



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Marie Öderwall

Personaloptioner – löser lagändringen tidigare problem?

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Lars Pelin

Ämnesområde
Skatterätt

VT 2009

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	5
1.3 Metod och avgränsning	5
2 PERSONALOPTIONER	7
2.1 Vad är personaloptioner?	7
2.2 Beskattning av personaloptioner	8
2.2.1 Allmänt om olika beskattningstidpunkter	8
2.2.2 Beskattning i Sverige	9
2.2.3 In- och utflyttningsreglerna	11
2.2.4 In- och utflyttning i andra länder	12
3 SVENSK BESKATTNINGSRÄTT	13
3.1 Skattskyldighet	13
3.1.1 Bosatt	13
3.1.2 Stadigvarande vistelse	15
3.1.3 Väsentlig anknytning	15
3.2 Lösande av dubbelbeskattning i intern rätt	16
3.2.1 Sexmånadersregeln	16
3.2.2 Ettårsregeln	17
3.2.3 Gemensamt sexmånaders- och ettårsregeln	17
3.2.4 Kan de båda reglerna tillämpas samtidigt?	18
3.2.5 Avräkningslagen	18
3.3 Kort om skatteavtal	19
4 PROBLEM MED TIDIGARE LAGSTIFTNING	20
4.1 Dubbelbeskattning	20
4.2 Problem för den enskilde	21

4.3	Ingen beskattning i Sverige/Missbruk av reglerna (treatyshopping)	22
4.4	I förhållande till EG-rätten	24
4.4.1	Hur ser EG-domstolen på dolt diskriminerande regler?	26
4.4.2	Regeringsrättens bedömning	26
4.4.2.1	Begränsat skattskyldiga	30
5	RESULTAT AV LAGÄNDRINGEN	31
5.1	Vilka problem löses med nuvarande lagstiftning?	31
5.1.1	Dubbelbeskattning	31
5.1.2	Problem för den enskilde	31
5.1.3	Ingen beskattning i Sverige	31
5.1.4	EG-rätten	32
5.2	Var nuvarande lagstiftning det enda möjliga alternativet?	33
5.3	Framtidens problem	33
6	ANALYS AV LAGÄNDRINGEN	35
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	38
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	40

Summary

Explicit rules for taxation of Stock Options¹ in Sweden were introduced in 1998. Before this the time of taxation historically developed through case law. The legislation shifted the time of taxation from vesting to exercise. In order to secure taxation in Sweden and to avoid double taxation when persons move in and out of Sweden the previous time of taxation were kept for these situations. This meant that if a person moved out of Sweden all vested Stock Options should be taxed at the value on the day the person left the country.

These rules have caused problems in some situations. Furthermore the rulings of the European Court of Justice have made it obvious that the legislation of 1998 is not entirely in compliance with the EC Treaty. In 2008 the Supreme Administrative Court ruled that that was the case and therefore the taxing on exit point should no longer be executed. On these grounds the legislator has altered these tax rules. The taxing on exit point is abolished. At the same time the taxation in Sweden widened to include Stock Options vested before the person moved to Sweden provided they are exercised when staying in Sweden.

Do these alterations solve the problems? That is the main analysis of this paper. I limited my analysis mainly to focus on the problems that arises for individuals. In executing my analysis I use a couple of practical situations where the previous regulation lead to problems for the individual and compare these with the outcome for the individual after the alterations.

I came to the conclusion that the alteration solves several problems. After the alterations the regulations are in compliance with the EC Treaty. Individuals do not any longer risk being taxed for a higher benefit than they actually receive. Furthermore the situations in which Sweden risks losing tax due to limitations in the domestic legislation diminish.

However, some problems remain. Some of these, i.e. situations of double taxation could be solved in tax treaties, especially if the solution proposed by the OECD is followed. Other remaining problems lie outside the limits of this paper, i.e. the dividing line between options that are securities and options that are not.

The alteration of the regulations does not solve all problems but it solves and opens for solutions of several problems. I therefore consider it to be a step in the right direction.

¹ Including other stock incentive plans in which the employee received a right to acquire a security in the future on favourable conditions.

Sammanfattning

1998 introducerades för första gången särskilda regler för beskattning av personaloptioner i svensk skattelagstiftning. Införandet av personaloptionsregeln var då en ändring av den genom praxis utvecklade beskattningstidpunkten. Tidpunkten för beskattning ändrades från intjänandetidpunkten till utnyttjandetidpunkten. För att säkerställa svensk beskattning vid utflyttningsfall och undvikande av dubbelbeskattning vid inflyttningsfall infördes särreglering av dessa förhållanden och där behölls den gamla beskattningstidpunkten. I utflyttningsfallen utformades lagregeln så att beskattning av intjänade personaloptioner skulle ske vid tidpunkt för utflytt.

Personaloptionsregleringen har visat sig leda till problem i vissa situationer. Dessutom har EGD:s praxis på området utvecklats så att det står allt klarare att den nuvarande lagstiftningen strider mot de grundläggande friheterna i fördraget. Under 2008 fastslog Regeringsrätten att så var fallet och att regeln om beskattning av personaloptioner vid utflytt inte ska tillämpas. Lagstiftaren har av dessa skäl ändrat dessa beskattningsregler. Ändringen innebär att regeln om beskattning vid utflytt slopas. Samtidigt vidgas den svenska beskattningsrätten till att även omfatta personaloptioner som inte intjänats i Sverige om de utnyttjas under tiden optionsinnehavaren befinner sig i Sverige.

Löser då lagändringen de problem som funnits med den tidigare regleringen? Det är huvudanalysen i denna uppsats med begränsning till att främst se till de problem som uppstår för den enskilde. Genom att ställa upp ett antal praktiska situationer där gårdagens reglering lett till oönskade effekter och jämföra med hur det blir med den nya har jag försökt analysera resultatet av lagändringen.

Jag har kommit fram till att genom ändringen avhjälps flera problem. Efter ändringen strider t ex inte lagen längre mot EG-fördragets fri- och rättigheter. Enskilda riskerar inte att beskattas för högre förmån än de tillgodogjort sig. Dessutom minskar de fall där staten går miste om skatt på grund av begränsningar i den inhemska skattelagstiftningen.

Dock kvarstår en del problem. Vissa av dessa, t ex dubbelbeskattningssituationer för enskilda skulle kunna avhjälpas i skatteavtal, särskilt om OECD:s föreslagna lösning av fördelning av beskattningen av personaloptioner följs. Andra problem går utanför den här uppsatsens begränsningar t ex gränsdragningsproblem mellan optionsprogram som är värdepapper respektive personaloptionsprogram.

Lagändringen löser inte alla problem men jag anser att tillräckligt många problem löses eller möjlighet till lösning öppnas för att anse att den i nuläget är det bästa alternativet.

Förord

Jag vill tacka alla som uppmuntrat mig att slutföra denna uppsats. Tack till studievägledningen som alltid är lika trevliga och hjälpsamma. Jag vill även tacka min handledare för snabba svar och belysande/förlösande påpekanden. Ett stort tack till mina nära och kära för hjälp och stöttning. Mamma – utan dig hade det inte varit möjligt! Och slutligen, Udde, Erik och Tyra – this is for you!

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AvrL	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSK	Lagen (2001:1227) om själv-deklarationer och kontrolluppgifter
RF	Regeringsform (2003:593)
SINK	lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
TL	Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Eftersom jag arbetar med beskattning av incitamentsprogram på Skatteverket – och då även personaloptioner – föll det sig naturligt att skriva om detta område. I mitt arbete har jag stött på problem som den tidigare lagstiftningen lett till, både för enskilda och för staten.

De tidigare reglerna om beskattning av personaloptioner ledde till dubbelbeskattning och till att en för hög förmån kunde bli beskattad utan möjlighet till nedsättning.

Det uppkom även situationer där förmån av personaloptioner blev helt eller delvis obeskattad. I vissa fall har skattefriheten åstadkommit genom att utlandstjänstgöringen noga planerats för att utnyttja olikheter i inblandade länders beskattningsregler.

Lagstiftaren lade under våren 2008 fram ett förslag till ändring av reglerna om beskattning av personaloptioner. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2009. Jag tycker det är intressant att analysera om ändringarna löser de problem och brister som tidigare regler gett upphov till.

Jag vill framhålla att de åsikter och påståenden jag här för fram är mina i min egenskap av student och inte skall tillskrivas min arbetsgivare. Alla eventuella fel och brister är även de mina och skall inte heller lastas någon annan.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att belysa några av de problem/brister med den tidigare regleringen och se om dessa avhjälpas genom lagändringen. Jag har valt att huvudsakligen ta upp problem som uppkommer vid beskattning av enskilda personer (optionsinnehavare) vid gränsöverskridande. Jag ville se vad lagändringen innebär för dem som har/får personaloptioner.

1.3 Metod och avgränsning

Jag har använt mig av traditionell (praktisk) juridisk metod vid författandet av denna uppsats. Jag har utgått från ett antal praktiska fall (dels rättsfall, dels fall jag stött på i mitt arbete) för att analysera i vilken utsträckning de

problem/brister jag ser i den tidigare lagstiftningen avhjälpas genom lagändringen. Dessa verkliga fall har jag omarbetat för att de ska bli oidentifierade och för att renodla frågeställningen. Jag har även använt mig av lagtext, förarbeten, doktrin och rättsfall.

Jag har inte tagit upp lagändringen till den del den avser ändringar för arbetsgivare/optionsutgivare. Jag har inte tittat på vad lagändringen innebär ur ett kontrollperspektiv. Jag har inte heller gått in på problem med gränsdragning mellan personaloptioner och värdepapper i incitamentsprogram, dels på grund av utrymmesskäl, dels på grund av att jag inte anser att den problematiken påverkas av lagändringen. Jag har av utrymmesskäl inte heller analyserat om Skatteverkets ställningstagande om tillämpningen av sexmånadersregeln är förenlig med EG-fördraget.

2 Personaloptioner

2.1 Vad är personaloptioner?

Personaloptioner definieras inte i ABL och inte heller i någon annan civilrättslig lagstiftning som reglerar värdepapper och aktiemarknad – det är ett rent skatterättsligt begrepp.² Från och med lagstiftningsändringen 1998 finns personaloptioner definierat i skattelagstiftningen, nu i 10 kapitlet 11 § 2 st IL (tidigare i 41 § anvisningspunkt 4 KL). Lagdef: ”... inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor”. Det är personaloptioner som faller inom denna definition som är aktuella för min uppsats, jag vill bara göra läsaren uppmärksam på att personaloptionsbegreppet i vissa sammanhang används även avseende optioner som är värdepapper.³

Lagstiftaren har valt att inte närmare definiera personaloptioner utan fastnat för en mer generell reglering. Ställningstagandet motiverar lagstiftaren med att det är oklart vilka rekvisit som ska ställas upp och att en närmare definition antagligen skulle medföra gränsdragningsproblem. Lagstiftaren har även befarat att en närmare definition skulle kunna påverka utformningen av personaloptioner i en oönskad riktning.⁴ Man får en relativt god bild av vad som avses med begreppet ändå anser lagstiftaren.⁵

Personaloptionsprogram härstammar från USA⁶ och introducerades i Sverige först under 1990 – talet, och då främst i bolag där moderbolaget fanns utomlands.⁷ Jag utgår därför här i mitt exempel från en amerikansk personaloption, employee stock option. Det är en standardiserad rättighet som enbart ges till anställda i ett företag eller en företagsgrupp. Optionen i sig är inget värdepapper, den är vanligtvis inte heller överlåtbar. Den förfaller i de flesta fall vid anställningens upphörande, oavsett orsak.⁸ Vid tilldelandet av personaloptionen bestäms antalet aktier som den anställde kan förvärva genom optionen, lösenpris samt intjänandeschema. Det är intjänandeschemat som är poängen med personaloptioner, de ska vara ett incitament för den anställde att verka för att företaget ska blomstra och vilja arbeta kvar i företaget. Edvardsson anser att ”deltagande i en personaloptionsplan skulle kunna beskrivas som ett villkorat löfte om

² Edvardsson; Skatteregler för incitamentsprogram, s 119.

³ Rutberg och Rutberg; Sv SkT 1999 nr 8, s 602.

⁴ Prop. 1997/98:133 s 31.

⁵ Prop. 1997/98:133 s 32.

⁶ Virin; Sv SkT 1995 s 156.

⁷ Edvardsson; Skatteregler för incitamentsprogram, s 117f.

⁸ Ofta kan optionen utnyttjas under en kortare period (1-3 månader) efter anställningens upphörande, vid dödsfall kan anhöriga ha rätt att utnyttja optionen under en motsvarande period.

framtida löneförhöjning om värdeutvecklingen på aktierna är fördelaktig och den anställde kvarstod i tjänst”.⁹

Ett exempel på intjänandeschema kan vara att den anställde får en option på 1 000 aktier av vilka 20 procent kan utnyttjas efter ett år, ytterligare 20 procent efter två år från tilldelningsdagen och så vidare. Den anställde behöver inte utnyttja personaloptionen till förvärv av aktier vid intjänandetillfället (kan-tidpunkten), utan kan välja att utnyttja optionen senare under löptiden som ofta är lång, vanligtvis upp till tio år. Lösenpriset är vanligtvis marknadsvärdet på aktien vid tiden för tilldelningen av personaloptionen.

Regeringsrätten kom 1994 fram till att personaloptioner inte var värdepapper, varken före eller efter kan-tidpunkten.¹⁰ Detta rekvisit i personaloptionsregeln är det som är svårast att tillämpa. Man skulle här kunna ha en omfattande utläggning om vad som kan utgöra ett värdepapper. Jag nöjer mig med att konstatera att vad som är ett värdepapper ständigt förändras/utvidgas och att lagstiftaren överlämnat åt praxis att i varje enskilt fall ta ställning till vad som är värdepapper och vad som inte är det.¹¹

2.2 Beskattning av personaloptioner

2.2.1 Allmänt om olika beskattningstidpunkter

Vid en internationell utblick framkommer att beskattning av personaloptioner kan ske vid olika tidpunkter i olika länder. Beskattning kan ske vid *erhållandet* av optionen, när den *kan* utnyttjas eller när den *utnyttjas*. I vissa länder sker beskattning först sedan de genom optionen erhållna aktierna *avyttras*. Dessa beskattningstidpunkter kombineras i vissa länder så att beskattning sker vid flera olika tillfällen, men det är vanligast med beskattning vid ett tillfälle och det är beskattning vid utnyttjandet som är vanligast.¹²

Det är vanligtvis realvärdet (skillnaden mellan marknadsvärdet och lösenpriset vid beskattningstidpunkten) som utgör grund för beskattningen. Vid beskattning vid tilldelningen får det till följd att det inte blir något realvärde eftersom lösenpriset ofta motsvarar marknadsvärdet vid tilldelningen. Man använder sig därför ofta av olika värderingsmodeller baserade på till exempel Black & Scholes, aktiekursen, löptid och räntefaktorer för att få fram realvärdet (eller förväntningsvärdet) när beskattning sker vid tilldelningen. Även avseende tidpunkten för när

⁹ Edvardsson; a.a. s 118 Edvardsson hänvisar till Virin Sv SkT 1995 s 159, Virin hänvisar i sin tur till ett uttalande av ledamot av SRN i RÅ 1994 not 41.

¹⁰ Prop. 1997/98:133 s 24f , RÅ1994 not 41 och not 733.

¹¹ Prop. 1997/98:133 s 24.

¹² Rutberg/Mäenpää , SvSKT 10/2001 s 934.

erhållandet ska anses ha skett finns det skillnader. Erhållandet kan till exempel anses vara när bolaget fattat beslut om tilldelning, när den anställde accepterat erbjudandet eller efter en viss tid efter det att ett tilldelningserbjudande offentliggjorts (förutsatt att den anställde har accepterat erbjudandet).¹³ Beskattning vid tilldelningen leder enligt Rutberg/Mäenpää ofta till likviditetsproblem för den anställde, han ska ju betala skatt innan han har möjlighet att utnyttja optionen. Rutberg/Mäenpää påpekar även att den anställde i de flesta fall inte heller kan få skatteavdrag om optionen aldrig utnyttjas.¹⁴

I en del länder förekommer lättnader i beskattningen av personaloptioner om vissa förutsättningar är uppfyllda. Lättnader i beskattningen kan avse både beskattningen av den anställde och de sociala avgifter som arbetsgivaren ska erlägga men även vilka kostnader för optionsprogrammet som är avdragsgilla för arbetsgivaren och i vilken omfattning. I USA görs skillnad i beskattningen beroende på om optionerna kvalificerar som incentive stock options eller om de är non-qualified stock options. I det förra fallet beskattas den anställde enbart för kapitalvinst medan i det senare fallet så sker även inkomstbeskattning.¹⁵ Den anställde kan själv delvis påverka hur beskattningen ska ske genom att det finns vissa lättnadsregler i beskattningen om aktierna som erhållits genom att optionen behålls under en viss tidsperiod.

2.2.2 Beskattning i Sverige

Ibland annat USA är denna typ av förmåner skattemässigt gynnade.¹⁶ I Sverige finns inga sådana skattelättnader utan förmånens fulla värde ska tas upp till beskattning. I Sverige har det inte heller någon betydelse för beskattningen hur länge man behåller de erhållna aktierna.¹⁷

Före införandet av personaloptionsregeln den 1 juli 1998 beskattades personaloptioner i takt med att de intjänades, detta oavsett om de utnyttjades till förvärv av aktier eller inte. Denna kan-tidpunktsbeskattning slogs fast av Regeringsrätten i två avgöranden från 1994, RÅ 1994 not 41 och RÅ 1994 not 733. I RÅ 1994 not 41 hade anställda i ett företag i Sverige av moderbolaget i ett annat land erbjudits optioner som innebar att de efter tre år kunde förvärva 500 aktier till ett i förväg fastställt lösenpris. Lösenpriset motsvarade marknadsvärdet på moderbolagets aktie på erbjudandedagen. Optionerna kunde utnyttjas till förvärv av aktier tidigast efter tre år och senast inom tio år. Optionerna var inte överlåtbara och de förföll om anställningen upphörde. En anställd i det svenska dotterbolaget vände sig till skatterättsnämnden för att få ett förhandsbesked och frågade bland annat om när beskattning skulle ske. Majoriteten i skatterättsnämnden,

¹³ Rutberg/Mäenpää, SvSkT 10/2001 s 935

¹⁴ Ibid, s 935

¹⁵ Ibid, s 934

¹⁶ Virin, Sv SkT 1995 s 156

¹⁷ http://www.irs.gov/publications/p525/ar02.html#en_US_publink100098217

vars avgörande fastställdes av Regeringsrätten, ansåg inte att den anställde åtnjutit en skattepliktig förmån genom att acceptera erbjudandet. Den skattepliktiga förmånen ansågs ha åtnjutits först när optionen **kan** utnyttjas till förvärv av aktier. Skatterättnämndens majoritet ansåg även att optionen inte är ett värdepapper.

I RÅ 1994 not 733 var förutsättningarna liknande de i RÅ 1994 not 41. Anledningen till att ett liknande förhandsbesked togs upp till prövning var att Regeringsrätten begränsat det första fallet till att endast omfatta taxeringsåren 1993 och 1994 på grund av en lagändring. Lagändringen bestod i att ett ord ändrats i 32 § anvisningspunkt 3, 1 st KL från och med 1995 års taxering. Före lagändringen skulle den anställde beskattas för en förmån som han *tillhandahållits* på grund av anställningen, efter lagändringen rörde det sig om förmån som *åtnjutits* av den anställde. Skatterättnämndens majoritet – vilken fastställdes av Regeringsrätten – ansåg inte att den ändrade lydelsen gjorde att beskattningen av optionerna skulle bedömas annorlunda mot RÅ 1994 not 41.

Före den 1 juli 1998 var det den anställde själv som skulle betala sociala avgifter på förmånen (om personaloptionen utfärdats av ett utländskt bolag utan fast driftställe i Sverige). Utan att gå närmare in på skattesatser så kan man konstatera att det inte var så stor procentandel av förmånsvärdet som den anställde faktiskt fick ut netto.

Vanliga anställda har oftast ingen möjlighet att betala skatten utan att realisera optionen redan vid kan-tidpunkten. I de fall den anställde utnyttjar optionen till förvärv av värdepapper vid ett senare tillfälle så kan värdet på optionen vara väsentligt lägre än vid beskattnings- och värderingstidpunkten. Vid kan-tidpunktsbeskattning riskerar den anställde att beskattas för såväl lägre som högre förmånsvärde än vad han faktiskt erhåller. Behovet av en översyn av dessa regler begärdes vid flera tillfällen av multinationella företagsgrupper och organisationer som främjar internationella handelsintressen (t.ex. Amerikanska Handelskammaren) och ledde fram till införandet av personaloptionsregeln 1998¹⁸.

Den 1 juli 1998 infördes specificerad lagstiftning om beskattning av personaloptioner. Beskattningstidpunkten ändrades till **utnyttjandet**tillfället. När en anställd utnyttjar en personaloption till förvärv av värdepapper så ska skillnaden mellan marknadsvärdet och lösenpriset beskattas som inkomst av lön och arbetsgivaren ska betala sociala avgifter och lämna kontrolluppgift på förmånen, även om optionerna utfärdats av ett utländskt bolag utan fast driftställe i Sverige. När den anställde avyttrar värdepappren som förvärvats genom personaloptionen ska beskattning ske i inkomstslaget kapital. Både lösenpris och beskattad förmån får då tas upp som anskaffningsutgift.

Exempel på hur personaloptioner beskattas.

Pelle får från det amerikanska moderbolaget till det dotterbolag i vilket han är anställd en personaloption som omfattar 1 000 aktier med intjänande med 20 procent per år.

¹⁸ Prop.1997/98:133 s 21 och Rutberg och Rutberg, SvSKT 1/98 s 35 och 39

Lösenpriset uppgår till 5 \$ per aktie. Pelle utnyttjar optionen till att köpa 400 aktier efter två år. Marknadsvärdet på aktien uppgår på utnyttjandedagen till 10 \$. Pelle ska då ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och lösenpriset som inkomst av tjänst, 5×200 aktier = 1 000 \$. Pelle har även en lagstadgad skyldighet att anmäla till sin svenske arbetsgivare (dotterbolag) att han utnyttjat optionen¹⁹.

En personaloption blir värdefull för den anställda bara om företagets aktiekurs har en positiv utveckling från tilldelningsdagen. Om de underliggande aktierna har en negativ värdeutveckling blir personaloptionen värdelös och dess verkan som incitament förloras helt.

2.2.3 In- och utflyttningsreglerna

När beskattningstidpunkten för personaloptioner ändrades från kan-tidpunkten till utnyttjandetidpunkten uppkom den nya situationen att optioner som intjänats i Sverige skulle kunna undgå beskattning här och optioner som intjänats utomlands riskerade att dubbelbeskattas.²⁰ I samband med ändringen av beskattningstidpunkten infördes därför regler för hur beskattning av optioner skulle ske vid in- respektive utflyttning;

10 kapitlet 11 § 2 st 2 meningen IL

Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här skall förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas.

11 kapitlet 16 § IL 1 st

Har en sådan förmån i form av en rätt att i framtiden förvärva värdepapper som avses i 10. kap. 11 § andra stycket helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands, skall förmånen inte tas upp till den del som den hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här. En förmån som utnyttjas här skall i första hand anses ha tjänats in genom verksamhet utomlands.

Lagstiftaren åsyftade att med denna reglering bibehålla beskattning av personaloptioner som tjänats in genom arbete i Sverige och undvika dubbelbeskattning av optioner som inte intjänats i Sverige. Kan-tidpunkten är alltså avgörande för skattskyldigheten i Sverige för förmånen i dessa fall. Gränsöverskridande ut ur Sverige utlöser beskattning, det gör däremot inte ett gränsöverskridande åt andra hållet.

I propositionen ställs två olika lösningar på problemet upp, en tioårsregel och en avskattningsregel. Tioårsregeln skulle innebära att förmån av personaloptioner skulle beskattas i Sverige under de första tio åren efter utflyttning. Lagstiftaren såg dock risk för dubbelbeskattning av förmånen och att förmåner som intjänats utomlands beskattas i Sverige. Som det största problemet med en tioårsregel ansåg dock lagstiftaren vara kontrollproblemen, möjligheten att faktiskt beskatta förmånen i Sverige

¹⁹ 15 kapitlet 4 & 5 §§ LSK

²⁰ Prop. 1997/98:133, s 36

skulle vara helt beroende av att den skattskyldige själv anmäler att optionen har utnyttjats.²¹

Lagstiftaren fann att en avskattningsregel där beskattningstidpunkt och värderingstidpunkt knyts till den faktiska utflyttningsdagen var den modell som var bäst lämpad för att säkerställa att optionsförmåner som intjänats i Sverige också kommer att beskattas här. Att även avskattningsregeln skulle medföra risk för dubbelbeskattning av optionsförmånen insåg lagstiftaren och hänvisade till möjligheten för den enskilde att utnyttja intjänade optioner innan utflyttningen för att på så sätt undvika dubbelbeskattning.²²

Rutberg/Mäenpää påpekar att det vid beskattning i Sverige vid utflyttning inte tas någon hänsyn till den framtida beskattning vid utnyttjande av en i Sverige intjänad option som kan komma att ske i det land som optionsinnehavaren flyttar till.²³

11 kapitlet 16 § IL 2 st

Om en förmån tagits upp som intäkt enligt 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen och förmånen utnyttjas eller överläts sedan den skattskyldige åter blir bosatt här eller åter stadigvarande vistas här, skall förmånen inte tas upp till den del den beskattats tidigare.

Inte heller vid återbosättning i Sverige fanns det någon möjlighet för den enskilde att få avskattningsförmånen ändrad efter faktisk förmån vid utnyttjande, inte ens om utnyttjandet skett efter återbosättningen. Möjlig väg var att begära omprövning efter det att regeln ansetts strida mot EG-fördraget och inte ska tillämpas och då få beskattningstidpunkten flyttat till utnyttjandetillfället. Detta gäller dock inte för de som flyttade utom EU och inte heller för de fall där tidsfristen för omprövning löpt ut.²⁴

2.2.4 In- och utflyttning i andra länder

Proportionering av beskattningen av optioner sker i Storbritannien och i Tyskland. I Tyskland beskattas den del som kan hänföras till vistelsen i landet, detta oavsett var optionsinnehavaren är bosatt vid tilldelning respektive utnyttjande. Optionsinnehavare som har skatterättslig hemvist i USA vid tilldelningen beskattas i USA oavsett var han är bosatt vid kandidatpunkten respektive utnyttjandetidpunkten.

²¹ Prop. 1997/98:133, s 36f

²² Prop. 1997/98:133, s 37f

²³ Rutberg/Mäenpää, SvSKT 10/2001, s 935

²⁴ Fem år efter taxeringsåret 4 kap, 9 & 13 §§ TL

3 Svensk beskattningsrätt

3.1 Skattskyldighet

I Sverige är fysiska personer antingen obegränsat skattskyldiga eller begränsat skattskyldiga. Obegränsat skattskyldig är den som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller som har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatta här (3 kap. 3 § 1 st IL). Vart och ett av dessa kriterier kan ensam utgöra grund för att en person skall anses vara obegränsat skattskyldig. Här tillämpar Sverige hemvistprincipen (domicilprincipen). Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster, oavsett från vilket land som inkomsterna härrör (3 kap. 8 § IL). Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig (3 kap 17 § IL). För de begränsat skattskyldiga tillämpar Sverige källstatsprincipen – enbart beskattning av inkomst och förmögenhet med stark anknytning till Sverige. Omfattningen av skattskyldigheten i Sverige begränsas till i lag uppräknade inkomster, 3 kap. 18-20 §§ IL, 5 § SINK, 7 § A-SINK och 1 § KupL.²⁵

I avskattningsregeln för personaloptioner vid utflyttning inträder beskattningstidpunkten när personen inte längre är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Huruvida personen fortfarande är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning har ingen betydelse för avskattningen. Det är inte bara för personaloptioner som grunden för den obegränsade skattskyldigheten har betydelse, även för (gamla) uppskov enligt andelsbyteslagen (49 kap. 8 och 26 §§ IL) och för skattelättnader för vissa utländska nyckelpersoner (11 kap. 22 § IL) är det avgörande enligt vilket rekvisit som personen är obegränsat skattskyldig i Sverige (om personen är obegränsat skattskyldig). Begreppet bosatt (tidigare egentligt bo och hemvist) och dess rätta innebörd har på senare tid fått ökad aktualitet.²⁶ Det är av vikt inte bara för att avgöra om en person är obegränsat skattskyldig eller inte, utan även om han är *kvalificerat* skattskyldig eller inte. Östlund talar om kvalificerad skattskyldighet när en person är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av bosättning eller stadigvarande vistelse.²⁷

3.1.1 Bosatt

Begreppet *bosatt* infördes vid införandet av inkomstskattelagen den 1 januari 2001 och ersatte begreppet *egentligt bo och hemvist* i KL. Det har inte varit lagstiftarens avsikt att införandet av det nya begreppet skulle

²⁵ Handledning för internationell beskattning, RSV352 utgåva 7, s 29.

²⁶ Östlund, Egentligt bo och hemvist, Skattenytt nr 6/2001, s 2, Skv Handledning för internationell beskattning 2008, s 32

²⁷ Ibid. s 2

innebära någon ändring i sak.²⁸ Östlund konstaterar dock att "...uttrycket *bosatt i Sverige* får en snävare innebörd vid tillämpning av IL än vad som tidigare gällde enligt KL".²⁹ Tidigare praxis är dock fortfarande relevant för bedömning av när en person är bosatt. Begreppet *egentligt bo och hemvist* infördes med KL 1928 och utgjorde då det avgörande rekvisitet för obegränsad skattskyldighet. Begreppet har inte definierats av lagstiftaren.³⁰ I praxis är främst stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning de kriterier som tilldragit sig mest intresse. Särskilt avseende tolkningen av väsentlig anknytning finns en omfattande praxis från Regeringsrätten från 1970-talet och framåt. Att det är tunnsått med avgöranden från Regeringsrätten avseende egentligt bo och hemvist beror enligt Östlund bland annat på att personer som är folkbokförda i Sverige presumeras vara bosatta här. Om personer som uppehåller sig här inte är folkbokförda här så brukar inte bosättningskriteriet åberopas utan man brukar använda sig av kriteriet stadigvarande vistelse. Anledningen till detta är att om bosättningskriteriet ska åberopas utan att personen är folkbokförd så måste en särskild utredning göras.³¹

En person kan idag inte både ha väsentlig anknytning till Sverige och vara bosatt här, de båda rekvisiten utesluter varandra.³² Östlund drar därför slutsatsen att i de fall där Regeringsrätten på senare år gjort bedömning av om väsentlig anknytning förelegat eller inte, innan dess gjort en tyst bedömning av om personen varit bosatt (haft egentligt bo och hemvist) eller inte.³³

När är då en person bosatt i Sverige? RSV anser i sin handledning för internationell beskattning att man i det praktiska arbetet kan utgå ifrån att den som inte är folkbokförd i Sverige inte heller är bosatt här.³⁴ Enligt förarbetena till IL ska man göra en jämförelse med 6-13 §§ folkbokföringslagen.³⁵ Enligt 7 § folkbokföringslagen ska en person som huvudregel anses bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar sin dygnsvila. Vid flyttning till utlandet finns regler om avregistrering från svensk folkbokföring (20 § folkbokföringslagen). En person som kan antas tillbringa sin dygnsvila utanför Sverige under minst ett år ska avregistreras. Reglerna i folkbokföringslagen är inte avgörande för skattskyldigheten i Sverige, däremot kan de vara vägledande för tolkningen av begreppet bosatt i skattelagstiftningen, och då särskilt vid bestämmande av tidpunkten för när bosättningen upphörde eller inträdde.³⁶ Bestämmande av vid vilken tidpunkt bosättningen upphörde eller började har betydelse för när beskattningstidpunkten och värderingstidpunkten för avskattningen av

²⁸ Prop. 1999/2000:2 del 2 s 5

²⁹ Östlund, a.a. s 6

³⁰ Ibid, s 6

³¹ Ibid, s 2f

³² RSV Handledning för internationell beskattning 2003, s 31

³³ Östlund, a.a. s 7

³⁴ RSV Handledning för internationell beskattning 2003. s 32

³⁵ Prop. 1999/2000:2 del 2 s 51

³⁶ Östlund, a.a., s 10

personaloptioner vid utflyttning och i vilken utsträckning personaloptioner ska beskattas i Sverige vid inflyttning.

3.1.2 Stadigvarande vistelse

Definition av begreppet saknas i skattelagstiftningen.³⁷ Enligt praxis går gränsen för när en vistelse anses vara stadigvarande vid sex månader. Vid bedömningen av om vistelsen är stadigvarande har syftet med vistelsen ingen betydelse och inte heller skälen till att vistelsen överstiger sex månader. Vistelsen bedöms lika oavsett om den inträffar under ett och samma kalenderår eller om den sträcker sig över ett årsskifte.³⁸ Enligt Tivéus och Köhlmark är det den faktiska vistelsen i kombination med tidslängden som är avgörande för om rekvisitet ska anses vara uppfyllt eller inte.³⁹

3.1.3 Väsentlig anknytning

Den som tidigare har varit bosatt i Sverige och nu bor utomlands kan ha väsentlig anknytning till Sverige och därmed anses som obegränsat skattskyldig. För att väsentlig anknytning ska kunna bli tillämplig krävs att personen varit bosatt i Sverige i minst 10 år innan utflyttningen om han inte är svensk medborgare. Under de fem första åren efter utflyttningen är det den enskilde som ska visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige, därefter går bevisbördan över till Skatteverket (3 kap. 7 § 2 st IL). Det är oklart om tidigare bosättning någonsin ”preskriberas”, dvs. om det över huvudtaget finns en bortre gräns för hur länge Sverige kan grunda beskattningsanspråk på tidigare bosättning.⁴⁰

Begreppet väsentlig anknytning infördes 1966 och blev en självständig grund för obegränsad skattskyldighet 1985. Rekvisitet har växt fram ur ”egentligt bo och hemvist” genom att anknytningsfaktorer användes i praxis redan före ovan nämnda lagändringar för att anse personer obegränsat skattskyldiga trots att de varken var bosatta eller stadigvarande vistades i Sverige.⁴¹

Vid bedömningen av om en person har väsentlig anknytning eller inte ska följande förhållanden beaktas (3 kap. 7 § 1 st IL);

1. om personen är svensk medborgare
2. längden på bosättningen i Sverige
3. att personen inte är varaktigt bosatt på utländsk ort
4. om personen vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl

³⁷ Tivéus och Köhlmark, Internationella skattehandboken, s 51

³⁸ Ibid, s 51

³⁹ Ibid, s 51

⁴⁰ Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s 32

⁴¹ Östlund, Egentligt bo och hemvist, Skattenytt 2001 nr 6 s 5 och SOU 1962:59 s 61

5. om personen har en bostad i Sverige som är inrättad för åretruntbruk
6. om personen har sin familj i Sverige
7. om personen driver näringsverksamhet i Sverige
8. om personen är ekonomiskt engagerad i Sverige
9. om personen har en fastighet i Sverige.
10. liknande förhållanden

Vid bedömning om en person har väsentlig anknytning till Sverige eller inte görs en samlad bedömning av samtliga faktorer och situationen. Där ser man även till situationen för hela familjen (make/maka och omyndiga barn). Vissa av anknytningsfaktorerna är så starka att de ensamt kan utgöra anknytning till Sverige (t ex familj) medan andra vanligtvis inte ensamt anses utgöra väsentlig anknytning.⁴²

3.2 Lösande av dubbelbeskattning i intern rätt

3.2.1 Sexmånadersregeln

I 3 kapitlet 9 § 1 st IL görs undantag från beskattning i Sverige i de fall en person som är obegränsat skattskyldig arbetat utomlands i minst sex månader och inkomsten beskattats utomlands. Undantaget omfattar bara inkomst som personen haft på grund av arbetet utomlands och som faktiskt har beskattats. Det finns inget krav på att personen ska ha vistats i samma land minst sex månader eller på att arbetet ska ha utförts i ett och samma land. Det finns inte heller något krav på att arbetet ska ha utförts för en och samma arbetsgivare. Om personen arbetat i flera olika länder men inte beskattats för inkomsten i varje verksamhetsland så är det bara den del av inkomsten som faktiskt har beskattats som undantas från beskattning i Sverige. Det är den som yrkar att regeln ska tillämpas som ska visa att inkomsten har beskattats.⁴³

Sexmånadersregeln är inte tillämplig på inkomster som beskattats i verksamhetslandet i strid med landets interna rätt eller i strid mot gällande skatteavtal.⁴⁴

Skatteverket har uttalat att sexmånadersregeln även omfattar förmåner som inte har beskattats i verksamhetslandet om detta beror på landets interna regler. Det gäller dock inte om inkomsten inte beskattats på grund av att verksamhetslandet inte vetat om den.⁴⁵ Skatteverket har även uttalat att det krävs att den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela

⁴² Skv handledning för internationell beskattning 2008, s 38ff

⁴³ RSV handledning för internationell beskattning 2003, s 50f

⁴⁴ 3:9 IL

⁴⁵ Skatteverkets skrivelse 2007-09-24 (dnr 131 512720-07/111)

den tid som den inkomst för vilken sexmånadersregeln ska tillämpas har tjänats in.⁴⁶

3.2.2 Ettårsregeln

Det finns även ett undantag för inkomst från arbete utomlands som inte har beskattats i verksamhetslandet (3 kap. 9 § 2 st IL). För att den regeln ska bli tillämplig måste arbetet och vistelsen ha skett i ett och samma land och varat minst ett år. Det uppställs även krav på varför inkomsten undantagits från beskattning i verksamhetslandet. Inkomsten ska inte ha beskattats på grund av lagstiftning, administrativ praxis eller annat avtal än skatteavtal. Det är ganska självklart att inte undanta inkomsten från beskattning i Sverige om verksamhetslandet inte beskattat inkomsten på grund av att Sverige har beskattningsrätten enligt skatteavtal. Med annat avtal än skatteavtal ”avses så kallade proceduravtal som ingås med biståndsländer och avser biståndsarbete och liknande, avtal med stathandelsländer samt andra avtal om skattebefrielse i särskilda fall”.⁴⁷

3.2.3 Gemensamt sexmånaders- och ettårsregeln

Reglerna gäller endast för anställning. Vid beräkning av progressiv inkomstskatt ska den inkomst som är skattebefriad enligt dessa båda regler inte räknas med.⁴⁸ Övriga inkomster berörs inte av skattebefrielsen, den gäller enbart inkomst av lön. Det gör att om en optionsförmån skattebefrias i Sverige enligt dessa båda regler ska avyttring av de erhållna aktierna fortfarande beskattas i Sverige enligt de interna reglerna. För att undvika dubbelbeskattning i denna del kan man behöva gå till aktuellt skatteavtal.

Vistelsen utomlands ska vara sammanhängande i sex månader respektive ett år. Vid beräkning av tiden för vistelsen utomlands bortses från kortare avbrott i vistelsen utomlands, t ex för semester eller tjänsteuppdrag i Sverige. Den tid som tillbringas i Sverige beräknas lika oavsett om orsaken till vistelsen är semester eller tjänsteuppdrag som utförs i Sverige i den utländska tjänsten. Kortare avbrott anses vara 6 dagar per månad eller högst 72 dagar per år. Vistelse i Sverige som ligger i början eller slutet av vistelsen utomlands räknas inte in i kvalificeringstiden.⁴⁹

⁴⁶ Skatteverkets skrivelse 2005-11-29 (dnr 131 644328-05/111)

⁴⁷ RSV Handledning för internationell beskattning 2003, s 51

⁴⁸ Tivéus/Köhlmark, a.a., s 103

⁴⁹ RSV Handledning för internationell beskattning 2003, s 53

3.2.4 Kan de båda reglerna tillämpas samtidigt?

Exempel Grön: En obegränsat skattskyldig i Sverige hade vistats i Irland mer än ett år. Han hade under denna tid uppburit en inkomst som bara delvis beskattats i Irland. Irland beskattade bara den del av inkomsten som personen tog in i landet enligt s.k. remittanceregler. Personen yrkade i Sverige att få skattebefrielse enligt sexmånadersregeln på den del av inkomsten som beskattats i Irland och skattebefrielse enligt ettårsregeln på den del som inte beskattats i Irland. Länsrätten ansåg inte att de båda reglerna kunde användas samtidigt och prövade om ettårsregeln var tillämplig. Länsrätten fann att ettårsregeln inte var tillämplig på grund av att landet inte saknade regler om beskattning av inkomsten, inkomsten hade beskattats om den tagits in i landet.⁵⁰ Kammarrätten fann att sexmånadersregeln var tillämplig på den del som förts in i Irland och som beskattats där. Kammarrätten konstaterar att den skattskyldiges inkomst av tjänst beskattats i den mån den förts in i landet och på grund av det kan endast sexmånadersregeln åberopas, inte ettårsregeln.⁵¹ Regeringsrätten kom fram till att reglerna kunde kombineras. Sexmånadersregeln kunde tillämpas på den delen av inkomsten som beskattats och ettårsregeln på den del som inte beskattats.⁵²

Kan ettårsregeln tillämpas på personaloptioner när förmånen inte beskattats på grund av att vistelselandet har en annan beskattningstidpunkt för förmånen än Sverige? Denna fråga uppkom i ett mål som rörde förmån för personaloption när Sverige fortfarande hade kan-tidpunktsbeskattning.

Exempel Grå: Personen var obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning under den period han arbetade och vistades i Storbritannien, där personaloptioner beskattas vid utnyttjandetillfället. Länsrätten konstaterade att den del av personaloptionerna som var intjänade under vistelsen i Storbritannien var att anse som inkomst av anställning utomlands. Länsrätten fann att ettårsregeln inte var tillämplig eftersom Storbritannien inte saknade regler om beskattning av personaloptioner.⁵³

3.2.5 Avräkningslagen

Ett annat verktyg i den interna svenska rätten för att undvika dubbelbeskattning är lagen om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen). För att lagen ska bli tillämplig krävs att personen bor i Sverige, att den utländska inkomsten beskattats utomlands på grund av att det landet anser att inkomsten har sin källa där och att inkomsten har tagits upp till beskattning i Sverige. Avräkning medges med den utländska skatten, dock högst med den svenska skatt som belöper på den utländska inkomsten (spärrbelopp). Avräkningslagen kan även bli tillämplig på grund av skatteavtal.⁵⁴

⁵⁰ LR i Uppsala län, dom 2002-03-13 mål nr 2458-99, s 5

⁵¹ KR i Stockholm, dom 2003-04-15, mål nr 2415-02, s 4

⁵² RÅ 2004 ref 126

⁵³ LR i Stockholm, dom 2003-04-23, mål nr 16122-02/16123-02, s 4 (se vidare under avsnittet om skatteavtal)

⁵⁴ Skv Handledning för internationell beskattning 2008 s 418ff

3.3 Kort om skatteavtal

Dubbelbeskattning är när en och samma inkomst hos en skattskyldig påförs jämförbara skatter av två eller flera stater. Dubbelbeskattning kan lösas dels genom ensidiga interna regler, dels genom att staterna ingår skatteavtal. Exempel på ensidiga regler i Svensk rätt är sexmånadersregeln och avräkningslagen. För att avhjälpa dubbelbeskattning och skatteflykt ingår stater avtal för att där reglera hur beskattningsrätten ska fördelas mellan dem.⁵⁵ Avtalen följer mer eller mindre OECD:s modellavtal. Enligt avtalen ska dubbelbeskattning lösas enligt en av två metoder: avräkningsmetoden (credit) eller undantagandemetoden (exempt). Ofta finns båda metoderna med i skatteavtalen.⁵⁶

Skatteavtalen blir aktuella först när det är klart att beskattning ska ske enligt intern rätt. Om inkomsten inte ska beskattas enligt intern rätt så uppkommer ingen situation med dubbelbeskattning där Sverige är inblandat. Därför blir det inte aktuellt att gå till skatteavtal när inkomsten ska undantas från beskattning i Sverige enligt t ex sexmånaders- eller ettårsreglerna.

⁵⁵ Ibid, s 448

⁵⁶ Ibid, s 408

4 Problem med tidigare lagstiftning

Jag utgår här i mina exempel från hur det såg ut med den tidigare lagstiftningen och jämför med hur det blir med den nuvarande.

4.1 Dubbelbeskattning

2005 utfärdade OECD kommentarer till sitt modellavtal med förslag på hur dubbelbeskattningsproblem avseende personaloptionsförmåner ska lösas⁵⁷. Enligt kommentaren så faller även förmån av personaloptioner in under artikel 15 i modellavtalet. Under artikel 15 faller värdeförändringen för personaloptioner från tilldelning till utnyttjande. Värdeförändringar efter utnyttjande till förvärv av aktier faller in under artikel 13 modellavtalet.⁵⁸ OECD har valt att dra linjen mellan beskattning enligt artikel 15 och artikel 13 vid tidpunkten för utnyttjandet av personaloptionen. Skälet till denna lösning är att flertalet länder har beskattning i tjänst vid utnyttjandet. Dessutom kan den enskilde vid utnyttjandetillfället anses ha gjort en medveten kapitalinvestering och blir vid detta tillfälle aktieägare.⁵⁹ Hur de sedan beskattas i varje enskilt land är upp till det landet.⁶⁰ Däremot har en något annan uppdelning gjorts vid bestämmande av hur stor del av förmånen som ska beskattas i respektive land. Då ska man bara se till hur stor del av intjänandet som skett från tilldelning till dess optionen är helt intjänad (kvalificeringstiden), d v s till och med sista kan-tidpunkten.⁶¹ Således ska inte tid efter sista kan-tidpunkten tas med vid beräkning av hur stor andel av inkomsten respektive land får beskatta.

Exempel Lila: När Göran flyttar från Sverige till utomeuropeiska land E har han tjänat in hela sin (alla kan-tidpunkter har inträtt) personaloption under tre år, men inte utnyttjat någon del av den. Han ska då enligt de tidigare reglerna avskattas för värdet av hela personaloptionen på utflyttningsdagen. Han arbetar i land E i två år och flyttar sedan tillbaka till Sverige och utnyttjar optionen i Sverige. Värdet på aktierna är då lägre än vid utflyttningsstillfället. Sverige beskattar inte optionen vid utnyttjandet eftersom avskattning skett och gör heller ingen nedsättning av förmånen. Land E vill troligen beskatta del av förmånen eftersom Göran arbetat där under löptiden, men enligt kommentaren till modellavtalet så har de inte rätt till beskattning av någon del av förmånen. När Göran säljer aktierna han får vid utnyttjandet ska dessa beskattas i kapital. Om han säljer aktierna i samband med utnyttjandet så gör han en förlust. Men avdrag för denna medges i inkomst av kapital. Med de nuvarande reglerna skulle hela förmånen av optionen tas upp i inkomst av tjänst vid utnyttjandet och till det värde de har då. Efter lagändringen så kommer Göran inte att beskattas för högre förmån än han tillgodogör sig.

⁵⁷ Prop. 07/08:152 s 16

⁵⁸ Prop. 07/08:152 s 16

⁵⁹ Bülow, Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans, s 14

⁶⁰ Prop. 07/08:152 s 16

⁶¹ Ibid, s 16

Att olika länder har olika beskattningstidpunkt för personaloptionsförmåner leder till problem vid undanröjande av dubbelbeskattning. Orsak till problemet är ofta att artikel 15 och artiklarna 23 A & B i modellavtalet inte uttryckligen säger att undanröjandet av dubbelbeskattning inte är begränsat i tid, så länge som det rör sig om samma inkomst. I kommentarerna från 2005 har därför detta tydligt angetts.⁶²

Värderingsmodellerna kan skilja sig mycket mellan olika länder.⁶³ Det är således inte bara rena skattesatser som kan göra det fördelaktigare eller mindre fördelaktigt att bli beskattad i ett annat land.

4.2 Problem för den enskilde

Den tidigare lagstiftningen kunde leda till att den enskilde dubbelbeskattades för personaloptionsförmånen utan att dubbelbeskattningen kunde avhjälpas.

Exempel Blå: Jojje har en option med flera kan-tidpunkter. Han flyttar till utomeuropeiska land H som Sverige inte har skatteavtal med. Vid tiden för utflytten har ett par kan-tidpunkter inträffat och han avskattas därför enligt den tidigare lagstiftningen. När Jojje några år senare utnyttjar hela optionen i det land han flyttat till är det inte säkert att det landet tar hänsyn till att Sverige redan beskattat en del av optionen – beskattningsrätten har inte fördelats i skatteavtal och det är den enskilde som drabbas av det.

Vid införandet av personaloptionsregeln 1998 uttalade lagstiftaren att det fanns en risk att kan-tidpunktsbeskattningen kunde framtvinga ett utnyttjande och försäljning vid beskattningstidpunkten för att optionsinnehavaren skulle kunna betala skatten. Denna risk anfördes också som ett skäl till förändrad beskattningstidpunkt.⁶⁴ Med tidigare lagstiftning omfattades dock inte de som lämnade Sverige av lagstiftarens omtanke.

Vid införandet av tidigare lagstiftning var tanken att vid flytt till Sverige skulle personaloptioner inte beskattas i Sverige till den del de intjänats utomlands. Det var det man ville uppnå genom regleringen i 11:16 IL. Eftersom intjänandet i den Svenska beskattningen knöts till kan-tidpunkter kunde resultatet av regleringen slå väldigt olika beroende på hur många kan-tidpunkter optionen var uppdelad på. Om optionen hade kan-tidpunkter ofta, t ex varje månad, så blev den svenska beskattningen av optionen proportionell och resultatet likt det som åsyftas med OECD:s råd. Om optionen däremot hade få eller bara en kan-tidpunkt kunde det slå ganska snett.

Exempel Gul: En option har en intjänandetid på fyra år och en kan-tidpunkt. Den enskilde har tjänstgjort utomlands under hela kvalifikationstiden utom de sista två månaderna och utnyttjar optionen i samband med kan-tidpunkten. Då beskattar Sverige enligt de tidigare reglerna hela förmånen – trots att bara 1/24 intjänats i Sverige. Det andra landet har enligt

⁶² Bülow, a.a. s 15

⁶³ Rutberg/Mäenpää, SvSkT 2001 nr 10 s 935

⁶⁴ Prop. 97/98:133 s 28f

OECD:s förslag rätt att beskatta 23/24 av förmånen. Dubbelbeskattningen får då lösas genom skatteavtal. Om vi däremot vänder på förutsättningarna så att arbete sker i Sverige under största delen av kvalifikationstiden men den enda kan-tidpunkten inträffar vid arbete utomlands. Då får vi en situation där Sverige enligt den tidigare lagstiftningen inte alls beskattar den förmån som till största delen tjänats in i Sverige.

Teoretiskt sett skulle en person kunna bli beskattad vid flera olika tillfällen, om optionen tjänas in i flera olika länder. Maximal otur har den som arbetar i ett land med Grant-beskattning när han får optionen, i länder med kan-tidpunktsbeskattning när dessa inträder och i ett land med beskattning vid utnyttjande när optionen utnyttjas. Eftersom det kan skilja 5-10 år mellan grant och utnyttjande så kan det bli problem när dubbelbeskattningen ska försöka undanröjas. OECD har uppmärksammat detta problem och i kommentaren från 2005 förtydligat att undanröjandet av dubbelbeskattning (även för personaloptioner) inte är beroende av tid. Att en förmån av personaloption beskattas vid olika beskattningstidpunkter (år) i olika länder ska inte hindra att dubbelbeskattningen undanröjs genom tillämpning av skatteavtal.⁶⁵

4.3 Ingen beskattning i Sverige/Missbruk av reglerna (treatyshopping)

Med tidigare reglering kunde enskilda personaloptionsinnehavare undvika full beskattning av förmånen genom att delvis intjäna dem i ett annat land. Det landet väljs ut efter hur beskattningen sker där jämfört med hur den sker i Sverige och naturligtvis är även skatteavtalen mellan dessa länder en viktig faktor när personens utlandstjänstgöring planeras. Vi kan börja med t ex land A där beskattning av personaloptioner sker enbart vid tilldelningstillfället. Innan en person skickas på utlandstjänstgöring till det landet är det beskattningsmässigt fördelaktigt om denne har tilldelats sina personaloptioner innan han lämnar Sverige. Optionerna har ofta intjänandetid och sker utflyttningen innan första intjänandetidpunkten inträtt/passerats, efter ett eller ett par år, så blev det ingen beskattning i Sverige enligt tidigare lagstiftning. I land A blir det inte heller någon beskattning för personaloptionerna eftersom dessa var tilldelade innan personen kom till landet. På detta sätt kunde personaloptioner som delvis intjänats i Sverige helt undvika beskattning inte bara i Sverige utan faktiskt bli helt skattefria. Om personen var tillbaka i Sverige när de utnyttjades och aktierna (de underliggande värdepappren) avyttrades samtidigt kunde även försäljningsintäkten undgå beskattning. Detta på grund av att vid beräkning av anskaffningsvärdet för personaloptioner som inte beskattats i Sverige får marknadsvärdet på utnyttjandedagen användas som anskaffningskostnad⁶⁶. Resultatet blir att varken förmånen eller kapitalinkomsten beskattas av någon stat och inte i något inkomstslag. Nu är det dock ganska ovanligt att länder har beskattning vid tilldelningen.

⁶⁵ Bülow, a.a. s 15f

⁶⁶ RÅ 2005 not 129

En annan variant att utnyttja tidigare lagstiftning är att ha en option med bara en kan-tidpunkt och se till att den inträder när personen tjänstgör i ett annat land. Då blev det inte heller någon beskattning i Sverige. Fördelaktigt för den enskilde blev det om det andra landet har proportionell beskattning av optionen i förhållande till hur stor del som tjänats in i det landet. Vi kan t ex ta land B. Låt säga att optionen har en löptid på fyra år och sedan utnyttjas, att innehavaren tjänstgjort i land B i ett år och att den enda kan-tidpunkten inträtt under tjänstgöringen i land B. Då kommer land B endast att beskatta en fjärdedel av optionens värde. Detta helt enligt de rekommendationer OECD utfärdat för beskattning av personaloptioner. Sverige beskattade inte personaloptionen alls eftersom kan-tidpunkten inträtt i ett annat land. På det viset blev tre fjärdedelar av förmånens värde obeskattat.

Blå 2 När Jojje flyttar tillbaka till Sverige från det utomeuropeiska land med vilket Sverige inte har skatteavtal så har han inte kvar några av de optioner som delvis tjänades in när han flyttade ut. Han har fått nya optioner varav hälften har haft intjänandetidpunkt innan han flyttar tillbaka till Sverige. När hela optionen är intjänad efter några år i Sverige så utnyttjar han den. Enligt tidigare lagstiftning tar Sverige endast upp optionen till den del den är intjänad i Sverige, i det här fallet har halva optionen haft kan-tidpunkt när Jojje bott i Sverige. Det andra landet har beskattat hela optionen. Hur blir det då för Jojje? Om Jojje har varit begränsat skattskyldig under tiden han bott utomlands så blir inte sexmånadersregeln tillämplig. Det finns inget skatteavtal som fördelar beskattningsrätten. Dubbelbeskattningen får avhjälpas med tillämpning av avräkningslagen. Avräkning kan dock maximalt medges med den svenska skatt som belöper på den utländska inkomsten⁶⁷ dvs optionsförmånen. Optionsförmånen har bara tagits upp till hälften i Sverige på grund av 11:16 IL. I detta exempel ledde de interna reglerna troligen till att den svenska skatt som belöper på optionen avräknas helt mot den utländska skatten på optionen. Det kunde leda till att Sverige helt eller i stor utsträckning inte får in skatt på förmånen. Efter lagändringen beskattar Sverige hela förmånen och avräknar och får då troligen in i närheten av den skatt som belöper på den del av förmånen som tjänats in i Sverige.

Den fria rörligheten inom EU, närheten mellan länderna och globala koncerner gör att det ibland är löjligt enkelt att få stora personaloptionsförmåner skattebefriade. Denna möjlighet har också utnyttjats. Det är således inte bara en teoretisk möjlighet utan den tidigare lagstiftningen utnyttjades de facto på detta vis för att få lägre/undvika beskattning.

Det fanns också fördelar för den enskilde med tidigare lagstiftning, se t ex följande situation - optionen tjänades in i Sverige innan personen flyttade utomlands, de intjänade optionerna beskattades vid utflyttningen och utnyttjandet skedde först när personen återkommit till Sverige. Om de underliggande aktierna stigit i värde mellan utflytten och utnyttjandet så beskattades denna värdestegring i kapital, med en lägre skattesats än om personen hela tiden arbetat i Sverige och då beskattats i tjänst vid utnyttjandet. Så under förutsättning att den enskilde haft möjlighet att betala skatten utan att realisera förmånen och att kursen

⁶⁷ AvrL 6 §

utvecklats positivt för de underliggande aktierna så var den tidigare lagstiftningen inte till nackdel för den enskilde i ett fall som detta.

Lagstiftaren har därför valt att samtidigt även slopa regeln i 11:16, 1 st IL om att personaloptioner inte ska beskattas i Sverige till den del kan- tidpunkter inträffat under arbete utomlands.⁶⁸ Om vi återgår till exemplen ovan så blir beskattningen med nuvarande lagstiftning följande: Exemplet med land A – där beskattar Sverige hela förmånen vid utnyttjande. Det andra landet beskattar inte alls och därför uppkommer ingen dubbelbeskattning. Hela beskattningen sker i Sverige trots att del av förmånen intjänats genom arbete i land A. I exemplet med land B beskattar Sverige hela förmånen vid utnyttjande och dubbelbeskattningen får lösas genom skatteavtalet för den fjärdedel av förmånen som beskattas i båda länderna.

4.4 I förhållande till EG-rätten

Vid införandet av avskattningsregeln prövade lagstiftaren om regeln skulle innebära en överträdelse av regeln om den fria rörligheten för kapital. Lagstiftaren konstaterade att det i fördragets regel om kapital finns en möjlighet för medlemsländerna att göra skillnad i skattereglerna med hänsyn till bostadsort och den ort där kapitalet har placerats, så länge reglerna inte har diskrimineringskaraktär eller syftar till förtäckt begränsning av friheterna.⁶⁹ Jag förundras över att lagstiftaren inte reflekterar över att denna möjlighet till begränsningar endast står i artikeln angående fri rörlighet för kapital och inte i artikeln om fri rörlighet för arbetstagare. Det är även märkligt att lagstiftaren prövar om avskattningsregeln strider mot kapitalregeln när beskattningen sker i inkomstslaget tjänst.

Lagstiftaren konstaterar i propositionen att det inte finns några domar från EG-domstolen som skulle kunna ge vägledning för bedömningen av om avskattningsregeln skulle strida mot EG-rätten eller inte. Lagstiftaren ser därför om det finns någon avskattningsregel i ett land som varit medlem i EG längre än Sverige och finner en sådan i Danmark. Den danska regeln gäller avskattning för aktier (kapital). Avskattning sker i Danmark för den värdestegring som skett på innehavda aktier (både utländska och inhemska) vid tidpunkten för skattepliktens upphörande eller vid byte av skatterättsligt hemvist.⁷⁰ Så långt liknar den danska regleringen den svenska avskattningsregeln (förutom att de avser olika inkomstslag). Men i den danska regleringen ges möjlighet till anstånd med betalning av skatten och möjlighet till omräkning av skatten vid realisation av de avskattade aktierna samt vid dödsfall. För utländsk skatt som belastat de avskattade aktierna vid realisation medges avräkning och vid återbosättning i Danmark faller den

⁶⁸ Prop 07/08:152 s 24

⁶⁹ Prop. 1997/98:133, s 38

⁷⁰ Ibid, s 38f

påförda skatten bort.⁷¹ Den svenska lagstiftaren reflekterar inte över huruvida liknande möjligheter till anstånd med betalning, avräkning av utländsk skatt etc. borde införas i den svenska regleringen. Detta är särskilt anmärkningsvärt eftersom den svenska avskattningsregeln i många fall leder till likviditetsproblem för den enskilde och denne riskerar att beskattas för större förmån än han faktiskt åtnjuter och detta var skäl som ledde fram till ändringen av beskattningstidpunkten för personaloptioner 1998. (se ovan under Beskattning i Sverige)

EG-domstolen finner 2004 att en fransk regel om avskattning av orealiserade aktievinster som utlöses vid flytt utomlands strider mot EG-fördraget (artikel 43 om fri etableringsrätt).⁷² Detta trots att de relativt milda reglerna bland annat gav möjlighet till anstånd mot ställande av säkerhet, att skatteanspråket förföll om aktierna behölls fem år efter utflytt och att om vinsten vid försäljning blev lägre än den vid utflytt beräknade så sattes skatten ned.⁷³

Skatteverket uttalade 2005 i ett skriftligt ställningsstagande att avskattningsregeln för personaloptioner kan avhålla personer från att ta anställning i ett annat land. Regeln anses hindrande och Skatteverket uttalade att det inte finns tillräckliga skäl för att motivera en tillämpning av regeln vid flytt till EU/EES-land.

Den 7 september 2006 finner EG-domstolen att en Nederländsk regel om avskattning av värdeökning på aktier som utlöses av att den skattskyldige byter hemvist strider mot artikel 43 EG-fördraget. Domstolen konstaterar att regeln är oproportionerlig eftersom garantier (säkerhet) krävs för att få anstånd med att betala skatten och att hänsyn inte tas till en eventuell framtida värdenedgång på de avskattade tillgångarna.⁷⁴

Regeringsrätten har under 2008 konstaterat att tillämpningen av artikel 39 i EG-fördraget leder till att personaloptioner som intjänats i Sverige inte ska beskattas vid utflyttningstidpunkten.⁷⁵ En av de grundläggande friheterna i EG-fördraget är den om rätten till fri rörlighet för personer (arbetstagare) i artikel 39. De centrala delarna av bestämmelserna är 1 och 2 punkterna i artikeln.⁷⁶ (se bilaga för lagtext) I artikel 39:s första punkt slås fast att fri rörlighet ska säkerställas inom gemenskapen. I andra punkten förbjuds diskriminering på grund av nationalitet. Regler som avhåller skattskyldig från att etablera sig/ta anställning utomlands strider mot fördraget.⁷⁷ I tredje punkten ges medlemsländerna dock en möjlighet att begränsa rättigheten med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.

⁷¹ Ibid, s 39

⁷² mål nr C-9/02, dom den 11 mars 2004 (de Lasteyrie)

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

⁷⁴ Mål nr C-470/04 dom den 7 september 2006 (N-målet)

⁷⁵ Regeringsrättens dom från den 24 april 2008, mål nr 6324-06

⁷⁶ Ståhl/Österman, EG-skatterätt, s 82

⁷⁷ Ibid, s 113

”Negativ särbehandling av utländska medborgare utgör öppen diskriminering, medan negativ särbehandling av personer bosatta utomlands utgör dold diskriminering.”⁷⁸

En medlemsstat kan aldrig ”försvara öppet diskriminerande skatteregler genom att åberopa andra skäl än de i fördraget givna.”⁷⁹ EG-domstolen har till exempel inte godkänt risk för skatteflykt som skäl för öppen diskriminering.⁸⁰ Att medlemsstaten befarar förlust av skatteintäkter är inte heller ett godtagbart skäl för öppen diskriminering enligt domstolen.⁸¹ Vid öppen diskriminering har domstolen varit hård medan vid dold diskriminering har visst utrymme getts för att reglerna ska kunna rättfärdigas⁸²

4.4.1 Hur ser EG-domstolen på dolt diskriminerande regler?

EG-domstolen har utvecklat ett särskilt test för att prova om en dolt diskriminerande regel kan rättfärdigas på någon annan grund än de som räknas upp i fördraget. Testet kallas ”Rule of reason” och de tre krav som ska vara uppfyllda för ett godkännande är enligt Ståhl/Österman följande:

1. Regeln ska syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse.
2. Regeln skall verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln skall vara proportionell mot det intresse den skall tillgodose.⁸³

Att regeln ska vara proportionell innebär att den inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att det eftersträvalda syftet ska uppnås.⁸⁴ EG-domstolen har endast undantagsvis godkänt en dolt diskriminerande skatteregel på grund av att den varit motiverad av ett trängande allmänintresse.⁸⁵

4.4.2 Regeringsrättens bedömning

I det av Regeringsrätten fastställda förhandsbeskedet⁸⁶ var förutsättningarna följande:

En person som var anställd i Sverige hade fått personaloptioner med intjänande vid tre kan-tidpunkter fördelade på tre år. Efter första kan-

⁷⁸ Ståhl/Österman, EG-skatterätt, s 86

⁷⁹ Ståhl/Österman, EG-skatterätt, s 122 (de hänvisar till punkt 32 i Royal Bank of Scotland)

⁸⁰ Ståhl/Österman, EG-skatterätt, s 122 (hänvisar till punkt 25 I avoir fiscal)

⁸¹ Ståhl/Österman, a.a. s 122 (hänvisar till punkt 23 i generaladvokatens förslag i ICI)

⁸² Ibid, s 85

⁸³ Ibid, s 124f

⁸⁴ Ibid, s 125

⁸⁵ Ibid, s 125

⁸⁶ Regeringsrättens dom den 24 april 2008, mål nr 6324-06

tidpunkten inträffat erbjuds personen att arbeta i samma koncern men i Tyskland. De två återstående kan-tidpunkterna inträffar när han arbetar i Tyskland. Två år därefter avser han att flytta åter till Sverige. Under vistelsen i Tyskland kommer han att vara obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning. Frågan var 1) om han ska ta upp värdet av de intjänade optionerna vid utflyttning och 2) vilken anskaffningskostnad har de aktier han förvärvar genom utnyttjande av de optioner som intjänats när han arbetar i Tyskland. Svar fråga 1) - förmånen för de optioner som intjänats vid utflyttningstillfället ska inte tas upp till beskattning vid utflyttningen. Svar fråga 2) – anskaffningskostnaden för dessa aktier är marknadsvärdet vid förvärvet, det vill säga när optionen utnyttjas till förvärv av aktier.⁸⁷

Varför bedömde Regeringsrätten och Skatterättsnämnden att avskattning inte skulle ske? De tittade på hur reglerna förhåller sig till artikel 39 i EG-fördraget. De konstaterade att personen omfattas av fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare. De konstaterade vidare att avskattning leder till negativ särbehandling av personen jämfört med obegränsat skattskyldiga som arbetar kvar i Sverige. Avskattningen ansågs vara en sådan inskränkning i rätten till fri rörlighet att den kunde verka hämmande på densamma.⁸⁸ De uttalar vidare att avskattningsregeln inte kan anses grundad på sådana hänsyn som ger utrymme för undantag enligt artikel 39:s 3 punkt. Dock har även andra omständigheter som utgör tvingande hänsyn av allmänintresse godkänts i EG-domstolens praxis trots att de har en inskränkande verkan. De tar upp N-målet där EG-domstolen uttalade att säkerställande av beskattningsrätten är ett legitimt syfte med en inskränkande regel. De nationella reglerna om beskattning av orealiserade tillgångar vid byte av hemvist visserligen var begränsande för etableringsfriheten men att de kunde motiveras av tvingande hänsyn eftersom avsikten med reglerna var att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan länderna. Dock konstaterade EG-domstolen att regeln var oproportionerlig eftersom säkerhet för skatten behövde ställas och att hänsyn inte togs till värdeminskning som kunde inträffa från utflytt till dess tillgångarna avyttrades. Syftet med avskattningsregeln för personaloptioner är att skapa garantier för att den del av förmånen som är intjänad i Sverige också ska beskattas här.

Regeringsrätten/Skatterättsnämnden fann att avskattningsregeln kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och att den är ändamålsenlig. De prövade därefter om detta kunde åstadkommas på ett mindre ingripande sätt, d v s om avskattningsregeln var proportionerlig. De kom fram till att en beskattning först vid utnyttjandet skulle vara en mer proportionerlig inskränkning och då skulle även hänsyn kunna tas till eventuell värdenedgång mellan utflytt och utnyttjandetidpunkterna. Regeln om avskattning ansågs därför vara oproportionerlig. Regeringsrätten fann dock att om beskattning skedde först vid utnyttjandet så skulle regeln inte längre strida mot EG-fördraget.

⁸⁷ Skatteverkets referat av Regeringsrättens dom från den 24 april 2008, mål nr 6324-06

⁸⁸ Skatteverkets referat av Regeringsrättens dom från den 24 april 2008, mål nr 6324-06

Lagstiftaren har med beaktande av utvecklingen av EG-domstolens praxis ansett att det är stor risk för att tidigare lagstiftning om avskattning av personaloptioner ska bedömas strida mot EG-fördragets regler om fri rörlighet. Lagstiftaren har särskilt lyft fram fallen de Lasteyrie och N-målet.⁸⁹ Lagstiftaren konstaterar att även Skatteverket och Regeringsrätten ansett att regeln inte kan tillämpas på fall där en person flyttar till EG/EES-land.⁹⁰

Avskattningsregeln i 10:11 2 st 2 meningen IL tas bort liksom den begränsning av beskattningsrätten som följer av 11:16 IL. Efter ändringen ska huvudregeln gälla för alla situationer, d v s att personaloptionsförmåner ska till sin helhet tas upp till beskattning när de utnyttjas oavsett om de till någon del tjänats in utomlands eller om utnyttjandet sker utomlands.⁹¹

Röd I

Olle jobbar i en global koncern och ska jobba på huvudkontoret i USA under två år. Han tilldelas en personaloption innan han lämnar Sverige. Optionen har fyra kan-tidpunkter och är helt intjänad efter tre år. Den första kvalifikationstidpunkten hinner inträda innan Olle lämnar Sverige. Han ska då enligt tidigare lagstiftning ta upp den del av optionen som tjänats in till beskattning till det värde den har på utflyttningsdagen. Under tiden i USA inträder resterande kan-tidpunkter. När han återkommer till Sverige efter två år sker ingenting. När han efter fyra år utnyttjar sin option till att förvärva aktier ska han inte ta upp förmånen till beskattning i Sverige. Eftersom den enda kan-tidpunkten som inträffat under tiden Olle arbetade och bodde i Sverige redan beskattats så ska ingen mer del av förmånen tas upp till beskattning i Sverige. Den nuvarande lagstiftningen leder till att Olle inte ska beskattas när han flyttar ut. Istället ska hela optionsförmånen – inklusive den del som tjänats in i USA – tas upp till beskattning i Sverige vid utnyttjandet. Eftersom han arbetat i USA under delar av kvalifikationstiden vill även USA beskatta förmånen. Dubbelbeskattningen får lösas genom att Sverige som hemvistland tillämpar det amerikanska skatteavtalet. Enligt OECD:s kommentar från 2005 till modellavtalet ska beskattningsanspråken fördelas proportionerligt efter den del av intjänandetiden (kvalifikationstiden) som den enskilde arbetat i respektive land. I det här exemplet sammanfaller detta med kan-tidpunkterna. Sverige ska således beskatta ¼ av förmånen och USA ¾. Skillnaden mot beskattning enligt tidigare lagstiftning är beskattningstidpunkten och därmed även värderingstidpunkten. Istället för att värdera förmånen vid utflytt enligt tidigare lagstiftning så ska den värderas vid utnyttjandet. Vilket som är fördelaktigast för Olle är helt beroende på om kursen är högst vid utflytt eller vid utnyttjande. Fördelen med en värdering vid utnyttjandetillfället är att förmånen inte kan bli högre värderad än vad Olle faktiskt tillgodogjort sig.

Röd II

Kalle jobbar i samma koncern som Olle men ska jobba på kontoret i Tyskland under två år. Även Kalle får en personaloption innan han lämnar Sverige. Även Kalles option har fyra kvalifikationstidpunkter och löper liksom Olles på tre år. Den första kvalifikationstidpunkten hinner inträda innan Kalle lämnar Sverige. Han ska då ta upp förmånen till beskattning enligt den tidigare lagstiftningen. Men den regeln tillämpas inte eftersom den inte är förenlig med EG-fördraget. Så Kalle flyttar till Tyskland utan att beskattas för optionsförmånen. Under tiden Kalle är i Tyskland infaller resterande kan-tidpunkter. Kalle trivs i Tyskland och stannar där ytterligare två år. Även Kalle utnyttjar sin option efter fyra år. Han ska då beskattas för den del av optionen som intjänats i Sverige, d v s för förmånen från de optioner som hade kan-tidpunkt innan han lämnade Sverige. Eftersom han arbetar i Tyskland och befinner sig där vid tiden för utnyttjandet vill även

⁸⁹ Prop. 07/08:152 s 21f

⁹⁰ Prop.07/08:152 s 22

⁹¹ Prop. 07/08:152 s 22, 26

Tyskland beskatta honom för optionsförmånen. Innan Regeringsrättens dom och Skatteverkets skrivelse om att inte tillämpa avskattningsregeln så hade Kalle beskattats för den del av förmånen som intjänats innan han flyttade till Tyskland vid tidpunkten för flytten. Hans utnyttjande av optionen i Tyskland hade då inte lett till någon beskattning i Sverige. På grund av Regeringsrättens dom så avskattades inte Kalles personaloptioner när han flyttade utan han ska beskattas i Sverige när han utnyttjar optionen i Tyskland, men bara för den del av optionen som intjänades innan han flyttade från Sverige. Enligt nuvarande lagstiftning så ska hela optionsförmånen tas upp i Sverige när Kalle utnyttjar optionen. Vid tillämpning av skatteavtal enligt OECD:s modell med beaktande av kommentarändringen från 2005 så ska ¼ av förmånen beskattas i Sverige och ¾ i Tyskland. Både före och efter lagändringen ska förmånen värderas vid utnyttjandetillfället. Innan lagändringen hade dock Kalle haft möjlighet att få förmånen beskattad vid utflytten och till det värde den hade då om han ansåg det vara fördelaktigt. Den möjligheten tas bort genom att avskattningsregeln slopas.

Från remissinstanser framfördes förslag om att införa en proportioneringsregel i den svenska regleringen för att undvika dubbelbeskattning. Lagstiftaren har valt att ha en enhetlig reglering för alla fall av förmån av personaloptioner, oavsett om de utnyttjas i Sverige eller utomlands, oavsett om de intjänas helt eller delvis i Sverige. Den dubbelbeskattning som kan uppkomma får lösas enligt aktuella skatteavtal och avräkningslagen.⁹²

Lagstiftaren prövar förslaget med en proportioneringsregel och finner att den i kombination med avräkningslagen skulle inskränka den svenska beskattningsrätten.⁹³

I propositionen ges exempel på att en proportioneringsregel i kombination med avräkning ger inskränkningar i den Svenska beskattningsrätten. Dock ej samma problem när dubbelbeskattningen löses genom exempt.

Övergångsbestämmelser: En personaloption som beskattats vid utflytt ska inte beskattas igen om den utnyttjas efter återflytt till Sverige.⁹⁴

Detta innebär enligt min bedömning att den valmöjlighet beträffande beskattningstidpunkten som öppnades genom Regeringsrättens avgörande försvinner. Detta gäller dock bara för de som avskattats vid utflytt och utnyttjar förmånen efter återflytt till Sverige efter den 31 december 2008. Frågan är då om de som avskattats vid utflytt till EU-land och utnyttjar optionen när bor utomlands, kan de fortfarande välja beskattningstidpunkt, d v s att beskattas för värdet vid utflytt eller vid utnyttjande (om detta är lägre)? Eftersom avskattning inte skett vid utflytt till EU-land sedan 2005 och valmöjligheten inte gäller de som flyttat till icke EU-land och bara om utnyttjande sker efter återflytt så torde det vara ett mycket begränsat antal personer som kan komma att drabbas av förändringen. De som ännu inte återflyttat till Sverige kan komma runt problemet genom att utnyttja optionerna innan återflytt – då finns valmöjligheten kvar. Det kan kanske tyckas konstigt att jag tar upp detta problem, som bara är ett problem i de

⁹² Prop. 07/08:152 s 1

⁹³ Prop. 07/08:152 s 25

⁹⁴ Prop. 07/08:152 s 5

fall då kursen på de underliggande aktierna är lägre vid utnyttjande än vid utflytt. Men som börskurserna utvecklats under hösten är det ett högst aktuellt problem enligt min bedömning.

4.4.2.1 Begränsat skattskyldiga

Lagstiftaren anser inte att slopandet av avskattningsregeln mm gör att reglerna för beskattning av optionsförmån hos begränsat skattskyldiga ska ändras.⁹⁵ Några remissinstanser ansåg att det finns en risk att förslaget skulle strida mot EG-fördraget eftersom sexmånaders- och ettårsregeln endast tillämpas för obegränsat skattskyldiga.⁹⁶ Lagstiftaren anser inte detta vara något problem. I det exempel som framförs är optionen intjänad utomlands men utnyttjas när personen bor i Sverige. Lagstiftaren konstaterar att om optionen utnyttjas när personen är bosatt i Sverige så är denne också obegränsat skattskyldig i Sverige. Om optionen utnyttjas när personen är utomlands så gäller samma regler för begränsat skattskyldiga oavsett om de är svenska medborgare eller inte.⁹⁷ Idag finns även en möjlighet för den som är begränsat skattskyldig att välja att bli beskattad enligt inkomstskattelagen. Denna möjlighet har införts för att även begränsat skattskyldiga ska kunna komma i åtnjutande av avdrag för intäkternas förvärvande.⁹⁸ För begränsat skattskyldiga som väljer att beskattas enligt IL istället för enligt SINK borde sexmånaders- respektive ettårsregeln bli tillämpliga om de åberopar den enligt det resonemang lagstiftaren för. Skatteverket har dock uttalat att en förutsättning för att sexmånadersregeln ska bli tillämplig är att den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela den tid den aktuella inkomsten intjänats⁹⁹. Detta leder till olika behandling av svenska medborgare (vilka i större utsträckning är obegränsat skattskyldiga genom väsentlig anknytning) och övriga EU-medborgare. I ljuset av detta kan man väl våga påstå att det inte är solklart att bedömningen i Skatteverkets skrivelse skulle stå sig vid en prövning i EG-domstolen.

⁹⁵ Prop. 07/08:152 s28

⁹⁶ Prop. 07/08:152 s28

⁹⁷ Prop. 07/08:152 s 28

⁹⁸ 5 § SINK

⁹⁹ Skatteverkets skriftliga ställningstagande från den 24 september 2007, dnr 131 512720/111

5 Resultat av lagändringen

5.1 Vilka problem löses med nuvarande lagstiftning?

5.1.1 Dubbelbeskattning

Eftersom Sverige utökar sin beskattningsrätt är det troligt att det kommer att uppkomma fler situationer med dubbelbeskattning. Det stora problemet för enskilda med dubbelbeskattning har varit att man vid lösande av dubbelbeskattning ser begränsat till vad som beskattats ett visst år. Om länderna följer kommentaren till OECD:s modellavtal så kommer det problemet att minska.

Exempel blå – flytt utomlands. Sverige beskattar hela optionsförmånen vilket högst sannolikt leder till dubbelbeskattning. Eftersom personen inte är bosatt i Sverige vid beskattningstidpunkten kan dubbelbeskattningen inte avhjälpas med svenska regler. Eftersom skatteavtal saknas blir resultatet för den enskilde helt beroende av de interna skattereglerna i det andra landet. Just denna situation kommer att förvärras för enskilda efter lagändringen.

5.1.2 Problem för den enskilde

Exempel Lila – flytt till utomeuropeiskt land. Där blir förändringar eftersom beskattningstidpunkten ändras. Vid en värdeuppgång blir det sämre för den enskilde eftersom ingen del av förmånen kan bli skattefri – om inte ettårsregeln blir tillämplig. Vid en värdenedgång mellan utflytt och utnyttjande hamnar man inte i den nuvarande situationen med för högt värderad och beskattad förmån utan möjlighet att senare ta hänsyn till värdenedgången. Detta är ett stort problem för de som drabbas. Det är därför viktigt att det avhjälpas, och med nuvarande lagstiftning så försvinner det problemet.

Problemet för den enskilde med att betala skatt på en förmån som ännu inte utnyttjats (till förvärv av aktier) avhjälpas.

5.1.3 Ingen beskattning i Sverige

Exempel Lila – Eftersom Sverige med nuvarande lagstiftning beskattar hela förmånen kommer ingen del att bli obeskattad, såvida inte ettårsregeln är tillämplig.

Exempel Gul – När den enda kan-tidpunkten inträffar i Sverige blir det ingen skillnad med den nya lagstiftningen. Däremot blir det skillnad i det fall den största delen av optionen tjänats in i Sverige men där den enda kan-

tidpunkten inträffar utomlands. Det är här den utvidgade beskattningen i lagändringen gör skillnad. I tidigare lagstiftning begränsade Sverige sin beskattningsrätt så att förmåner som Sverige har rätt att beskatta enligt modellavtalet inte kunde beskattas på grund av intern rätt. Detta problem minskar med nuvarande lagstiftning.

Exempel blå 2 – avräkningslagen tillämplig. Eftersom Sverige beskattar hela optionsförmånen kommer Sverige inte förlora skatteintäkter på grund av begränsning i intern rätt.

5.1.4 EG-rätten

Avskattningsregeln har konstaterats strida mot EG-fördragets grundläggande regler om fri- och rättigheter. Den regeln har nu slopats. Beskattning av personaloptioner utlöses inte längre av gränsöverskridande. All beskattning av personaloptioner sker vid samma tidpunkt, oavsett om personen vistas i Sverige eller inte och oberoende av om personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig.

Det är dock inte helt okontroversiellt att Sverige på detta sätt ensidigt anpassar sin interna skatterätt till EG-fördraget så som den uttolkas av EG-domstolen. EG-domstolen har tagit sig mer makt och på fler områden än den givits i fördraget. Detta kan dock sägas ha godkänts av fördragsstaternas tystnad.¹⁰⁰ Här har dock den högsta dömande instansen i Sverige konstaterat att regeln strider mot EG-fördraget och därför inte ska tillämpas. Detta ställningstagande har därefter följts upp av lagstiftaren genom nu aktuella ändring av lagen.

Detta att en domstol kan underkänna en nationell lagregel på grund av att den bryter mot EG-fördraget är kanhända fortfarande en kontroversiell nyhet. Historiskt sett, innan medlemskapet i EG, har svenska lagregler endast kunnat underkännas/åsidosättas om de uppenbarligen stridit mot den svenska grundlagen.¹⁰¹ Det tolkningsutrymme som EG-domstolen tar sig och att domstolen underkänner nationella regler som strider mot fördraget var väl känt redan innan Sveriges inträde i gemenskapen och har inte ändrats sedan dess. Sverige förhandlade inte heller till sig någon begränsning av EG-domstolens tolkningsmakt. Jag anser därför att Sverige med öppna ögon godtagit detta system och det är kanske därför som jag inte ser det som kontroversiellt att svenska domstolar, myndigheter och lagstiftaren agerar utifrån EG-domstolens tolkning av fördraget.

¹⁰⁰ Pelin, Direkta skatter och EG-rätten, s 221f

¹⁰¹ RF 11:14

5.2 Var nuvarande lagstiftning det enda möjliga alternativet?

Teoretiskt hade Sverige kunnat behålla tidigare regler om avskattning vid utflytt men bara under förutsättning att de hade kompletterats med långtgående lättnader för de som flyttar till land inom EU/EES. Jag tänker då närmast på generellt anstånd med att betala skatten på förmånen vid utflytt, möjlighet att få skatten nedsatt när optionen utnyttjas eller säljs om förmånen då blir lägre eller om den förfaller outnyttjad. Det finns en teoretisk möjlighet att en sådan reglering hade kunnat godtas av EG-domstolen men jag är tveksam till det.

Skulle då en sådan reglering varit att föredra? Nej, jag tycker inte det. En sådan reglering hade gjort frågan om när den enskilde skulle beskattas i Sverige beroende av till vilket land denne skulle flytta. Med tanke på principerna om allas likhet inför lagen och förutsägbarhet så tycker jag det är mer tillfredsställande med den genomförda lagändringen. Dessutom hade en sådan regel varit lätt att kringgå för dem som har möjlighet att planera sin tjänstgöring utomlands genom att först flytta till ett EU/EES-land och sedan vidare.

Ändringen innebär också att Sverige inte begränsat sin beskattningsrätt genom den interna rätten, genom t ex en proportioneringsregel. Jag tycker inte att en proportioneringsregel hade varit att föredra i nuläget. Jag ser en risk med att en olycklig utformning av en proportioneringsregel skulle kunna leda till antingen dubbelbeskattning eller till att delar av förmånen inte beskattas. Däremot så håller jag det inte för otroligt att Sverige inom 10 år har en proportioneringsregel för beskattning av personaloptioner, om många andra länder valt att införa en sådan reglering istället för att lösa det i skatteavtalen. Om däremot utvecklingen internationellt går åt andra hållet så kan den nu införda utökade beskattningen mycket väl stå sig.

5.3 Framtidens problem

Ett kvarstående problem är klassificeringen av om en förmån är en personaloption eller inte. Lagstiftaren valde vid införandet av regeln i 10:11, 2 st IL att överlåta detta till praxis och den linjen verkar man hålla. Det kan även bli ett problem när klassificeringen av om det är en personaloption eller inte skiljer sig mellan länder. Det problemet kvarstår. Även skillnader mellan länder om hur förmånen ska värderas kvarstår. Men så länge länderna är överens om att det är en förmån som faller under artikel 15 modellavtalet så behöver inte skillnader i klassificering och värdering leda till några större problem för den enskilde än skillnaden i olika länders skattesatser.

Jag tänker inte här gå djupare in på för- och nackdelar med lagändringen ur kontrollsynpunkt. Vill bara kort konstatera att dubbel-/ickebeskattning av personaloptioner är ett globalt problem. Samarbete mellan världens länder

och dess myndigheter är därför fortsatt nödvändigt samt att företagen har en fungerande intern kontroll på sina personaloptionsprogram.

6 Analys av lagändringen

Lagreglerna om beskattning av personaloptioner infördes 1998. Brukandet av personaloptioner som incitament är enligt min erfarenhet fortfarande vanligt. Beskattningen av dessa är därför högst aktuella och träffar inte enbart ett försumbart fåtal. Jag anser det därför befogat att lägga ner tid och kraft på en revision av lagstiftningen.

SlopanDET av avskattningsregeln i 10:11, 2 st 2 meningen IL anser jag inte ha skett en dag för tidigt. Det är inte bra att det tagit så lång tid för lagstiftaren att reagera på att en lagstiftning strider mot en av de grundläggande fri- och rättigheterna i EG-fördraget. Redan vid införandet av regeln var det ytterst tveksamt om den inskränkning i rörligheten regeln medförde för arbetstagare skulle kunna rättfärdigas. Efter de senaste årens utveckling av EG-domstolens praxis torde det vara uppenbart för många att avskattningsregeln strider mot EG-fördraget.

Efter slopanDET av regeln om beskattning vid utflytt anser jag att det med ändringen åsyftade målet är nått, d v s att reglerna om beskattning av personaloptioner inte längre strider mot EG-fördragets regler om rätt till rörlighet. Som en liten brasklapp vill jag dock nämna att jag inte analyserat huruvida Skatteverkets ställningstagande om att sexmånadersregeln endast är tillämplig då personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela den tid som inkomsten som regeln ska tillämpas på intjänats är förenlig med EG-fördraget. Det är högst sannolikt att denna fråga kommer att dyka upp i fall med beskattning av personaloptioner.

Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref 50 slagit fast att sexmånaders- och ettårsreglerna är tillämpliga på personaloptioner. Reglerna ansågs dock bara gälla de kan-tidpunkter som intjänats genom arbete utomlands.¹⁰² Hur påverkar lagändringen tillämpningen av dessa regler? Lagstiftaren konstaterar att det efter borttagandet av 11:16 IL inte längre finns någon regel för hur intjänandet ska anses fördelat mellan länderna i intern svensk rätt.¹⁰³ I det fastställda förhandsbeskedet ovan var förutsättningarna något krystade kan jag tycka. Fråga var om beskattning av personaloptioner som till viss del intjänats genom arbete utomlands kunde undantas från beskattning enligt ettårsregeln med förutsättningen att övrig inkomst från arbetet utomlands undantogs från beskattning enligt ettårsregeln. Så långt är jag med. Men hur man lyckas få till att ettårsregeln kan bli tillämplig samtidigt som personen anses vara kvalificerat bosatt i Sverige hänger jag inte riktigt med på. Men med dessa förutsättningar åstadkom man en situation där en person jobbat utomlands men där avskattningsregeln trots det inte blivit tillämplig. Det anser jag leder till att domen inte förlorar sin betydelse efter det att avskattningsregeln tagits bort. Regeringsrätten tog upp reglerna om avskattning först efter man bedömt att ettårsregeln var

¹⁰² Prop. 2007/08:152 s 13

¹⁰³ Prop 07/08:152 s 24

tillämplig och då enbart för att få stöd för hur intjänandet av optionen mellan länderna skulle fördelas. Lagstiftaren anser att man får lösa det problemet genom att snegla på kommentaren till OECD:s modellavtal, d v s proportionering beräknat efter år, månader, dagar.

Sedan personaloptionsregeln infördes 1998 har Regeringsrätten slagit fast att i de fall personaloptioner inte beskattats i Sverige men optionen utnyttjas här så får marknadsvärdet på utnyttjandedagen användas som anskaffningsvärde. Lagstiftarens tystnad på detta område anser jag får tolkas som ett godkännande av denna praxis.

Enligt 11:16 IL undantogs kan-tidpunkter som inträffat vid arbete utomlands från beskattning. När nu den svenska beskattningsrätten utvidgats bland annat genom borttagande av denna regel, kan man då tillämpa sexmånadersregeln på personaloptioner? Med hänsyn till RÅ 2004 ref 50 så anser jag att man kan det. Sexmånadersregeln blir troligen bara fördelaktigare för den enskilde i de fall där dubbelbeskattningen annars skulle lösas genom avräkning, inte i de fall den löses genom exempt i skatteavtal.

Den utvidgning av skatteområdet som sker genom borttagandet av 11:16, 1 stycket IL tycker jag är nödvändig för att undvika att personaloptionsförmåner i vissa situationer blir helt obeskattade. Det har också i praktiken visat sig att regeln har använts för att undvika eller minska beskattningen av personaloptionsförmån där så varit möjligt. Regeln infördes för att undvika dubbelbeskattning. Sedan dess har OECD kommit med rekommendationer om hur dubbelbeskattning av personaloptioner ska lösas.

Vid lösande av dubbelbeskattning enligt OECD:s modell med proportionering efter intjänandetid är det en fördel att inte begränsa den svenska beskattningsrätten genom interna regler. Man kan då hamna i situationer där Sverige inte får beskatta förmåner som faktiskt tjänats in genom arbete i Sverige. Den utökade dubbelbeskattning som uppkommer får lösas genom skatteavtal och om dessa följer OECD:s modellavtal med rekommendationer så bör dubbelbeskattning kunna undvikas i de flesta situationer.¹⁰⁴ Jag ser det som en fördel att Sverige inte ensidigt minskat sitt beskattningsområde utan det oförminskat kan tas med till förhandlingsbordet när nya skatteavtal ska ingås eller omförhandlas.

Efter lagändringen minskar möjligheten för optionsförmåner att bli helt eller delvis obeskattade. Risken minskar också för att Sverige i situationer där avräkning blir aktuellt helt/delvis ska förlora skatteintäkter, se exempel blå 2 s 23. Det leder till att utrymmet för att genom planering av utlandstjänstgöring undvika beskattning minskar.

¹⁰⁴ Bülow, s 20, tex OECD har inte tagit upp lösning när optionen både varit framåt- och bakåtsyftande.

Den nuvarande svenska regleringen löser dock inte alla problem med dubbelbeskattning för enskilda skattskyldiga. Det är därför viktigt att fortsatt se och lyfta fram de problem som uppkommer och ta med dem till förhandlingsbordet när respektive skatteavtal ska förnyas. Det är där jag anser att man ska försöka lösa de dubbelbeskattningsproblem som uppkommer pga. skillnader i ländernas beskattning, inte i intern svensk rätt. Det ska bli spännande att se hur den utökade svenska beskattningsrätten i lagförslaget och OECD:s uttalande om att undanröjande av dubbelbeskattning av personaloptioner inte är beroende av tid kommer att påverka avtalen när de ska omförhandlas.

I slutfasen av arbetet med denna uppsats har Skatteverket kommit med ett ställningstagande om förmån av personaloptioner.¹⁰⁵ Skatteverket gör bedömningen att sexmånadersregeln och ettårsregeln är fortsatt tillämpliga på obegränsat skattskyldiga.¹⁰⁶ Av ställningstagandet framgår inte att dessa regler skulle vara tillämpliga även på begränsat skattskyldiga. Ställningstagandet stämmer således överens med verkets tidigare ställningstagande om sexmånadersregeln.

Skatteverket uttalar vidare att begränsat skattskyldiga beskattas i Sverige till den del arbetet utförts här.¹⁰⁷ Jag kan inte avgöra varför Skatteverket anser att endast del av förmånen ska beskattas i Sverige. Skatteverket anser inte att sexmånadersregeln eller ettårsregeln är tillämplig så det kan inte vara tillämpning av dessa regler som begränsar beskattningen i Sverige. Kan det då vara så att Skatteverket utgått från att skatteavtal begränsat beskattningen? Fast den tolkningen faller på att Skatteverket i stycket efter går in på just skatteavtal och att dessa kan begränsa den svenska beskattningsrätten. Jag kan inte finna någon annan möjlighet att begränsa den svenska beskattningsrätten för personaloptioner än genom tillämpning av antingen skatteavtal eller sexmånaders- respektive ettårsregeln efter det att avskattningsregeln och 11:16 IL tagits bort. Det ska därför bli spännande att se vad som följer av detta uttalande.

¹⁰⁵ Skatteverkets ställningstagande 2009-02-23 (Dnr 131 218739-09/111)

¹⁰⁶ Ibid. s 6

¹⁰⁷ Ibid. s 6

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck:

Proposition 1997/98:133 Beskattning av personaloptioner

Proposition 2007/08:152 Slopad avskattning för personaloptioner

Proposition 1999/2000:2 del 2 Inkomstskattelagen

Litteratur:

Edvardsson, Leif *Skatteregler för incitamentsprogram*, 2002 Norstedts juridik AB

Mattsson, Nils *Svensk internationell beskattningsrätt*, 2000 Norstedts juridik AB

Pelin, Lars *Direkta skatter och EG-rätten, ur Festskrift till Hans H.Vogel*, 2008 Juristförlaget

RSV, *Handledning för internationell beskattning*, RSV 352 utgåva 7 2003, Fritzes offentliga publikationer

SKV, *Handledning för internationell beskattning 2008*, Skv 352 utgåva 12, Fritzes

Skatteverkets skriftliga ställningstagande från den 14 oktober 2005, dnr 131 532464-05/111

Skatteverkets skriftliga ställningstagande från den 24 september 2007, dnr 131 512720/111

Ståhl, Kristina/ Österman, Roger P *EG-skatte rätt*, 2000 Iustus Förlag AB

Tivéus, Ulf / Köhlmark, Anders *Internationella skattehandboken*, 4:e uppl, Nordstedts juridik, 2001

Artiklar:

Carolina Balck, *Sexmånaders- och ettårsregelns förhållande till remittanceregeln*, Uppsats Skatterätt 20 p, uppsats 254, HT 2001

Sofia Bülow, *Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans – en presentation av de nya kommentarerna till OECD:s modellavtal*, Uppsats Skatterätt 10p, Uppsala VT 2005

Johan Rutberg och Aija Mäenpää, Svenska globala optionsplaner till anställda, Svensk Skattetidning 2001 nr 10 s 929,

Anne Rutberg och Johan Rutberg, Optioner och personaloptioner, Svensk Skattetidning 1999 nr 8 s 601,

Leif Mutén, EG-domstolen och exitskatten, Skattenytt 2004 nr 5 s 294,

Niclas Virin, Beskattning av optionsplaner, Svensk Skattetidning 1995 nr 2 s 156

Bo Östlund, Egentligt bo och hemvist i Sverige, Skattenytt 2001 nr 6,

Hemsidor:

http://www.irs.gov/publications/p525/ar02.html#en_US_publink100098217
den 11 februari 2009 kl 15:50

<http://www.skv.se>

Skatteverkets skrivelse 2005-11-29 (dnr 131 644328-05/111)

Skatteverkets skrivelse 2007-09-24 (dnr 131 512720-07/111)

Skatteverkets ställningstagande 2009-02-23 (dnr: 131 218739-09/111)

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten:

RÅ 1994 not. 41

RÅ 1994 not. 733

RÅ 2004 ref. 50

RÅ 2005 not 129

Regeringsrättens dom den 24 april 2008, mål nr 6324-06

Kammarrätt:

KR Sthlm mål nr 2415-02, dom 2003-04-15

Länsrätt:

LR i Uppsala mål nr 2458-99, dom 2002-03-13

LR Stockholm mål nr 16122-02/16123-02, dom 2003-04-23

EG-domar;

Dom den 11 mars 2004, mål nr C-9/02, De Lasteyrie

Dom den 7 september 2006, mål nr C-470/04, N-målet