



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Tobias Lillrud

Ändrade beskattningsregler för
personaloptioner vid utflyttning.
Varför?

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2007

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod	6
1.5 Disposition	6
2 PERSONALOPTIONER	8
2.1 Beskattning av personaloptioner	8
3 EXITSKATT	9
3.1 Skydd av skattebasen	9
3.2 Dubbelbeskattningsavtal	10
4 INTERN SVENSK RÄTT	11
4.1 Beskattningstidpunkt	11
4.1.1 RÅ 2004 ref 35	13
4.1.2 RÅ 2004 ref 50	13
4.1.3 Skatteverkets förhandsbesked	14
4.1.3.1 Beskattning av vinst på bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land	14
4.1.3.2 Beskattning av personaloptioner vid utflyttning till annat EU/EES-land	14
4.2 In- respektive utflyttning	15
4.2.1 Anställd utomlands – obegränsat skatt-skyldig i Sverige	15
4.2.2 Tillfälligt tjänstgörande utomlands – fortfarande bosatt i Sverige	16
4.2.3 Anställd som arbetar tillfälligt i Sverige	16
5 EG-RÄTT	18

5.1	EG-fördraget	18
5.1.1	Fri rörlighet för kapital	19
5.1.2	Fri rörlighet för arbetstagare	20
5.1.3	Etableringsfriheten	20
5.1.4	Rule of reason	21
5.1.4.1	Mål C-204/90 Hanns Martin Bachmann mot Belgiska staten	21
5.1.4.2	Är Bachmann-domen överspelad?	22
5.1.4.3	C-446/03 Marks & Spencer mot David Halsey	22
5.2	Praxis från EG-domstolen	23
5.2.1	Mål C-9/02 Lasteyrie du Saillant	23
5.2.2	Mål C-470/04 N mot Inspectuer van de Belastingdienst	24
6	OECD:S MODELLAVTAL	26
6.1	Artikel 15 modellavtalet samt dess kommentar	26
7	SLOPAD AVSKATTNING	28
7.1	Avskattningsregeln	28
7.1.1	Skattepliktens omfattning för obegränsat skattskyldiga	29
7.1.2	Alternativa regelutformningar	29
7.1.2.1	Proportionering	30
7.1.2.2	Utvidgad skatteplikt	30
7.1.2.3	Finansdepartementates ställningstagande	31
7.2	Begränsat skattskyldiga	31
7.3	Kommentarer till Ds 2006:23	31
7.3.1	Skatteverkets yttrande	32
7.3.2	Näringslivets Skatte-delegation (NSD)	32
7.3.3	Artikel av Lillon Lindberg och Alexander Horvath	33
8	ANALYS OCH SLUTSATSER	35
8.1	Gällande rätt och vad som tvingat fram en ändrad lagstiftning	35
8.2	Det ”nya” lagförslaget	37
	KÄLLOR	39
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	42

Summary

The Swedish exit tax of stock-options has been subject for discussion in Swedish doctrine since the implementation of the legislation. This thesis brings attention to exit-tax and the problem that comes with it when someone has to pay tax on non realised profit. The rules about exit-tax on stock-options are to be found in Inkomstskattelagen 10:11 and 11:16.

Distribution of stock-options to company staff is more common in Sweden nowadays. A stock-option is a right to buy stocks in the future to an already set price. This means that if you do not make a profit out of it, then you do not have to use the stock-option. Already when the law was instituted there was a discussion about the early taxation point. The meaning of the exit-tax is that the move out of Swedish territory is what causes the taxation of the stock-option

The EC-treaty and its freedoms are up for discussion when exit-taxes are on the subject. Tax legislation cannot hinder the freedoms in the EC-treaty, unless it is to prevent tax avoidance or it is necessary to maintain the cohesion of a tax system. The EC-court has dealt with cases about exit-taxes and has in most cases ruled against its validity.

Sweden's membership in OECD is also playing a part in the discussion about exit-taxes on stock options and how the international tax legislation is designed. Even though OECD cannot force Sweden to design its tax legislation according to OECD's model treaty, it is common to do so even for non membership countries.

The bill from Ministry of Finance with the new tax legislation on stock options is not in line with how OECD considers stock-options should be taxed. Sweden has chosen an extended tax liability instead of proportioning of tax between the countries where the tax payer has been working, as the OECD wants to do.

Sammanfattning

Svensk beskattning av personaloptioner vid utflyttning från Sverige har länge diskuterats i den skatterättsliga doktrinen. Uppsatsen behandlar begreppet exitskatt, eller även kallat avskattning. Innebörden av detta är att beskattning sker på grunden att en skattskyldig person flyttar från Sverige. Reglerna om exitskatt på personaloptioner regleras i IL 10:11 samt 11:16 §§. I den utländska doktrinen förekommer begrepp som exit-tax och emigration-tax.

Utdelning av personaloptioner från arbetsgivarna har blivit ett allt vanligare inslag i näringslivet. Det positiva för en arbetstagare som får en personaloption är att det inte kan anses som ett värdepapper, och behöver inte utnyttjas. Förmånen innebär att i framtiden få köpa värdepapper till ett redan fastslaget pris. Skulle en personaloption innebära en förlust, behöver inte personaloptionen utnyttjas. I normalfallet skall beskattningen ske vid utnyttjandet av förmånen, men som denna uppsats tar upp, så sker beskattning innan utnyttjandet vid utflyttning från Sverige.

Vid införandet av gällande regler ansågs det redan då problematiskt att införa en tidig beskattning. Det kan diskuteras om en option verkligen har något ekonomiskt värde vid erhållandet. Beskattningen idag sker när utnyttjandet av personaloptionen sker, förutom om en skattskyldig förflyttar från Sverige, då beskattas optionen som om den hade utnyttjats på dagen för utflyttningen.

EG-rätten spelar en stor roll på området. De EG-rättsliga friheterna spelar en stor roll för hur ett lands skatteregler utformas, även om länderna inom EU har sin skattesuveränitet. Reglerna måste vara proportionerliga med målet för dem. För att det överhuvudtaget ska vara möjligt att beskatta realiserade vinster krävs att det är nödvändigt för att skydda skattesystemets inre sammanhang eller förhindra skatteflykt. I ett antal mål från EGD som behandlat exitskatteproblematiken har man kommit fram till att noggranna utvärderingar av exitskattereglerna skall ske i det enskilda fallet för att se om de kan anses fördragsstridiga.

Sveriges medlemskap i OECD spelar även det en viss roll för hur den internationella skatterätten utformas i Sverige. Även om OECD inte kan tvinga fram något, så följs ändå modellavtalet i stor utsträckning, framförallt vid utformandet av dubbelbeskattningsavtal.

Ds 2006:23 innehåller lagförslag om nya regler för avskattning av personaloptioner. Finansdepartementet har valt en linje som inte överrensstämmer med hur OECD anser att personaloptioner skall beskattas. En utvidgad skatteplikt har lett till diskussioner och synpunkter som presenteras och analyseras.

Förord

Nio terminer på Juridicum i Lund är nu nära slutet. Framtiden är oviss och det är med visst vemod jag lämnar Lund och studentlivets trygga vardag bakom mig. Lund har varit en plats för mycket de senaste åren, tentor, uppsatser och föreläsningar kommer snart vara ett minne blott. Jag kommer att se tillbaka på studentlivet i Lund med glädje, och hela studentupplevelsen kommer att vara ett glatt minne. Nya kunskaper, erfarenheter och vänner är ovärderliga när jag nu ska ta mig an arbetslivet.

Jag vill framförallt tacka min familj som har stöttat mig genom dessa roliga men tuffa år. Jag måste även passa på att tacka mina vänner för alla roliga upplevelser som vi haft under studietiden.

Ett särskilt tack ska riktas till min faster Monika för hängivet arbete med korrekturläsning av uppsatsen.

Ett slutligt tack till min handledare Mats Tjernberg som har kommit med bra synpunkter och har skött sin handledning på ett utmärkt sätt.

Lund, maj 2007

Tobias Lilrud

Förkortningar

Ds	Departementsskrivelse
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EGD	EG-domstolen
EGF	EG-fördraget
IL	Inkomstskattelagen
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det är inte ovanligt att en anställd förvärvar värdepapper på förmånliga villkor från sin arbetsgivare. Vanligt i praktiken är också att den anställde inte direkt erhåller något som kan utgöra ett värdepapper, men som i framtiden medför en rätt att förvärva värdepapper till ett fast pris eller andra förmånliga villkor. Dessa handlingar brukar kallas för personaloptioner och kommer att behandlas i detta examensarbete. Personaloptioner kan användas som incitament för att skapa en gemenskapskänsla och lojalitet mellan den anställde och företaget eller koncernen. Dagens för personaloptioner gällande lagstiftning är från 1998, men begreppet som sådant har inte getts någon definition i lagtexten. Det var inte enbart Sverige som införde denna typ av lagstiftning i slutet av 90-talet, utan även Österrike, Danmark, Tyskland, Luxemburg och Nederländerna¹.

När den skattskyldige erhåller förmån på grund av sin anställning och erbjudandet exempelvis enbart riktar sig till anställda, skall beskattningen ske i inkomstslaget tjänst. Den skattepliktiga inkomsten utgörs av mellanskillnaden mellan marknadsvärdet på värdepappret och vad den anställde erlagt för att få teckna eller köpa detta.²

Det har nu blommat upp en debatt kring hur personaloptioner i samband med att man vill flytta ut eller in i Sverige. Avskattningen som bör beskattas enligt dagens lagstiftning kan även kallas Exit-skatt. Många hävdar att dagens lagstiftning strider mot framförallt EG-rätten och OECD:s riktlinjer. Det är inte skatteuttagets storlek som i första hand är ett problem utan beskattningstidpunkten.³

1.2 Syfte och frågeställningar

Det är tänkt att den svenska skattelagstiftningen ska följa EG-rätten. Det är även önskvärt att även OECD:s riktlinjer följs eftersom Sverige är medlemmar i OECD samt att svenska dubbelbeskattningsvital bygger på OECD:s modellavtal. Denna uppsats behandlar regelverket om exitskatt på personaloptioner. På grund av reglernas utformning har det uppkommit frågor om dessa regler kan behållas i sin nuvarande form. I uppsatsen kommer dagens gällande regler att beskrivas. EG-rättens inverkan på detta beskattningsområde kommer att behandlas, även OECD:s riktlinjer kommer att beskrivas i den utsträckning som det rör det aktuella området. Skrivelsen

¹ Valat, Antoine, Preliminary ruling requested from the ECJ as to whether the French exit tax is compatible with the freedom of establishment, European taxation, issue 42, 2002, s. 195.

² Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindencrona m.fl, Inkomstskatt – en lärobok- och handbok i skatterätt, del 1, 11:e upplagan, s. 123.

³ Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, EG Skatterätt, 2:a uppl. s. 125.

med ändrade regler för exitskatten på personaloptioner från finansdepartementet kommer att behandlas, för att i den avslutande delen presentera följderna av detta lagförslag.⁴

Uppsatsen kommer att jämföra olika fall som i praktiken kan uppstå när folk flyttar över nationsgränserna, med fokus på just exitskatten på personaloptioner.

I den avslutande delen kommer det diskuteras varför finansdepartementet valde att utforma lagförslaget som de gjorde. De stora skillnaderna mellan dagens regler och lagförslaget kommer att belysas. EG-rätten och OECD:s inverkan på det svenska skattelagstiftningsområdet kommer att diskuteras.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen kommer att begränsas i sin utformning då jag inte kommer att behandla frågan om val av inkomstslag, dvs. om värdepappersförmåner ska beskattas i inkomstslaget tjänst och kapital. Jag kommer att begränsa min uppsats genom att jag inte tar upp arbetsgivarnas roll i beskattningen, utan kommer endast att inrikta mig på hur beskattningen sker av arbetstagare.

1.4 Metod

För att besvara på frågorna som finns under avsnitt 1.2 så kommer jag att utreda hur systemet fungerar idag, samt de förändringar som lagstiftaren har för avsikt att göra på området i och med den nya skrivelsen från Finansdepartementet. Jag kommer dels att använda mig av nationell lagstiftning och dess förarbeten, men även Gemenskapsrättslig lagstiftning samt praxis från EG-domstolen. Sverige är medlemmar i OECD, och därför kommer jag även att göra jämförelser med OECD:s modellavtal och dess motiv, eftersom modellavtalet spelar en stor roll för utformandet av beskattningsavtal länder emellan. Framförallt kommer uppsatsen att grunda sig på Ds 2006:23 som behandlar slopad avskattning på personaloptioner.

1.5 Disposition

Under kapitel 2 kommer personaloptioner behandlas. I kapitel 3 presenteras kort innebörden av exitskatt samt fakta som kan vara av vikt vid den fortsatta läsningen av uppsatsen. I kapitel 4 behandlas svensk intern rätt. Svensk rättspraxis på området kommer att presenteras i den lilla utsträckning som det uppsatsaktuella ämnet har förekommit. I detta kapitel kommer det även att presenteras olika typfall för att beskriva rättsverkningarna av dagens lagstiftning kring beskattning av personaloptioner. EG-rätten presenteras under kapitel 5. Jag väljer att lägga det under ett eget kapitel då den spelar en viktig roll för varför lagstiftningen är på väg att ändras, även om man ska se EG-rätten som en del av svensk

⁴ Ds 2006:23 – Slopad avskattning för personaloptioner

rätt. I kapitlet kommer de fyra friheterna och etableringsfriheten att behandlas. Vägledande mål från EGD på området presenteras under samma kapitel. OECD:s modellavtal samt tillhörande kommentar behandlas under kapitel 6. I kapitel 7 presenteras det nya lagförslaget från Finansdepartementet. De alternativa regelutformningarna kommer att beskrivas samt finansdepartementets ställningstagande i frågan. Även en kortare presentation av remissyttranden kommer att förekomma. Egna ställningstaganden och sammanfattande kommentarer kommer att presenteras i slutsatsen under kapitel 8.

2 Personaloptioner

Det har på senare år blivit allt vanligare att anställda erbjuds deltagande i optionsprogram. Detta innebär att de ges en rätt att i framtiden få förvärva aktier eller andra värdepapper av företaget till ett i förväg bestämt pris. Genom begränsningar i rätten att förfoga över optionerna så knyts de anställda till företaget. En personaloption utgör inte något värdepapper. Personaloptionen kännetecknas av att den är förenad med förfogandeinskränkningar, t.ex. ett överlåtelseförbud samt att den förfaller om innehavarens anställningsförhållande upphör.⁵ En stor fördel med personaloptioner är att de anställda aldrig löper någon risk att göra en förlustaffär eftersom man väljer om man vill utnyttja personaloptionen eller ej.⁶

Villkoren för utnyttjande av personaloptionerna kan variera beroende om det är s.k. Incentive Stock Options, vilka har fler restriktioner för utnyttjande och på grund av sina skattekonsekvenser endast kan erbjudas anställda, till skillnad från Nonqualified Stock Options.⁷

Sverige skiljer på den skattemässiga behandlingen av optioner som utgör värdepapper och de optioner som inte utgör värdepapper. Personaloptioner utgör överhuvudtaget inte värdepapper utan en rätt till framtida förvärv av värdepapper till ett bestämt pris eller annars på förmånliga villkor. Personaloption ses som en rätt och utgör därmed inte ett värdepapper. Normalt sett beskattas dessa inte alls vid förvärvet utan först när de utnyttjas eller om det är möjligt när de avyttras.⁸

2.1 Beskattning av personaloptioner

Personaloptioner beskattas i inkomstslaget tjänst vilket framgår av IL 10:11, 2st.

⁵ Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindencrona m.fl, Inkomstskatt – en lärobok- och handbok i skatterätt, del 1, 11:e upplagan, s. 123 f.

⁶ SOU 2002:47, vol. A, s. 228.

⁷ SOU 2002:47, vol. A, s. 225 f.

⁸ Rutberg, Anne, Edhall Klaes, Ändringar av villkor i redan utgivna optionsprogram, Svensk skattetidning, 2, 2003, s. 154 f.

3 Exitskatt

Det finns ingen definition på vad som är en exitskatt eller även kallad utflyttningsskatt. I internationell doktrin förekommer fraser eller uttryck som emigration tax eller exit-tax, men inget som är enhetligt. Överrensstämmande är dock att innebörden är engångsskatter som utlöses vid själva emigrationstillfället som en kvardröjande skattskyldighet efter utflyttningen ur landet.⁹

Det som är problematiskt med exitskatt är beskattningstidpunkten och inte skatteuttagets storlek. Det problematiska med denna typ av skatt är just att den utlöses pga. att den skattskyldige lämnar landet. Den springande punkten är om det kan anses strida mot EGF att låta utflyttningen vara det som är beskattningsutlösande.¹⁰

3.1 Skydd av skattebasen

De gemensamma regleringar som styr hur medlemsländerna får utforma sin inkomstbeskattning har en begränsad omfattning. Detta innebär inte att medlemsstaterna är fria att införa de skatteregler de själva önskar. EGD:s avgöranden innebär i vissa fall begränsningar i staternas skattesuveränitet. EGD har i flera domar fastslagit att inkomstbeskattningen inte får utformas på ett sådant sätt att medborgare och företag i andra EU-länder diskrimineras eller att realiserandet av den inre marknaden på något sätt försvåras.¹¹

Vissa öppningar i grundfördragen finns för att en medlemsstat ska kunna åberopa mycket starka skäl för att staten ska få rätt att behålla regler även om de är av diskriminerande art eller på annat sätt försvårar realiserandet av den inre marknaden. Direkt diskriminerande regler kan endast godkännas om de är nödvändiga för att upprätthålla allmän ordning, säkerhet och hälsa. Däremot har EGD varit med generös mot regler som är av indirekt diskriminerande karaktär och de har accepterat även andra skäl än de som uttrycks fördragsbestämmelserna. Vad det gäller den indirekta diskrimineringen kan regler godkännas om de är motiverade av ett tillräckligt viktigt allmänintresse. Diskrimineringen måste stå i proportion till tyngden av detta allmänintresse. Det har visat sig att domstolen har varit restriktiva med att godkänna regler av detta slag, EGD har bara undantagsvis godtagit regler som varit uppe till prövning med motiveringen att det finns ett allmänintresse som motiverar dess upprätthållande.¹² Se vidare under rubrik 5.2.3 för en beskrivning av det på skatteområdet viktiga Bachmann-målet.

⁹ Wiman, Bertil, Svenska eller utländska skatter och neutralitet, Festskrift till Gunnar Karnell, 1999, s. 837.

¹⁰ Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, EG Skatterätt, 2:a uppl. 2006, s. 125.

¹¹ SOU 2002:47, volym B, s. 79.

¹² SOU 2002:47, volym B, s. 86 f.

Strävan efter att behålla skattebasen i samband med utflyttning av företag och privatpersoner yttrar sig på olika sätt i olika länder. Vissa länder väljer att till viss del bibehålla utflyttare som skatterättsligt bosatta eller avskatta inkomster vid utflyttande. Andra länder t.ex. USA har ett globalt skattekrav på sina medborgare. Sverige behåller normalt skattekravet på utflyttande snarare än att avskatta vid utflyttningen.¹³ I det aktuella fallet med personaloptioner har Sverige dock valt att avskatta dessa vid utflyttningen.

3.2 Dubbelbeskattningsavtal

Bakgrunden till varför länder har skatteavtal med varandra är att länderna sinsemellan vill undvika att inkomst beskattas två eller fler gånger. Ett skatteavtal kan aldrig utvidga utan det kan endast inskränka beskattningsrätten. De flesta av de svenska skatteavtalen, i likhet med många andra länder inom OECD, grundar sig på OECD:s modellavtal.¹⁴

Dubbelbeskattningsavtalen är bilaterala överenskommelser med syfte att undanröja dubbelbeskattning. På grund av skillnader i ländernas interna rätt är det nödvändigt att genom definitioner av centrala begrepp försöka en ordning som möjliggör införandet av bestämmelser i avtalen. Viktiga begrepp att gemensamt hitta en definition är bland annat, hemvist och under vilka omständigheter rörelse anses drivas från ett fast driftställe mm. Med gemensamma definitioner skapas en grund för olika detaljbestämmelser.¹⁵

Två varianter av undanröjande av dubbelbeskattningen finns. Exemptmetoden som finns i två varianter, och dessa innebär kortfattat att inkomst eller förmögenhet som blir beskattad i ena staten, blir inte beskattad i den andra staten. Det påverkar inte heller skattesatsen på andra inkomster eller förmögenhet. Credit of tax-metoden innebär att det land som använder den beskattar den skattskyldiges samtliga inkomster, men tillåter avräkning från den nationella skatten som erlagts i det andra landet. Båda principerna används i skatteavtal, men den vanligaste är exemptmetoden.¹⁶

¹³ SOU 2002:47, s. 148 f.

¹⁴ OECD Model Tax Convention on Income and Capital

¹⁵ Mattsson, Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, 14:e uppl. 2004, Norstedts Juridik AB, Stockholm, s. 157 ff.

¹⁶ Mattsson, Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, 14:e uppl. 2004, Norstedts Juridik AB, Stockholm, s. 194 ff.

4 Intern svensk rätt

Tillvägagångssättet med särskild beskattningstidpunkt för personaloptioner uppkom 1998. Det som kännetecknar en personaloption mest är att den inte är fritt överlåtbar och att den är möjlig att utnyttja först efter en viss bestämd kvalifikationstid. Det är inte ovanligt att optionen delas in i etapper så att utnyttjandet sker gradvis efter olika tidpunkter, vilket innebär att optionen utnyttjas under en lång tid istället för att den faller ut helt efter en viss tid. Löptiden för personaloptioner är ofta långa, det är inte ovanligt med löptider på omkring 10 år. Personaloptionen kan också förfalla om t.ex. anställningen som optionen grundar sig på upphör.¹⁷

När de gällande reglerna införlivades ansågs det problematiskt att införa en tidig beskattning, med vilket menades, när personaloptionen erhöles. På grund av att en personaloption löper under viss kvalifikationstid skulle i sådant fall beskattning ske även i fall där personaloptionen aldrig utnyttjas. Det ifrågasattes i arbetet med nuvarande lagstiftning om det gick att anse att en personaloption har något verkligt ekonomiskt värde vid tidpunkten för förvärvet av optionen. Lagstiftaren kom fram till att en rad värderingsproblem vid en tidig beskattning skulle uppkomma och valde därför att beskatta personaloptioner vid utnyttjandet.¹⁸

Likformighet i beskattningen av kontant lön och andra naturaförmåner är en grundläggande princip inom svensk skatterätt. Personaloptioner skiljer sig från de flesta andra tjänsteförmåner eftersom det slutgiltiga ekonomiska värdet är okänt fram tills det att optionen går att utnyttja då värdet på aktier både kan minska och öka. Regeringen såg stora fördelar med att införa beskattningen vid utnyttjandetidpunkten för både skatteförvaltningen och framförallt den skattskyldige.¹⁹

4.1 Beskattningstidpunkt

Personer som bor i Sverige eller har vistats här under viss period är obegränsat skattskyldiga. Har en obegränsat skattskyldig fått en rätt som i sig inte är ett värdepapper, men som i framtiden innebär en rätt att förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt förmånliga villkor och om rätten har kunnat utnyttjas, uppkommer skattskyldighet för förmånen när den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo och hemvist, eller stadigvarande vistas i Sverige. Värderingen av förmånen sker med ledning av den underliggande egendomens, t.ex. aktien som optionen avser, marknadsvärde vid beskattningstidpunkten.²⁰

¹⁷ Prop. 1997/98:133, s. 21f.

¹⁸ Prop. 1997/98:133, s. 28f.

¹⁹ Prop. 1997/98:133, s. 31.

²⁰ Prop. 1997/98:133, s. 34f.

Enligt IL 10 kap. 11 §, tidigare Kommunalskattelagen 41 §, gäller att om en person flyttar till Sverige och har under anställning utomlands fått förvärva en personaloption eller liknande förmån, ska förmånen inte tas upp till beskattning för den del som kunnat utnyttjas tiden före den skattskyldige fått sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistas i Sverige. Delen av förmånen som har tjänats in genom verksamhet utomlands skall anses utnyttjad först. Om den som redan har beskattats på grund av utflyttning från Sverige flyttar tillbaka skall inte de tidigare beskattade delarna av förmånen beskattas på nytt om de utnyttjas eller om möjligt överläts.²¹

Personaloptioner som helt eller delvis härrör från arbete utomlands omfattas inte av den svenska skatteplikten till den del som förmånen varit möjlig att förfoga över. Detta innebär att optionerna som kunnat utnyttjas under tiden som personen inte var bosatt eller stadigvarande vistades här ej heller skall beskattas i Sverige.²²

Innan den nuvarande lagstiftningen, beskattades en personaloption när kvalifikationstiden hade löpt ut och optionen var möjlig att utnyttja. Detta innebar att optionsinnehavare som utnyttjade sin option under en tid denne inte var obegränsat skattskyldig i Sverige kunde komma att helt undvika eller undgå beskattning.²³

Bakgrunden till de nuvarande reglerna var att det inte skulle vara möjligt att undandra sig beskattning i Sverige. Eftersom förmånen intjänats under arbete i Sverige är tanken att den också ska beskattas här. Det ansågs vara en nödvändighet att reglera förhållanden då personer rör sig över nationsgränserna och innan de faktiskt har utnyttjat sin personaloption.²⁴

De för tillfället gällande reglerna som behandlar personaloptioner finns i IL 10:11 samt 11:16 §§. Lagstiftaren använder inte begreppet personaloption trots att lagrummen främst är inriktade på just dessa förmåner. Av IL 10:11 § 2st. framkommer vad lagstiftaren åsyftar med personaloption, någon som på grund av sin tjänst förvärvar en rättighet som inte i sig självt innebär ett värdepapper men som i framtiden innebär en rätt att förvärva värdepapper till ett förmånligt pris. Vid det faktiska utnyttjandet eller överlåtelse sker, inträder skattskyldigheten som skall tas upp som inkomst av tjänst. Om innehavaren till förmånen flyttar ut ur Sverige skall förmånen beskattas som att den utnyttjas på dagen för utflyttningen. Avskattning sker endast med avseende på de förmånerna för vilka möjligheter att förfoga över dessa inträtt under skattskyldigs vistelse i Sverige. Om den skattskyldige senare återvänder och utnyttjar de tidigare avskattade personaloptionerna skall, som det framkom ovan, inte tas upp till beskattning.²⁵

²¹ Prop. 1997/98:133, s. 35. samt Prop. 1999/2000:2, s. 121.

²² Ds 2006:23, s. 23.

²³ Prop. 1997/98:133, s. 36.

²⁴ Prop. 1997/98:133, s. 36

²⁵ Ds 2006:23, s. 23 f.

Den nu gällande lagstiftningen får till följd att tre alternativa beskattningstidpunkter kan urskiljas; vid tilldelningen, vid den tidpunkten som personen för första gången kan utnyttja eller överlåta sina personaloptioner eller vid den tidpunkt som ett faktiskt utnyttjande sker av individen. Utöver tjänsteinkomstbeskattningen, som blir aktuell vid nämnda situationer, kan även en kapitalvinstbeskattning bli aktuell om den skattskyldige förvärvat aktier genom sin personaloption. Kapitalvinstbeskattningen blir aktuell i de fall individen är bosatt i Sverige när aktierna överlåts eller om individen upphör att vara bosatt, mindre än 10 år från försäljningen och det är fråga om svenska aktier.²⁶

Tioårsregeln återfinns i IL 3:19 § och är ett undantag för dem som är begränsat skattskyldiga, t.ex. bor utomlands men tidigare bosatta i Sverige. Av andra stycket i ovan nämnda paragraf framgår att det skall vara fråga om andelar i svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar med undantag från andelar i privatbostadsföretag.²⁷ Av fjärde punkten i den aktuella paragrafen framgår att även personaloptioner omfattas om dessa motsvarar svenska andelar i aktiebolag.

4.1.1 RÅ 2004 ref 35

Målet behandlade en personaloptionsinnehavare och om denne kunde anses ha förvärvat värdepapper när inskränkningar i rätten att förfoga över optionerna upphörde eller som en följd av att optionsvillkoren ändrades.²⁸

Regeringsrätten beslutade att när det gäller personaloptioner för vilka kvalifikationstiden gått ut, så skulle dessa tas upp som intäkt det beskattningsår som villkorsändringarna skedde, och är kvalifikationstiden uppdelad i etapper ska även beskattningen följa dessa etapper.²⁹

4.1.2 RÅ 2004 ref 50

Fallet rörde en skattskyldig i Sverige som varit verksam i utlandet och om dennes personaloption i sin helhet ansågs intjänad under den dag då den först kunde utnyttjas.³⁰

Den berörde personen var anställd hos Ericsson i Sverige, men som tjänstgjorde vid ett av deras dotterbolag i England. Personens familj bodde kvar i landet och han skulle resa hem i den utsträckning att han ansågs vara

²⁶ Lindberg, Lillion, Horvath, Alexander, Exitskatten på personaloptioner strider mot EG-fördraget – exempel på praktiska problem vid tillämpningen, Skattenytt nr. 4, 2006, s. 220 f.

²⁷ IL 3:19, 2st, 1p.

²⁸ RÅ 2004 ref 35, s. 198.

²⁹ RÅ 2004 ref 35, s. 205.

³⁰ RÅ 2004 ref 50, s. 293.

bosatt i Sverige. På grund av detta blev aldrig någon exitskattebestämmelse aktuell i målet.³¹

Det bekräftades dock i målet att sexmånaders- och ettårsregeln är tillämpliga på förmån i form av personaloptioner, men endast i den utsträckning det har blivit möjligt att förfoga personaloptioner under tiden som den skattskyldige tjänstgjort utomlands.³²

4.1.3 Skatteverkets förhandsbesked

4.1.3.1 Beskattning av vinst på bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land³³

Frågan som uppkom var om vinst på bortbytta aktier skulle tas upp till beskattning vid utflyttning om reglerna om framskjuten beskattning vid utflyttningstillfället var tillämpliga vid aktiebytet.³⁴

Innebörden av de aktuella reglerna var att den som inte flyttade ut ur Sverige inte heller behövde skatta av sitt uppskovsbelopp innan denne överlät de andelar som erhållits. Däremot om utflyttning ur Sverige skedde, var det tvunget att ta upp uppskovsbeloppet till beskattning på de bortbytta andelarna trots att de mottagna andelarna inte hade överlåtits. Detsamma gällde vinsten vid framskjuten beskattning. Skatteverket ansåg att dessa regler hindrade den fria rörligheten för personer inom EU/EES-området. Skatteverket ansåg att reglerna inte kunde rättfärdigas på något sätt, varken med motiveringar som skattesystemets inre sammanhang eller hinder mot skatteflykt.³⁵

Skatteverket gick alltså in i att meddela att de svenska reglerna var fördragsstridiga.

4.1.3.2 Beskattning av personaloptioner vid utflyttning till annat EU/EES-land³⁶

Avgörandet behandlade person som flyttat till annat EU/EES-land för att arbeta eller etablera sig som egenföretagare, men som vid avflyttningen från Sverige innehade personaloptioner som vid utflyttningstillfället kunde utnyttjas. Frågan var om en beskattning stred mot bestämmelserna om fri rörlighet för personer.³⁷

I skatteverkets bedömning gjordes en hänvisning till ovan nämnda förhandsbesked att reglerna om uppskov med beskattning eller framskjuten beskattning vid ett andelsbyte strider mot EG-fördraget och dess fria

³¹ RÅ 2004 ref 50, s. 293 ff.

³² Ds 2006:23, s. 24.

³³ Skatteverkets ställningstagande, Diarienummer 131 532464-05/111.

³⁴ Skatteverkets ställningstagande, Diarienummer 131 532464-05/111. stycke 2.

³⁵ Skatteverkets ställningstagande, Diarienummer 131 532464-05/111. stycke 4.

³⁶ Skatteverkets ställningstagande, Diarienummer 131 581221-04/111.

³⁷ Skatteverkets ställningstagande, Diarienummer 131 581221-04/111. stycke 1 f.

rörlighet för personer inom EU/EES-området. I detta förhandsavgörande handlade det om reglerna för de aktuella bestämmelserna för personaloptioner. Skatteverket menade att dessa inte kunde motiveras genom skattesystemets inre sammanhang eller motverkan av skatteflykt. Vidare ansåg de att risken för skatteundandragande inte motiverade särbehandling eftersom regeln är generell och träffar alla som flyttar ut från Sverige, oavsett om det föranleds av skatteskal eller inte.³⁸

4.2 In- respektive utflyttning

Jag kommer under detta avsnitt att beskriva tre olika fall som kan bli aktuella med personaloptionsinnehavare vid förflyttning över nationsgränserna. Bakgrunden till respektive situation som kommer att beskrivas nedan bygger på förhandsbesked från Regeringsrätten. Artikeln bygger på Mål nr 7185-03, dom meddelad den 23 juni 2004, mål nr 7182-03 resp. 7184-03, domar meddelade den 29 juni 2004. Förhandsbeskeden meddelades den 19 september 2003.

I samtliga nedan beskrivna situationer var det fråga om anställda hos Ericsson som hade tilldelats personaloptioner den 14 maj 2001. Optionerna innebar att innehavarna kunde förvärva aktier i Ericsson till ett i förväg bestämt pris. Tidpunkten för kvalificeringen av optionerna var uppdelade i etapper, vilket innebar att varje år i tre år skulle en tredjedel av optionen kunna gå att utnyttja.³⁹

4.2.1 Anställd utomlands – obegränsat skattskyldig i Sverige

Obegränsad skattskyldighet leder till att alla inkomster oavsett var de är förvärvade, är skattepliktiga i Sverige. Den obegränsade skattskyldigheten är dock i första hand bosättningsbaserad, enligt IL 3 kap 3 §. Normalt innebär det inga problem att fastställa om en person är bosatt i Sverige, men problem kan uppkomma vid in- respektive utflyttning. Även om en person är bosatt utomlands, kan denne ändå anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Det förekommer två olika slags regler för att undvika eventuell dubbelbeskattning som kan uppkomma om beskattning sker både i bosättnings- och arbetslandet. De regler som kan bli aktuella i detta fall kallas sexmånaders- och ettårsregeln som finns i IL 3 kap 9-13 §§.⁴⁰

Detta fall behandlade personaloptioner med kvalifikationstidpunkt innan flytten, som i det här fallet gick till England. Det konstaterades att avskattning, dvs. beskattning vid utlandsflytt, skulle ske då den

³⁸ Skatteverkets förhandsavgörande, Diarienummer 131 581221/111. stycke 4.

³⁹ Melbi, Ingrid, Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, Skattenytt, 2004 nr. 11, s. 698f.

⁴⁰ Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindencrona m.fl, Inkomstskatt – en lärobok- och handbok i skatterätt, del 1, 11:e upplagan, s. 45.

skattskyldige inte längre ansågs bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige. Huvudregeln att förmån ska beskattas när optionerna faktiskt kan utnyttjas gäller även i de fall den anställde flyttat utomlands och som på grund av väsentlig anknytning fortfarande är obegränsat skattskyldig i Sverige. Ett dubbelbeskattningsavtal länderna emellan kan komma att leda till att annan bedömning görs av situationen. Resultatet av fallet blev att avskattning gjordes vid utflytten för de optioner som kvalificerats innan. Någon ytterligare beskattning i Sverige skulle dock inte ske vid det faktiska utnyttjandet av optionerna.⁴¹

4.2.2 Tillfälligt tjänstgörande utomlands – fortfarande bosatt i Sverige

I detta fall var inte avskattningsregeln tillämplig eftersom personen fortfarande ansågs som bosatt i Sverige. Inkomster och förmåner från anställningen skulle under rådande förutsättningar undantas från beskattningen i Sverige enligt ettårsregeln, IL 3 kap 9 § 2st. då personen skulle arbeta utomlands ca ett och ett halvt år.

Två frågor blev aktuella i fallet. Första frågan var hur beskattningen skulle ske då personen utnyttjade personaloptioner med kvalifikationstidpunkt innan anställningen utomlands påbörjades, under tiden personen arbetar utomlands. Resultatet blev att beskattning först skulle ske vid utnyttjandet av optionerna. Den andra frågan handlade om optioner med kvalifikationstidpunkt under utlandsvistelsen, med andra ord när optionen ansågs intjänad vilket har betydelse för bl.a. tillämpningen av ettårsregeln. Det ansågs att förmånen uppkom när rätten att förvärva aktier blev möjlig, det fördes dock andra diskussioner i motiven till reglerna om personaloptioner, men dessa avvisades. Innebörden blev att en förmån hänförlig till optioner med kvalifikationstidpunkt under en period utomlands inte är skattepliktig då ettårsregeln anses tillämplig.⁴²

4.2.3 Anställd som arbetar tillfälligt i Sverige

Fallet avsåg en amerikan som var anställd av ett amerikanskt bolag inom Ericson-koncernen men som tjänstgjorde i Sverige under ett och ett halvt år. Under tiden som personen befann sig här var han obegränsat skattskyldig. På grund av att personaloptionerna som denne innehade hade olika kvalifikationstidpunkt var det av vikt att utreda hur optionerna skulle beskattas var för sig. De optioner som personen kunnat utnyttja innan vistelsen i Sverige föranledde inte heller någon beskattning i Sverige och denna bedömning gjordes enligt, IL 11 kap 16 § 1st.⁴³

⁴¹ Melbi, Ingrid, Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, Skattenytt, 2004 nr. 11, s. 699.

⁴² Melbi, Ingrid, Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, Skattenytt, 2004 nr. 11, s. 700.

⁴³ Melbi, Ingrid, Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, Skattenytt, 2004 nr. 11, s. 700 f.

En annan fråga som gällde samma optioner handlade om anskaffningsutgiften. Det konstaterades att anskaffningsutgiften för en aktie som en skattskyldig förvärvat på grund av förmånliga villkor från arbetsgivare beräknas på grundval av aktiens marknadsvärde vid tidpunkten för förvärvet av aktien eftersom detta är utgångspunkten för förmånens värdering. Anskaffningsutgiften ansågs bestå av betalt lösenbelopp och beloppet som motsvarar förmånen. Detta innebär marknadsvärdet vid förvärvet av aktierna, oberoende om något faktiskt vederlag har erlagts för aktierna.⁴⁴

Om det skulle vara så att personen flyttar tillbaka till sitt hemland skall den skattskyldige förmånsbeskattas för de förmåner som denne kunnat utnyttja, vilket medför skattskyldighet för optioner som har varit möjliga att utnyttja innan personen överhuvudtaget kom till Sverige.⁴⁵

⁴⁴ Melbi, Ingrid, Personalooptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, Skattenytt, 2004 nr. 11, s. 700 f.

⁴⁵ Melbi, Ingrid, Personalooptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning, Skattenytt, 2004 nr. 11, s. 700 f.

5 EG-rätt

Den rådande uppfattningen i EGD är att exitskatten strider mot de fyra friheterna reglerade i EGF. Enligt fördraget råder fri rörlighet för bl.a. personer, tjänster och kapital. Fysiska personer som är bosatta i Sverige har i många fall erhållit uppskov på beskattningen av kapitalvinsten på de bortbytta andelarna vid ett andelsbyte. Det har även uppkommit frågor om reglerna om framskjuten beskattning är tillämpliga på vinsten av de bortbytta andelarna och om dessa ska tas upp till beskattning vid andelsbytet. Ska personer beskattas för uppskofsbeloppet om de flyttar från Sverige till annat EU- eller EES-land eller är detta ett hinder mot den fria rörligheten?⁴⁶

Det finns svenska exempel när tidigare medgivna uppskov med beskattningen av redan realiserade inkomster återtas när den skattskyldige flyttar utomlands. Innebörden av att en flytt från Sverige i sig utgör en beskattningstidpunkt medför att exitskatten hindrar den fria rörligheten. Det behöver inte innebära att alla lagregler av denna typ är fördragsstridiga utan det är tvunget att undersöka om dessa regler går att rättfärdiga på något sätt.⁴⁷

5.1 EG-fördraget

Den i dessa fall aktuella EG-lagstiftningen är den som regleras i EGF:s tredje avdelning, artiklarna 39-60. Av art. 39 p.3 framgår att en arbetstagare från något av medlemsländerna ska ha rätt att anta erbjudanden om anställning och för detta ändamål fritt kunna förflytta sig inom medlemsländernas territorium.⁴⁸

Det har i ett avgörande, Mål C-163/94 Åtal mot Lucas Emilio Sanz de Lera, slagits fast att artikeln om den fria rörligheten för kapital har direkt effekt.⁴⁹

Friheterna som är reglerade i fördraget kräver inte enbart likvärdig behandling i värdstaten, utan hindrar även fiskala restriktioner antagna av utflyttningstaten för skattebetalare villiga att bo, köpa eller förvärva inkomster utomlands. En medlemsstat har rätt att säkra skattesystemets inre sammanhang mellan avdrag och beskattning, och därför kan medlemsstaterna slutligt avgöra den utflyttande skattskyldiges skatteposition. En självklarhet är att reglerna är proportionerliga med målet de ska uppfylla. För att stater ska kunna beskatta orealiserade vinster krävs

⁴⁶ Skatteverkets ställningstaganden, Inkomstskatt – Kapital, Datum: 2005-10-04, Dnr: 131 532464-05/111

⁴⁷ Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, EG Skatterätt, 2:a uppl. s. 126.

⁴⁸ Skatteverkets ställningstaganden, Inkomstskatt – Kapital, Datum: 2005-10-04, Dnr: 131 532464-05/111

⁴⁹ Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, Europarättens grunder, 1999, s. 218.

att det är nödvändigt för att skydda skattesystemets inre sammanhang eller för att förhindra skatteflykt.⁵⁰

5.1.1 Fri rörlighet för kapital

Den fria rörligheten för kapital regleras i art. 56 EGF. Det föreskrivs här om ett allmänt förbud mot restriktioner av detta slag. Enligt första stycket i artikeln ska kapital fritt kunna röra sig över gränserna mellan medlemsstaterna samt mellan tredje land och medlemsstat. Andra stycket reglerar att det inte skall finnas några restriktioner för betalningar på samma sätt som är reglerat i första stycket.⁵¹

Den fria rörligheten för kapital är den av friheterna som sist har kunnat förverkligas. Framförallt gäller art. 56 EGF i fråga om kapitalrörelser och kapitalöverföringar till annat land för investering i företag eller placering i värdepapper eller liknande, men även personliga kapitalöverföringar faller under denna artikel. Personer hemmahörande i stater utanför EU:s gräns faller även dessa under artikelns tillämpningsområde då de ska föra över kapital eller liknande från en medlemsstat till en annan.⁵²

Art. 58 EGF reglerar de undantag som finns till bestämmelsen om fri rörlighet för kapital. Den fria rörligheten för kapital ska inte hindra medlemsstaters rätt att tillämpa skattebestämmelser som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat kapital på olika ort. Hinder skall ej heller föreligga för staters möjlighet att vidta åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar, speciellt i fråga om beskattning samt även andra författningar. Staten ska trots den fria rörligheten för kapital ha möjlighet att upprätthålla förfaranden för deklaration av kapitalrörelser. Åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning och säkerhet kan även dessa vara godtagna. Åtgärder och förfaranden får aldrig utgöra medel för godtycklig diskriminering eller någon slags förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.⁵³

Definitionen av kapitalrörelse finns inte i EGF, istället får ledning sökas i direktiv 88/361/EEG. Detta görs enligt rättspraxis⁵⁴ från EGD där de i ett fall uttalar sig om att nomenklaturen som har bifogats direktivet är vägledande för definitionen av kapitalrörelser. I ett annat mål uttalar sig EGD att nomenklaturen som finns bifogad till direktivet inte är uttömmande.⁵⁵ Uttalandet som EGD har gjort i detta fall innebär att kapitalrörelser får en mycket vid definition. Det framgår av bilagan att kapitalrörelser inte bara omfattar rent finansiella placeringar över gränserna

⁵⁰ Terra Ben, Wattel Peter, European tax law, 4:th edition, 2005, s. 74.

⁵¹ Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen (EGF), art 56.

⁵² Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, Europarättens grunder, 1999, s. 217.

⁵³ Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen (EGF), art 58.

⁵⁴ Mål C-35/98 Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen

⁵⁵ Mål C-222/97 Trummer och Mayer, p. 21 och 22.

utan även olika typer av direktinvesteringar och etableringar ingår i detta mycket vida begrepp.⁵⁶

Bland annat definieras i nomenklaturen till direktiv 88/361/EEG att kapitalrörelser kan utföras av en person för dennes egen räkning, t.ex. en utflyttares tillgångar, vilket stämmer överens med vad som händer om en arbetstagare flyttar utomlands med en personaloption. Nomenklaturen utgör inte någon uttömmande förteckning av vad som utgör kapitalrörelse, vilket innebär att gränsen för vad som är att anse som kapitalrörelse är vidsträckt.⁵⁷

5.1.2 Fri rörlighet för arbetstagare

Arbetskraftens fria rörlighet regleras i art. 39-42 EGF och den omfattar främst två områden där definitionen återfinns i art. 39 EGF. Först regleras att all diskriminering på grund av nationalitet skall avskaffas gällande framförallt anställning, lön och övriga anställnings- och arbetsvillkor. Den andra delen av artikeln rör de rättigheter som EU-medborgare har då de arbetar, har arbetat eller söker arbete. Innebörden av regleringarna är att arbetstagare fritt ska kunna förflytta sig över medlemsstaternas gränser samt fritt uppehålla sig i valfri medlemsstat för att arbeta och bosätta sig.⁵⁸

Fri rörlighet var under lång tid enbart avsedd för den som arbetar och inte för t.ex. pensionärer, studenter etc. Tanken var att underlätta för företagen att skaffa arbetskraft. Det skedde dock en förskjutning av detta synsätt genom 3 direktiv.⁵⁹

Målet med den fria rörligheten för arbetstagare är att öka möjligheterna att hitta ett arbete och ökade möjligheter till att utvidga sina yrkeserfarenheter. Den fria rörligheten syftar till att anpassa de mänskliga resurserna till rådande behov på arbetsmarknaden.⁶⁰

5.1.3 Etableringsfriheten

Etableringsfriheten är reglerad i EGF art. 43, som gäller både fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt.⁶¹

Artikel 43 EGF föreskriver likhet i etableringsförutsättningarna, med innebörden att det skall råda likhet mellan utländska och inhemska rättssubjekt när gäller förutsättningarna att etablera sig. Artikel 43 utgör enligt EGD ett förbud för en medlemsstat att hindra att en av statens egna

⁵⁶ Ståhl, Kristina, Beskattnings och fria kapitalrörelser – inom EU och mot tredje land. Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003, s. 496.

⁵⁷ Rådets direktiv 88/361/EEG, bilaga 1.

⁵⁸ Nyström, Birgitta, EU och arbetsrätten, 2002, s. 112.

⁵⁹ Nyström, Birgitta, EU och arbetsrätten, 2002, s. 112.

⁶⁰ Nyström, Birgitta, EU och arbetsrätten, 1999, s. 121 ff.

⁶¹ Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, EG Skatterätt, 2:a uppl. 2006, s. 91 f.

medborgare etablerar sig i en annan medlemsstat samt även hindra att medborgare i en annan stat att etablera sig i den förstnämnda medlemsstaten. Artikeln utgör på samma sätt hinder mot att en medlemsstat försvårar för personer som är bosatta, men inte medborgare, att etablera företag i andra medlemsstater. Man likställer bolag som hör hemma i en medlemsstat med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaten. I de fall nationell lagstiftning strider mot EG-rätten ska den senare ha företräde, dvs. de nationella reglerna ska inte tillämpas.⁶²

5.1.4 Rule of reason

EGD har utvecklat en praxis som oftast går under namnet *rule of reason*. Enligt denna kan en i princip fördragsstridig åtgärd rättfärdigas. En regel som innebär dold diskriminering eller annan restriktion av den fria rörligheten rättfärdigas med syfte på ett tungt vägande allmänintresse, och att regeln är ägnad att eftersträva det uppställda syftet samt vara proportionerlig i förhållande till intresset, dvs. utgör tvingande lag med hänsyn av allmänintresset.⁶³

I avsnittet nedan kommer en presentation av målet där rättfärdigande-grunden, skattesystemets inre sammanhang, blev en godtagbar anledning till att behålla lagregler som var att anse som diskriminerande.

5.1.4.1 Mål C-204/90 Hanns Martin Bachmann mot Belgiska staten

Parterna var den tyske medborgaren Hans Martin Bachmann, som var anställd i Belgien, mot den belgiska staten. Bachmann nekades att under perioden 1973-1976 göra avdrag från sin sammanlagda inkomst av tjänst för inbetalda premier som betalats i Tyskland avseende sjuk- och invaliditetsförsäkringar samt en livförsäkring. Försäkringsavtalen hade ingåtts innan han kom till Belgien. Endast försäkringspremier som avsåg frivilliga sjuk- och invaliditetsförsäkringar som betalats till ett av Belgien erkänt ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringspremier för pensions- och livförsäkringar som hade betalats i Belgien fick dras av från inkomster av yrkesutövning.⁶⁴

Den aktuella frågan i EGD var om en person som är bofast i en medlemsstat men uppbär sin inkomst från annan kan nekas avdrag för inbetalda premier i förstnämnda staten från sin inkomst i andra staten. Argumentet från den Belgiska staten var att det krävs för att behålla sambandet mellan avdrag och beskattning samt upprätthållande av effektiv skattekontroll.⁶⁵

⁶² Prop. 2000/01:22, s. 57 ff.

⁶³ Burimeister, Jari, Tivvéus, Ulf och Ugglå, Carl-Magnus, De svenska CFC-reglernas förenlighet med ingånga skatteavtal och EG-rätten m.m. Skattenytt, 2005, nr 7-8, s. 452. samt Tjernberg, Mats, Rättfärdigande av hindrande av skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel. Skattenytt, 2003, nr 4, s. 234.

⁶⁴ Mål C-204/90 Hanns Martin Bachmann mot Belgiska staten, p. 2 ff.

⁶⁵ Mål C-204/90 Hanns Martin Bachmann mot Belgiska staten, p. 18 ff.

EGD meddelar i sina domskäl att det inte utgör en tillräcklig garanti att försäkringsgivare åtar sig att betala den i fallet omtvistade skatten. Även om det skulle vara svårt för en stat att få vetskap utifall försäkringsgivare etablerade i en annan stat gjort utbetalningar och beloppen för dessa utbetalningar så kan det inte anses uteslutet att skäl som hänför sig till allmän ordning kan åberopas för att förhindra indrivning av skatten. EGD erkände att bestämmelserna var nödvändiga för att säkerställa sambandet i skattesystemen.⁶⁶

I målet uppfanns rättfärdigande-grunden med principen om skattesystemets inre sammanhang. Den aktuella bestämmelsen i målet kunde godkännas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Denna rättfärdigande-grund har sedan målet avgjordes inte använts som grund för att acceptera skatteregler som hindrar den fria rörligheten. EGD:s generaladvokater har argumenterat i flera mål för att principen om skattesystemets inre sammanhang har fått en alltför inskränkt betydelse i praxis.⁶⁷

5.1.4.2 Är Bachmann-domen överspelad?

Bachmann-domen har varit föremål för en lång och omfattande diskussion i doktrinen angående dess giltighet. Det finns de som hävdar att den spelat ut sin rätt och även de som hävdar att den fortfarande anses tillämplig angående skattesystemets inre sammanhang.

Det förhållande att EGD inte har godtagit medlemsstaters argument om skattesystemets inre sammanhang har tolkats som att EGD inte längre är beredd att tillämpa principen. Det kan dock anses vara tillfälligheter som gör detta, t.ex. att detta måste bedömas utifrån den lagstiftning som medlemsstaterna vill rättfärdiga genom att åberopa principen om skattesystemets inre sammanhang. Lagstiftningen måste då likna den belgiska lagstiftningen för att EGD:s ovilja att tillämpa principen ska tolkas som att de underkänt sin egen doktrin.⁶⁸

Det kan vidare sägas att Bachmann-fallet har en begränsad räckvidd eftersom argumentet inte har godtagits sedan domen kom i fallet. En begränsning godtas endast då det i samma interna lag föreligger ett direkt samband mellan en skattenackdel och en skattefördel för en och samma skattskyldig.⁶⁹

5.1.4.3 C-446/03 Marks & Spencer mot David Halsey

Frågorna som nationella domstolen i Storbritannien var om det ansågs att dess koncernbidragsregler begränsade etableringsfriheten, artikel 43 jämfört

⁶⁶ Mål C-204/90 Hanns Martin Bachmann mot Belgiska staten, p. 23 ff.

⁶⁷ Se Ståhl, Kristina, EG-domstolens domar, Skattenytt nr. 6, 2006, s. 363.

⁶⁸ Rehnberg, Ulf, Varför skulle de svenska pensionsförsäkringarna vara oförenliga med EG-fördraget? Skattenytt nr. 11, 2005, s. 642 f.

⁶⁹ Mattson, Nils, Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? Skattenytt nr. 4, 2004, s. 176 f.

med artikel 48 EGF. Vidare ställdes frågan om den eventuella begränsningen kunde anses förenlig med gemenskapsrätten.⁷⁰

EGD kom fram till att koncernbidragsreglerna utgjorde en begränsning i etableringsfriheten. Inskränkning av denna sort anser domstolen bara vara tillåten om syftet med bestämmelsen är legitimt och överrensstämmer med fördraget om det kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bestämmelserna måste vara ägnade att säkerställa ett eftersträvt syfte uppnås och att reglerna är proportionerliga med detta syfte.⁷¹

Paralleller kan lätt dras till Lasteyrie-målet, som behandlade de franska exitskattereglerna, och dessa motiverades på ett liknande sätt. Detta visar att det uppställs höga krav på vad som får inskränka de fria rättigheterna i EG-rätten. Paralleller dras till Lasteyrie-målet som behandlas i nästa avsnitt.

5.2 Praxis från EG-domstolen

5.2.1 Mål C-9/02 Lasteyrie du Saillant

Målet behandlade verkan av en fransk exitskattebestämmelse. I detta fall rörde det sig om beskattning av orealiserade vinster på värdepapper vilket skedde när skattskyldig person flyttade sin skatterättsliga hemvist från Frankrike. Det som utreds i fallet är om den franska lagstiftningen begränsar utövandet av etableringsfriheten på grund av att latent vinster beskattas redan till följd av att den skattskyldiges hemvist flyttas ut från Frankrike. Domstolen betonar att den aktuella artikeln i fallet, art 52 (numera art 43) EGF, är en av gemenskapsrättens grundläggande bestämmelser och att denna bestämmelse är direkt tillämplig efter övergångsperiodens utgång.⁷²

De aktuella bestämmelserna i den franska lagstiftningen gick ut på att de som hade varit bosatta i Frankrike minst sex av de senaste tio åren lämnade Frankrike och vid avflyttningen hade en 25 procentig andel i ett franskt bolag eller någon gång under de senaste fem åren ensam eller tillsammans med någon närstående hade haft en sådan andel, ansågs ha avyttrat andelen vid utflyttningen och realiserat motsvarande kapitalvinst.⁷³

I fallet hävdade Frankrike samt även övriga stater såsom Tyskland och Nederländerna att reglerna kunde rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset samt att exitskatter syftar till att förebygga skatteflykt och skattebedrägeri.⁷⁴

EGD poängterar i fallet att en åtgärd som syftar till att förhindra skatteflykt måste åtgärden grundas på en noggrann utvärdering av omständigheter i det

⁷⁰ C-446/03 Marks & Spencer mot David Halsey, p. 26.

⁷¹ C-446/03 Marks & Spencer mot David Halsey, p. 33 ff.

⁷² Mål C-9/02 Lasteyrie, p. 40 och 41.

⁷³ Mutén, Leif, EG-domstolen och exitskatten, Skattenytt nr 5, 2004, s.295.

⁷⁴ Mål C-9/02 Lasteyrie, p. 27 ff.

enskilda fallet. Att en fysisk person flyttar ut från medlemslandets territorium innebär inte i sig att skatteflykt föreligger. En presumtion för detta kan inte användas för att motivera en skatterättslig bestämmelse som inverkar på en grundläggande frihet som garanteras i EGF. EGD uttalade sig om att målet som eftersträvas med reglerna går att uppnå med mindre betungande eller begränsande metoder som är särskilt utformade eftersom flytten endast riskerar att vara tillfällig, just med tanke på etableringsfriheten. Domstolen uttalade att den aktuella franska bestämmelsen som avsågs var allmänt utformad och träffade alla situationer där en skattskyldig flyttade ut från Frankrike med betydande andelsinnehav i ett bolag som bolagsbeskattades av olika anledningar.⁷⁵

En intressant del i detta mål var att EGD i tidigare mål hänvisat till möjligheten att pålägga exitskatter, när andra regler framstått som oproportionerliga i relation till skatteintresset. I det svenska målet C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* görs en direkt hänvisning under punkten 59 där de diskuterar mindre ingripande medel. Där uttrycker de möjligheten till att sådana åtgärder skulle kunna bestå i ”att det utfärdades bestämmelser om ställande av säkerhet eller andra garantier som är nödvändiga för att säkerställa att skatten betalas när överlåtaren slutligt flyttar utomlands.”⁷⁶ Det kan påpekas att EGD i detta mål avsåg bestämmelser i ett annat sammanhang då det inte var fråga om behovet att finna en åtgärd som med hänsyn till skattskyldig persons korta vistelse i en annan medlemsstat och om dennes återvändande var proportionerlig.⁷⁷

Domen har lett till att de som har berörts av lagen i Frankrike kan göra anspråk på att få tillbaka skatten som betalats enligt exitskattebestämmelsen. Den i domen aktuella bestämmelsen instiftades 1999, och anspråk kan göras på skatt betalad efter den 1 januari 2000 med tillägg för ränta.⁷⁸

5.2.2 Mål C-470/04 N mot Inspectuer van de Belastingdienst

Målet behandlade främst frågor kring fri rörlighet för personer, etableringsfriheten, som regleras i EGF artikel 43, samt medlemsstats skattelagstiftning i förhållande till gemenskapsrätten. Tvisten i den nationella domstolen rörde huvudsakligen nationella regler vilka utlöste beskattning när en i Nederländerna bosatt person med betydande aktieinnehav flyttade sitt hemvist till en annan medlemsstat och om dessa lagregler var förenliga med gemenskapsrätten.⁷⁹

⁷⁵ Mål C-9/02 Lasteyrie... p. 50 ff.

⁷⁶ Mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket*, p. 59.

⁷⁷ Mutén, Leif, EG-domstolen och exitskatten, *Skattenytt* nr 5, 2004, s.297.

⁷⁸ Troy, Dominique, The end of exit tax, *Journal of International Taxation*, nr. 3, 2005, s. 51 f.

⁷⁹ Mål C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst, p. 16.

Målet rörde skatt på fiktiv, eller som man även kan kalla det orealiserad, vinst som faststälts vid tidpunkten för utflyttning och som på grund av uppskov först utkrävdes vid en senare avyttring. De i målet aktuella skatterna kunde överstiga den skatt som den skattskyldige hade varit tvungen att betala om avyttringen hade skett vid samma tidpunkt utan att den skattskyldiges hemvist hade flyttats ut från Nederländerna. EGD fann att de aktuella nederländska skattereglerna begränsade utövandet av etableringsfriheten enligt art. 43 EGF. Rättspraxis från EGD säger att nationella åtgärder kan vara godtagbara även om de hindrar eller på annat sätt inskränker utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom EGF, om dessa kan rättfärdigas med tungt vägande allmänintresse. Det är dock viktigt att det syfte som eftersträvas inte förverkligas med större inskränkningar än vad som krävs.⁸⁰ Men de aktuella reglerna i målet kunde inte rättfärdigas med vare sig allmänintresse eller hinder mot skatteflykt.

Artikel 43 EGF skall tolkas så att den hindrar medlemsstater att införa skatteregler avseende kapitalvinster som vid utflyttning av en skattskyldig persons hemvist, där det för beviljande av uppskov med betalning av skatt krävs att säkerhet ställs och att hänsyn inte tas till värdeminskning som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttades ut vilken inte beaktades i värdmedlemsstaten.⁸¹

⁸⁰ Mål C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst, p. 37 ff.

⁸¹ Mål C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst, p. 54 f.

6 OECD:S modellavtal⁸²

Inom OECD pågår sedan länge ett ständigt arbete med att utveckla det modellavtal som organisationen har tagit fram (modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet). De svenska skatteavtalen är utformade enligt OECD:s modell. Artikel 15 i modellavtalet behandlar inkomst av anställning vilket innefattar förmån av personaloptioner,⁸³ vilket är aktuellt för beskattningen av personaloptioner.

Dubbelbeskattningsavtalen runt om i världen bygger i stor utsträckning på OECD:s modellavtal. Modellavtalet fungerar som en förebild vid utformandet. Modellavtalet används även mellan länder som inte är medlemmar av OECD.⁸⁴ Detta innebär att det är rekommenderat att följa modellavtalet för de flesta länder använder sig av detta när de utformar sina bilaterala avtal länder emellan.

Kommentaren assisterar utformandet av dubbelbeskattningsavtalen, och kan hjälpa till vid konflikt mellan länders tolkning av dubbelbeskattningsavtal och visar vägen hur tolkningen kan ske.⁸⁵

Av ovan nämnda anledning tar uppsatsen upp OECD:s modellavtal och kommentaren till detta, då det är rekommenderat att följa detta. Det är som sagt inget tvång, men en rekommendation, eftersom Sverige är medlemmar av OECD anser jag att det är nödvändigt att följa inte minst för förutsebarheten av dubbelbeskattningsavtal och nationell reglering.

6.1 Artikel 15 modellavtalet samt dess kommentar

Första punkten i artikeln reglerar att lön och andra liknande ersättningar normalt ska beskattas i det land som arbetet är hänförligt till. Till lön och andra liknande ersättningar skall personaloptioner också räknas in.

Till stöd för tolkningen av modellavtalet ger OECD ut en kommentar. I kommentaren till artikel 15 står det uttryckligen att förmåner såsom personaloptioner (stock-options) skall räknas in.⁸⁶ Vid fördelning av beskattningsrätten stater emellan innebär det att sådana förmåner skall anses vara inkomst av anställning. Det är endast värdeökning mellan förvärv och utnyttjande som räknas. Värdeökningar efter utnyttjandet som realiseras vid en avyttring är att anse som kapitalvinst och behandlas därmed inte under

⁸² OECD Model Tax Convention on Income and Capital

⁸³ Ds 2006:23, s. 28.

⁸⁴ Vogel, Klaus, Klaus Vogel on double taxation conventions, 3rd edition, Kluwer law international, London, 1997, s. 3f.

⁸⁵ Vogel, Klaus, Klaus Vogel on double taxation conventions, 3rd edition, Kluwer law international, London, 1997, s. 7.

⁸⁶ Kommentar till artikel 15 modellavtalet, p. 2.1.

artikel 15. Källstaten, som även kallas arbetsstaten, beskattar inkomst som härrör från arbete som är utfört där, oavsett när inkomsten betalas ut eller annars tillgängliggörs för den skattskyldige.⁸⁷

Internationell beskattnings största problem med just personaloptioner är främst skillnaderna mellan olika länders bedömning av när en personaloptionsförmån anses vara intjänad och vid vilken tidpunkt förmånen skall tas upp till beskattning.⁸⁸

Artikel 15 tolkas generellt så att inkomst av personaloption inte skall anses hänförlig till utfört arbete som utförts efter den period som krävs för att kvalificera optionerna för utnyttjande. Personaloptionerna skall anses hänförliga till det arbete som utförts före förvärvet om det framgår av optionsavtalet att optionerna avser att belåna sådant arbete. Huvudregeln blir då att om det inte klart framgår, så anses förmånerna hänförliga till framtida utfört arbete. Är förmånen hänförlig till arbete utfört i flera stater ska beskattningsrätten fördelas efter antalet dagar som den skattskyldige har arbetat i respektive stat under kvalifikationstiden.⁸⁹

⁸⁷ Ds 2006:23, s. 29

⁸⁸ Lindberg, Lillion, Horvath, Alexander, Exitskatten på personaloptioner strider mot EG-fördraget – exempel på praktiska problem vid tillämpningen, Skattenytt nr. 4, 2006, s. 223 f.

⁸⁹ Ds 2006:23, s. 29 f.

7 Slopad avskattning

Sverige har efter turerna på exitskatteområdet inom EG-rätten lagt fram en departementsskrivelse med lagändringar gällande exitbeskattningen på personaloptioner. Syftet med skrivelsen är att anpassa beskattningen till de krav som kan urskiljas EG-rättsligt samt de riktlinjer som finns inom OECD för tillämpning av skatteavtal med andra stater. I stort innebär förslaget en slopad avskattning för personaloptioner vid utflyttning från Sverige och en tidigarelagd beskattningstidpunkt än om den skattskyldige stannat kvar i Sverige. Ingen åtskillnad kommer enligt förslaget att göras om flytten sker till EES-land eller annat tredje land. Konsekvensen vid inflyttning blir en utvidgning av beskattningsrätten till att beskatta samtliga personaloptioner som utnyttjas efter flytten till Sverige.⁹⁰ Förslaget kommer att beskrivas och analyseras mer ingående nedan.

7.1 Avskattningsregeln

Förslaget från finansdepartementet innebär att skattskyldigheten för förmåner av personaloptioner istället i sin helhet skall inträda när optionerna utnyttjas eller överlåts även om den skattskyldige då har flyttat från Sverige. Ett grundläggande synsätt gemensamt för många länder samt OECD är att förmån av personaloptioner skall beskattas i det land där den skattskyldige utfört sitt arbete under kvalifikationstiden. Det anses diskriminerande att behandla obegränsat skattskyldiga och utomlands bosatta på olika sätt, vilket därmed anses stå i strid med den fria rörligheten i EGF. Vid införandet av avskattningsregeln konstaterades att rättsläget var svårbedömt och att det vid tiden för införandet inte fanns några vägledande avgöranden på området som redogjorde om en avskattningsregel kunde anses stå i strid med EG-rätten. Den dåvarande regeringen ansåg att regeln varken var av diskriminerande art eller att den kunde anses strida mot EG-rätten med motiveringen, att den endast träffade inkomst hänförlig till Sverige.⁹¹

Rättsläget kan inte längre anses vara oklart, som det var vid reglernas uppkomst. Särskilt beaktansvärt är de avgöranden som finns under avsnitt 5.2, Lasteyrie- och N-målet. Med ledning av dessa avgöranden ifrågasätts det om den förekommande olikheten av beskattningen i avskattningsregeln strider mot EG-rättens fria rörlighet för arbetstagare.⁹²

En utförligare diskussion kring detta kommer att föras i den avslutande delen av uppsatsen.

Den nuvarande aktuella bestämmelsen innebär att beskattning utlöses på grund av flytt från Sverige och omfattar alla oavsett syftet med flytten. Att denna typ av beskattning handlar om realiserad vinst gör beskattningen

⁹⁰ Ds 2006:23, s. 3.

⁹¹ Ds 2006:23, s. 37 f.

⁹² Ds 2006:23, s. 38 f.

kontroversiell, även om det kan vara både till fördel och till nackdel för den skattskyldige. Efter att EGD har framfört sina ställningstaganden i bl.a. N- och Lasteyrie-målet har finansdepartementet gjort bedömningen att svenska avskattningsregeln med stor sannolikhet strider mot EGF:s regler om bl.a. fri rörlighet för personer. De uttalar därför sig om att det inte finns något utrymme att behålla regeln med dagens utformning, i varje fall inte i förhållande till övriga medlemsstater inom EES. Möjligheten att behålla regelns karaktär när det gäller länder utanför EES finns emellertid kvar, men det är enligt finansdepartementet inte lämpligt att ha olika regler för likartade situationer. Detta skulle innebära stora kontrollsvårigheter då det inte finns något gemensamt system för skattekontroll och möjligheter att göra utökade kontroller i större utsträckning för Skatteverket är ytterst små.⁹³

7.1.1 Skattepliktens omfattning för obegränsat skattskyldiga

Förslaget som finansdepartementet har lagt fram är, ”*Förmån av personaloptioner skall tas upp i sin helhet då optionerna utnyttjas eller överlåts oberoende av om de förvärvats i ett annat land.*”⁹⁴ Som det är beskrivet ovan så beskattas inte personaloptioner som kunnat utnyttjas av den skattskyldige innan denne flyttade till Sverige enligt den nuvarande lagstiftningen, då arbete utfört utomlands normalt inte ska beskattas här. Den rådande uppfattningen inom OECD samt Europa är att personaloptioner ska beskattas i det land den skattskyldige arbetat under kvalifikationstiden. Den nya kommentaren till OECD:s modellavtal bygger på tanken att personaloptioner utgör retroaktiv ersättning för utfört arbete. Detta får till följd att beskattningsrätten ska fördelas efter var arbetet har utförts under kvalifikationstiden. OECD:s kommentar är på kollisionskurs med den nu gällande svenska lagstiftningen på området vad gäller personer som delvis arbetat utomlands under kvalifikationstiden och där det blir fråga om tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal. Med den nuvarande lagstiftningen kan både total skattefrihet och dubbelbeskattning uppkomma. Dubbelbeskattning kan undvikas genom tillämpning av skatteavtal eller Lag (1986:486) om avräkning av utländsk skatt. Utifrån statens synvinkel skulle den totala skattefriheten innebära skatteförluster för staten i de fallen där den skattskyldige arbetar i Sverige under kvalifikationstiden, men befinner sig utomlands när möjligheterna att utnyttja personaloptionerna inträffar.⁹⁵

7.1.2 Alternativa regelutformningar

Skrivelsen har presenterat två förslag som lösning på de skatterättsliga problemen med personaloptioner. De båda alternativen kommer att presenteras nedan, och därefter finansdepartementets ställningstagande i

⁹³ Ds 2006:23, s. 39 f.

⁹⁴ Ds 2006:23, s. 41.

⁹⁵ Ds 2006:23, s. 41 ff.

frågan. Författarens tankar kring de båda alternativen kommer att presenteras i slutsatsen som finns under avsnitt 8.

7.1.2.1 Proportionering

En proportionering kan göras med OECD:s modellavtal som förebild. Det är vanligast att optioner tilldelas i samband med anställningar eller befordran där syftet ofta är att behålla personerna inom bolaget eller koncernen. Kommentaren till modellavtalet bygger på att kvalifikationstiden utgörs av tiden mellan tilldelning av optionen och den tidpunkt det blir möjligt att förfoga över optionen. Kopplingen är stark mellan anställningens utövande och kvalifikationstiden för förmånen och framstår som logisk och tydlig för deltagare i ett optionsprogram. Tanken med proportionering i detta fall är att uppdelning av skatten sker utifrån de stater som den skattskyldige har arbetat under kvalifikationstiden. För de stater som Sverige har skatteavtal med innebär detta inte någon reell inskränkning vid tillämpningen av dessa, däremot i förhållande till stater som Sverige inte har något skatteavtal med innebär detta att Sverige inte kan hävda något beskattningsanspråk även om en sådan stat inte beskattar förmånen alls. Eventuellt så kan en sådan stat beskatta hela förmånen, och då kan Sverige förlora hela skatteintäkten vid tillämpning av avräkningslagen.⁹⁶

7.1.2.2 Utvidgad skatteplikt

Alternativet med utvidgad skatteplikt innebär att slopa beskattningen av förmån som härrör från arbete utomlands, för den del av personaloptionerna som kunnat utnyttjas innan personen flyttade till Sverige. Denna lösning innebär istället en huvudregel med generell skatteplikt för obegränsat skattskyldiga avseende all inkomst som blir tillämplig även på förmån av personaloptioner. Särregleringen för den aktuella förmånen blir endast beskattningstidpunkten. Den praktiska effekten blir att obegränsat skattskyldiga i Sverige skall ta upp alla förmåner av personaloptioner till beskattning då de utnyttjas eller överläts oavsett var och när arbetet har utförts. Detta medför ett utvidgat beskattningsanspråk för dem som arbetat utomlands under kvalifikationstiden. Sveriges möjlighet att beskatta förmånen kommer dock att begränsas av de skatteavtal som Sverige har ingått. Vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalen kommer artikel 15 i OECD:s modellavtal, eller motsvarigheter till denna i dubbelbeskattningsavtalen, att styra det faktiska skatteuttaget. Denna lösning leder också till undvikande av total skattefrihet i förhållande till de stater som Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal med, även om dessa inte beskattar förmån av personaloptioner.⁹⁷

De som flyttar in i Sverige innan de hinner eller vill utnyttja sina personaloptioner kommer att träffas av Sveriges utökade skatteanspråk eftersom denna regel syftar till att beskatta alla personaloptioner som

⁹⁶ Ds 2006:23, s. 44 f.

⁹⁷ Ds 2006:23, s. 46.

utnyttjas efter inflyttningen till Sverige oavsett var dessa i praktiken har blivit kvalificerade.⁹⁸

7.1.2.3 Finansdepartementets ställningstagande

Finansdepartementet har valt att gå på linjen med förslaget om en utvidgad skatteplikt. Båda alternativen utgår i princip från synsättet att förmånen beskattas i det land där arbetet har utförts och som personaloptionen är hänförlig till. Utgångspunkten har varit att göra lagstiftningen så enkel som möjligt, och därför har proportionering undvikits. Den utvidgade skatteplikten som valts innebär en mer enhetlig lagstiftning för obegränsat skattskyldiga personer. Däremot kan det uppstå konflikter i förhållande till andra staters skatteanspråk, men dessa regleras istället i dubbelbeskattningsavtalen. Utflyttning i skatteplaneringssyfte motverkas till skillnad från ett slopande av avskattningen. Med en enhetlig skatteplikt kan tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal antas bli vanligare än med alternativet med en proportioneringsregel. Denna form av tillämpning är redan vanlig hos berörda myndigheter och borde fungera fortare på ett tillfredställande sätt.⁹⁹

7.2 Begränsat skattskyldiga

Den begränsade skattskyldigheten omfattar bara vissa inkomster med särskilt stark anknytning till Sverige. Detta omfattar bl.a. löneinkomster och pensioner intjänade eller uppburna i Sverige. Även utomlands bosatta är skattskyldiga för dessa inkomster. Denna beskattning faller normalt inte under inkomstskattelagen utan under reglerna i Lag (1991:586) särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.¹⁰⁰

Den föreslagna förändringen i skrivelsen från finansdepartementet innebär inte något förändringsbehov av de nuvarande bestämmelserna för begränsat skattskyldiga. I förhållande till det land den begränsat skattskyldige bor eller andra länder denna arbetat i bör eventuella konkurrerande beskattningsanspråk kunna lösas genom tillämpning av aktuella dubbelbeskattningsavtal.¹⁰¹

7.3 Kommentarer till Ds 2006:23

Remissinstanser har yttrat sig över innehållet i skrivelsen, och urvalet har gjorts efter dem som framförde intressanta synpunkter i sina remissvar. Det har även skrivits artiklar på området, för vilka innehållet kommer att presenteras i den utsträckning som de kan tillföra intressanta synpunkter.

⁹⁸ Johansson Björn, Förslag om ändringar i beskattningen av personaloptioner, <http://www.kpmg.se/pages/105035.html> (senast kontrollerad 25/4, 2007)

⁹⁹ Ds 2006:23, s. 47.

¹⁰⁰ Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindencrona m.fl, Inkomstskatt – en lärobok- och handbok i skatterätt, del 1, 11:e upplagan, s. 45.

¹⁰¹ Ds 2006:23, s. 48 f.

7.3.1 Skatteverkets yttrande

Skatteverket tillstyrker förslaget i huvudsak, men har vissa kommentarer som det kommer att redogöras för. Skatteverket kommenterar att förslaget utgår från begreppet personaloptioner och det påpekas från Skatteverkets sida att det åtminstone finns två typer av incitamentsprogram, dels traditionella s.k. stock-option program, dels program med intjänandetid och förfoganderättsinskränkningar. Skatteverket är av åsikten att det krävs att förslaget inte endast omfattar traditionella personaloptioner för att det ska bli en effektiv beskattning.¹⁰²

Skatteverket anser att den anställdes uppgiftsskyldighet bör utvidgas. För att beskattningsreglerna kring personaloptioner överhuvudtaget skall ha någon udd är det av stor vikt att situationen täcks när personaloptioner utnyttjas i utlandet efter att anställningen har upphört i Sverige och att uppgiftsskyldigheten för den anställde finns kvar i utlandet. Skatteverkets förslag på utvidgning innebär att den anställde lämnar uppgift till arbetsgivaren redan om att han tilldelats personaloptioner och samtidigt ger in en kopia av det egna personliga optionsavtalet. Även optionsinnehav som tilldelats vid arbete utomlands bör omfattas av denna uppgiftsskyldighet.¹⁰³

Skatteverket menar att det är kontrollfrågorna som utgör den största utmaningen i frågan om hur personaloptionsreglerna ska utformas. Förutsättningen för att Sverige ska kunna beskatta förutsätter att Sverige får vetskap om vilka som har förvärvat personaloptioner och att dessa sedan har utnyttjats. Skattemoralen på detta område har visat sig vara mycket låg, eftersom risken för att bli upptäckt har bedömts som väldigt liten. Anledningen till detta är troligtvis att transaktionerna i de flesta fall sker utomlands dit den svenska kontrolluppgiftsskyldigheten inte når. Vid utformandet av det aktuella förslaget har stor vikt lagts vid att reglerna framstår som tydliga och enhetliga för att reglerna ska vara lättillämpliga. Skatteverket ser fördelar med regler av detta slag, men de menar att förenklingar inte får ske på bekostnad av kontrollmöjligheterna, eventuella luckor som lämnas kommer utnyttjas för skatteplanering.¹⁰⁴

7.3.2 Näringslivets Skatte-delegation (NSD)

NSD tillstyrker förslaget om att slopa avskattningen av personaloptioner vid utflyttning från Sverige. Däremot avstyrker NSD förslaget om utvidgad skatteplikt vid beskattning av personaloptioner och förordar istället att det införs en proportioneringsregel i svensk intern rätt i likhet med det som OECD förespråkar.¹⁰⁵

¹⁰² Skatteverkets yttrande 2007-03-12, Dnr 131 793189-06/112 avsnitt 2.1.

¹⁰³ Skatteverkets yttrande 2007-03-12, Dnr 131 793189-06/112 avsnitt 2.4.3.

¹⁰⁴ Skatteverkets yttrande 2007-03-12, Dnr 131 793189-06/112 avsnitt 2.4.5.

¹⁰⁵ NSD Remissyttrande – Ds 2006:23 Slopade avskattning för personaloptioner, s. 1. (http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00008/Remissvar_2006-247-Bi_8142a.pdf) senast kontrollerad 19/4, 2007.

NSD ser det som positivt att man inte bara väljer att slopa beskattningen för personaloptioner inom EES-området utan väljer att slopa beskattningen helt då de anser att detta minskar risken för dubbelbeskattning.¹⁰⁶

Förslaget med utvidgad skatteplikt som framfördes som det bästa alternativet i Ds 2006:23 anser NSD, kommer att leda till att den som är obegränsat skattskyldig i Sverige skall ta upp hela förmånen till beskattning här när den utnyttjas eller överläts oavsett var och när arbetet har utförts. Innebörden av detta blir ett utvidgat beskattningsanspråk för personer som arbetat utomlands under kvalifikationstiden. Som det beskrivs i skrivelsen från finansdepartementet så kommer Sveriges möjlighet att beskatta förmånerna i praktiken att begränsas av dubbelbeskattningsavtal eftersom det faktiska skatteuttaget i de flesta fall styrs av respektive avtals motsvarighet till artikel 15 i OECD:s modellavtal. NSD menar att artikel 15 i modellavtalet i sig inte förhindrar dubbelbeskattning av en inkomst som person med hemvist i den ena staten förvärvar genom arbete i den andra staten. Den del som får beskattas i källstaten skall beräknas genom proportionering efter arbetsland under kvalifikationstiden, vilket innebär att dubbelbeskattning snarare borde bli regel än undantag. Eftersom länderna där arbetet utförts under kvalifikationstiden förmodas beskatta sin del av förmånsvärdet uppstår en dubbelbeskattningssituation eftersom Sverige kommer att beskatta obegränsat skattskyldiga för hela förmånen. De anser att i Ds 2006:23 föreslagna proportioneringsregel skulle vara att föredra framför den utvidgade skatteplikten. De skattskyldiga kommer med en sådan regel att slippa vända sig till skatteverket för att få den betalade utländska skatten beaktad.¹⁰⁷

7.3.3 Artikel av Lillon Lindberg och Alexander Horvath

I sin artikel framför de att Skatteverket samt Skatterättsnämnden är av uppfattningen att exitskatten kan anpassas genom att en uppskovsregel införs av skatteverket. För att denna uppskovsregel ska kunna vara förenlig med EG-rätten måste den ta hänsyn till eventuell värdenedgång som uppkommer efter den skattskyldiges utflyttning från Sverige. Författarna ställer sig tveksamma till om Skatteverket kan införa en regel av detta slag utan lagstiftarens inverkan. De menar vidare att skatteverket anser att skatt och arbetsgivaravgifter inte skall tas ut på samma underlag p.g.a. att de anställda förmånsbeskattas vid utflyttningen medan arbetsgivaravgifter skall betalas på underlaget vid ett eventuellt utnyttjande. Separering av dessa kan enligt författarna skapa problem vid redovisningen.¹⁰⁸

¹⁰⁶ NSD Remissyttrande – Ds 2006:23 Slopade avskattning för personaloptioner, s. 1. (http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00008/Remissvar_2006-247-Bi_8142a.pdf) senast kontrollerad 19/4, 2007.

¹⁰⁷ NSD Remissyttrande – Ds 2006:23 Slopade avskattning för personaloptioner, s. 2 f. (http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00008/Remissvar_2006-247-Bi_8142a.pdf) senast kontrollerad 19/4, 2007.

¹⁰⁸ Lillon, Lindberg, Horvath, Alexander, Exitskatten på personaloptioner, Skattenytt nr. 4, 2007, s. 164 f.

De anser vidare att promemorian präglas av inkonsekvens då proportionering förespråkas i enlighet med OECD:s riktlinjer för att undvika internationell dubbelbeskattning, samtidigt som det införs interna regler med en kraftigt utökad beskattningsrätt. Lindberg och Horvath är av uppfattningen att svensk lagstiftning bör utformas i överrensstämmelse med OECD:s riktlinjer vilket innebär en proportioneringsregel som styr både beskattning och avgiftsunderlag. Detta anser de minskar riskerna för internationell dubbelbeskattning för internationell arbetskraft och dess arbetsgivare kan lättare förutse beskattningen.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Lillon, Lindberg, Horvath, Alexander, Exitskatten på personaloptioner, Skattenytt nr. 4, 2007, s. 165.

8 Analys och slutsatser

Det kommer inte som en överraskning att det finns regler som kan anses strida mot EG-rätten. För mig framstår det dock som märkligt att de aktuella reglerna infördes trots att det redan vid införandet av regelverket fördes diskussioner om reglerna kunde anses strida mot EG-rätt eller andra överenskommelser mellan Sverige och andra länder.

8.1 Gällande rätt och vad som tvingat fram en ändrad lagstiftning

Personaloptioner idag kännetecknas av att de inte är överlåtbara och kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid. Detta är en stor skillnad mot värdepapper i form av t.ex. aktier som det råder fri förfoganderätt över. Personaloptioner innebär inte friheten att välja när de ska utnyttjas, däremot är skillnaden mot andra värdepapper att det oftast finns ett fast pris när de väl ska utnyttjas, och detta ligger oftast under marknadspriset. Skulle priset på personaloptionerna vara detsamma som marknadspriset hade formen inte varit lika attraktiv som andra värdepapper eftersom förfoganderätten är begränsad.

Redan vid införandet av dagens regler om personaloptioner ifrågasattes den tidiga beskattningstidpunkten vid utflyttning från Sverige. Det hävdades att det var svårt att se något verkligt ekonomiskt värde vid tidpunkten för förvärvet. Eftersom värdet av förmånen är okänt fram till dess att personaloptionen utnyttjas är det svårt att se det verkliga värdet. Det framstår som beskattningstidpunkten vid utflyttandet från Sverige blir en slags gissning för vad som kommer att hända i framtiden. Vad som helst kan hända efter att flytten från Sverige har skett, den skattskyldige kanske inte har råd att lösa ut optionen när kvalifikationstiden har gått ut, eller det kan vara så att aktiekursen går ner och differensen mellan det fasta priset och värdet på marknaden inte längre existerar.

De olika formerna av skattskyldighet har spelat stor roll vid beskattningen av personaloptioner. Som jag har beskrivit under avsnitt 4. 2 så slår dagens personaloptionsregler olika beroende på skattskyldighet och var anställningen finns. Bakomliggande orsaker till dagens lagstiftning kring personaloptioner är att Sverige inte vill att det ska kunna gå att undandra sig beskattning om intjänandet har skett i Sverige. Här förs något som liknar ett källstatsresonemang där regeringen anser att beskattning ska göras av det som är intjänat i Sverige. Jag anser att regeringen talar emot sig själva när den menar att förmånerna ska beskattas i Sverige om de är intjänade här, men likväl vill de beskatta personaloptioner som i sin helhet eller delvis har blivit intjänade utomlands.

Det har under en period rått uppfattningen att exitskattebestämmelserna i Sverige har stridit mot EG-rätten. De fyra friheterna i EGF sätter stopp för regler som hindrar den fria rörligheten inom EU. EGF art. 39.3 meddelar att det ska vara fritt att anta erbjudanden om anställning och för att uppfylla detta ska medborgarna i EU kunna förflytta sig fritt över medlemsstaternas territorium. Den fria rörligheten är en mycket viktig bestämmelse för det europeiska samarbetet inom EU. Än så länge har en medlemsstat rätt att säkra skattesystemets inre sammanhang mellan avdrag och beskattning, dvs. medlemsstaterna har slutligen kunnat avgöra en skattebetalares skatteposition. Bachmann-målet var unikt när detta avgjordes. Det var det första målet som godkände regler med motiveringen att behålla skattesystemets inre sammanhang. Grunden har sedan dess inte godkänts av EGD i ett enda mål som rättfärdigande för en skatteregel. Många anser idag att Bachmanngrunderna är överspelade sedan länge medan andra hävdar dess giltighet bara det att det inte har kommit upp ett mål med samma grunder som Bachmann-målet. Jag anser att det inte bara är tillfälligheter som har gjort att EGD inte har godkänt motiveringar med behållandet av det inre skattesystemets sammanhang. Såsom jag ser det talar mycket för att det är en överspelad praxis; länder har i många mål åberopat grunden men aldrig fått gehör för den. Sedan domen kom har EU och det gränsöverskridande samarbetet utvecklats mycket, och EU har i större utsträckning blandats in i medlemsländernas interna skattelagstiftning. Detta anser jag talar för en utveckling för en större harmonisering av ländernas interna skatteregler. Detta framstår i alla fall som målet. Däremot tror jag inte att länderna är beredda att lämna ifrån sig för mycket makt offentligt på just det här området, då det är grunden till inkomsterna och välfärden i alla stater.

EGD:s utvecklade princip om rule of reason har visat sig vara otillämplig i fall som bl.a. exitskatter. I Lasteyrie-målet prövades just de franska exitskattebestämmelsernas proportionerlighet. Dessa var inte proportionerliga till syftet de uppbar och förlorade därmed sin betydelse genom EGD:s dom. Domstolen uttalade sig även om att bestämmelserna skulle hindra skatteflykt och de kom fram till att en persons flytt ut ur ett lands territorium inte alltid kan anses som skatteflykt. Eftersom reglerna träffade alla som flyttade ut kunde den franska regeringen inte motivera bestämmelser ur skatteflykts synpunkt.

Troligtvis är det inte enbart EG-rätten som har påverkat förändringen av personaloptionsreglerna, utan även OECD. De flesta svenska dubbelbeskattningsavtal bygger på modellavtalet, och då tänker jag framförallt på artikel 15 som är aktuell i denna uppsats. OECD menar att beskattningen av personaloptioner ska ske i det land eller länder den skattskyldige har arbetat i under kvalifikationstiden om det klart framgår av optionsavtalet att det arbete som har utförts är det som skall belönas. Framgår det inte klart av optionsavtalet skall förmånen anses hänförlig till framtida arbete.

8.2 Det ”nya” lagförslaget

Det nya förslaget har innebörden att skattskyldigheten istället inträder i sin helhet vid utnyttjandet eller överlåtandet av personaloptionen. Regeringen uttalar sig om att det inte längre finns utrymme för att behålla regeln som den är utformad idag i varje fall i förhållande till stater inom EES. Efter de viktiga avgörandena i EGD, N- och Lasteyrie-målen, har finansdepartementet kommit till insikt om att avskattningsregeln med stor risk strider mot EGF:s regler om fri rörlighet för personer.

Alternativa regelutformningar med proportionering och utvidgad skatteplikt presenteras i förslaget, och linjen som valdes var den utvidgade skatteplikten. Den praktiska effekten blir att alla som är obegränsat skattskyldiga skall ta upp all förmån av personaloptioner till beskattning då personaloptionen utnyttjas eller överlåts oavsett var och när kvalifikationsarbetet har utförts. Den utvidgade skatteplikten kommer att träffa de som utnyttjar sina optioner i Sverige oavsett om de är begränsat eller obegränsat skattskyldiga. Alla personaloptioner som på något sätt utnyttjas inom Sveriges gränser kommer att bli beskattade med den nya utvidgade skatteplikten. Finansdepartementet motiverar det genom att skriva att detta är det enklaste sättet och att denna typ av regler redan tillämpas hos berörda myndigheter. Som jag ser det är det inte så att de väljer denna linje endast för att den är enkel och att myndigheterna har erfarenhet av liknande regler, utan för att de ser en möjlighet att få ett vidgat skatteanspråk på ett område som det inte pratas mycket om, och som framförallt personer från andra länder kommer drabbas mest av om de skulle flytta in i Sverige, innan de hunnit eller kunnat utnyttja sina personaloptioner. Konflikter kan komma att uppstå när olika länder har olika sätt att beskatta personaloptioner. Om en person bosätter sig i Sverige och har en personaloption som inte utnyttjats, och landet denne person har arbetat i under kvalifikationstiden, använder sig av proportionering, så är konflikten med ländernas olika beskattningsanspråk ett faktum. Finansdepartementet har motiverat detta genom att dessa typer av konflikter går att lösa genom dubbelbeskattningsavtal. Som jag förstår detta så måste tillägg göras i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med andra länder, och detta verkar vara en procedur som är både dyrare och svårare att utföra, än att lära berörda myndigheter att använda en proportioneringsregel. En proportioneringsregel i enlighet med OECD:s modellavtal anser jag hade varit att föredra, då detta skapar en med enhetlig beskattning medlemsländerna emellan. För den skattskyldige är detta att föredra då man aldrig behöver vända sig till skattemyndigheten för att få utländsk skatt avräknad, för att man arbetat utomlands i ett land som tillämpar proportioneringsregel på personaloptioner.

Regeringens motivering var delvis att dubbel skattefrihet skulle undvikas. Om det finns någon liten möjlighet till detta ska detta självklar undvikas, annars kommer det att utnyttjas till nackdel för det svenska skattesystemet. Jag anser att det är viktigt att undvika dubbel skattefrihet, men detta torde kunna regleras i dubbelbeskattningsavtalen. Likaså om länderna hade använt

sig av samma system för beskattning av personaloptioner hade konflikter inte uppstått mellan ländernas skattelagstiftning, varken till fördel eller till nackdel för innehavaren av en personaloption.

Det är intressant att problemet med exitskatten på personaloptioner har funnits nästan sedan lagen instiftades. Det har ändå tagit 9 år innan ett nytt lagförslag presenterades. Ändå talas det om inkonsekvens i promemorian genom att förespråka proportionering men ändå välja linjen med att utvidga beskattning. Förutsebarhet är viktigt när det talas om fri rörlighet för kapital, personer etc. En enhetlig lagstiftning länderna emellan hade gjort det enklare för personer som är benägna att röra sig över landsgränserna. Jag tror att en enhetlig skattelagstiftning hade ökat möjligheterna för både företagare och enskilda arbetstagare att se konsekvenserna med gränsöverskridande verksamhet. EGD har under de senaste åren visat en vilja att gå in och underkänna nationella skattelagregler för att på så sätt harmonisera länders skattelagstiftning. När nu Sverige har sett att utländska exitsskatte regler har blivit underkända hos EGD, så anser jag att de borde tänka till och se bakomliggande orsaker, viljan att få skattelagstiftningen harmoniserad inom EU. Även om jag inte tror att Sverige någonsin kommer att ge upp sin skattesuveränitet, så är detta ett område där det är enkelt att anpassa lagstiftningen till andra medlemsländer. Därför anser jag att Sverige skulle valt en proportioneringsregel istället, och underlättat för både arbetsgivare och arbetstagare.

En intressant fråga som uppkom under uppsatsskrivandet var varför finansdepartementet valde att slopa avskattningen i förhållande till länder som inte omfattas av EG-rätten. Jag tror att denna lösning valdes på grund av den ökande omfattningen av de nya reglerna. Skatteintäkterna kommer att bli större än innan på detta område då Sverige kommer att beskatta alla personaloptioner som utnyttjas här, till följd av den utvidgade beskattningen.

Källor

Lagar

Lag (1986:486) om avräkning av utländsk skatt

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Offentligt tryck

Ds 2006:23

SOU 2002:47 – Våra Skatter?

SOU 2002:47 – Våra Skatter? volym A-B.

Proposition 1997/98:133

Proposition 1999/2000:2

Proposition 2000/01:22

EG-rätt

Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen (EG-fördraget)

Rådets direktiv 88/361/EEG

OECD

OECD Model Tax Convention on Income and Capital – OECD:s modellavtal

Litteratur

Bernitz Ulf, Kjellgren Anders, *Europarättens grunder*, 1999, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1*, 11:e uppl. 2007, Studentlitteratur, Danmark.

Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, 14:e uppl. 2004, Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Nyström, Birgitta, *EU och arbetsrätten*, 2:a uppl. 1999, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Nyström, Birgitta, *EU och arbetsrätten*, 3:e uppl. 2002, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG Skatterätt*, 2:a uppl. 2006, Justus förlag AB, Uppsala.

Terra Ben, Wattel Peter, *European tax law*, 4:th edition, 2005, Kluwer Law International, The Hague.

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, 3rd edition, 1997, Kluwer law international, London.

Artiklar

Burimeister, Jari, Tivvéus, Ulf och Ugglå, Carl-Magnus, *De svenska CFC-reglernas förenlighet med ingångna skatteavtal och EG-rätten m.m.* Skattenytt nr. 7-8, 2005.

Mattson, Nils, *Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten?* Skattenytt nr. 4, 2004.

Melbi, Ingrid, *Personaloptioner – beskattning av förmån vid in- respektive utflyttning*, Skattenytt nr. 11, 2004.

Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, Skattenytt nr. 5, 2004.

Lindberg, Lillion, Horvath, Alexander, *Exitskatten på personaloptioner strider mot EG-fördraget – exempel på praktiska problem vid tillämpningen*, Skattenytt nr. 4, 2006.

Lindberg, Lillion, Horvath, Alexander, *Exitskatten på personaloptioner*, Skattenytt nr. 4, 2007.

Rehnberg, Ulf, *Varför skulle de svenska pensionsförsäkringarna vara oförenliga med EG-fördraget?* Skattenytt nr. 11, 2005.

Rutberg, Anne, Edhall Klaes, *Ändringar av villkor i redan utgivna optionsprogram*, Svensk skattetidning, nr. 2, 2003.

Ståhl, Kristina, *Beskattning och fria kapitalrörelser – inom EU och mot tredje land. Festskrift till Gustaf Lindencrona*, 2003, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Ståhl, Kristina, *EG-domstolens domar*, Skattenytt nr. 6, 2006.

Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande av skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, Skattenytt nr. 4, 2003.

Troy, Dominique, *The end of exit tax*, Journal of International Taxation, nr. 3, 2005

Valat, Antoine, *Preliminary ruling requested from the ECJ as to whether the French exit tax is compatible with the freedom of establishment*, European taxation, issue 42, 2002

Wiman, Bertil, *Svenska eller utländska skatter och neutralitet*, Festskrift till Gunnar Karnell, 1999, Gotab AB, Stockholm.

Webbaserade källor

Johansson Björn, Förslag om ändringar i beskattningen av personaloptioner, <http://www.kpmg.se/pages/105035.html> (senast kontrollerad 25/4, 2007)

NSD Remissyttrande – Ds 2006:23 Slopad avskattning för personaloptioner: (http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00008/Remissvar_2006-247-Bi_8142a.pdf) senast kontrollerad 19/4, 2007.

Skatteverkets ställningstagande, 2005-10-04, Diarienummer 131 532464-05/111. Beskattning av vinst på bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land. (<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2005/stallningstagande200519.4.7b610ded10741da92fa800016.html#31.7b610ded10741da92fa800058>) senast kontrollerad 26/5, 2007.

Skatteverkets ställningstagande, 2005-11-04, Diarienummer 131 581221/111. Beskattning av personaloptioner vid utflyttning till annat EU/EES-land. (<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2005/stallningstagande200521.4.65fc817e1077c25b83280001029.html#31.65fc817e1077c25b83280001042>) senast kontrollerad 26/5, 2007.

Skatteverkets yttrande 2007-03-12, Diarienummer 131 793189-06/112: (<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/remissvarmm/2007/yttr20070312.4.5732cd2411150a57de580002286.html>) senast kontrollerad 19/4, 2007.

Rättsfallsförteckning

Mål avgjorda av EG-domstolen

Mål C-204/90 *Hanns Martin Bachmann mot Belgiska staten*

Mål C-222/97 *Trummer och Mayer*

Mål C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen*

Mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket*

Mål C-9/02 *Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*

Mål C-446/03 *Marks & Spencer mot David Falsey*

Mål C-470/04 *N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo*

Svenska Rättsfall

RÅ 2004 ref 35

RÅ 2005 ref 50