning av anställningen, d.v.s. ersättning för arbete. Den omständighet att det är ditt bolag som står som avtalspart i Överenskommelsen och Köptionsavtalet ändrar inte denna bedömning. Aktieförvärvet till förmånligt pris har indirekt kommit dig till godo, vilket är tillräckligt (jfr RÅ 1989 ref. 57).

Ditt bolag Surteby startades 2006 och hade ingen verksamhet innan Stampen Media startades och Köptionsavtalet upprättades. Någon verksamhet har inte heller bedrivits i företaget under åren fram till att förvärvet av 89 aktier i Stampen Media skedde. Av Surtebys årsredovisningar 2006 – 2012 framgår att bolaget inte haft andra intäkter eller kostnader förutom mindre belopp avseende revision och andra uppdrag samt inventarier (avskrivning 20 %), omsättningen uppgår till noll kronor. Surteby har inte vid någon tidpunkt varit registrerat för F-skatt. Mot bakgrund av tidpunkten för Surtebys start och dess verksamhet har bolaget endast förvaltat sitt innehav av 1 % av aktierna i Stampen Media och det aktuella Köptionsavtalet.

Beräkning av förmånsbelopp

Enligt inkommet aktieöverlåtelseavtal mellan Stampen och Surteby den 7 januari 2013 har Surteby sålt 99 aktier i Stampen Media till Stampen för 15 048 000 kr. Av den totala köpeskillingen om 15 048 000 kr får 13 528 000 kr anses belöpa på aktierna som erhöles vid förvärvet genom Överenskommelsen den 24 augusti 2012 (15 048 000 kr x 89 aktier/99 aktier).

I Stampens årsredovisning för 2012 anges att Stampen förvärvade 9,9 % av aktierna i Stampen Media från ett närstående bolag till dig. Enligt Stampens årsredovisning för 2013 äger Stampen 100 % av Stampen Media. Aktieöverlåtelseavtalet mellan Stampen och Surteby är undertecknat den 7 januari 2013. Det talar enligt Skatteverket för att affären visserligen slutfördes den 7 januari 2013 genom Aktieöverlåtelseavtal och införing i Aktieboken (införing gjordes i efterhand den 3 juni 2013) men var bestämd under 2012.

Enligt punkt 2.1. i Aktieöverlåtelseavtalet har köpeskillingen för aktierna vid försäljning från Surteby till Stampen värderats med utgångspunkt i Bolagets (Stampen Medias) justerade egna kapital. Enligt beräkning i bilaga A till Aktieöverlåtelseavtalet var utgångspunkten Eget kapital 2011-12-31. I bilagan till Aktieöverlåtelseavtalet ger sammanställningen att PwC och H & P har kommit fram till exakt samma resultat.

Surteby förvärvade aktier i Stampen Media genom Överenskommelsen den 24 augusti 2012 till ett pris om 89 000 kr för 89 aktier, d.v.s. 1 000 kr per aktie. Vid aktieöverlåtelsen den 7 januari 2013 betalade Stampen 13 528 000 kr för 89 aktier (15 048 000 kr för samtliga 99 aktier), d.v.s. 152 000 kr per aktie.

Enligt punkt 2.10. i Bonusavtalet hade "Brunegårdsbolaget" rätt att sälja sin aktier till Stampen till marknadspris under perioden september 2011 till september 2013.

Stampen Media är ett onoterat företag där inga stora händelser inträffat som skulle ha påverkat bolagets värde så att priset på 89 aktier stigit från 89 000 kr till 13 528 000 kr på så kort tid. Parterna har själva vid prissättningen i Aktieöverlåtelseavtalet den 7 januari 2013 utgått från en värdering baserat på värden 2011-12-31. I årsredovisningarna för 2012 respektive 2013 skriver Stampen Media att marknadsutsikterna framåt är positiva då fortsatt strukturomvandling i mediebranschen i Sverige gynnar Stampen Medias verksamheter. Inget har ändrats mellan åren avseende denna marknadsprognos. Skatteverket anser därför att det är mycket sannolikt att värdet vid förvärvet av 89 aktier i Stampen Media den 24 augusti 2012 motsvarar värdet vid aktieöverlåtelsen den 7 januari 2013. Enligt Skatteverkets mening har därmed ditt helägda bolag Surteby förvärvat aktier i Stampen Media till ett pris som understiger aktiernas marknadsvärde vid förvärvstidpunkten, den 24 augusti 2012.

Mellanskillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och det pris som betalades, d.v.s. 13 528 000 kr minus 89 000 kr, utgör därmed en skattepliktig förmån.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att Överenskommelsen som upprättades den 24 augusti 2012 utgör ett avtal om köp av aktier på förmånliga villkor, till förmånligt pris, då priset för 89 aktier i Stampen Media endast uppgick till 89 000 kr medan marknadsvärdet för dessa aktier uppgick till 13 528 000 kr. Det är enligt Skatteverkets mening tydligt att anledningen till det förmånliga priset var din anställning i Stampen då det var ditt personliga Bonus- och incitamentsavtal som gav ditt helägda bolag Surteby rätt att erhålla den köpoption som ger rätt till att köpa 89 aktier för 1 000 kr/st. Köpoptionen utnyttjades inte inom den föreskrivna lösentiden utan istället träffar Stampen och Surteby en överenskommelse den 24 augusti 2012 om att aktier ska överlåtas med hänvisning till de villkor som framgår av Köpoptionsavtalet.

Skatteverket anser att du genom ditt helägda bolag Surtebys förvärv av 89 aktier i Stampen Media till ett pris som understiger marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten, den 24 augusti 2012, har åtnjutit en indirekt förmån från din arbetsgivare. Denna förmån ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. 1 § IL. En förmån av värdepapper ska tas upp till beskattning vid förvärvet, enligt 10 kap. 11 § 1st IL.

Skatteverkets bedömning - Eftertaxering och skattetillägg

Innebörden av begreppet oriktig uppgift bestäms av uppgiftsskyldighetens omfattning. Den skattskyldige är i princip skyldig att i inkomstdeklarationen lämna alla upplysningar som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beskattningsbeslut (3 kap. 1 § 6 p LSK).

Du har inte redovisat någon förmån av aktier i din inkomstdeklaration eller lämnat tillräckligt med upplysningar vad gäller de ingångna avtalen för aktieförvärvet eller värderingen av dessa som kan utgöra tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. De upplysningar som du lämnat i din inkomstdeklaration är enligt Skatteverkets uppfattning inte tillräckliga för att du ska anses ha uppfyllt den uppgiftsskyldighet som följer av 3 kap. 1 § 6 p LSK. Skatteverket anser därmed att det klart framgår att du lämnat en oriktig uppgift i din inkomstdeklaration, då du utelämnat relevanta uppgifter till ledning för beskattningen.

Skatteverkets utredningsskyldighet prövas enbart utifrån de uppgifter som lämnats i den aktuella deklARATIONEN och i handlingar som kompletterat deklARATIONEN. De upplysningar som du lämnat i din inkomstdeklaration är inte motstridiga och hade kunnat godtas utan närmare utredning. Skatteverket kunde inte dra slutsatsen att dessa uppgifter uppenbart inte kunde läggas till grund för ett beskattningsbeslut. Därmed har Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet inte väckts. Den oriktiga uppgiften har medfört att beskattningsbeslutet för inkomståret 2012 blivit felaktigt och ändringen avser belopp av betydelse. Skatteverket anser att det är mycket sannolikt att du erhållit en skattepliktig förmån av aktier till förmånligt pris genom att det vid Surtebys förvärv av aktier i Stampen Media under år 2012 har uppstått en indirekt förmån vilken är skattepliktig i inkomstslaget tjänst men som du inte redovisat i din inkomstdeklaration. Det är enligt Skatteverkets mening inte uppenbart oskäligt att eftertaxera dig i inkomstslaget tjänst för uppkommen aktieförmån. Förutsättningar att ändra din beskattning och höja inkomst av tjänst genom eftertaxering finns därmed.

Den oriktiga uppgiften utgör även grund för att ta ut skattetillägg enligt 5 kap. 1 § TL.

Skatteverket ska ta ut skattetillägg i proportion till den skatt som skulle ha undandragits om felet inte upptäckts. Därför anses ett fullt skattetillägg i utgångsläget vara skäligt.

Dina synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut

Du motsätter dig Skatteverkets förslag till omprövningsbeslut och har inkommit med synpunkter. Din inställning är att:

- Det saknas anledning att ompröva din taxering avseende taxeringsåret 2013.
- Det saknas under alla omständigheter anledning att eftertaxera dig eller att påföra dig skattetillägg.
- Du yrkar ersättning för dina kostnader i enlighet med 43 kap. skatteförfarandelagen med ett belopp som senare kommer att anges.

I huvudsak har du anfört följande.

Påkallande av optionsrätt

Du uppger att optionsrätten har påkallats under lösentiden och att du i egenskap av företrädare för Surteby, till Peter Hjørne i egenskap av företrädare för Stampen skickat mejl varav det framgick att optionsrätten skulle utnyttjas. Optionsrätten har därefter också påkallats muntligen i samband med de diskussioner som föregick din övergång från VD till styrelseordförande. Denna uppfattning delas av Stampens företrädare. Genom ditt mejl har Surteby skriftligen anmält att bolaget avser att utnyttja optionsrätten. Detta är det krav som ställs på Surteby i första meningen i punkten 3.3. i Optionsavtalet. Du skriver också att du även muntligen har för Surtebys räkning påkallat Optionsrätten och att även detta är, trots skriftlighetskravet i punkten 3.3, ett tillräckligt påkallande av Optionsrätten, eftersom det godtagits av Stampen.

Andra meningen i punkten 3.3. uppställer krav på hur i första hand Stampen ska agera för att rent praktiskt verkställa överföringen av aktier. Stampen har inte inom den tidsram som framgår av andra meningen i punkten 3.3. vidtagit åtgärder för att överlåta aktierna till Surteby och därför har inte heller Surteby vid denna tidpunkt kommit att erlägga betalning. Att Stampen inte agerat i enlighet med andra meningen i punkt 3.3. har alltså medfört att betalning inte har skett vilket i sin tur enligt 3.4. medfört att äganderätten till aktierna inte omedelbart övergått till Surteby.

Du uppger att ingen av dessa efterföljande omständigheter har någon bäring på det faktum att Surteby har uppfyllt sin skyldighet att påkalla Optionsrätten inom Lösentiden. Det har därigenom uppstått en förpliktelse för Stampen att sälja aktierna i enlighet med Optionsavtalet. Att det tagit längre tid att hantera de praktiska frågorna avseende överföringen av aktierna, betalning och dokumentation än vad parterna enligt avtalet avsett kan inte medföra att Surtebys påkallande av Optionsrätten förfallit.

Du anför att den avgörande tidpunkten inte är när äganderätten till aktierna överförs från Stampen till Surteby eller när betalning skett. Det är ostridigt att dokumentation, införande i aktiebok och betalning av köpeskilling kom att

utföras först år 2012. Den avgörande tidpunkten är när Optionsrätten påkallats av Surteby.

Din uppfattning är att optionsrätten skriftligen påkallats inom lösentiden genom mejl från Surteby till Stampen. Mejlet skickades för cirka åtta år sedan och har i dagsläget inte återfunnits. Din minnesbild är att det av mejlet klart framgått att optionsrätten skulle utnyttjas av Surteby och att ett mejl med sådant innehåll har skickats och mottagits bekräftas av Stampen. Därtill har parterna i samband med att du övergick från rollen som VD till posten som ordförande diskuterat frågan under våren 2011 varvid du muntligen påkallade optionsrätten. Stampen har accepterat det muntliga påkallandet av optionsrätten. Genom deras accept har parterna överenskommit om att inte tillämpa det formkrav som framgår av optionsavtalet. Diskussionerna ledde till att parterna den 17 maj 2011 ingick ett avtal med innebörden att du skulle lämna posten som VD den 31 december 2012 för att istället efter årsstämman 2013 bli ordförande ("Ordförandeavtalet"). Du har bifogat detta avtal.

Du skriver att något formkrav i lag såsom t.ex. skriftlighetskrav eller särskilda tidsfrister inte finns för köpoptioner avseende aktier. I optionsavtalet har införts vissa formkrav. Dessa är enbart formkrav för parterna att förhålla sig till och har ingen materiell inverkan på Optionsavtalet, Optionsrätten eller någon annan fråga av betydelse för den prövning Skatteverket har att göra. Du uppger att formkrav som enbart är avtalade mellan parterna kan falla bort redan genom konkludent handlande och tveklöst genom muntligt avtal, och hänvisar till Högsta domstolen, NJA 2015 s 186. Du skriver att i det här fallet har Stampen bevisligen accepterat Surtebys påkallande och detta bekräftas inte minst i Överenskommelsen från 2012 samt genom det faktum att Stampen accepterade att överlåta aktierna i Stampen Media till det pris som framgår av Optionsavtalet.

Efter att Stampens rådgivare noterat att fullföljden av optionsavtalet trots påkallandet inte hade lett till en dokumenterad överlåtelse av aktierna upprättades överenskommelsen daterad den 24 augusti 2012 (Överenskommelsen) av Stampens rättsliga rådgivare. Du anför att Överenskommelsen utgör inget köp av aktier och inte heller någon förlängning eller förändring av optionsavtalet. Överenskommelsen innehåller i punkten B en beskrivning av just de omständigheter som förevarit, nämligen att parterna, innan Lösentiden löpt ut, varit överens om att Optionsrätten påkallats och att Surteby därmed haft en rätt att förvärva 89 st aktier till Lösenpriset. Parterna var även överens om att Stampen skulle köpa Surtebys samtliga aktier i Stampen Media. Av punkten 1.1. framgår att det enbart var av förbiseende som utövandet av Optionsrätten inte dokumenterades under lösentiden. Parterna var överens om att Surteby i rätt tid anmält att bolaget önskade utnyttja Optionsrätten och att Stampen uppfattat och accepterat detta. Du poängterar att det vid undertecknandet av Överenskommelsen inte förelåg någon granskning från Skatteverket eller annars någon anledning som skulle kunna föranleda upprättandet av en skenhandling eller ett dokument som var avsett att göra annat än just att dokumentera exakt vad parterna var överens om hade hänt. Parterna i fråga är professionella och välrespekterade aktörer och den rådgivare som anlåtats för att upprätta Överenskommelsen var som advokat bunden av

advokatsamfundets regler, bl.a. förbudet att främja orätt. Det finns ingen som helst anledning att utgå ifrån att Överenskommelsen speglar något annat än de faktiska omständigheterna.

Förlängning av lösentid

Du anför att för det fall Skatteverket vidhåller att Optionsrätten inte påkallats inom Lösentiden har Lösentiden förlängts genom Ordförandeavtalet. Där framgår att ditt nuvarande bonusavtal ska förlängas på oförändrade villkor till den 31 december 2012, då det ska upphöra automatiskt. Optionsavtalet var en bilaga till Bonusavtalet, se avsnitt 2 i Bonusavtalet och särskilt punkten 2.3, där det framgår att ett av dig kontrollerat bolag (sedermera Surteby) ges rätten att förvärva 8,9 %, eller 89 stycken aktier, i Stampen Media. För det fall Optionsrätten, som Skatteverket menar, inte påkallats vid tidpunkten då Ordförandeavtalet ingicks i maj 2011 har Bonusavtalet, och därigenom Optionsavtalet och Lösentiden, förlängts till den 31 december 2012. Då Skatteverket är av uppfattningen att aktierna övergick genom Överenskommelsen i augusti 2012 har således aktierna även i detta fall skett med stöd i Optionsavtalet och inom Lösentiden.

Du uppger att det av Ordförandeavtalet framgår att Stampen under första halvåret 2013 ska förvärva dina aktier i Stampen Media. Detta är till viss del ett misstag från den advokat som skrivit avtalet, då du personligen inte ägt några aktier i Stampen Media. Det är istället Surtebys aktieinnehav som avses.

Förmån

Du anser att frågan som Skatteverket ska pröva inte är den civilrättsliga frågan om giltigheten av ett muntligt påkallande trots avtalat formkrav eller hur man ska förstå Ordförandeavtalets förlängning av Bonusavtalet. Det är inte heller bevisfrågan huruvida ett muntligt påkallande rent faktiskt ägt rum så som både du och Stampen hävdar. Skatteverket ska istället pröva om du under beskattningsåret 2012 erhållit en förmån genom den överföring av 89 aktier i Stampen Media som dokumenterades år 2012.

Du uppger att aktierna var år 2012 som Skatteverket helt riktigt konstaterar värda mer än 89 000 kr. Skatteverkets förslag till omprövningsbeslut bygger på idén att parterna under 2012 enats om att Surteby skulle få lov att köpa aktierna för 1 000 kr per aktie utan att det förelegat någon förpliktelse för Stampen att sälja aktierna till detta pris. Du uppger att det i Skatteverkets resonemang saknas en trovärdig förklaring till varför Stampen skulle låta Surteby köpa aktier till ett värde som Skatteverket anser uppgick till 13 528 000 kr mot en ersättning av endast 89 000 kr, om någon sådan skyldighet inte förelåg för Stampen.

Du uppger vidare att Skatteverket påstår att parternas agerande berott på anställningsförhållandet, men din anställning kan knappast förklara en värdeöverföring av den storlek som Skatteverket menar har skett. Det förekommer naturligtvis att högt uppsatta chefer får betydande kompensation från sin arbetsgivare, men att så sker utan grund i ett för arbetsgivaren förpliktande avtal torde dock vara desto ovanligare.

Du anför att det är uppenbart att Stampens agerande år 2012 bygger på uppfattningen att Stampen har en skyldighet att överlåta aktierna och att denna skyldighet är en följd av Optionsavtalet som tecknades år 2006. Detta följer av såväl Överenskommelsen som kvittensen av betalningen och aktieboken i Stampen Media. I stark kontrast finns ingen dokumentation som tyder på att Stampen bestämt sig för att år 2012 plötsligt ge dig eller Surteby en förmån eller annan typ av extraordinär ersättning.

Du anför vidare att Skatteverkets inställning att Optionen inte påkallats dessutom är orimlig med hänsyn just till värdeutvecklingen som skett i Stampen Media. Lösentiden löpte ut den 1 september 2011. Vid denna tidpunkt stod det klart för alla att värdet på aktierna ökat på ett sådant sätt att det vore ekonomiskt oförsvarbart för Surteby att avstå från att utnyttja Optionsrätten. Skatteverket förslag till beslut bygger på att Surteby av någon anledning ändå skulle ha avstått från att påkalla Optionsrätten, med det värde på aktierna som då förelåg. Därefter ska Stampen, med stöd i anställningsförhållandet, överfört exakt det värde som Surteby redan haft rätt till enligt Optionsavtalet. Du anser att den version som du och Stampen konsekvent framfört, att påkallandet av Optionsrätten skedde, men av förbiseende inte dokumenterades, framstår i kontrast som betydligt rimligare.

Eftertaxering och skattetillägg

Du uppger att oavsett ovanstående saknas det grund för att eftertaxera dig samt att påföra dig skattetillägg då du inte i något sammanhang lämnat en oriktig uppgift utan istället öppet redovisat de faktiska förhållandena.

I en bilaga till självdeklarationen för beskattningsåret 2012 upplyste du om att Surteby, ett av dig helägt bolag, ingått ett optionsavtal med din arbetsgivare Stampen. Vidare redogjordes relativt utförligt för villkoren i avtalet vilket bl.a. innefattade uppgiften om när optionsrätten löpte ut. Du upplyste också om att parterna var överens om att Surteby hade utövat sin optionsrätt i enlighet med optionsavtalet genom ett mejl och efterföljande diskussion vilken kulminerade i ett avtal rörande ordförandeavtalet. Du upplyste särskilt om att överenskommelsen rörande optionsrätten av förbiseende inte kom att dokumenteras förrän genom överenskommelsen, i augusti 2012. Uppgifterna som du lämnat är så väl korrekta som fullständiga i redogörelsen av de omständigheter som är relevanta kring de olika rättshandlingarna.

Du uppger vidare att Skatteverket i sitt förslag till omprövningsbeslut skrivit att du inte har redovisat någon förmån av aktier i din inkomstdeklaration eller lämnat tillräckligt med upplysningar vad gäller de ingångna avtalen för ditt aktieförvärv eller värderingen av dessa som kan utgöra tillräckligt underlag för ett riktigt beslutsunderlag. Du skriver att du inte haft någon "förmån av aktier" att redovisa. Du har inte ägt, köpt eller sålt aktier i Stampen Media. Surteby har köpt aktier i Stampen Media med stöd i optionsavtalet, detta utgör inte någon förmån för dig. Du har upplyst i detalj kring Surtebys förvärv. Vid Surtebys förvärv gjordes ingen särskild värdering av aktierna i Stampen Media eftersom det pris per aktie som skulle erläggas av Surteby var i förväg bestämt genom optionsavtalet. Att du gjorde bedömningen att aktierna vid lösentidens utgång

var värda mer än lösenpriset framgår dock av det faktum att du valde att påkalla optionsrätten, något som också framgår av de upplysningar som du lämnat.

Du uppger vidare att det att du upplyste om turerna kring optionsavtalet i din självdeklaration naturligtvis berodde på att du ville vara säker på att göra rätt för dig och därigenom också undanröja varje risk att påföras skattetillägg i händelse av att Skatteverket, mot bakgrund av förbiseendet med dokumenteringen, skulle missuppfatta eller ifrågasätta de verkliga förhållandena kring optionsaffären. Du skriver att ingen del av Skatteverkets förslag till beslut grundar sig på en omständighet som inte går att utläsa ur din egen deklaration. Skatteverket har redan 2013 fått uppgiften att dokumentation och äganderättsövergång skedde efter att lösentiden löpt ut. De uppgifter om sakförhållandena som du lämnat är inte felaktiga eller oriktiga på någon punkt och de är heller inte så ofullständiga att de ändå kan betraktas som oriktiga. Något förtigande eller vilseledande har överhuvudtaget inte förekommit. Tvärtom har du öppet redovisat alla omständigheter som är nödvändiga för att kunna bedöma sakfrågan. Du måste därmed, tvärtemot vad Skatteverket hävdar, anses ha fullgjort din uppgiftsskyldighet.

Du anser att du under alla omständigheter lämnat tillräckliga uppgifter för att påkalla Skatteverkets utredningsskyldighet. Du hänvisar till ett antal domar och skriver att en grundlig genomgång av befintlig praxis på området indikerar med styrka att de upplysningar som du lämnat i din deklaration är tillräckliga för att väcka Skatteverkets utredningsskyldighet. Bevisbördan för förekomsten av en oriktig uppgift åvilar det allmänna och i förhållande till ordinarie skatteprocess är kravet på bevisningens styrka högre för skattetillägg och för eftertaxering. Du anser att Skatteverket inte har visat eller styrkt att du lämnat en oriktig uppgift och därmed har man inte uppfyllt sitt beviskrav.

Vidare skriver du att om du mot all förmodan anses ha lämnat en oriktig uppgift föreligger grund för befrielse i aktuellt fall. Du har hela tiden varit övertygad om att Surtebys aktieförvärv skett till följd av påkallande av optionsrätten. Du har inte haft skäl att misstänka att Surtebys förvärv av 89 aktier i Stampen Media var en affär frikopplad från optionsavtalet. För det fall det skulle visa sig att Stampen, t.ex. på grund av formfel med påkallandet, inte haft en skyldighet att överlåta aktierna för lösenpriset har såväl Stampen som du misstagit er på tolkningen av en rättsregel. Eftersom ditt misstag i sådant fall beror på en juridisk feltolkning föreligger grund för befrielse av skattetillägget.

Du skriver att Skatteverket har känt till optionsaffären och de faktiska förhållandena ända sedan du lämnade in din självdeklaration 2013 och redan då påkallades Skatteverkets utredningsskyldighet. Optionsavtalet har även belysts i TV och har genom olika medier varit offentligt känd under flera år.

Skatteverkets förslag till omprövningsbeslut är daterat exakt två månader innan det årsskifte då preskription skulle komma att inträda för det fall Skatteverkets tolkning av omständigheterna är korrekt. Förslaget kom dig till handa cirka 8 år efter att relevanta omständigheter inträffat. Detta dröjsmål innebär betydande svårigheter i bevishänseende för dig. Dessutom bör det faktum att Skatteverket

initierat skattetilläggsfrågan vid senast tänkbara tillfälle i sig utgöra grund för befrielse av skattetillägget.

Du skriver att det är svårt att se att regeln i 51 kap 1 § 3 p. någonsin skulle kunna tillämpas om den inte är aktuell i ett fall där Skatteverket fått all information från den skattskyldige själv och därefter dröjt fem år, och därmed tangerat preskription, innan ett förslag till beslut upprättas.

Du har avslutningsvis nämnt att för det fall att något misstag alls skett, rör det sig ostridigt om en miss i dokumentering som sedermera läkts av parterna utan utomståendes inblandning. Ett sådant fel är helt betydelselöst och står inte i proportion till den påföljd som Skatteverket i sitt förslag till omprövningsbeslut vill påföra dig.

Skatteverkets bemötande av dina synpunkter

Du anser att optionen har påkallats i rätt tid, under Lösentiden som löpte fram till och med den 30 september 2011. Du uppger att detta framgår av skickat mejl till Stampen och att Optionsrätten också har påkallats muntligen. Du framhåller att utgångspunkten måste vara att Surtebys enda skyldighet enligt Optionsavtalet är att påkalla optionsrätten inom Lösentiden.

Skatteverket vidhåller sin bedömning som framgår av utskickat förslag till beslut. Enligt Skatteverkets mening kan inte optionsrätten i detta fall anses ha utnyttjats genom påkallelse muntligt eller via mejl under lösentiden. Enligt Skatteverkets mening så framgår det av optionsavtalet att fler krav ställs på Surteby än att endast påkalla optionsrätten för att optionen ska anses vara utnyttjad. Enligt optionsavtalet, punkt 3.3-3.4, krävs att optionsrätten påkallas och att likvid betalas för att äganderätten till överlåten aktie ska övergå till optionsinnehavaren. Därmed anser Skatteverket att det inte är tillräckligt med att endast påkalla optionen och vänta tills arbetsgivaren levererar aktierna, utan det är också ett krav att optionsinnehavaren betalar lösenpriset för att optionsutfärdaren ska gå vidare i processen med förvärvet av aktierna.

Betalning skedde den 1 september 2012, d.v.s. en vecka efter påkallelsen i överenskommelsen den 24 augusti 2012. Det är endast efter betalningen som Surteby fr.o.m. den 29 november 2012 införts som ägare i aktieboken. Det finns inga krav i optionsavtalet enligt vilka Stampen efter påkallelsen men före betalningen skulle ha vidtagit några åtgärder för att verkställa överföringen av aktierna.

Du har inte heller gjort sannolikt att en skriftlig anmälan skett i det mejl från 2010 som nämns i överenskommelsen 2012. Enligt de uppgifter du lämnat i din inkomstdeklaration för inkomstår 2012 handlade detta mejl om att Stampen skulle förvärva Surtebys aktier i Stampen Media. Det framgår inte av din skrivelse i din inkomstdeklaration att optionen påkallades genom detta mejl. Skatteverket anser att det inte är troligt att parterna muntligen ändrat de krav som framgår av optionsavtalet (d.v.s. att anmälan skulle ske skriftligt) eftersom detta inte framgår av de följande avtalen som slutits under 2011 (ordförandeavtalet) och 2012 (överenskommelse).

Mot bakgrund av de krav som ställs i optionsavtalet vidhåller Skatteverket uppfattningen att optionen inte utnyttjats under lösentiden, och att Surtebys aktieförvärv har skett i augusti 2012 i samband med överenskommelsen som då upprättats.

Du uppger att för det fall Skatteverket vidhåller att Optionen inte har påkallats inom Lösentiden så har Lösentiden förlängts genom Ordförandeavtalet.

Det avtal som du bifogat dina synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut, det s.k. Ordförandeavtalet, ändrar inte Skatteverkets bedömning vad gäller beskattningstidpunkten. Att avtalet förlänger bonusavtalet till och med den 31 december 2012 innebär inte att lösentiden per automatik också skulle förlängas till samma datum. För att en sådan förlängning skulle vara möjlig behöver det enligt Skatteverkets mening framgå specifikt i Ordförandeavtalet. Inte heller sammanfaller tidpunkterna i de två avtalen; i Optionsavtalet anges att lösentiden löper till och med den 30 september 2011 medan Bonusavtalet löper till och med den 31 december 2011. Det är därmed inte givet att en tidpunkt som angetts i Optionsavtalet skulle förlängas på samma sätt som en tidpunkt som angetts i Bonusavtalet, och vilken Ordförandeavtalet hänvisar till ska förlängas med ”oförändrade villkor”.

Av ordförandeavtalet framgår inte något som tyder på att optionen redan påkallades under 2010 som du uppgett. Att det av överenskommelsen den 24 augusti 2012 framgår att optionsrätten löpte till den 30 september 2011 samt att du i din inkomstdeklaration för inkomstår 2012 anger att lösentiden löpte till den 30 september 2011 ger stöd åt Skatteverkets bedömning att löptiden inte kan anses ha förlängts genom ordförandeavtalet. Du skriver också i dina synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut att lösentiden är denna period.

Även om lösentiden skulle ha förlängts genom Ordförandeavtalet ändrar det inte Skatteverkets bedömning att optionen är så starkt kopplad till din anställning att en indirekt förmån uppkommit för dig vid Surtebys aktieförvärv i Stampen Media, d.v.s. optionen är ett utflöde ur din anställning. Som Skatteverket redogjort för i sin bedömning så framgår det av optionsavtalet att för det fall din anställning inom Stampen-koncernen upphör ska Surteby senast vid din anställnings upphörande erbjuda optionsrätterna till försäljning åt Stampen enligt förköpsklausulerna i avsnitt 5. Det framgår också att optionsavtalet är en bilaga till ditt Bonus- och incitamentsavtal.

Du uppger att Skatteverket inte lämnat en trovärdig förklaring till varför Surteby skulle få köpa aktier i Stampen Media av Stampen till det priset om inte någon skyldighet fanns reglerad för Stampen.

Skatteverket har inte att bedöma vad syftet varit med en värdeöverföring/ utbetalning eller dess storlek, utan konstaterar att det i detta fall finns en stark koppling mellan Surtebys förvärv av aktier i Stampen Media till din anställning i Stampen-koncernen. Enligt Skatteverkets mening har du åtnjutit en indirekt förmån av aktier. Du är ensam ägare till Surteby, och du har fortsatt arbeta inom Stampen-koncernen även efter att aktieförvärvet skett. Allt som en anställd får

från sin arbetsgivare presumeras utgöra inkomst av tjänst, och det är skattebetalaren som har att visa om så inte är fallet.

Att det av Ordförandeavtalet framgår att Stampen under 2013 ska köpa tillbaka aktier från dig (och inte Surteby) tyder också på att det finns en nära koppling till dig som anställd och ger stöd till Skatteverkets bedömning att förmånen utgör ett utflöde från din anställning, även om det som du nämner i dina synpunkter delvis handlar om en advokats felskrivning.

Vad du anfört i övrigt ändrar inte Skatteverkets bedömning.

Eftertaxering och skattetillägg

Skatteverket anser att det av de upplysningar som du lämnat i din inkomstdeklaration endast framgår information om Surtebys förvärv, ingenting framgår om att optionen haft en koppling till din tjänst genom ditt personliga bonusavtal. Det framgår inte heller något om värderingen av aktierna. Enligt Skatteverket innebär inte endast den omständigheten att en optionsrätt påkallats att aktierna vid lösentidens utgång varit värda mer än lösenpriset. Det kan finnas andra anledningar att påkalla en optionsrätt och att därigenom äga en aktie i ett visst bolag. Det framgår inte på något sätt av upplysningarna att optionsavtalet har en nära koppling till ditt bonusavtal. Endast det att din arbetsgivare är nämnd i upplysningarna visar inte att det är anställningen som är grund till optionen.

Högsta domstolen har uttalat att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet kan aktualiseras om uppgifterna i en deklaration är otydliga eller motstridiga, eller om den uppgiftsskyldiga särskilt har markerat en skatterättslig frågeställning (t.ex. RÅ 2003 ref 4). När Högsta förvaltningsdomstolen gjort denna bedömning har det lagts vikt vid om det framstår som närmast uteslutet att Skatteverket skulle ha följt deklarationen utan närmare utredning. Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis får vidare anses framgå att utgångspunkten vid denna bedömning är vad Skatteverket kan upptäcka vid en normal granskning av deklarerationer (RÅ 2003 ref. 22).

Du har inte särskilt markerat en skatterättslig frågeställning genom vilket Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet hade kunnat väckas. Om alla nödvändiga uppgifter för att Skatteverket ska kunna fatta ett korrekt beslut framgår föreligger ett oriktigt yrkande istället för oriktig uppgift. Frågan som du belyst i de lämnade upplysningarna är snarare tidpunkten för inlösen av optionen och dess dokumentation än om huruvida en beskattning av eventuell förmån ska ske.

Andra uppgifter utanför deklarationen är inte relevanta för att avgöra om oriktig uppgift har lämnats eller inte. Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet påverkas inte heller av utomstående faktorer, utan utgår endast ifrån vilken information som lämnats i din inkomstdeklaration.

På grund av att Surtebys optionsrätt är så starkt kopplad till din egen anställning i och med att den utgör en bilaga i ditt bonusavtal anser Skatteverket att det

kunde ha förväntats av dig att du lämnat uppgift om samtliga sakförhållanden rörande optionsrätten och dess utnyttjande samt värdering. Dessa uppgifter har inte lämnats vilket medfört att din taxering blivit felaktig. Lämnade uppgifter var inte så orimliga att de uppenbart inte kunde läggas till grund för ett beslut. Därmed finns det förutsättning för eftertaxering och att ta ut skattetillägg.

Som det framgår av Skatteverkets bedömning anser Skatteverket att de upplysningar du lämnat i din inkomstdeklaration inte är motstridiga och de hade kunnat godtas utan närmare utredning. Det är inte närmast uteslutet att Skatteverket skulle ha följt deklarationen utan närmare utredning.

Du har hänvisat till flera domar avseende eftertaxering och skattetillägg, t.ex. RÅ 2003 ref. 4 och RÅ 2003 ref. 22. De domar du hänvisat till i övrigt ändrar inte heller Skatteverkets uppfattning i frågan.

Skatteverket anser inte att det är uppenbart oskäligt att efterbeskatta nu och då beskatta den oredovisade inkomsten.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan det förväntas från allmänheten att ha kunskap om att allt man får från sin arbetsgivare presumeras vara tjänsteersättning. Därför finns det inte någon ursäktlig felbedömning i ditt fall som utgör skäl för befrielse av skattetillägg. Det handlar enligt Skatteverkets uppfattning inte endast om huruvida optionen hade utnyttjats inom den uppsatta lösentiden utan även om att den haft en betydande koppling till din anställning.

Skatteverket ska befria, helt eller delvis, från ett skattetillägg om det har gått oskäligt lång tid efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att skattetillägg ska tas ut. Tiden beräknas från när Skatteverket finner anledning att anta att skattetillägg ska tas ut. Enligt Skatteverkets mening får Skatteverket anses ha en sådan anledning från det att en formell anklagelse riktats mot den enskilda eller från det att Skatteverkets agerande har betydande verkningar för den enskilda. Utgångspunkten för beräkningen av tiden är därför när den enskilda har fått ett övervägande eller en promemoria med förslag om att ta ut ett skattetillägg. Skatteverket skickade ut förslaget till beslut den 31 oktober 2018 och det är från den tidpunkten som beräkningen av handläggningstiden börjar löpa och inget annat.

Enbart den omständigheten att Skatteverket beslutar om skattetillägg i nära anslutning till sista datum att göra så enligt taxeringslagen är inte i sig ett skäl att befria från skattetillägg.

Du har också nämnt att för det fall att något misstag alls skett, ostridigt rör det sig om en miss i dokumentering som sedermera läkts av parterna utan utomståendes inblandning, är ett sådant fel helt betydelselöst och står inte i proportion till den påföljd som Skatteverket i sitt förslag till omprövningsbeslut vill påföra dig.

Skatteverket anser inte att det i detta fall endast handlar om en eventuell miss i dokumentering. Det har inte i övrigt framkommit någon anledning för Skatteverket att inte påföra dig skattetillägg. Skatteverket anser inte att det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp.

Beloppsmässiga konsekvenser*Inkomst av tjänst*

Skatteverket höjer din inkomst av tjänst med 13 439 000 kr för inkomstår 2012 enligt följande beräkning:

Aktiernas marknadsvärde vid förvärvstidpunkten, den 24 augusti 2012:
13 528 000 kr

Anskaffningspris 89 aktier: 89 000 kr
Skattepliktig förmån: 13 439 000 kr

Efter denna ändring uppgår inkomst av tjänst, ruta 03, till 24 201 328 kr.

Skattetillägg

Skäl för hel eller delvis befrielse av skattetillägg har inte framkommit i ditt fall. Skattetillägg ska därför tas ut med 40 procent av den skatt som inte hade tagits ut om den oriktiga uppgiften hade kvarstått, d.v.s. 40 procent av skatten som är hänförlig till ändringen på 13 439 000 kr. Skattetillägget uppgår till 3 064 092 kr.

Gällande yrkande om ersättning för kostnader kommer det att hanteras i ett separat ärende.

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

Bestämmelser om särskilda avgifter - se bifogad bilaga.

Beslutet har fattats av Karin Ahlenius, 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 referens eller 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. Röntan 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 begär omprövning av eller överklagar beslutet

Allmänt

Är du inte nöjd med Skatteverkets beslut kan du antingen begära omprövning av beslutet hos Skatteverket eller överklaga beslutet hos förvaltningsrätten.

Oavsett om du begär omprövning av eller överklagar beslutet måste du göra det skriftligt.

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut du vill ha ändrat (ange taxeringsår och referens-/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
- det telefonnummer på vilket du är anträffbar under dagtid.

Skrivelsen ska vara undertecknad av dig. Om du anlitar ombud kan i stället ombudet underteckna skrivelsen. Ombudet ska skicka in fullmakt i original.

Om du begär omprövning av beslutet ska skrivelsen lämnas eller skickas till Skatteverket. Om du överklagar beslutet ska du skriva till förvaltningsrätten men skrivelsen ska även i det fallet lämnas eller skickas till Skatteverket. Adressen till Skatteverket framgår av beslutet.

Väljer du att begära omprövning av beslutet och inte blir nöjd med omprövningsbeslutet kan du begära omprövning på nytt eller överklaga beslutet.

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 omprövning

En begäran om omprövning av ett taxeringsbeslut ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Vilket taxeringsår som beslutet avser framgår av beslutet. Om du kan göra sannolikt att du inte före det femte året efter taxeringsårets utgång fått kännedom om ett beslut som är till din nackdel och att du inte heller före den tidpunkten fått kännedom om slutskattebesked eller annan handling med uppgift om skattens storlek, får du begära omprövning även efter femårsfristens utgång. I sådant fall ska en begäran om omprövning ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag du fick sådan kännedom.

Vad som sägs i föregående stycke gäller också i fråga om en begäran om omprövning av beslut om skattetillägg eller förseningsavgift, dock med den skillnaden att vad som där sägs om uppgift om skattens storlek i stället gäller uppgift om skattetilläggets respektive förseningsavgiftens storlek.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna för begäran om omprövning har gått ut, begära omprövning av beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

Särskilt om överklagande

Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Vilket taxeringsår som beslutet avser framgår av beslutet.

Om du har påförts skattetillägg får du, även om de nämnda tidsfristerna för överklagande har gått ut, överklaga beslutet om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

Bestämmelser om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) finns i femte kapitlet taxeringslagen (1990:324), TL och i p. 16 och 10 av övergångsbestämmelserna till skatteförordningen (2011:1244), SFL

Undanröjande av skattetillägg 5 kap. 3 § TL

Beslut om skattetillägg - som föranletts av att skönstaxering har skett på grund av utebliven självdeklaration och en självdeklaration inte har kommit in trots att ett föreläggande sänts ut - ska undanröjas om en självdeklaration har kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom fyra månader från utgången av det år då beslutet meddelades.

Skattetillägget ska också undanröjas om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om ett beslut om skattetillägg eller ett besked om den slutliga skatten eller någon annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek före utgången av det år då beslutet meddelades, om självdeklarationen har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom.

Situationer där skattetillägg inte ska tas ut 5 kap. 8 § TL och 49 kap. 10 § p 1 och 2 SFL

Skattetillägg ska inte tas ut

- vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,
- om den oriktiga uppgiften har rättats med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret,
- om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,
- om den uppgiftsskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller
- om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

Befrielse från särskilda avgifter 51 kap. 1 § SFL

Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten,
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, eller
4. felaktigheten eller passiviteten även har medfört att den som avgiften gäller har fällits till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b brottsbalken.



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 beslutets datum.

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 nå 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.