



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Daniel Lager

OECD:s och EU-rättens
inverkan på svensk beskattning
av personaloptioner vid
utflyttning

Examensarbete
30 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2010

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	5
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod och material	6
1.5 Disposition	6
2 PERSONALOPTIONER	8
2.1 Inledning	8
2.2 Beskattningstidpunkten för personaloptioner	9
2.3 Personaloption eller värdepapper	11
2.4 Anskaffningsutgifter för personaloptioner	13
2.5 Exempel på personaloptionsprogram	13
3 AVSKATTNINGSREGELN	15
3.1 Bakgrund	15
3.2 Exempel på tillämpning av avskattningsregeln	16
3.3 Kritik mot avskattningsregeln	17
3.3.1 Doktrin	17
3.3.2 Regeringsrätten	18

4	EU-RÄTTENS FÖRHÅLLANDE TILL NATIONELL SKATTERÄTT	20
4.1	Inledning	20
4.2	Objektivt jämförbara situationer	21
4.3	EU-domstolen	21
4.3.1	Inledning	21
4.3.2	De Lasteyrie och N-målet	21
5	OECD	24
5.1	Allmänt om dubbelbeskattningsavtal	24
5.2	OECD:s modellavtal	24
5.3	Kommentaren till OECD:s modellavtal	25
5.4	Inkomst av tjänst	26
5.5	2005 års kommentar till modellavtalet avseende personaloptioner	27
6	SLOPAD AVSKATTNING FÖR PERSONALOPTIÖNER	29
6.1	Inledning	29
6.2	Utvidgad skatteskyldighet för personaloptioner	29
6.3	Exempel på tillämpning av personaloptionsregeln vid utflyttning enligt gällande rätt	30
7	ANALYS OCH SLUTSATS	32
	LITTERATURFÖRTECKNING	34
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	35

Summary

On January the first 2009 the rule of exit taxation for stock-options was abolished in favor of a rule adapted to EU case law.

The rule of exit taxation regulated employees who participated in stock option plans and who moved out of Sweden before those plans had expired. The rule of exit taxation was aimed at those stock options for which vesting had occurred during the period when the employee resided in Sweden. When moving from Sweden, there was an income taxation of the stock option's value regardless of whether the stock option was used or not.

The abolishing of the rule of exit taxation was prompted by a number of cases in the EU court which rejected similar rules in other countries, including Case no. C-9/02 de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409. In the Lasteyrie case the European Court of Justice found that a French rule which taxed unrealized profits on stocks when the owner of those stocks moved abroad was contrary to the right to free establishment in Article 49 of The Treaty of Functioning of the European Union (TFEU).

The comments of 2005 of the OECD Model Tax Convention were also reasons for the legislative amendment. In the comments stock-options were mentioned for the first time. The OECD Model Tax Convention between states gives each state the right to tax stock-options to the extent it is attributable to work there. According to the proposition to the new law, the OECD rule of distribution should be used to determine to what time and to which country the stock-options should be attributed.

Article 15.1 of the OECD Model Tax Convention statutes that the state of residence always has full rights of taxation of the benefit even if it is attributable to work in other states. The state of residence must then discount the tax paid in the source country and alleviate any

resulting double taxation. The new rules will lead to more frequent situations of double taxation.

Sammanfattning

Den 1 januari 2009 slopades avskattningsregeln för personaloptioner till förmån för en regel anpassad till EU-praxis.

Avskattningsregeln reglerade anställda som deltagit i personaloptionsprogram och som flyttat ut ur Sverige innan programmet löpt ut. Avskattningsregeln träffade den del av personaloptionen för vilken kvalifikationstidpunkten infallit under tid då den anställde haft sitt hemvist i Sverige. Vid en utflyttning skedde en förmånsbeskattning av optionens värde oberoende av om optionen utnyttjats eller ej.

Lagändringen föranleddes av ett antal domar i EU-domstolen som underkänt liknande regler i andra länder, bl.a. mål nr. C-9/02, de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409. I de Lasteyrie-målet fann EU-domstolen att en fransk regel som innebar avskattning av orealiserad vinst på aktier vid utlandsflytt stred mot den fria etableringsrätten i artikel 49 i EUF-fördraget.

Även 2005 års kommentarer till OECD:s modellavtal låg bakom lagändringen. I kommentarerna behandlades för första gången beskattning av förmån av personaloption. OECD:s modell för fördelning av beskattning mellan staterna, proportioneringsmodellen, innebär att varje stat har rätt att beskatta förmånen till den del den är hänförlig till arbete där. Enligt propositionen till den nya lagen är det tänkt att proportioneringsregeln i OECD:s modellavtal ska användas för att bestämma till vilken tid och till vilket land förmånen ska anses hänförlig. Artikel 15.1 i OECD:s modellavtal stadgar att hemviststaten alltid har full beskattningsrätt till förmånen, även om den är hänförlig till arbete i andra stater. Hemsviststaten måste sedan medge avräkning för den skatt som erlagts i källstaten och lindra eventuell uppkommen dubbelbeskattning. De nya reglerna leder till mer frekventa dubbelbeskattningssituationer.

Förkortningar

EU	Europeiska Unionen
EUF	Europeiska Unionens Funktionssätt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 1 januari 2009 slopades den så kallade avskattningsregeln för personaloptioner i 10 kap. 11 § 2 st. IL. Det är nu huvudregeln, det vill säga att förmån av personaloption beskattas i sin helhet då rätten som följer av optionen utnyttjas eller överlåts, som gäller även för personer som flyttar till eller från Sverige.

Avskattningsregeln reglerade anställda som deltagit i personaloptionsprogram och som flyttat ut ur Sverige innan programmet löpt ut. Avskattningsregeln träffade den del av personaloptionen för vilken kvalifikationstidpunkten infallit under tid då den anställde haft sitt hemvist i Sverige. Vid en utflyttning skedde en förmånsbeskattning av optionens värde oberoende av om optionen utnyttjats eller ej. Då EU-domstolen kommit fram till att liknande regler i Frankrike ansetts strida mot EUF-fördragets regler om fri etableringsrätt valde regeringen att slopa avskattningsregeln till förmån för en utvidgad skatteskyldighet för personaloptioner.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda hur beskattning av personaloptioner har förändrats genom slopandet av avskattningsregeln.

Detta syfte kan preciseras i följande frågeställningar:

- Hur har beskattningen av personaloptioner förändrats genom prop. 2007/08:152?
- Vad föranledde denna förändring?

- Hur påverkar denna förändring beskattningen av personaloptioner vid utlandsflytt?

1.3 Avgränsning

Uppsatsen behandlar reglering av personaloptioner vid utlandsflytt och kommer därav in på regler gällande internationell dubbelbeskattning. Definitioner av vissa begrepp såsom hemviststat och källstat, samt ettårsregeln och sexmånadersregeln i IL har medvetet bortsetts ifrån. Detta för att hålla diskussionens fokus på de förändringar som de nya reglerna om utvidgad skatteskyldighet för personaloptioner medfört. Jag kommer i uppsatsen fram till att en ökad dubbelbeskattning kan uppstå med de nya reglerna, men jag har ändå valt att bortse från diskussioner kring användandet av lagen om avräkning av utländsk skatt då jag anser att detta ligger bortom frågeställningen och uppsatsens syfte.

1.4 Metod och material

Eftersom jag undersökt skatterättsliga orsaker och konsekvenser av en lagändring har jag använt mig av en rättsdogmatisk metod vilket innebär att lagtext, förarbeten, praxis och doktrin brukats i undersökningen.

Då EU-rätten måste beaktas i svensk rätt har jag använt mig av ett antal rättsfall från EU-domstolen för att underbygga min argumentation.

1.5 Disposition

I första kapitlet ges en kort inledning till ämnet samtidigt som det redogörs för syfte och frågeställning. Dessutom presenteras det material som använts i arbetet samt ett kort stycke om de avgränsningar som gjorts.

I andra kapitlet beskrivs vad personaloptioner är, hur de används och hur de beskattas. Kapitlet avslutas med ett belysande exempel.

I tredje kapitlet ges en bakgrund till den gamla avskattningsregeln och hur den fungerade. Kapitlet avslutas med ett praktiskt exempel samt kort om kritiken mot avskattningsregeln.

Fjärde kapitlet inleds med en beskrivning av den EU-rätt som är intressant för uppsatsen. Kapitlet avslutas med en genomgång av relevanta domar från EU-domstolen.

Kapitel fem behandlar OECD:s modellavtal till den del som avser personaloptioner. Kapitlet inleds med en kort beskrivning av OECD:s modellavtal och dess kommentarer och avslutas med 2005 års kommentarer och dess nya reglering av personaloptioner.

Kapitel sex går igenom de nya reglerna för personaloptioner efter att avskattningsregeln slopats. Kapitlet inleds med en bakgrund som förklarar hur OECD:s modellavtal samt vissa domar i EU-domstolen lett fram till lagändringen.

Uppsatsen avslutas med en analys i kapitel sju där det som framkommit i tidigare kapitel analyseras.

2 Personaloptioner

2.1 Inledning

Att företag använder sig av incitamentsprogram för företagsledare och andra anställda har under senare år blivit mycket vanligt, framför allt i börsnoterade företag. Idag finns en mängd olika incitamentsprogram att välja mellan, till exempel incitamentsprogram baserade på aktier, konvertibler, teckningsoptioner, syntetiska optioner, personaloptioner eller köpoptioner. Syftet med att införa incitamentsprogram kan variera, men den grundläggande idén bakom företagsledningen är att reducera det som kallas principal agentproblemet. Ett principal agentförhållande definieras som ett kontrakt, där en uppdragsgivare (principal) engagerar en uppdragstagare (agent) till att utföra arbetsuppgifter för sin räkning och där beslutsfattande delegeras till uppdragstagaren. Delegationen leder till att agenten under kontraktets löptid skaffar sig större insikter om verksamheten än vad uppdragsgivaren har, vilket agenten kan använda lojalt för principalens räkning eller i syfte att gynna sig själv. Den informationsasymmetri som i agentförhållandet uppstår mellan uppdragsgivare och uppdragstagare kallas principal agentproblemet.¹ För att minska denna informationsasymmetri kan man införa aktierelaterade incitamentsprogram som förenar de mål som aktieägarna och de anställda i aktiebolaget har.

Med option menas enligt 1 kap. 4 § i lagen om börs- och clearingverksamhet ”en rätt att till ett bestämt pris i framtiden få köpa eller sälja tillgångar eller en rätt att vid en framtida tidpunkt få ett belopp som räknas ut på grundval av ändringar i ett kursindex eller liknande”. Hur en option ska beskattas beror på huruvida den anses utgöra värdepapper eller

¹ Bergström, Clas; Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, s. 22, 23.

inte. Denna klassificering är avgörande då man ska bestämma om en eventuell värdeökning ska beskattas i inkomstslaget tjänst eller kapital.²

Personaloptioner är idag ett vanligt incitamentsprogram som företag erbjuder sina anställda. Personaloptioner används ofta som ett incitament för att skapa samhörighetskänsla och lojalitet med företagen eller koncernen. Därigenom hoppas man uppnå en ökad produktivitet bland de anställda, men också bättre förutsättningar för att kunna rekrytera och behålla anställda.

Med personaloption menas en utfäst rättighet från arbetsgivarbolaget eller annat koncernbolag för anställda att i framtiden, från bolaget eller den bolaget anvisar, förvärva värdepapper i bolaget till ett visst på förhand bestämt pris.³

2.2 Beskattningstidpunkten för personaloptioner

Personaloption är ett skatterättsligt begrepp som tar sikte på 10 kap. 11 § IL vilken behandlar beskattningstidpunkten för värdepapper som förvärvas på grund av tjänst. I 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen i samma lag kan man utläsa att om man förvärvar en rättighet som inte är ett värdepapper men som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller på andra förmånliga villkor, ska förmånen beskattas först det år då rätten utnyttjas eller överlåts. Detta är den så kallade personaloptionsregeln.

Att begreppet personaloption inte definieras i lagtexten är ett medvetet drag av lagstiftaren. Anledningen till detta är att lagen tar sikte på alla typer av

² Se kapitel 2.3.

³ Edvardsson, Leif, *Skatteregler för incitamentsprogram*, s. 47.

optioner som erhålls på grund av tjänst och som inte är värdepapper i sig utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper.⁴

Den beskattningstidpunkt för personaloptioner vi har idag, det vill säga att förmånen av personaloption beskattas då rätten utnyttjas eller överlåts, infördes 1 juli 1998 som en reaktion mot den praxis som utvecklats genom Regeringsrättens avgörande i RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733 och som innebar att beskattning skedde i samband med den tidpunkt då optionen först kunde utnyttjas (den så kallade kan-tidpunkten).⁵

De ovan nämnda avgörandena avsåg förmånsbeskattning vid deltagande i så kallade stock option plans vilka kännetecknades av att den anställde vederlagsfritt kunde delta i optionsprogrammet. Vad som även kännetecknade denna typ av optionsplaner var att de var förenade med förfoganderättsinskränkningar som innebar att den anställde inte fick överlåta optionen, att optionen kunde utnyttjas först 3 år efter erbjudandet samt att de skulle förfalla och inte få utnyttjas om anställningen upphörde. Fråga var bland annat hur man skulle bestämma beskattningstidpunkten för optioner av detta slag. Regeringsrätten fann att beskattning skulle ske när möjligheten att utnyttja optionen inträdde, det vill säga vid den första kan-tidpunkten.

De regler som infördes den 1 juli 1998 om beskattning av personaloptioner ändrade beskattningstidpunkten till den vi har idag, då rätten utnyttjas eller överlåts. Anledningen till att man gick ifrån beskattning vid första kan-tidpunkten var enligt förarbetena till lagen bland annat att man på grund av bristande betalningsförmåga skulle kunna tvingas förvärva och sälja den underliggande egendomen för att på så sätt få medel till att betala skatt.⁶

⁴ Prop. 1997/98:133 s. 31.

⁵ Tivéus, Ulf, *Optioner – reavinst eller lön?*, Skattenytt 1999, Häfte 1/2, s. 35.

⁶ Prop. 1997/98:133 s. 28f.

2.3 Personaloption eller värdepapper

Det som främst kännetecknar en personaloption är att den inte utgör ett värdepapper. En viss oklarhet råder dock angående vad det är som fråntar personaloptionen dess karaktär av värdepapper. I 10 kap. 11 § IL kan man utläsa att tre villkor måste vara uppfyllda för att en option ska beskattas som personaloption:

1. Rätten ska förvärfvas på grund av tjänsten.
2. Det som förvärfvas får inte vara värdepapper.
3. Rättigheten ska innebära en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller på förmånliga villkor.

Vad är det då som gör att en personaloption innebär en rätt att i framtiden förvärva ett värdepapper och inte utgör ett värdepapper i sig? Lagtexten kan inte ge något vidare svar på den frågan då den som redan nämnts saknar definition av både begreppet personaloption och begreppet värdepapper. Tittar man i förarbetena kan man dock hitta en definition av begreppet personaloption:

”En personaloption är en rättighet som riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller en företagsgrupp. Rättigheten består i att den anställde erhåller en rätt att under vissa förutsättningar i framtiden förvärva aktier till ett i förväg bestämt pris. Det är fråga om en standardiserad rättighet, vilket betyder att optionsvillkoren är bestämda på ett enhetligt sätt för samtliga anställda som får del av förmånen. Ofta är villkoren bestämda i en av företaget beslutad optionsplan. I flertalet fall erhåller den anställde personaloptionen utan att betala någon ersättning till utställaren. Personaloptionerna kännetecknas av att de är förenade med förfoganderättsinskränkningar, t.ex. att de inte får överlåtas eller pantsättas, och att de kan utnyttjas först efter viss kvalifikationstid. Det är inte ovanligt att optionen är uppdelad i ”etapper” med olika kvalifikationstider.

Optionens löptid är lång, ofta tio år. Vanligtvis förfaller personaloptionen, eventuellt efter en kortare karenstid om anställningen upphör på grund av uppsägning, avskedande eller dödsfall.”⁷

Utöver lagtextens ovannämnda kriterier hittar vi här ytterligare två förutsättningar för att en rättighet ska få beskattas som personaloption, nämligen att rättigheten är förenad med förfoganderättsinskränkningar och att löptiden är lång.

Det finns i princip tre typer av förfoganderättsinskränkningar:

1. Inskränkningar som begränsar innehavarens möjligheter att fritt förfoga över rättigheten genom överlåtelse till den han själv vill.
2. Inskränkningar som hindrar innehavaren från att under kvalifikationstiden tillgodogöra sig det fulla ekonomiska värdet som rättigheten har.
3. Krav på fortsatt anställning under kvalifikationstiden för att kunna utnyttja rättigheten och omsätta denna i pengar.⁸

Förfoganderättsinskränkningar av ovannämnda slag kan förta en rättighet dess karaktär av värdepapper och leda till att den beskattas som personaloption. Om inskränkningarna går så långt att optionen inte kan anses utgöra en rätt att förvärva den underliggande egendomen är det inte ett värdepapper. Om det är möjligt att omvandla tillgången i pengar trots inskränkningar i förfoganderätten borde det vara ett värdepapper. Om den anställde har en möjlighet att få tillbaka sin insats med tillägg för skälig ränta är det i princip alltid fråga om ett värdepappersförvärv.⁹

Att en förmån beskattas som personaloption innebär att förmånsvärdet av optionen kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst och tidpunkten för beskattningen anstår till dess den utnyttjas eller överläts. Om en person som

⁷ Prop. 1997/98:133 s. 24.

⁸ Prop. 1997/98:133 s. 28f.

⁹ Se RÅ 1986 ref. 36.

deltar i ett personaloptionsprogram väljer att utnyttja en personaloption för att förvärva det underliggande värdepapper som optionen berättigar honom till, kommer han att förmånsbeskattas i inkomstslaget tjänst för värdet på optionen. Förmånsvärdet består av skillnaden mellan värdepapperets marknadsvärde och vad förmånstagaren betalar för värdepapperet.

Att förmånen beskattas som tjänsteinkomst ter sig naturligt då förvärvet är starkt knutet till anställningen. Förutsättningen för att någon ska erbjudas att förvärva en personaloption är ju att denne är anställd i det utgivande företaget.

2.4 Anskaffningsutgifter för personaloptioner

Normalt sett har den anställde inga utgifter för förmånen att delta i ett personaloptionsprogram. Skulle förvärvet vara förenat med avgifter skall dessa, enligt 10 kap. 15 § IL, ”dras av som kostnader det beskattningsår då förmånen skall tas upp som intäkt”. Någon möjlighet för den anställda att välja tidpunkt för avdraget finns alltså inte. Det innebär att avdragsrätt föreligger vid samma tidpunkt som skatteplikt för optionerna inträder, det vill säga det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts.

Värdestegringen på en personaloption fram till utnyttjandet skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Det innebär att den anställdas utgifter för förvärvet av optionen också är avdragsgilla i detta inkomstslag.¹⁰

2.5 Exempel på personaloptionsprogram

A är anställd i ett svenskt aktiebolag. Den 1 januari 2007 tilldelas han optioner i företagets optionsplan som ger honom rätt att förvärva aktier i företaget till ett i förväg bestämt pris, så kallade personaloptioner.

¹⁰ Prop. 1997/98:133 s.33.

Optionerna tillfaller A successivt på så sätt att en tredjedel av optionerna kan utnyttjas från och med den 1 januari 2008 och övriga tredjedelar från och med den 1 januari 2009 respektive 1 januari 2010. Den tid från det att förmånstagaren (A i detta fallet) tilldelas personaloptioner tills dess att han först kan utnyttja kallas benämns hädanefter kvalifikationstiden.

När kvalifikationstiden för den första tredjedelen av optionerna löpt ut kan han välja om han vill utnyttja eller överlåta denna tredjedel, eller om han vill låta dem bero. Väljer han att utnyttja denna tredjedel kommer han att förmånsbeskattas för den delen det beskattningsåret.

Väljer han istället att utnyttja eller överlåta alla personaloptioner den 1 januari 2010 kommer han att förmånsbeskattas för samtliga personaloptioner år 2010.

3 Avskattningsregeln

3.1 Bakgrund

Avskattningsregeln kunde tidigare utläsas i 10 kap. 11§ 2 st. 2 meningen IL. Den fulla lydelsen av paragrafen var:

”Om den skatteskyldiga på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker.

Om det som förvärvas 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, tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. *Upphör den skatteskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas*” (författarens kursivering).

Andra styckets första mening i paragrafen är huvudregeln för beskattning av personaloptioner, det vill säga att beskattning ska ske det år då förmånen utnyttjas eller överläts. Undantaget till denna regel stod tidigare att läsa i andra stycket andra meningen i samma paragraf. Den kursiverade meningen är den så kallade avskattningsregeln som numera är avskaffad.

Avskattningsregeln reglerade anställda som deltagit i personaloptionsprogram och som flyttat ut ur Sverige innan programmet löpt ut. Avskattningsregeln träffade den del av personaloptionen för vilken kvalifikationstidpunkten infallit under tid då den anställde haft sitt hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här. Beskattningstidpunkten utgjorde dagen för den faktiska utflyttningen. Vid en utflyttning skedde alltså en förmånsbeskattning av optionens värde oberoende av om optionen utnyttjats

eller ej. Till grund för värdering vid avskattningen lades det marknadsvärde som det underliggande värdepappret hade vid utflyttningstidpunkten.¹¹

I propositionen till lagen fördes diskussioner om huruvida denna regel kunde anses överträda EU-rätten och framförallt EU-rättens skydd för kapitalets fria rörlighet. Det fanns visserligen inga avgöranden i EU-domstolen som kunde vägleda regeringen, men de kom fram till att regeln saknade diskrimineringskaraktär och inte syftade till någon begränsning av den fria rörligheten inom EU. Eftersom regelns utformning medförde att endast sådan inkomst som tjänats in under arbete i Sverige skulle bli föremål för avskattning borde det inte strida mot EU-rätten.¹²

3.2 Exempel på tillämpning av avskattningsregeln

A är anställd i ett svenskt aktiebolag som ingår i en internationell koncern. Den 1 januari 2007 tilldelas han optioner i koncernens optionsplan som ger honom rätt att förvärva aktier i koncernens moderbolag till ett i förväg bestämt pris, så kallade personaloptioner. Optionerna tillfaller A successivt på så sätt att en tredjedel av optionerna kan utnyttjas från och med den 1 januari 2008 och övriga tredjedelar från och med den 1 januari 2009 respektive 1 januari 2010.

A väljer att under perioden 1 april 2008 – den 1 april 2009 tjänstgöra vid ett annat koncernbolag i Stat A. Efter avslutad tjänstgöring där avser han att återvända till Sverige. A är obegränsat skatteskyldig i Sverige under perioden på grund av väsentlig anknytning.

Då A den 1 april 2008 flyttar från Sverige och upphör vara bosatt här kommer han enligt avskattningsregeln att beskattas för den del av förmånen

¹¹ Edvardsson, Leif, *Skatteregler för incitamentsprogram*, s. 148.

¹² Prop. 1997/98:133 s. 39.

som han då kan utnyttja, det vill säga för den del av förmånen som kandidatpunkten inträffat för. I detta fall kommer han att förmånsbeskattas för den tredjedelen han kunnat utnyttja den 1 januari 2008, oavsett om han valt att utnyttja eller överlåta denna eller ej. Förmånsbeskattningen kommer att utlösas för beskattningsåret 2008.

Om A väljer att utnyttja den tredjedel av förmånen som träffas av avskattningsregeln först när han återvänt till Sverige så kommer han inte att förmånsbeskattas för denna del. Värdeökningen av optionen från avskattningstillfället till utnyttjandetillfället kommer istället att kapitalbeskattas.¹³

3.3 Kritik mot avskattningsregeln

3.3.1 Doktrin

Kritiken mot avskattningsregeln riktade sig mot att personaloptionerna skulle avskattas omedelbart vid utflyttning och till fulla marknadsvärdet om ”kan-tidpunkten” inträtt under vistelse i Sverige. Detta innebar att även personaloptioner som erhållits före vistelsen i Sverige och sålunda hade sin grund i arbetsinsatser utomlands, skulle beskattas fullt ut om ”kan-tidpunkten” inträffat i Sverige oberoende av om personaloptionerna utnyttjats eller ej. Utnyttjades sedan personaloptionerna i utlandet skulle detta leda till normal beskattning i utlandet. Denna dubbelbeskattning skulle det åligga innehavaren av personaloptionerna att söka avräkning för.¹⁴ Om utnyttjandet i utlandet skett ett eller flera år efter avskattningen i Sverige är det ingen självklarhet att man ska för avräkning för den i Sverige erlagda skatten. Dessa komplikationer har i ett antal fall lett till att utländska s.k. nyckelpersoner vägrat att arbeta i Sverige.¹⁵

¹³ Edvardsson, Leif, *Skatteregler för incitamentsprogram*, s. 149.

¹⁴ Edvardsson, Leif, *Skatteregler för incitamentsprogram*, s. 150.

¹⁵ Rutberg, Anne och Rutberg, Johan, *Optioner och personaloptioner*, SvSkT 1999 s. 609.

3.3.2 Regeringsrätten

I RÅ 2004 not. 135 undanröjde Regeringsrätten ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked då nämnden i motiveringen till svar på en fråga gällande avskattningsregler för personaloptioner förklarat att den inte tagit ställning till om bestämmelsen strider mot EU-rättens fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer och kapital.

Omständigheterna i fallet var följande: A är anställd vid L M Ericsson i Sverige. Han avser att tillsammans med sin familj flytta till England under andra halvåret 2002 för att arbeta där i ett dotterbolag till Ericsson. Han kommer vara fortsatt obegränsat skatteskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning och varken sexmånadersregeln eller ettårsregeln i 3 kap. 9§ IL är tillämplig.

Den 14 maj 2001 tilldelades han personaloptioner. Enligt optionsplanen skulle rätten att förvärva aktierna uppkomma successivt på så sätt att en tredjedel av optionerna kunde utnyttjas fr.o.m. den 14 maj 2002 och övriga tredjedelar fr.o.m. den 14 maj 2003 respektive 14 maj 2004.

A önskade besked om skattekonsekvenserna avseende optionerna då han flyttar från Sverige efter den 14 maj 2002 samt att han efter utflyttningen till England utnyttjar optionerna som tjänats in den 14 maj 2002 och den 14 maj 2003.

Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att A ska ta upp förmånen av personaloptionerna från Ericsson som intäkt det beskattningsår han upphör vara bosatt i Sverige till den del förmånen då kunnat utnyttjas.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked till Regeringsrätten. Det anförde bl.a. att Skatterättsnämnden inte tagit ställning till om avskattningsregeln strider mot EU-rättens fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer och kapital.

Regeringsrätten uttalade särskilt att myndigheter och domstolar har en skyldighet att beakta unionsrätten och att den kommande taxeringen av de i ärendet aktuella inkomsterna måste ske med denna utgångspunkt och undanröjde därför Skatterättsnämndens förhandsbesked.

4 EU-rättens förhållande till nationell skatterätt

4.1 Inledning

Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt innehåller inte några artiklar som reglerar direkt beskattning. EU-domstolen tolkar emellertid EUF-fördraget så att också de primärrättsliga bestämmelserna om den fria rörligheten för tjänster, personer och kapital och icke-diskriminering inskränker medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta. I Avoir Fiscal-målet slog EU-domstolen fast att nationella skatteregler som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas av EU-fördraget.¹⁶ Medlemsstaterna kan således inte lagstifta eller upprätthålla nationella lagar som strider mot EU-rättens krav på fri rörlighet. EU-rätten har sedan Avoir Fiscal-målet fått stor inverkan på medlemsstaternas skattelagstiftning och en anpassning till EU-rättens krav sker successivt bland medlemsstaterna.

I EUF-fördraget finns dels ett generellt förbud mot diskriminering i artikel 18, dels artiklar som anger att alla hinder mot den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital ska avskaffas inom EU. Ursprungligen förbjöd dessa artiklar endast diskriminerande hinder, såväl direkt som indirekt diskriminering. Diskriminering uppstår då lika situationer behandlas olika eller olika situationer behandlas lika. I Cassis de Dijon-målet¹⁷ utvidgade EU-domstolen artiklarnas innebörd då de ansåg att ett icke diskriminerande hinder stred mot fördraget. Det finns således tre olika typer av hinder mot den fria rörligheten: direkt diskriminering, indirekt diskriminering och icke diskriminerande hinder.

¹⁶ Mål 270/83 Avoir Fiscal.

¹⁷ Mål 120/78 Cassis de Dijon.

4.2 Objektivt jämförbara situationer

För att pröva huruvida en diskriminering föreligger gör EU-domstolen en jämförelse mellan ”objektivt jämförbara situationer”. Enligt EU-domstolens praxis är det befogat att göra åtskillnad mellan oinskränkt och inskränkt skatteskyldiga för inkomstskatt, eftersom dessa skatteskyldiga inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer.¹⁸ Om EU-domstolen däremot finner att det inte föreligger objektiva skillnader som kan motivera en skillnad i behandling mellan inskränkt och oinskränkt skatteskyldiga kan detta anses utgöra ett diskriminerande hinder mot utövande av den fria etableringsrätten.

4.3 EU-domstolen

4.3.1 Inledning

Nedan redovisas två rättsfall där EU-domstolen tolkat EU-rätten avseende avskattning vid utflyttning och likabehandling vid bosättning utomlands.

4.3.2 De Lasteyrie och N-målet

I de Lasteyrie-målet tolkade EU-domstolen huruvida en fransk regel som innebar avskattning av orealiserad vinst på aktier vid utlandsflytt stred mot den fria etableringsrätten i artikel 49 i EUF-fördraget. Bestämmelserna var utformade så att skatteskyldiga som flyttade utomlands och som haft sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike under minst sex av de senaste tio åren samt ägde eller under de senaste fem åren, själva eller tillsammans med närstående, ägt minst 25 procent av ett franskt företag under vissa förhållanden skulle skatta av eventuella latent vinster på sitt innehav.

¹⁸ Se bl.a. mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225.

EU-domstolen konstaterade att förbudet för medlemsstaterna att införa begränsningar av etableringsfriheten gäller också i fråga om skattebestämmelser och att medlemsländerna måste iaktta gemenskapsrätten även när de utövar sin behörighet avseende direkta skatter. Även om regeln i detta fall inte medför något förbud mot att en person som är skattskyldig i Frankrike utövar sin rätt till fri etablering, kan bestämmelsen i artikel 49 i EUF-fördraget likväl begränsa utövandet av denna rätt genom att åtminstone inverka avskräckande på skattskyldiga personer som önskar etablera sig i en annan medlemsstat.

EU-domstolen fann att det ej förelåg objektiva skillnader som kunde motivera den skillnad i behandling som regeln medförde och att bestämmelserna således utgjorde ett diskriminerande hinder mot utövande av den fria etableringsrätten. Detta hinder kunde inte heller motiveras som ett skydd mot skatteflykt eftersom bestämmelserna träffade alla som flyttade ut, oavsett syfte. Inte heller skyddet av den franska skattebasen kunde rättfärdiga bestämmelsen. EU-domstolen ansåg att skyddet av den nationella skattebasen inte var ett sådant tvingande hänsyn till allmänintresset som kan utgöra ett motiv för en inskränkning av en grundläggande frihet.¹⁹

Slutsatserna i de Lasteyriemålet har bekräftats av EU-domstolen i en dom där en nederländsk avskattning ansågs strida mot artikel 49 i EUF-fördraget. De nederländska bestämmelserna var utformade så att skatteplikt förelåg för samtliga inkomster som förvärvats genom avyttring av aktier. Om en skattskyldig person upphörde att vara skattskyldig i landet av annan anledning än att personen i fråga avlidit, skulle det likställas med avyttring av aktier. Det förelåg en möjlighet att få uppskov med betalning av skatten till dess aktierna faktiskt avyttrats under förutsättning att säkerhet ställdes. Dessutom betraktades i viss utsträckning eventuell värdeminskning som skett efter utflyttningen fram till dess aktier avyttrats.

¹⁹ Mål nr. C-9/02, de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409.

EU-domstolen konstaterade i fallet att den skattskyldige enbart på grund av utflyttningen blev skyldig att betala skatt på en inkomst som ännu inte hade realiserats och som den skattskyldige alltså inte förfogade över. Hade den skattskyldige å andra sidan stannat kvar i Nederländerna, hade värdeökningarna däremot inte beskattats förrän, och endast i den utsträckning som, de eventuellt faktiskt hade realiserats. Denna skillnad i behandling var ansågs ägnad att avskräcka skattskyldiga från att flytta ut från Nederländerna.

EU-domstolen fann således att objektiva skillnader saknades för att motivera den skillnad i behandling som regeln medförde och att den fria etableringsrätten utgör ett hinder för en medlemsstat att upprätthålla sådana skatteregler avseende beskattning av latent kapitalvinster vid utflyttning av en skattskyldig persons hemvist som de nederländska.²⁰

²⁰ Mål nr. C-470/04, N, REG 2006, s. I-07409.

5 OECD

5.1 Allmänt om dubbelbeskattningsavtal

Internationell dubbelbeskattning kan definieras som det fall när en och samma person eller ett och samma skatteobjekt på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning än vad fallet blivit om, under i övrigt lika förhållanden, personen eller skatteobjektet beskattats endast i en av staterna. Skatteavtalsrättens regler syftar till att undanröja internationell dubbelbeskattning och avgöra på vilken stats bekostnad detta skall ske.²¹

5.2 OECD:s modellavtal

OECD är en ekonomisk samarbetsorganisation som består av för närvarande 30 medlemsstater. Inom OECD finns utskott som behandlar olika frågor. Skattefrågor behandlas i "the Committee on Fiscal Affairs". Den har utarbetat en modell för hur skatteavtal mellan medlemsländerna kan och bör se ut.²²

Modellavtalet kan sägas bestå av tre delar: ett förklarande introduktionsavsnitt till hela modellen, en avtalsdel och en fyllig kommentar till varje i avtalet förekommande artikel.

Den första utgåvan av OECD:s modellavtal kom år 1963. Den följdes av en nyutgåva år 1977. OECD:s modellavtal innehåller i sin senaste upplaga 30 artiklar. Artiklarna kan grovt indelas i fyra olika delar:

1. definitionsartiklar
2. fördelningsartiklar
3. metodartiklar

²¹ Prop. 2004/2005:12 s. 48.

²² OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital".

4. övriga artiklar

Syftet med modellavtalet och de utförliga kommentarerna är att skapa enhetliga och standardiserade regler för att undanröja internationell dubbelbeskattning. Avtalet är en modell eller rekommendation och är inte bindande i någon mening.²³ Modellavtalet med sina kommentarer är i stort sett en allmänt accepterad rättskälla vid tillämpning och tolkning av skatteavtal (se nedan) och kan därför ha fått betydelse av en ”gängse mening” enligt artikel 31 i Wienkonventionen.

Det är möjligt för medlemsstaterna att avge reservationer till artiklarna i avtalet. Medlemsstaterna kan också göra anmärkningar till kommentaren.

5.3 Kommentaren till OECD:s modellavtal

Kommentaren till OECD:s modellavtal är ett viktigt hjälpmedel när skatteavtal ska tolkas och i praktiken har den fått mycket stor betydelse.²⁴

Till OECD:s modellavtal finns en rekommendation från OECD:s högsta beslutande instans, rådet, att medlemsländerna i OECD ska följa modellavtalet när nya avtal förhandlas fram. Det rekommenderas också att kommentarerna ska användas vid tolkning av medlemsländernas avtal. Denna rekommendation är dock inte bindande för medlemsländerna.

Regeringsrätten har i flera fall åberopat kommentaren när den tolkat svenska skatteavtal. I Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref. 84, uttalade Regeringsrätten att de metoder för tolkning av avtal som stadgas i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten bör kunna ligga till grund för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. De ansåg även att inom området för internationell

²³ OECD, ”*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, s. 7.

²⁴ Prop. 2007/2008:152, s. 16.

beskattning så bör särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen.²⁵

5.4 Inkomst av tjänst

Artikel 15 i OECD:s modellavtal reglerar inkomst av tjänst vilket bland annat innefattar förmån av personaloptioner. Artikel 15 lyder:

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.
2. Utan hinder av bestämmelserna i p. 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten, om:
 - a) mottagaren vistas i den andra staten under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga och
 - b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt
 - c) ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har i den andra staten.
3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller på båt som går i trafik på inre farvatten, beskattas i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

²⁵ RÅ 1996 ref. 84.

5.5 2005 års kommentar till modellavtalet avseende personaloptioner

Tidigare utgåvor av kommentaren har inte särskilt behandlat frågor som beskattning av förmån av personaloptioner men den kommentar som publicerades i juli 2005 uppdaterades i detta avseende.

På grund av de särskilda problem som följer av att stater beskattar personaloptioner på olika sätt och vid olika tidpunkter har OECD sett det nödvändigt att införa ett särskilt avsnitt i kommentaren som behandlar dessa svårigheter.²⁶

I normalfallet beskattar en stat förmånen av personaloption vid ett eller flera av följande tillfällen²⁷:

- när optionen tilldelas,
- när optionen kan utnyttjas,
- när optionen faktiskt utnyttjas eller överlåts,
- när det underliggande värdepappret säljs, eller
- när förmånstagaren upphör att ha sitt hemvist i den aktuella staten.

Förmån av personaloptioner inkluderas som sagt (genom exemplifiering) uttryckligen i tillämpningsområdet för artikel 15 i OECD:s modellavtal. Detta innebär att sådana förmåner, vid fördelning av beskattningsrätten mellan olika stater, ska anses utgöra inkomst av anställning. Det är dock endast värdeökningen under tiden mellan förvärv och utnyttjande som ska räknas som inkomst av anställning. Värdeökning som uppkommer efter utnyttjandet, och som realiserar vid en avyttring av de underliggande värdepapperna, ska anses som kapitalvinst och behandlas därför i artikel 13. Dessa definitioner gäller bara vid fördelningen av beskattningsrätten mellan

²⁶ Johansson, Magnus, *Gränsöverskridande beskattning av personaloptioner*, SvSkT 2009:9, s. 930.

²⁷ Johansson, Magnus, *Gränsöverskridande beskattning av personaloptioner*, SvSkT 2009:9, s. 928.

staterna. Varje stat klassificerar och beskattar sedan inkomsten i fråga i enlighet med sin interna rätt. Om en förmån, med tillämpning av kommentarerna, anses hänförlig till arbete i flera stater, ska fördelningen av beskattningsrätten ske efter det antal dagar den skatteskyldige har arbetat i respektive stat under kvalifikationstiden.²⁸ En källstat har således endast rätt att beskatta förmånen till den del den är hänförlig till arbete utfört där.

²⁸ Prop. 2007/2008:152 s. 16.

6 Slopad avskattning för personaloptioner

6.1 Inledning

Regeringen förslög år 2008 att bestämmelserna i inkomstskattelagen om avskattning av personaloptioner vid utflyttning skulle slopas. Detta innebär att huvudregeln att förmån av personaloptioner beskattas då rätten som följer av optionen utnyttjas eller överläts, numera gäller även för personer som flyttar till eller från Sverige.²⁹

Anledningen till att regeringen valde att slopa avskattningsregeln var bl.a. att det på senare år från olika håll ifrågasatts om denna regel var förenlig med EU-rättens regler om fri rörlighet för arbetstagare och den fria etableringsrätten. Nya domar från EU-domstolen³⁰ där de funnit liknande regler oförenliga med EU-rätten ledde till frågan om den svenska avskattningsregeln för personaloptioner var förenlig med EU-rätten. Dessutom har OECD i 2005 års kommentarer till modellavtalet inkluderat personaloptioner som föremål för dess artikel 15 som behandlar inkomst av tjänst. Även ovan nämnda förhandsbesked i RÅ 2004 not. 135 borde ha haft avsevärd betydelse.

6.2 Utvidgad skatteskyldighet för personaloptioner

Vid slopandet av avskattningen för personaloptioner övervägde regeringen två alternativa nya regelverk. Det första alternativet var att införa en proportioneringsregel enligt den metod som används i kommentaren till OECD:s modellavtal, medan det andra innebar en utvidgad skatteskyldighet. Den lösning som slutligen valdes var den sistnämnda. Valet motiverades

²⁹ Prop. 2007/08:152 s. 1.

³⁰ Se kapitel 4.3.

med att regeringen ansåg att en proportioneringsregel kunde ge upphov till skatteplanering och skattefrihet i de fall det saknades ett skatteavtal med den utländska staten i fråga.³¹ Den utvidgade skatteskyldigheten som återfinns i 10 kap. 11 § 2 st. IL innebär att obegränsat skatteskyldiga beskattas för en personaloption när den utnyttjas, oavsett var och när förmånen intjänats. I propositionen uppmärksammades det att dubbelbeskattningssituationer kan bli mer förekommande med den valda regleringen och man uttalade att dessa situationer ska lösas med en tillämpning av aktuella skatteavtal. För att bestämma till vilken tid förmånen ska anses hänförlig till ska den proportioneringsregel som används i OECD:s modellavtal ligga till grund för bedömningen.

När det gäller begränsat skatteskyldiga är dessa skatteskyldiga för inkomster i Sverige till den del de är hänförliga till arbete utfört här.³²

6.3 Exempel på tillämpning av personaloptionsregeln vid utflyttning enligt gällande rätt

A är anställd i ett svenskt aktiebolag som ingår i en internationell koncern. Den 1 januari 2007 tilldelas han optioner i koncernens optionsplan som ger honom rätt att förvärva aktier i koncernens moderbolag till ett i förväg bestämt pris, så kallade personaloptioner. Optionerna tillfaller A successivt på så sätt att en tredjedel av optionerna kan utnyttjas från och med den 1 januari 2008 och övriga tredjedelar från och med den 1 januari 2009 respektive 1 januari 2010. Ett arbetsår utgörs av 220 arbetsdagar.

A väljer att under perioden 1 januari 2008 – den 1 januari 2009 tjänstgöra vid ett annat koncernbolag i Stat A. Efter avslutad tjänstgöring där avser han

³¹ Johansson, Magnus, *Gränsöverskridande beskattning av personaloptioner*, SvSkT 2009:9, s. 929.

³² Johansson, Magnus, *Gränsöverskridande beskattning av personaloptioner*, SvSkT 2009:9, s. 929.

att återvända till Sverige. A är obegränsat skatteskyldig i Sverige under perioden på grund av väsentlig anknytning. A väljer att utnyttja hela förmånen efter 1 januari 2010, det vill säga efter att han återvänt till Sverige.

Enligt den utvidgade skatteskyldigheten ska obegränsat skatteskyldiga beskattas för personaloptioner när de utnyttjas, oavsett var och när förmånen intjänats. Då A väljer att utnyttja samtliga personaloptioner efter återkomsten till Sverige kommer han att förmånsbeskattas för samtliga personaloptioner här enligt intern svensk lagstiftning.

Eftersom arbete utförts i flera stater under kvalifikationstiden ska en proportionering av förmånen ske i förhållande till antalet dagar ett arbete utförts i varje stat under kvalifikationstiden. Förmånen ska i detta fall anses hänförligt till arbete i Stat A till 220/660 och i Sverige till 440/660.

Enligt artikel 15.1 i OECD:s modellavtal har hemviststaten rätt att beskatta hela förmånen och källstaten får beskatta förmånen i den utsträckning den är hänförligt till arbete där. Sverige har alltså rätt att beskatta hela förmånen eftersom beskattning sker när förmånstagaren har hemvist här. Om Stat A redan beskattat förmånen ska dock Sverige medge avräkning för den skatt som erlagts i Stat A till den del personaloptionen intjänats i Stat A. I detta fall innebär det att Sverige ska medge avdrag till 220/660 av förmånen.

7 Analys och slutsats

EU-rättens inflytande får fortsatt löpande genomslag på svensk skatterätt, även vad gäller den direkta beskattningens område. EU-domstolen har i båda fallen som beskrivs i denna uppsats tolkat EUF-fördraget så att bestämmelserna om den fria rörligheten för tjänster, personer och kapital och icke-diskriminering inskränker medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta. På grund av EU-rättens inflytande begränsas alltså medlemsstaternas handlingsfrihet att utforma sina skatteregler och skattesystem på ett sätt som strider mot EU-fördraget. EU-domstolen kan dock aldrig beordra medlemsstaterna att införa eller utforma sina regler.

När det gäller beskattning av personaloptioner vid utflyttning så anser jag att den utvidgade skatteskyldigheten står i bättre överensstämmelse med EU-rätten än vad avskattningsregeln gjorde. Avskattningsregeln innebar ju att man vid utflyttning automatiskt förmånsbeskattades för den del av förmånen som då kunnat utnyttjas. Detta var enligt min mening en tydlig bestraffning av utflyttande personaloptionsinnehavare och även om meningen med regeln ej var att verka avskräckande så fick den sådan effekt. Att förmånsbeskattas för orealiserade vinster borde även strida mot skatteförmågeprincipen, då man kan tvingas utnyttja eller överlåta sina personaloptioner enbart för att få skatteförmåga för dessa.

Slopandet av avskattningsregeln genom lagändringen den 1 januari 2009 innebär att personer som flyttar från Sverige slipper den automatiska förmånsbeskattningen för den del av förmånen som kunnat utnyttjas vid utflyttningen. Huvudregeln, att förmånen i sin helhet tas upp till beskattning när optionerna utnyttjas eller överlåts, gäller numera även om denna tidpunkt inträffar efter det att den skattskyldige flyttat från Sverige.

De nya reglerna innebär att dubbelbeskattningssituationer kommer att uppstå mer frekvent än tidigare. Dessa kommer dock i de flesta fall att

kunna lösas genom aktuella skatteavtal. I förarbetena till den nya lagen uttalas det att beskattningsrätten normalt tillkommer den stat där arbete utförts. Av exemplet i kap. 6.3 framgår det dock att så inte alltid är fallet. Det är riktigt att källstaten, Stat A i exemplet, har rätt att beskatta förmånen till den del den är hänförligt till arbete där, men detta innebär inte att hemviststaten, Sverige i exemplet, mister sin beskattningsrätt. Hemsviststaten har alltid full beskattningsrätt till förmånen men måste medge avräkning för den skatt som erlagts i källstaten. Det är sedan hemviststaten som ska lindra eventuell uppkommen dubbelbeskattning, antingen genom avräknings- eller exemptmetoden.³³

De nya reglerna ger upphov till en ökning av dubbelbeskattningssituationer men jag anser ändå att de är långt bättre än den tidigare avskattningsregeln. Den utvidgade skatteskyldigheten tillsammans med proportioneringsregeln som återfinns i OECD:s modellavtal ger en mer rättvis fördelning av ländernas beskattningsrätt avseende personaloptioner än vad avskattningsregeln förmådde.

³³ **Avräkningsmetoden** innebär att domicilstaten beskattar den skateskyldiges inkomster och förmögenhet (inländsk och utländsk). Från den så beräknade skatten avräknas den skatt som har erlagts i utlandet. Se vidare Pelin, Lars, Internationell skatterätt, s. 268.

Exemptmetoden innebär att när den inländska beskattningsbara inkomsten eller förmögenheten fastställs, utelämnas den inkomst eller förmögenhet som enligt avtalet ska beskattas i den andra staten. Se vidare Pelin, Lars, Internationell skatterätt, s 266.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1997/98:133, *Beskattning av personaloptioner*.

Inkomstskattelag (1999:1229).

Prop. 2004/2005:12, *Lag om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst*.

Prop. 2007/08:152, *Slopad avskattning för personaloptioner*.

Gemenskapsrättslig lagstiftning

Konsoliderade versioner av Fördraget om Europeiska Unionen och

Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt, 2010/C 83/01.

Litteratur

Bergström, Clas; Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, Göteborg 2001.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning: en lärobok*, Lund 2005.

Edvardsson, Leif, *Skatteregler för incitamentsprogram*, Stockholm 2002.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Lund 2006.

Artiklar

Johansson, Magnus, *Gränsöverskridande beskattning av personaloptioner*, SvSkT 2009:9.

Rutberg, Anne och Rutberg, Johan, *Optioner och personaloptioner*, SvSkT 1999.

Tivéus, Ulf, *Optioner – reavinst eller lön?*, Skattenytt 1999, Häfte 1/2.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1986 ref. 36.

RÅ 1994 not. 41.

RÅ 1994 not. 733.

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 2004 not. 135.

EU-domstolen

Mål nr. C-120/78, Cassis de Dijon, REG 1979 s. 649.

Mål nr. C-270/83, Avoir fiscal, [1986] ECR 273.

Mål nr. C-9/02, de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409.

Mål nr. C-470/04, N, REG 2006, s. I-07409.