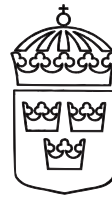


# Regeringens proposition

## 2007/08:152



Slopad avskattning för personaloptioner

Prop.  
2007/08:152

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 15 maj 2008

*Fredrik Reinfeldt*

*Anders Borg*  
(Finansdepartementet)

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) om avskattning av personaloptioner vid utflyttning slopas. I konsekvens härmed föreslås att även begränsningen av skattskyldigheten för personer som flyttar till Sverige avseende förmån av personaloption som kan utnyttjas vid flytten till Sverige slopas. Detta innebär att huvudregeln, dvs. att förmån av personaloption beskattas då rätten som följer av optionen utnyttjas eller överläts, kommer att gälla även för personer som flyttar till eller från Sverige. Eventuella konkurrerande skatteanspråk från andra länder får lösas genom tillämpning av skatteavtal och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Förslagen föranleder följdändringar i socialavgiftslagen (2000:980), lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt skattebetalningslagen (1997:483). Följdändringarna innebär bl.a. att skyldigheten att betala socialavgifter, lämna kontrolluppgifter samt göra avdrag för preliminär skatt utökas för den svenske arbetsgivare hos vilken förmånshavaren var anställd när förmånen tilldelades.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

1	Förslag till riksdagsbeslut .....	4
2	Lagtext.....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	6
2.3	Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).....	8
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter .....	9
3	Ärendet och dess beredning.....	11
4	Bakgrund .....	12
4.1	Allmänt .....	12
4.2	Gällande rätt.....	12
4.2.1	Interna regler .....	12
4.2.2	Skatteavtal.....	15
4.2.3	EG-rätt.....	17
5	Överväganden och förslag .....	20
5.1	Avskattningsregeln.....	20
5.2	Skattepliktens omfattning.....	22
5.2.1	Obegränsat skattskyldiga.....	22
5.2.2	Begränsat skattskyldiga.....	28
5.3	Socialavgifter, skatteavdrag och uppgiftsskyldighet.....	29
5.3.1	Allmänna överväganden.....	29
5.3.2	Socialavgifter .....	32
5.3.3	Skatteavdrag och kontrolluppgifter.....	35
5.3.4	Den anställdes uppgiftsskyldighet.....	37
5.3.5	Tydligare redovisningsansvar .....	37
6	Konsekvensanalyser .....	39
6.1	Offentligfinansiella konsekvenser.....	39
6.2	Konsekvenser för företagen .....	39
6.3	Konsekvenser för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna.....	40
7	Författningskommentarer .....	41
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	41
7.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	42
7.3	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).....	42
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter .....	44
Bilaga 1	Sammanfattning av departementspromemorian Slopod avskattning för personaloptioner (Ds 2006:23) .....	46

Bilaga 2	Lagförslagen i departementspromemorian Slopad avskattning för personaloptioner (Ds 2006:23).....	47	Prop. 2007/08:152
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser till departementspromemorian Slopad avskattning för personaloptioner (Ds 2006:23).....	53	
Bilaga 4	Lagrådsremissens förslag till lagtext.....	54	
Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	60	
Utdrag ur	protokoll vid regeringssammanträde den 15 maj 2008.....	62	

# 1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2007/08:152

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
3. lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980),
4. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

## 2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>  
*dels* att 11 kap. 16 § ska upphöra att gälla,  
*dels* att rubriken närmast före 11 kap. 16 § ska utgå,  
*dels* att 10 kap. 11 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **10 kap.**

#### **11 §<sup>2</sup>**

Om den skattskyldige 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 skattskyldige 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.*

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.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 11 kap. 16 § 2007:1419.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2007:1419.

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**8 kap.**  
14 §<sup>1</sup>

Om en arbetstagare, förutom kontant ersättning för arbete, får andra förmåner, *skall* skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde.

Om arbetstagaren har betalat ersättning för en förmån, *skall* ersättningen beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet.

I fråga om intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande, *skall* den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som arbetsgivare. I fråga om intäkt i form av en förmån eller ersättning, som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, *skall* den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige anses som arbetsgivare, om förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige.

Intäkter som avses i tredje stycket *skall* räknas med först när

Om en arbetstagare, förutom kontant ersättning för arbete, får andra förmåner, *ska* skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde.

Om arbetstagaren har betalat ersättning för en förmån, *ska* ersättningen beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet.

*I fråga om sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), ska den i vars tjänst rättigheten förvärvats anses som arbetsgivare.*

I fråga om intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande, *ska* den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som arbetsgivare. I fråga om intäkt i form av en *annan* förmån *än sådan som avses i tredje stycket* eller ersättning, som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, *ska* den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige anses som arbetsgivare, om förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige.

*Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskatte-*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1998:341.

arbetsgivaren har fått kännedom *lagen ska räknas med då rätten* Prop. 2007/08:152  
om dem. *utnyttjas eller överlåts.* Intäkter  
som avses i *fjärde* stycket *ska*  
räknas med först när arbetsgivaren  
har fått kännedom om dem.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 och 3 §§ socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**2 kap.**

1 §

Den som utger avgiftspliktig ersättning *skall* betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Den som utger avgiftspliktig ersättning *ska* betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i detta kapitel.

*Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten förvärvades.*

Bestämmelser om avgiftspliktig ersättning finns i 10 och 11 §§.

3 §

Bestämmelsen i 1 § första stycket *skall* inte tillämpas om en avgiftspliktig ersättning utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. I sådant fall *skall* arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

Bestämmelsen i 1 § första stycket *ska* inte tillämpas om en *annan* avgiftspliktig ersättning *än sådan förmån som avses i 1 § andra stycket* utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. I sådant fall *ska* arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2008.



Härigenom föreskrivs att 6 kap. 2 och 4 §§ samt 15 kap. 4 och 5 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**6 kap.**

2 §

Kontrolluppgift *skall* lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har gett ut ersättningen eller förmånen.

Kontrolluppgift *ska* lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har gett ut ersättningen eller förmånen.

*Kontrolluppgift om sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska dock lämnas av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.*

4 §

Om en ersättning eller en förmån har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, *skall* kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige.

Om en ersättning eller en *annan förmån än sådan som avses i 2 § andra stycket* har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, *ska* kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige.

**15 kap.**

4 §

Den som för egen eller någon annans räkning har företagit en rättshandling med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6–12 kap. *skall* skriftligen eller på liknande sätt till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten *skall* kunna fullgöras med anledning av

Den som för egen eller någon annans räkning har företagit en rättshandling med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6–12 kap. *ska* skriftligen eller på liknande sätt till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten *ska* kunna fullgöras med anledning av

rättshandlingen.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller även om någon har utnyttjat sådan rabatt, bonus eller annan förmån som avses i 6 kap. 3 § *eller* har mottagit sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 §.

rättshandlingen.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller även om någon har utnyttjat sådan rabatt, bonus eller annan förmån som avses i 6 kap. 3 §, har mottagit sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 § *eller har utnyttjat eller överlåtit sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).*

#### 5 §

Uppgifterna till den kontrolluppgiftsskyldige *skall* lämnas snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller om inte annat anges i andra stycket.

Den som har utnyttjat en sådan förmån som avses i 6 kap. 3 § *eller* mottagit en sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 § *skall* lämna uppgifterna till den kontrolluppgiftsskyldige senast månaden efter det att förmånen utnyttjades *eller* ersättningen mottogs, dock inte senare än den 15 januari påföljande år.

Uppgifterna till den kontrolluppgiftsskyldige *ska* lämnas snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller om inte annat anges i andra stycket.

Den som har utnyttjat en sådan förmån som avses i 6 kap. 3 §, mottagit en sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 § *eller utnyttjat eller överlåtit sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska* lämna uppgifterna till den kontrolluppgiftsskyldige senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, ersättningen mottogs *eller rättigheten utnyttjades eller överläts*, dock inte senare än den 15 januari påföljande år.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

Enligt nuvarande regler för beskattning av förmån av personaloptioner ska beskattning ske vid det faktiska utnyttjandet av optionerna, 10 kap. 11 § andra stycket första meningen inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här ska dock förmånen tas upp det beskattningår som flytten sker till den del förmånen då kunnat utnyttjas även om något faktiskt utnyttjande inte sker (avskattning), 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL.

På senare år har det från olika håll ifrågasatts om den s.k. avskattningsregeln är förenlig med EG-rättens regler om fri rörlighet för arbetstagare och den fria etableringsrätten. EG-domstolen har i en dom den 11 mars 2004 (mål nr C-9/02, de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409) funnit att en fransk avskattningsregel, som innebar att orealiserade vinster på värdepapper beskattades när en skattskyldig person flyttar ut sin skatterättsliga hemvist till ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), inte är förenlig med EG-fördragets regler om fri etableringsrätt. Motsvarande slutsats kom EG-domstolen till i en dom den 7 september 2006 (mål nr C-470/04, N, REG 2006, s. I-07409) som gällde en nederländsk avskattningsregel.

Eftersom den svenska avskattningsregeln för personaloptioner har liknande innebörd uppkommer frågan om den svenska regeln är förenlig med EG-rätten.

Skatteverket har i en skrivelse den 4 november 2005 (dnr 131 581221-05/111) tagit ställning i denna fråga och funnit att avskattningsregeln inte är förenlig med EG-rätten och att den därför inte ska tillämpas när en skattskyldig flyttar från Sverige till en annan stat inom EES. Regeringsrätten har därefter i en dom den 24 april 2008 (mål nr 6324-06) fastställt att EG-fördragets regler om fri rörlighet medför att avskattning inte kan ske.

Inom Finansdepartementet utarbetades under 2006 en departementspromemoria innehållande ett förslag till ett avskaffande av regeln om avskattning för personaloptioner (Ds 2006:23 Slopåd avskattning för personaloptioner). En sammanfattning av departementspromemorians förslag finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Departementspromemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2006/7079).

I propositionen behandlas departementspromemorians förslag.

### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 17 april 2008 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Regeringens lagförslag har utformats i enlighet med vad Lagrådet har förordat. Regeringen behandlar Lagrådets synpunkter i författningskommentaren.

### 4.1 Allmänt

Om en person förvärvar värdepapper på förmånliga villkor från sin arbetsgivare ska den anställde beskattas för denna förmån. Förmånen ska tas upp det beskattningsår värdepappret erhålls, 10 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Det är dock vanligt att det som den anställde erhåller inte i sig självt utgör ett värdepapper, utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Sådana rättigheter brukar kallas för personaloptioner. En förmån av personaloptioner ska tas upp till beskattning det beskattningsår rättigheten utnyttjas eller överläts, 10 kap. 11 § andra stycket IL.

Ordet personaloption förekommer emellertid inte i lagtexten. Det bör även i detta sammanhang anmärkas att det kan förekomma att rättigheter som erbjuds anställda benämns personaloptioner, trots att det de anställda erhåller kan betecknas som ett värdepapper. För dessa rättigheter gäller naturligtvis 10 kap. 11 § första stycket IL. I denna proposition avses dock med personaloptioner endast sådana rättigheter som i sig inte utgör värdepapper.

Personaloptioner riktar sig typiskt sett till anställda och uppdragstagare inom ett företag eller en företagsgrupp. De innebär i korthet att den anställde får en rätt att i framtiden förvärva aktier eller andra aktierrelaterade instrument i bolaget eller i ett annat bolag i samma koncern, vanligtvis moderbolaget, till ett förmånligt pris. I flertalet fall erhåller den anställde personaloptionen utan att betala någon ersättning för den. Personaloptioner kännetecknas vidare normalt sett av att de inte är överlåtbara och att de kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid.

Det är inte ovanligt att optionen är uppdelad i "etapper" med olika kvalifikationstider, vilket ger den anställde möjlighet att förvärva fler aktier sedan ytterligare tidsperioder förflutit. Löptiden är ofta lång, ibland tio år. I regel förfaller personaloptionerna, eventuellt efter en kortare karenstid, om anställningen upphör på grund av uppsägning, avskedande eller dödsfall.

Personaloptioner används ofta som ett incitament för att skapa samhörighetskänsla och lojalitet med företaget och koncernen. Därigenom hoppas man uppnå en ökad produktivitet bland de anställda, men också bättre förutsättningar för att kunna rekrytera och behålla anställda.

### 4.2 Gällande rätt

#### 4.2.1 Interna regler

##### *Inkomstbeskattning*

Nuvarande bestämmelser som reglerar inkomstbeskattning av förmån av personaloptioner för obegränsat skattskyldiga infördes 1998 (prop. 1997/98:133, bet. 1997/98:SkU26, rskr. 1997/98:264, SFS 1998:336) och finns nu i 10 kap. 11 § och 11 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Begreppet personaloption används inte uttryckligen i lagtexten trots att lagstiftningen riktas främst mot sådana förmåner. I 10 kap. 11 § andra stycket IL regleras den situationen att någon på grund av sin tjänst förvärvar en rättighet som inte i sig själv är ett värdepapper men som innebär en rätt att i framtiden förvärva ett värdepapper till ett förmånligt pris. En sådan förmån ska tas upp i inkomstslaget tjänst och skattskyldigheten inträder när rättigheten faktiskt utnyttjas eller överläts. Skatteplikten omfattar inte förmån av personaloptioner som helt eller delvis härrör från arbete utomlands till den del det varit möjligt att förfoga över optionerna (dvs. till den del optionerna kunnat utnyttjas eller överlåtas) innan den skattskyldige blev bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige, se 11 kap. 16 § första stycket IL. Om innehavaren av förmånen flyttar från Sverige ska förmånen beskattas som om den utnyttjats på dagen för utflyttningen. Avskattning ska emellertid endast ske med avseende på de rättigheter för vilka möjligheterna att förfoga över dem har inträtt under den skattskyldiges vistelse i Sverige. Om de avskattade optionerna utnyttjas efter att den skattskyldige återvänt till Sverige, ska förmånen inte tas upp, 11 kap. 16 § andra stycket IL.

I 3 kap. 9 § IL finns två undantag från skattskyldigheten för obegränsat skattskyldiga, vilka i vissa situationer kan bli tillämpliga på förmån av personaloptioner. Om en skattskyldig på grund av sin anställning vistas utomlands i minst sex månader, ska inkomst av sådan anställning inte tas upp till beskattning i Sverige om arbetslandet beskattar inkomsten (sexmånadersregeln). Om utlandsvistelsen varar i minst ett år i ett och samma land är inkomsten i vissa fall skattefri i Sverige även om arbetslandet inte beskattar den (ettårsregeln). I anledning av en förhandsbeskedsansökan har Regeringsrätten år 2004 (RÅ 2004 ref. 50) bekräftat att sexmånaders- och ettårsreglerna är tillämpliga även på en förmån av personaloptioner. Reglerna ansågs emellertid bara omfatta optioner som det blivit möjligt att förfoga över under tiden som sökanden arbetade utomlands. För personer som inte vistades stadigvarande i Sverige när optionerna kunde utnyttjas gäller emellertid redan enligt 11 kap. 16 § IL att inkomst på grund av att sådana optioner utnyttjas är undantagen från beskattning.

Om en vinst uppkommer när de underliggande värdepapper som förvärvats inom ramen för ett personaloptionsprogram avyttras, ska den tas upp i inkomstslaget kapital. Värdet av den förmån som beskattats som inkomst av tjänst utgör därvid en del av omkostnadsbeloppet. Även om någon förmånsbeskattning i det enskilda fallet inte sker i Sverige kan värdet utgöra en del av omkostnadsbeloppet, se RÅ 2005 not. 129.

Fysiska personer som inte uppfyller villkoren för att betraktas som obegränsat skattskyldiga enligt IL – s.k. begränsat skattskyldiga personer – är inte skattskyldiga enligt IL för inkomst av tjänst i andra fall än om de själva begärt det (3 kap. 17 § IL). För begränsat skattskyldiga finns bestämmelserna om vilken inkomst som är skattepliktig i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Den som är begränsat skattskyldig ska bl.a. beskattas för avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgått på grund av annan anställning än hos svenska staten eller svensk kommun eller svenskt landsting i den mån inkomsten har förvärvats genom verksamhet här i riket. Skattskyldigheten gäller även för arvode eller liknande ersättning som någon uppburit i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller liknande organ i

svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats. Skattskyldigheten följer skattskyldigheten enligt IL på så sätt att om en inkomst inte är skattepliktig enligt IL så är den inte heller det enligt SINK. Det kan även nämnas att en begränsat skattskyldig person under vissa förutsättningar kan välja att bli beskattad enligt reglerna i IL och därmed komma i åtnjutande av vissa avdrag m.m. Personen kommer dock å andra sidan även att bli beskattad enligt den högre skattesats som gäller enligt IL.

### *Socialavgifter*

På förmån av personaloptioner ska arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift betalas. Bestämmelser om detta finns i 2 kap. 1, 3 och 10 §§ socialavgiftslagen (2000:980, SAL) och i lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Avgifterna ska betalas av den som ger ut förmånen. I vissa situationer kan det dock uppkomma osäkerhet om vem som ska anses ha gett ut en förmån. Om förmånen har sin grund i anställning i Sverige men betalas ut av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person ska arbetsgivaravgifterna enligt särskilda regler i 2 kap. 3 § SAL betalas av den svenska arbetsgivaren. Beskattningstidpunkten för socialavgifter följer den som gäller för inkomstskatt.

I internationella förhållanden påverkas socialavgiftsområdet dels av förordning (EEG) 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen som är tillämplig i förhållande till EES-staterna, dels av ett flertal avtal om social trygghet som Sverige ingått med andra stater. Syftet med dessa rättsakter är bl.a. att genom lagvalsregler fastställa vilken stats socialförsäkringssystem en person tillhör. Därigenom fastställs indirekt också vilken stat som har rätt att ta ut avgifter för finansiering av detta system.

### *Preliminär skatt*

Preliminärskatt för en skattskyldig ska betalas för inkomståret med ett belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten. Den preliminära skatten betalas genom skatteavdrag. Bestämmelser om detta finns bl.a. i 4 kap. 1–3 §§, 5 kap. 1 och 2 §§ samt 8 kap. skattebetalningslagen (1997:483). Den som betalar ut ersättning för arbete m.m., dvs. normalt sett arbetsgivaren, ska göra skatteavdrag från kontant ersättning för arbete. Avdrag görs vanligtvis enligt de skattetabeller som fastställs av Skatteverket. Underlaget för beräkning av skatteavdraget består av summan av kontant ersättning för arbete och det sammanlagda värdet av eventuella förmåner. Om ersättningen eller förmånen har sin grund i en anställning i Sverige men betalas ut av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige, ska dock skatteavdrag göras av den svenska arbetsgivaren.

Bestämmelser om kontroll- och annan uppgiftsskyldighet för förmån av personaloptioner finns i 6 kap. 1, 2, 4 och 6 §§ och 15 kap. 4 och 5 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Kontrolluppgift om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst ska lämnas av den som har gett ut ersättningen eller förmånen. Om ersättningen eller förmånen har sin grund i en anställning i Sverige men betalas ut av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige, ska dock kontrolluppgift lämnas av den svenska arbetsgivaren.

En anställd som har utnyttjat personaloptioner ska senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dock senast den 15 januari påföljande år, på annat sätt än muntligen informera sin svenska arbetsgivare om att så skett.

#### 4.2.2 Skatteavtal

Frågan om beskattning i Sverige kan ske av en viss inkomst regleras, förutom av interna skatteregler, även av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater för undvikande av dubbelbeskattning.

Avtalen kan inskränka den svenska beskattningsrätten men inte utvidga den. Detta innebär att om en intäkt eller tillgång inte är skattepliktig i Sverige kan skatteplikt inte heller uppstå på grund av ett skatteavtal. Är en viss intäkt eller tillgång däremot skattepliktig enligt svenska regler, kan avtalet medföra inskränkningar i denna skatteplikt. Att skatteplikten i Sverige på detta sätt inskränkts innebär inte att den skattskyldige befrias från skyldighet att lämna alla de uppgifter till ledning för sin taxering, som han eller hon skulle ha varit skyldig att lämna om någon inskränkning inte hade förelegat.

Skatteavtalens huvuduppgift ligger i att fördela beskattningsrätten för olika inkomster mellan parterna, dvs. mellan de stater som ingått det aktuella avtalet. Ytterligare ett syfte med skatteavtalen är att lindra effekterna av internationell juridisk dubbelbeskattning. Avtalen innehåller därför föreskrifter om vilken metod för lindring eller undanröjande av en dubbelbeskattning som ska tillämpas i olika situationer. I princip finns två huvudmetoder, nämligen undantagandemetoden (exemptmetoden) som innebär att inkomsten undantas från beskattning helt eller delvis och avräkningsmetoden (creditmetoden) som innebär att den utländska skatten avräknas från den inhemska skatt som debiteras. Bägge metoderna förekommer i sin tur i flera varianter. I svenska skatteavtal förekommer båda dessa huvudmetoder.

#### *OECD:s modellavtal*

Inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) pågår sedan lång tid tillbaka ett kontinuerligt arbete med att utveckla det modellavtal som organisationen har tagit fram (Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet). Modellavtalet används i regel

som underlag för medlemsstaternas förhandlingar om skatteavtal. De svenska skatteavtalen är också utformade i nära överensstämmelse med de bestämmelser som OECD rekommenderar i sitt modellavtal.

Artikel 15 i modellavtalet behandlar inkomst av anställning vilket bl.a. innefattar förmån av personaloptioner. Av denna artikel framgår att beskattningsrätten för sådan inkomst normalt tillkommer den stat där arbetet utförs, dvs. källstaten.

### *2005 års kommentar*

Till stöd för tolkningen av modellavtalet ger OECD även ut en kommentar till avtalets artiklar. OECD uppmanar alla medlemsländer att tillämpa kommentaren och i praktiken har den mycket stor betydelse för tolkningen av skatteavtalen.

Tidigare utgåvor av kommentaren har inte särskilt behandlat frågor om beskattning av förmån av personaloptioner men den nya kommentaren som publicerats i juli 2005 har uppdaterats i detta avseende.

Den uppdaterade kommentaren innehåller ett flertal nyheter. Av intresse för denna proposition är främst vissa ändringar i kommentaren till artikel 15, som behandlar fördelning av inkomst av anställning och kommentaren till artikel 23, som reglerar metoder för undvikande av dubbelbeskattning.

Beträffande frågan om vad som omfattas av begreppet inkomst har kommentaren till artikel 15 förtydligats. Förmån av personaloptioner inkluderas numera (genom exemplifiering) uttryckligen i tillämpningsområdet för artikeln. Detta innebär att sådana förmåner, vid fördelning av beskattningsrätten mellan olika stater, ska anses utgöra inkomst av anställning. Det är dock endast värdeökning 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 staterna. Varje stat klassificerar och beskattar sedan inkomsten i fråga i enlighet med sin interna rätt.

Av kommentaren till artikel 15 framgår vidare att källstaten (arbetsstaten) får beskatta en inkomst som härrör från arbete utfört där, oavsett när den utbetalas eller annars blir tillgänglig för den skattskyldige. Ett tillägg till kommentaren till artikel 23 klargör att hemviststaten ska medge lätnad för den skatt som erlagts på inkomsten i källstaten, oavsett under vilket år denna beskattning skett.

Frågan om till vilket arbete en förmån av personaloptioner ska anses hänförligt ska enligt kommentaren i första hand avgöras utifrån innehållet i det enskilda optionsavtalet. Generellt ska dock artikel 15 tolkas så att inkomst inte ska anses hänförlig till arbete som utförts efter den period av anställning som krävs för att få utnyttja optionerna (kvalifikationstiden). En förmån ska anses hänförlig till arbete som utförs före tilldelningen av optionerna endast om det av optionsavtalet framgår att den avser att belöna sådant arbete. Om det inte klart framgår att så är fallet bör en förmån anses hänförlig till framtida arbete.



Om en förmån, med tillämpning av kommentarerna, anses hänförlig till arbete i flera stater, ska fördelning av beskattningsrätten ske efter det antal dagar den skattskyldige har arbetat i respektive stat under kvalifikationstiden.

#### 4.2.3 EG-rätt

Reglerna i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) bygger på principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet för arbetstagare, varor, tjänster och kapital. I artikel 12 finns ett generell förbud mot diskriminering som grundar sig på nationalitet. Detta förbud kompletteras med specifika förbud inom respektive ämnesområde. Artikel 12 kan dock endast tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget.

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare är i första hand inriktade på att förbjuda öppen diskriminering av medborgare från andra medlemsstater. Nationella inkomstskattebestämmelser gör emellertid sällan skillnad mellan olika skattesubjekt beroende på deras nationalitet. I skattelagstiftningen är det i stället regelmässigt de skattskyldigas hemvist som är den avgörande faktorn för hur de beskattas. I de flesta länder beskattas i landet bosatta respektive utomlands bosatta personer olika i vissa avseenden. Sådana bestämmelser kan emellertid komma i konflikt med fördragsbestämmelserna eftersom de kan anses vara dolt diskriminerande.

Diskriminering kan föreligga när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen) har uttalat att förhållandena för de personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det ofta finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad som motiverar en skillnad i behandlingen, kan det föreligga diskriminering om en fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga.

I EG-fördraget finns bestämmelser vilka föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital ska avskaffas.

För fysiska personer kan i detta ärende främst den fria rörligheten för arbetstagare (artikel 39) och den fria etableringsrätten (artikel 43) aktualiseras. I anställningsförhållanden är det reglerna om den fria rörligheten för arbetstagare som tillämpas medan reglerna om fri etableringsrätt gäller för näringsidkare.

EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen tagit ställning till hur EG-fördraget förhåller sig till nationella skatteregler. I de fall den nationella lagstiftningen strider mot EG-rätten ska EG-rätten ges företräde. Det innebär att en sådan nationell regel inte ska tillämpas. För att belysa reglerna redovisas nedan några rättsfall där EG-domstolen tolkat EG-rätten på skatteområdet.

EG-domstolen har i en dom den 11 mars 2004 i mål nr C-9/02, de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409, funnit att en fransk regel som innebär avskattning av en orealiserad vinst på aktier vid utlandsflytt strider mot den fria etableringsrätten i artikel 43 i EG-fördraget. Bestämmelserna var utformade så att skattskyldiga 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.

EG-domstolen fann att bestämmelserna utgjorde ett hinder mot utövande av den fria etableringsrätten och att de inte kunde motiveras som ett skydd mot skatteflykt eftersom bestämmelserna träffade alla som flyttade ut, oavsett syfte. Inte heller skyddet av den franska skattebasen kunde rättfärdiga bestämmelserna. EG-domstolen ansåg nämligen 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.

Slutsatserna i de Lasteyriemålet har därefter bekräftats av EG-domstolen i en dom den 7 september 2006, mål nr C-470/04, N, REG 2006, s. I-07409. EG-domstolen fann i målet att en nederländsk avskattningsregel stred mot artikel 43 i EG-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 faktisk avyttrats under förutsättning att säkerhet ställdes. Dessutom beaktades i viss utsträckning eventuell värdeminskning som skett efter utflyttningen fram till dess aktierna avyttrats.

EG-domstolen fann att den fria etableringsrätten utgör ett hinder för en medlemsstat att upprätthålla sådana skatteregler avseende beskattning av latent kapitalvinster vid utflyttningen av en skattskyldig persons hemvist som de nederländska.

#### *Likabehandling vid bosättning utomlands*

EG-domstolen har i en dom den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, prövat om det var förenligt med artikel 48 (numera artikel 39) i EG-fördraget att behandla skattskyldiga olika beroende på om de var bosatta inom landet eller inte. Målet gällde bl.a. de tyska sambeskattningsreglerna, vilka innebar att makars inkomster först lades samman för att sedan delas i två lika stora delar när skatten skulle räknas ut. På så sätt minskades progressionen för familjer där makarnas inkomster var olika stora. Schumacker var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men arbetade och uppbar all sin inkomst i Tyskland. Där betraktades han som begränsat skattskyldig och som sådan förvägrades han vissa skattelättnader som var hänförliga till hans personliga förhållanden och familjesituation i hemviststaten Belgien.

EG-domstolen bedömde att de prövade reglerna stred mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare. EG-domstolen anförde att det oftast inte strider mot fördraget att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som beskattar en utomlands bosatt arbetstagare med anställning i landet hårdare än den inom samma land bosatte. Detta gäller dock inte enligt EG-domstolen om den i utlandet bosatte personen i sin bosättningsstat inte uppbär någon inkomst av betydelse utan får större delen av sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet som utövas i anställningsstaten. Bosättningsstaten kan därför inte bevilja arbetstagaren de fördelar som följer av ett beaktande av dennes personliga förhållanden och familjesituation. Mellan situationen för en sådan i landet begränsat skattskyldig person och en inom landet bosatt person, som utövar en jämförbar avlönad verksamhet, föreligger ingen objektiv skillnad av sådan art att den kan utgöra grund för en olikhet i behandling vad gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation.

I ett sådant fall där bosättningsstaten vid beskattningen inte kan beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation kräver den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling att den utomlands bosattes förhållanden och familjesituation beaktas i anställningsstaten. Diskriminering förelåg således enligt EG-domstolen. Domstolen ansåg vidare att en vägran att bevilja medborgare inom gemenskapen som bor utomlands förmån av de årliga avstämningsförfarandena som tillämpas för medborgare bosatta inom landet utgjorde en oerättigad diskriminering enligt nämnda artikel. Genom en sådan vägran kunde t.ex. inte utgifter för intäkternas förvärvande beaktas.

#### *Definitiv källskatt för personer bosatta utomlands*

EG-domstolen har i en dom den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, prövat om de tyska reglerna med en definitiv källskatt på 25 procent för personer bosatta utomlands var förenliga med artiklarna 59 och 60 (numera artiklarna 49 och 50, friheten att tillhandahålla tjänster) i EG-fördraget. EG-domstolen fann att artiklarna utgjorde hinder för de tyska bestämmelserna, enligt vilka bruttointkomster utan avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som regel läggs till grund för beskattningen av personer som är bosatta utanför landet, medan personer som är bosatta i landet beskattas för sina nettointkomster efter avdrag för sådana kostnader. Däremot ansåg domstolen att nämnda artiklar inte utgjorde hinder för samma bestämmelser i de delar som det i dessa föreskrivs att inkomster för personer som är bosatta utomlands i regel omfattas av en slutlig skatt med en enhetlig skattesats som tas ut som källskatteavdrag, medan inkomster för personer som är bosatta i landet beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar ett grundavdrag. Detta gäller under förutsättning att källskattesatsen inte är högre än den skattesats som med tillämpning av den progressiva skatteskalan faktiskt skulle ha tillämpats på summan av den skattepliktiga personens nettointkomster och ett belopp motsvarande grundavdraget.

EG-domstolen har vidare i en dom den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin, REG 2004, s. I-6443 prövat om de svenska reglerna med en

definitiv källskatt, utan rätt till grundavdrag, för personer bosatta utomlands var förenlig med artikel 39 i EG-fördraget. Målet avsåg en tysk medborgare som hade genomfört en tidsbegränsad praktik i Sverige. Han hade lön från Sverige för praktiken men ansågs inte skatterättsligt bosatt här. I Tyskland hade han bara inkomster som till sin natur inte inkomstbeskattades. EG-domstolen, som bl.a. hänvisade till Schumackermålet, fann att i en sådan situation där en fysisk person saknar inkomster i bostättningsstaten och därför inte kan utnyttja personliga avdrag där, utgör artikel 39 hinder för att det i lagstiftningen i arbetsstaten föreskrivs att fysiska personer som inte anses vara skatterättsligt bosatta där, men som uppstår inkomst från arbete där, förvägras grundavdrag eller andra avdrag avseende personliga förhållanden, medan de i landet bosatta har rätt till sådana avdrag.

## 5 Överväganden och förslag

### 5.1 Avskattningsregeln

**Regeringens förslag:** Tidigareläggandet av beskattningen av förmån av personaloptioner om den skattskyldige upphör att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige ska slopas. Skattskyldigheten för förmån av personaloptioner ska i stället i sin helhet inträda när optionerna utnyttjas eller överläts även om den skattskyldige då har flyttat från Sverige.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt nuvarande lagstiftning ska skattskyldiga, som innehar personaloptioner för vilka den tidpunkt då möjligheten att förfoga över optionen har inträtt och som upphör att vara bosatta i Sverige eller stadigvarande vistas här, beskattas för den förmån som skulle ha uppkommit om optionerna hade utnyttjats eller avyttrats den dag då utflyttningen sker (s.k. avskattning). Det huvudsakliga syftet med bestämmelsen är att sådan inkomst som härrör från arbete i Sverige ska bli föremål för beskattning här.

Denna reglering medför att skattskyldiga som flyttar utomlands beskattas på ett annat sätt än andra skattskyldiga personer, som enligt huvudregeln kommer att beskattas först när optionerna utnyttjas. Det bör i sammanhanget observeras att avskattningen inte har någon koppling till om individen är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige. Eftersom det räcker med att individen inte längre är stadigvarande bosatt i Sverige utlöses reglerna om avskattning redan för en person som accepterar att arbeta utomlands under en period även om denne alltså är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Som framgår av avsnitt 4.2.3 kan nationella inkomstskattebestämmelser, som innebär att obegränsat skattskyldiga och utomlands bosatta beskattas olika, anses vara diskriminerande och därmed vara i konflikt med reglerna i fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen

(EG-fördraget). I samband med att avskattningsregeln infördes uppmärksammade den dåvarande regeringen detta problem men konstaterade att frågan var svårbedömd och att det saknades avgöranden som kunde tjäna till ledning för att bedöma huruvida en avskattningsregel strider mot gemenskaprätten eller inte (prop. 1997/98:133, s. 39). Den dåvarande regeringen bedömde att den föreslagna regeln saknade diskrimineringskaraktär och således inte torde strida mot EG-rätten eftersom den inte syftade till att begränsa den fria rörligheten inom EU och endast träffade inkomst som härrör från verksamhet i Sverige.

Diskriminering kan föreligga när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. EG-domstolen har i flera avgöranden uttalat att förhållandena för personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det ofta finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad mellan de båda kategorierna skattskyldiga, kan det vara diskriminerande om en fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga (jfr t.ex. dom den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225 och dom den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933). EG-domstolen har vidare i ett par avgöranden uttalat att bestämmelser som gör skillnad mellan personer som är bosatta i en stat och personer som vill flytta ut sitt hemvist från statens territorium kan vara diskriminerande om de genom sin utformning kan avskräcka skattskyldiga från att genomföra flytten (jfr dom den 11 mars 2004 i mål nr C-9/02, de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409 och dom den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-07409).

EG-domstolens nyss nämnda avgöranden har medfört att rättsläget blivit betydligt klarare än det var vid avskattningsregelns tillkomst. Med beaktande av särskilt de Lasteyriemålet och N-målet kan det därför ifrågasättas om den olikhet i beskattningen som den så kallade avskattningsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL medför strider mot EG-rättens krav på fri rörlighet för arbetstagare.

Bestämmelsen innebär att en beskattning utlöses på grund av flytten och den omfattar alla som flyttar från Sverige, oavsett syftet med flytten. Till skillnad mot vad som normalt sett gäller i Sverige vid beskattning av inkomster och kapitalvinster m.m. så sker beskattningen i detta fall av en inkomst som fortfarande är orealiserad. Detta kan vara både till fördel och till nackdel för den skattskyldige. För det fall optionerna ökar i värde kan beskattningen av värdeökningen efter dagen för utflyttning bli lägre än den skulle varit om den skattskyldige bott kvar i Sverige, beroende på hur denna beskattas i det land den skattskyldige flyttar till. Om däremot värdet sjunker efter dagen för utflyttning har den skattskyldige tvingats betala en högre skatt än denna skulle gjort om han eller hon bott kvar i Sverige och beskattas vid utnyttjandet. Det faktum att beskattningen sker av en orealiserad inkomst riskerar dock på grund av den osäkra beskattningen att ha en hämmande verkan för personer som överväger att flytta från Sverige. Det riskerar även att ha en hämmande effekt på företagens vilja att sända ut sin personal för arbete utomlands.

Med hänsyn till EG-domstolens ställningstagande i framför allt de Lasteyrie-målet och N-målet, måste risken för att regeln ska anses stå i konflikt med EG-fördragets regler om fri rörlighet för bland annat

personer bedömas som stor. Utrymmet för att behålla regeln i dess nuvarande utformning är därför mycket begränsat, i vart fall i förhållande till övriga medlemsstater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Skatteverket har även i en skrivelse den 4 november 2005 (dnr 131 581221-08/111) tagit ställning i denna fråga och funnit att avskattningsregeln inte är förenlig med EG-rätten och därför inte ska tillämpas när en skattskyldig flyttar från Sverige till en annan stat inom EES. Även Regeringsrätten har i en dom den 24 april 2008 (mål nr 6324-06) fastställt att EG-fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare leder till att det belopp som ska beskattas enligt avskattningsregeln inte ska tas upp vid flytten, dvs. att avskattningsregeln inte ska tillämpas.

Möjligheten att upprätthålla en avskattningsregel i förhållande till staten utanför EES finns emellertid kvar. Enligt regeringens uppfattning är det dock inte lämpligt i det här fallet att ha olika bestämmelser för likartade situationer. En sådan skillnad skulle även medföra avsevärda kontrollsvårigheter. För närvarande finns inte något gemensamt system för informationsutbyte eller skattekontroll inom EES. Skatteverket har därför små egna möjligheter att kontrollera exempelvis om en skattskyldig, efter att först ha flyttat till en annan EES-stat, flyttar till ett tredje land utanför EES. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen slopas helt.

Ett slopande av bestämmelsen medför att huvudregeln, dvs. att förmån av personaloptioner ska tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts, kommer att gälla även för personer som upphört att vara bosatta i Sverige eller att stadigvarande vistas här.

En slopad avskattning vid flytt från Sverige bedöms dock behöva kompletteras med ändringar av skattepliktens omfattning och arbetsgivarens skyldigheter beträffande sociala avgifter, skatteavdrag och lämnande av kontrolluppgifter. Behovet av sådana ändringar analyseras närmare nedan.

## 5.2 Skattepliktens omfattning

### 5.2.1 Obegränsat skattskyldiga

**Regeringens förslag:** Förmån av personaloptioner ska tas upp i sin helhet då optionerna utnyttjas eller överläts oberoende av om de förvärvats i ett annat land.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Näringslivets skattedelegation*, i vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Näringslivets regel-nämnd* och *Stockholms Handelskammare* instämmer, tillstyrker att optionerna ska beskattas när de utnyttjas, men anser att en proportioneringsregel ska införas i svensk intern rätt. Även *FAR SRS*, *Juridiska fakultets-nämnden vid Uppsala Universitet* och *American Chamber of Commerce* förordar en proportioneringsregel.

Enligt nuvarande lagstiftning gäller att den som flyttar till Sverige inte beskattas för förmån av personaloptioner till den del optionerna hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här, 11 kap. 16 § första stycket IL. Det huvudsakliga syftet med bestämmelsen är att ersättning för arbete utfört utomlands inte ska beskattas här.

Det grundläggande synsättet att förmån av personaloptioner ska beskattas i det land där den skattskyldige arbetat under kvalifikationstiden delas av många andra länder samt av OECD. I anslutning till modellavtalet ger OECD också ut kommentarer om tolkningen av avtalet. I likhet med vad som är fallet med modellavtalet bidrar medlemsländerna till att utarbeta kommentarerna. Som nämnts i avsnitt 4.2.2 har OECD i den senaste kommentaren till modellavtalet utvecklat sin tolkning av avtalet till att också omfatta personaloptioner. I kommentaren anges att fördelningen av beskattningsrätten mellan stater i fråga om förmån av personaloptioner, bör ske genom proportionering efter arbetsland under kvalifikationstiden.

De svenska reglerna för beskattning av personaloptioner utgår från att förmånen tjänats in vid en bestämd tidpunkt, nämligen vid den tidpunkt då möjligheten att utnyttja eller annars förfoga över optionerna inträder. OECD:s kommentar skiljer sig således från nuvarande svenska bestämmelser i synen på när optionerna ska anses intjänade. Detta medför att kollisioner kan uppkomma vid beskattning av förmån av personaloptioner hos personer som delvis har arbetat utomlands under kvalifikationstiden och där det blir fråga om tillämpning av ett skatteavtal.

Några exempel kan illustrera de problem som kan uppstå om nuvarande begränsning av skattepliktens omfattning i 11 kap. 16 § första stycket IL kvarstår oförändrad. I det följande förutsätts att avskattningsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen respektive 11 kap. 16 § andra stycket IL slopas enligt förslagen i denna proposition.

Som generella förutsättningar för exemplen gäller att en skattskyldig deltar i ett optionsprogram som är utformat så att optionerna förvärvas vid utgången av år 0, att 25 procent av dem kan utnyttjas vid utgången av vart och ett av åren 3, 4, 5 respektive 6 och att det således är möjligt att förfoga över alla optioner vid utgången av år 6. Det förutsätts att optionerna inte avser att belöna arbete före tilldelningen, dvs. före själva förvärvet av förmånen. Kvalifikationstiden för optionerna i sin helhet utgörs således av en sexårsperiod, dvs. år 1 t.o.m. år 6. Beroende på var den skattskyldige arbetar under kvalifikationstiden samt vid utnyttjandet uppkommer olika skatteeffekter. Exempelen nedan visar att den effektiva beskattningen av optionsförmånen kommer att variera beroende av omständigheterna.

Om den skattskyldige är bosatt i Sverige under hela tiden år 1–6 ska hela den eventuella förmånen tas upp till beskattning i Sverige vid utnyttjandet.

Om den skattskyldige i stället är bosatt utomlands under en del av tiden blir utfallet olika beroende på när och hur länge bosättningen utomlands varat. Den andra staten förutsätts beskatta förmånen vid utnyttjande och

efter fördelning på det sätt som föreslås i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

a) Antag att en skattskyldig som deltar i optionsprogrammet varit bosatt i Sverige år 1 och 2 men flyttat ut och arbetat utomlands under år 3 och 4. År 5 återvänder den skattskyldige till Sverige och väljer att utnyttja alla optionerna samtidigt år 7, fortfarande bosatt i Sverige. I ett sådant fall kommer Sverige att beskatta hälften av förmånen, nämligen de optioner det blivit möjligt att förfoga över under vistelse här, dvs. år 5 och 6, medan den andra staten sannolikt bara beskattar 1/3 av förmånen eftersom den skattskyldige arbetat där under 2/6 av kvalifikationstiden, år 3 och 4.

b) Om samma skattskyldige i stället väljer att återvända till Sverige först år 7 och i likhet med exemplet a) utnyttjar alla optioner samtidigt kommer Sverige inte att beskatta någon del av förmånen. Det har nämligen varit möjligt att förfoga över samtliga optioner under vistelsen utomlands. Om den andra staten tillämpar proportionering av inkomsten med hänsyn till arbete under kvalifikationstiden kommer endast 2/3 av förmånen att bli beskattad där eftersom 4/6 av denna tid avser arbete där.

c) Antag slutligen att den skattskyldige har varit bosatt utomlands under åren 1, 2 och huvuddelen av år 3 men flyttar tillbaka före utgången av år 3, dvs. innan det blivit möjligt att förfoga över någon del av optionerna. I likhet med tidigare exempel utnyttjas optionerna medan den skattskyldige är bosatt i Sverige och alla vid ett tillfälle. Hela förmånen kommer i ett sådant fall att beskattas här medan den andra staten har anspråk på att beskatta halva förmånen eftersom arbete utförts där under 3 av 6 år.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att exemplen visar att såväl dubbelbeskattning som total skattefrihet kan uppkomma om Sverige behåller nuvarande bestämmelser. Dubbelbeskattning undviks genom tillämpning av skatteavtal eller lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen). Skatteförlusten för svensk del i de fall total skattefrihet uppkommer kan dock inte motverkas på detta sätt. Den tydligaste effekten skulle bli att Sverige förlorade skatteintäkter i de fall arbetet utförts här under kvalifikationstiden men möjligheten att förfoga över optionerna uppkommit vid vistelse utomlands.

Kommentaren till OECD:s modellavtal bygger på tanken att förmån av personaloptioner utgör retroaktiv ersättning för arbete och fördelningen av beskattningsrätten mellan stater bör därför baseras på var det ifrågavarande arbetet har utförts. Detta resulterar i en långt driven källstatsbeskattning. Syftet återspeglar i viss mån syftet med den svenska lagstiftningen, dvs. att endast förmån av personaloptioner som härrör från arbete i Sverige ska beskattas här. Som framgår av exemplen ovan stämmer dock den nuvarande lagstiftningen inte fullt ut överens med OECD:s kommentar till modellavtalet vilket riskerar att medföra mindre önskvärda beskattningssituationer. Regeringen anser därför att det finns anledning att diskutera i vilken utsträckning OECD:s uppfattning avseende fördelningen av beskattningsrätten som framgår av kommentaren till modellavtalet bör återspeglas i den svenska lagstiftningen. I det följande redovisas två alternativa förslag till förändringar, dels en bibehållen inskränkning av skatteplikten i kombination med en ny proportionering



### *Alternativ I – Proportionering*

Ett alternativ till lösning är att införa en proportionering i 11 kap. 16 § första stycket IL, utformat med den nya kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal som förebild.

Kommentaren bygger i denna del på tanken att kvalifikationstiden utgörs av tiden mellan tilldelning av optionerna och den tidpunkt då det blivit möjligt att förfoga över optionerna. Om det aktuella optionsavtalet eller omständigheterna i övrigt visar att kvalifikationstiden ligger tidigare eller senare ska detta naturligtvis tas med i bedömningen. OECD har dock funnit att det är vanligast att optioner tilldelas i samband med anställning eller befordran och att syftet är att behålla de anställda inom bolaget eller koncernen. Det är också av denna anledning som optionerna oftast är förenade med villkor om första förfogandetidpunkt och överlåtelseförbud.

Kopplingen mellan anställningens utövande genom arbete och kvalifikationstiden för förmånen framstår som tydlig och logisk för en deltagare i ett optionsprogram.

En proportionering efter var arbetet utförts under kvalifikationstiden skulle medföra ett behov av att fastställa i vilka stater den skattskyldige arbetat under denna tid. I de flesta fall torde detta vara okomplicerat men i sådana fall då den skattskyldige är bosatt i en stat och arbetar i en annan eller arbetar i flera stater parallellt kan svårigheter uppkomma. Liksom vid annan proportionering av beskattning kan beräkningen, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, behöva ske efter hela kalenderår, månader, veckor eller dagar.

En sådan proportionering skulle vidare innebära att Sverige, liksom med nuvarande bestämmelser, skulle ha ett begränsat anspråk på att beskatta inkomst i form av förmån av personaloptioner. Endast till den del förmånen härrör från arbete i Sverige skulle den tas upp till beskattning här. Detta beskattningsanspråk överensstämmer med vad som kan beskattas här med tillämpning av skatteavtal där exemptmetoden tillämpas och i dessa fall inte innebära någon reell inskränkning. I de fall skatteavtalen föreskriver att creditmetoden ska tillämpas skulle en proportioneringsregel emellertid kunna innebära en inskränkning.

I förhållande till stater med vilka Sverige saknar skatteavtal medför en proportionering att Sverige inte kan hävda något beskattningsanspråk även om en sådan stat inte tar ut någon skatt på förmånen. Denna skulle då delvis komma att bli skattefri. Om den staten i stället gör anspråk på att beskatta hela förmånen skulle Sverige, med tillämpning av avräkningslagen, eventuellt förlora hela skatteintäkten. I detta senare avseende gör dock inte storleken av Sveriges beskattningsanspråk någon skillnad.

### *Alternativ II – Utvidgad skatteplikt*

Ett andra alternativ är att helt slopa bestämmelsen i 11 kap. 16 § IL om att förmån av personaloptioner som härrör från arbete utomlands inte ska

tas upp till den del optionerna kunnat utnyttjas innan personen i fråga flyttade till Sverige. En sådan lösning innebär att huvudregeln om generell skatteplikt för obegränsat skattskyldiga avseende all inkomst blir tillämplig även på förmån av personaloptioner. Särregleringen av personaloptioner skulle då enbart avse beskattningstidpunkten. Den praktiska effekten blir att den som är obegränsat skattskyldig i Sverige ska ta upp all förmån av personaloptioner till beskattning här då de utnyttjas eller överläts oavsett var och när arbetet utförts.

För personer som bara har arbetat och varit bosatta i Sverige medför en sådan lösning inte någon förändring. Vid beskattning av personer som arbetat utomlands under kvalifikationstiden innebär det däremot ett utvidgat beskattningsanspråk. I praktiken kommer emellertid Sveriges möjlighet att beskatta förmånerna i många fall att begränsas av skatteavtal. Det faktiska skatteuttaget kommer nämligen i de allra flesta fall att styras av respektive skatteavtals motsvarighet till artikel 15 i modellavtalet.

En annan effekt av ett vidgat beskattningsanspråk är att total skattefrihet kan undvikas i förhållande till stater med vilka Sverige inte har något skatteavtal även om dessa inte beskattar sådan förmån.

### *Ställningstagande*

Sammanfattningsvis har två alternativa förslag till lösning diskuterats ovan, dels en proportioneringsregel, dels en utökad skatteplikt.

Några remissinstanser, bl.a. *Näringslivets skattedelegation*, *FAR SRS* och *American Chamber of Commerce in Sweden* anser att en proportioneringsregel bör införas i intern svensk rätt. Även *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet* anser att det vore naturligt att i omarbetingen av svensk rätt beakta hur OECD har behandlat frågan om hur förmån av personaloptioner ska beskattas i gränsöverskridande situationer. Fakultetsnämnden menar därför att det vore principiellt lämpligt att redan i intern rätt följa den fördelning mellan stater av beskattningsrätten som föreslås i OECD:s modellavtal.

Som alternativ föreslår Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet att det i intern svensk rätt införs en proportioneringsregel i förhållande till länder med vilka Sverige har skatteavtal och en utökad skatteplikt i förhållande till länder utanför EES med vilka Sverige inte har skatteavtal. Detta skulle emellertid medföra en fortsatt särreglering när det gäller beskattning av förmån av personaloptioner samt dessutom olika regler för samma situation i internationella sammanhang. Enligt regeringens uppfattning bör så långt som möjligt en enhetlig reglering eftersträvas när det gäller beskattning av förmån av personaloptioner. Regeringen anser därför inte att det i förevarande fall föreligger skäl för att införa skilda regler beroende på om skatteavtal ingåtts med det aktuella landet eller inte.

En proportioneringsregel innebär att det anges uttryckligen i lagtexten till vilken del förmånen anses härröra från arbete i Sverige. En sådan regel innebär emellertid en fortsatt särreglering av personaloptioner i internationella förhållanden och den skulle även skilja sig från vad som gäller vid beskattning av övriga inkomster från arbete. Regeln skulle i de flesta fall överensstämma med de skatteanspråk Sverige har möjlighet att

hävda enligt skatteavtalen. En sådan regel kan dock utnyttjas i skatteplaneringssyfte i fall då skatteavtal saknas.

En utökad skatteplikt skulle medföra dels en mer enhetlig reglering av förmån av personaloptioner, dels en samstämmighet med vad som gäller vid beskattning av övriga förvärvsinkomster. Sådana förmåner skulle då i större utsträckning bli skattepliktiga i Sverige än i dag. Då arbetet utförts utomlands under kvalifikationstiden kommer dock skatteavtalen många gånger medföra att den delen av förmånen i praktiken huvudsakligen beskattas i det land där den skattskyldige arbetat.

Båda alternativen utgår i princip från synsättet att förmånen ska beskattas i det land där arbetet som förmånen hänför sig till har utförts. Vid införandet av nuvarande bestämmelse gjordes bedömningen att varje form av proportionering borde undvikas för att göra reglerna så enkla som möjligt (prop. 1997/98:133, s. 40). Regeringen delar denna bedömning. En utökad skatteplikt innebär att den svenska lagstiftningen blir mer enhetlig för obegränsat skattskyldiga personer medan de konflikter som kan uppstå i förhållande till andra staters skatteanspråk regleras i skatteavtal. Till skillnad mot vad de ovan nämnda remissinstanserna anför gör regeringen bedömningen att alternativet med en utvidgad skatteplikt är lämpligast ur systematisk synvinkel.

Med en enhetlig skatteplikt motverkas även den eventuella utflyttning i skatteplaneringssyfte som skulle kunna bli en följd av att avskattningen slopas utan ytterligare åtgärder.

Sammanfattningsvis anser regeringen att övervägande skäl talar för att en utökad skatteplikt är den mest ändamålsenliga lösningen. Regeringen föreslår därför att förmån av personaloptioner ska tas upp i sin helhet då de utnyttjas eller överläts oberoende av om de förvärvats i ett annat land.

Med en enhetlig skatteplikt kommer förmån av personaloptioner i vissa fall att vara skattepliktig i Sverige även om förmånen till viss del intjänats utomlands. Tillämpningen av skatteavtal kan därför antas komma att bli vanligare än med en proportioneringsregel. Sådan tillämpning torde dock redan vara och bli allt mer vanligt förekommande och därför fungera tillfredsställande hos berörda myndigheter.

### *Sexmånadersregeln och ettårsregeln*

Vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln är det nödvändigt att fastställa i vilken utsträckning en inkomst härrör från en anställning utomlands. I praxis rörande ettårsregelns tillämplighet på personaloptioner (RÅ 2004 ref. 50) har hänvisning skett till bestämmelsen i 11 kap. 16 § IL. Om denna bestämmelse upphävs uppkommer frågan om hur fördelningen av en förmån av personaloption ska ske. Enligt äldre praxis har t.ex. semesterersättning hänförlig till arbete utomlands ansetts kunna vara skattefri enligt vid den tidpunkten gällande regler som motsvarar dagens sexmånadersregel och ettårsregel (jfr RÅ 1983 1:58 och RÅ 1984 Aa 28). Detta ansågs gälla även om inkomsten hade betalats ut av en från arbetsgivaren fristående semesterkassa. Avgörandena avser numera ersatta regler. Trots det torde principen att utbetalningstidpunkten inte spelar någon avgörande roll vid tillämpning av reglerna fortfarande gälla.

Frågan om när förmånen ska anses erhållen får då stor betydelse. Fördelningen av beskattningsrätten mellan stater ska enligt OECD:s modellavtal och kommentaren till detta numera ske genom proportionering efter var arbetet utförts under kvalifikationstiden. Detta synsätt – som för övrigt tillämpas av flera andra stater – bör även kunna användas vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln i framtiden, liksom i övriga situationer.

*Näringslivets skattedelegation*, i vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Näringslivets regelnämnd* och *Stockholms Handelskammare* instämmer, menar att det finns en risk att förslaget kan anses stå i strid med EG-fördraget då det kan innebära en negativ särbehandling i Sverige av sådana EU-medborgare som inte varit bosatta här under intjänandetiden och som utnyttjar sina optioner efter att ha flyttat till Sverige. Detta eftersom obegränsat skattskyldiga svenskar som under intjänandetiden arbetat utomlands och som utnyttjar optionen efter att ha flyttat hem till Sverige inte skulle bli beskattade här med tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln.

När det gäller sexmånaders- och ettårsregeln är fråga om intern svensk lagstiftning som avser beskattning av personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Dessa regler gäller med andra ord inte för begränsat skattskyldiga personer. Skattskyldigheten för optionerna uppkommer vid tidpunkten för utnyttjandet. Vid denna tidpunkt är personen obegränsat skattskyldig i Sverige. Reglerna gör ingen åtskillnad med avseende på medborgarskap. En person som är obegränsat skattskyldig i Sverige och erhåller optioner under en period då han eller hon arbetar utomlands kan bli befriad från svensk skatt med stöd av sexmånaders- eller ettårsregeln. En obegränsat skattskyldig person som flyttar utomlands och därmed blir begränsat skattskyldig i Sverige uppfyller inte villkoren för tillämpning av vare sig sexmånaders- eller ettårsregeln. Detsamma gäller för en person som är bosatt i en annan EES-stat och som tjänat in optionen utomlands. De två situationerna behandlas således likadant. Regeringens bedömning är därför att de föreslagna reglerna inte står i strid med EG-fördragets regler om fri rörlighet.

### 5.2.2 Begränsat skattskyldiga

**Regeringens bedömning:** De föreslagna ändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229) medför inte något behov av ändring av nuvarande bestämmelser om beskattning av förmån av personaloptioner hos begränsat skattskyldiga.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot bedömningen.

**Skälen för regeringens bedömning:** Nuvarande bestämmelser i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) innebär att begränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga bl.a. för ersättning eller förmån på grund av annan anställning än hos stat eller kommun i den mån arbetet utförts i Sverige samt för styrelsearvoden och

liknande ersättningar från svenska bolag eller andra juridiska personer, Prop. 2007/08:152  
oavsett var verksamheten bedrivits.

Beträffande förmån av personaloptioner innebär detta att en begränsad skattskyldig person som är anställd och arbetar i Sverige ska beskattas för sådan förmån om den härrör från arbetet här. Om personaloptionerna tilldelats och således förvärvats på grund av ett styrelseuppdrag i ett svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person saknar det betydelse var uppdraget utövats. Att beskattningen ska ske när optionerna utnyttjas eller överläts följer av en hänvisning till inkomstskattelagen, 5 § fjärde stycket SINK.

Slopas avskattning vid utflyttning från Sverige kommer sannolikt att leda till att förmån av personaloptioner i större utsträckning än tidigare beskattas hos begränsat skattskyldiga personer. Därvid kommer bedömningar att behöva göras om hur stor del av förmånen som härrör från arbete i Sverige. Det förekommer redan i dag att bedömningar behöver göras av i vilken utsträckning viss inkomst är hänförlig till arbete i Sverige, något som inte förefaller ha givit upphov till några större tillämpningsproblem. Tillämpningen av reglerna blir densamma oavsett om den ersättning som ska beskattas ges i form av kontant lön eller förmån av personaloptioner.

Det är tämligen vanligt att personaloptioner ges ut av moderbolaget i koncernen – många gånger ett utländskt moderbolag – även till dem som är anställda i dotterbolagen. För en person som flyttat utomlands och därför är begränsat skattskyldig vid tidpunkten för utnyttjandet av optionerna, medför det ofta att optionerna kan lösas in direkt hos det utländska moderbolaget utan att den svenska arbetsgivaren kontaktas. Detta förhållande påverkar dock inte skattskyldigheten i Sverige. Optionerna är nämligen i sådant fall fortfarande att anse som ersättning för arbete i det svenska dotterbolaget, dvs. ersättning för arbete i Sverige, och förmånen är därmed skattepliktiga i Sverige enligt SINK i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här.

Eventuella konkurrerande beskattningsanspråk i förhållande till det land där den skattskyldige bor eller andra länder denna arbetat i bör kunna lösas genom tillämpning av aktuella skatteavtal.

Mot denna bakgrund gör regeringen således bedömningen att några ändringar inte är nödvändiga beträffande begränsat skattskyldiga personer.

### 5.3 Socialavgifter, skatteavdrag och uppgiftsskyldighet

#### 5.3.1 Allmänna överväganden

<p><b>Regeringens bedömning:</b> Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift för förmån av personaloptioner blir enhetligare och tydligare om dessa skyldigheter läggs på den i vars tjänst en förmån av personaloptioner förvärvats.</p>
--

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot bedömningen. *Skatteverket* tillstyrker bedömningen men anser att definitionen av den som är ansvarig för att betala socialavgifter, göra skatteavdrag samt lämna kontrolluppgift bör förtydligas. *American Chamber of Commerce i Sweden* anser inte att det är lämpligt att svenska arbetsgivare åläggs ett strikt ansvar vad avser redovisningen av optionsförmån i de fall förmånen ges ut av ett utländskt bolag i samma koncern.

**Skälen för regeringens bedömning:** Personaloptionsprogram löper ofta under flera år. Det förekommer att det arbete som kvalificerar för personaloptionerna utförs för olika arbetsgivare. Eftersom såväl arbetsgivare som arbetsplatser således kan variera under personaloptionernas löptid är det inte alltid självklart vem som har att fullgöra skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra avdrag för preliminär skatt och lämna kontrolluppgift för förmån av personaloptioner.

Enligt nuvarande huvudregler är den som ger eller betalar ut ersättning för arbete också skyldig att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag samt lämna kontrolluppgift. Detta gäller även ersättningar som betalas efter det att anställningen avslutats, t.ex. semesterersättningar eller avgångsersättningar. Det väcker frågan om den förändrade principiella syn på personaloptioner som ligger bakom förslagen i avsnitt 5.1 och 5.2 angående beskattningen av personaloptioner och som innebär att personaloptioner bör behandlas som en retroaktiv arbetsersättning också bör medföra förändringar i de nu nämnda skyldigheterna. I det sammanhanget är centrala frågor dels vem som ger eller betalar ut en förmån av personaloptioner dels vid vilken tidpunkt som personaloptionerna utnyttjas eller överläts.

Skyldigheten att fullgöra betalning av arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift inträder oftast i och med att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren löser in personaloptionerna, dvs. vid den tidpunkt då personaloptionerna utnyttjas eller överläts och förmånen ska tas upp till beskattning hos mottagaren. Enligt nuvarande regler kan dessa skyldigheter också inträda vid utflyttning från Sverige, om personaloptionerna varit möjliga att förfoga över vid den tidpunkten. Det föreslås i avsnitt 5.1 att denna avskattningsregel slopas vilket innebär att den tidpunkt när skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift inträder, i princip endast inträffar när optionerna utnyttjas eller överläts.

Den som löser in personaloptionerna behöver varken vara eller ha varit arbets- eller uppdragsgivare åt den som mottar förmånen. Det är inte ovanligt att det är ett annat företag, t.ex. inom samma koncern, som inte är arbets- eller uppdragsgivare i förhållande till mottagaren, som löser in optionerna. Beroende på omständigheterna kan det inlösande företaget vara skyldigt att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift. I andra situationer anses det enbart som en förmedlare av betalningen av förmånen. Om den som löser in optionerna endast kan ses som betalningsförmedlare är det den som givit uppdraget till betalningsförmedlaren och som således står för kostnaden för förmånen som har att fullgöra dessa skyldigheter. Under vilka förutsättningar någon enbart ska anses som en betalningsförmedlare är inte helt klarlagt utan får avgöras från fall till fall. När det gäller att fastställa vem som ger eller betalar ut

en förmån av personaloptioner och således är skyldig att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgifter för förmånen läggs dock stor vikt vid vem som faktiskt löser in personaloptionerna.

Detta synsätt ligger också bakom det undantag som görs från huvudreglerna om vem som ska fullgöra dessa skyldigheter när en förmån eller ersättning ges eller betalas ut i annat land. I fråga om personaloptioner innebär undantaget att om det företag som löser in personaloptionerna hör hemma utomlands samtidigt som mottagaren av förmånen har en anställning hos en arbetsgivare i Sverige, ska den svenska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift, om förmånen av personaloptionerna har sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns ett anställningsförhållande mellan mottagaren av förmånen och utgivaren i utlandet. I dessa fall ska således den svenska arbetsgivaren anses som utgivare av förmånen trots att företaget i utlandet är den som faktiskt ger eller betalar ut förmånen.

Det förekommer också att personaloptioner, normalt sett efter kvalifikationstidens slut, kan överlåtas till utomstående personer som sedan kan lösa in optionerna hos utställaren. Frågan om vem som då har att fullgöra skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift när det gäller förmåner av personaloptioner är i detta fall inte helt klarlagd.

Det kan konstateras att regleringen av vem som har att fullgöra dessa skyldigheter inte är enhetlig och inte heller särskilt tydlig. Det kan också konstateras att den särskilda undantagssituation som gäller i vissa fall när förmånen ges ut i utlandet inte stämmer överens med synsättet att personaloptioner i regel bör behandlas på samma principiella sätt som retroaktiva ersättningar, dvs. att de hänförs till det arbete i vilket ersättningen förvärvats. Det finns därför anledning att överväga om regleringen av skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift kan göras tydligare och mer enhetlig än i dag.

Som *Skatteverket* anför är det viktigt att det är tydligt vem som bär detta ansvar. En enhetligare och tydligare reglering av skyldigheterna skulle enligt verket kunna vara att starkare än i dag knyta skyldigheten till den anställning eller liknande som föranleder möjligheten för arbetstagaren att delta i personaloptionsprogrammet. Till skillnad mot vad *American Chamber of Commerce in Sweden* anser förefaller det enligt regeringens uppfattning mer naturligt att låta ansvaret för framtida skyldigheter ligga kvar på den som möjliggjort ett deltagande i personaloptionsprogrammet än att t.ex. fördela detta ansvar på eventuella framtida arbetsgivare eller att strikt koppla det till en formell utbetalare. En fördelning av skyldigheten mellan olika arbetsgivare beroende på var den skattskyldige arbetat under kvalifikationstiden torde medföra stora praktiska problem för den arbetsgivare som den skattskyldige arbetar för då optionen utnyttjas. Denne skulle bl.a. behöva utreda var den skattskyldige arbetat och för vilka arbetsgivare samt informera dessa om att ett utnyttjande skett. En alltför hård koppling till en formell utbetalare skulle göra reglerna enkla att kringgå och ansluter inte till den principiella utgångspunkten att förmån av personaloptioner bör jämföras med retroaktiva arbetsersättningar.

Det torde i stället vara den person som ursprungligen möjliggjort att den enskilde omfattas av personaloptionsprogrammet som har bäst möj-

ligheter att ha kontroll över villkoren för att förmånen ska falla ut och som i första hand bör kunna bära ansvaret för att följa förmånstagarens förehavanden under personaloptionens löptid.

I vissa fall administreras programmen av fristående administratörer eller av ett särskilt dotterbolag i koncernen. Även i dessa fall torde den administrativt enklaste lösningen vara att nämnda skyldigheter åvilar den som inledningsvis möjliggjort att den enskilde omfattas av personaloptionsprogrammet, i vart fall jämfört med att fördela avgifts- och rapporteringsskyldigheten mellan eventuella framtida arbetsgivare och arbetsplatser.

Mot denna bakgrund är det regeringens bedömning att reglerna om att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift i fråga om förmån av personaloptioner skulle uppfattas som tydligare, mer enhetliga och därmed enklare att tillämpa om skyldigheterna åvilar den i vars tjänst rättigheten att i framtiden förvärva värdepapper på förmånliga villkor förvärvats, dvs. normalt den arbetsgivare eller uppdragsgivare som har ett inflytande på förmånens utgivande eller som är part i det anställningsförhållande i vilken förmånen ursprungligen har sin grund.

Som en konsekvens av detta bör den specialreglering som gäller i fråga om ersättning som ges eller betalas ut i utlandet inte vara tillämplig på förmån av personaloptioner.

### 5.3.2 Socialavgifter

**Regeringens förslag:** Skyldigheten att betala socialavgifter för förmån av personaloptioner ska läggas på den i vars tjänst rättigheten förvärvats, oavsett var den skattskyldige är bosatt och arbetar då optionerna utnyttjas eller överläts. Den undantagsbestämmelse som gäller i vissa fall när avgiftspliktig ersättning ges ut av en person i utlandet ska inte tillämpas i fråga om förmån av personaloptioner.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Skatteverket* tillstyrker definitionen av vem som ska vara skyldig att betala socialavgifter, men avstyrker förslaget om borttagande av undantagsbestämmelsen i de fall en förmån ges ut i utlandet. *FAR SRS* anser det vara ett problem att underlaget för skattskyldigheten och underlaget för socialavgifter kan komma att skilja sig åt. Även *American Chamber of Commerce in Sweden* anser att den bör vara en samstämmighet mellan underlaget för inkomstskatt och socialavgifter.

### Skälen för regeringens förslag

Försäkrad enligt socialförsäkringslagen (1999:799) är dels den som är bosatt i Sverige (den bosättningsbaserade försäkringen), dels den som förvärvsarbetar här (den arbetsbaserade försäkringen). Av intresse för denna proposition är den arbetsbaserade försäkringen.

Enligt huvudregeln i socialavgiftslagen (2000:980, SAL) ska socialavgifter betalas för avgiftspliktig ersättning som utges för arbete i Sverige.



Med avgiftspliktig ersättning avses löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete samt annat som utges med anledning av ett avtal om arbete. Förmån av personaloptioner utgör således avgiftspliktig ersättning enligt SAL. Med arbete i Sverige avses förvärsarbete i verksamhet här i landet.

En svensk arbetsgivare eller en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige ska med andra ord betala arbetsgivaravgifter i Sverige för ersättning för arbete som utförs här. En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska också betala arbetsgivaravgifter för arbetstagare som är anställda för att arbeta här och utför arbete här för arbetsgivarens räkning.

Om en avgiftspliktig ersättning utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen ska dock arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

Generellt sett gäller att om en arbetsgivare retroaktivt betalar ut ersättning för arbete utfört i Sverige, efter att den anställde har slutat sin anställning, medför nuvarande regler en skyldighet att betala arbetsgivaravgifter oavsett var den anställde är bosatt och anställd vid utbetalningstillfället, se dock nedan närmare om internationella förhållanden.

Förslagen i avsnitt 5.1 och 5.2 innebär att skatteplikten för förmån av personaloptioner inträder i sin helhet när optionerna utnyttjas eller överläts, både för obegränsat och begränsat skattskyldiga personer. Genom skatteavtal kan dock det svenska beskattningsanspråket komma att begränsas till den del förmånen härrör från arbete i Sverige. En sådan begränsning påverkar emellertid inte avgiftsskyldigheten. Uttagandet av socialavgifter kan i stället påverkas av EG-rätten eller av Sveriges överenskommelser på socialförsäkringsområdet med andra stater.

I detta sammanhang är det viktigt att komma ihåg att avgiftsskyldighet i Sverige endast föreligger för ersättning för arbete i Sverige (jfr 2 kap. 4 § SAL). Till vilken del en ersättning som avser arbete i flera stater kan anses utgöra ersättning för arbete i Sverige får dock avgöras från fall till fall.

*FAR SRS* och *American Chamber of Commerce in Sweden* anser att underlaget för skattskyldigheten för inkomstskatt samt underlaget för socialavgifter bör vara detsamma. Förslaget i avsnitt 5.2.1 om en utvidgad skatteplikt för förmån av personaloptioner kan medföra att det belopp som den skattskyldige beskattas för inte är samma belopp som arbetsgivaren ska betala sociala avgifter på. Denna situation kan bl.a. uppkomma om den skattskyldige arbetat i flera länder under kvalifikationstiden. Det normala torde emellertid vara att underlaget är detsamma både när det gäller inkomstskatten och de sociala avgifterna. Inkomstbeskattningen av privatpersoner respektive skyldigheten att betala sociala avgifter är två skilda system och det förekommer att underlaget för inkomstskatt respektive socialavgifter skiljer sig åt. Regeringen anser dock inte att denna åtskillnad medför sådana problem att en proportioneringsregel bör införas såvitt avser inkomstskatten, se vidare avsnitt 5.2.1. Enligt regeringens uppfattning föreligger inte heller i övrigt några särskilda skäl för att skapa någon automatisk koppling mellan de båda underlagen endast med avseende på förmån av personaloptioner.

Som framgår av avsnitt 5.3.1 är regleringen av vem som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter varken enhetlig eller särskilt tydlig när det gäller förmån av personaloptioner. Den undantagssituation som gäller i vissa fall om förmånen ges ut i utlandet stämmer inte heller överens med synsättet att personaloptioner i regel bör behandlas på samma principiella sätt som retroaktiva ersättningar, dvs. hänförliga till det arbetet i vilket ersättningen eller förmånen förvärvats.

Mot den bakgrunden bör reglerna om att betala arbetsgivaravgifter i fråga om förmån av personaloptioner uppfattas som tydligare, mer enhetliga och därmed enklare att tillämpa om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifterna i stället vilade på den i vars tjänst förmånen av personaloptionen förvärvats. Med förvärv av förmånen avses ingåendet av det avtal som ger arbetstagaren en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Förslaget innebär således att vid bedömningen av vem som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för förmånen ska den för vars räkning det arbete utförts som föranlett avtalet med arbetstagaren om att denne ska omfattas av personaloptionsprogrammet anses som utgivare av förmånen. Detta torde normalt sett vara den skattskyldiges arbetsgivare. Det torde också vara den personen som har bäst förutsättningar att ha kontroll över villkoren för att förmånen ska falla ut, exempelvis att kontrollera att det aktuella arbetet utförs under den aktuella kvalifikationstiden. Vem som i praktiken löser in personaloptioner får därmed en mindre betydelse vid bedömningen av avgiftsskyldigheten.

Till skillnad mot vad *Skatteverket* anför anser regeringen att vid en sådan förändring av avgiftsskyldigheten bör den undantagsregel som finns i 2 kap. 3 § SAL och som gäller i vissa fall då den avgiftspliktiga ersättningen ges ut i utlandet inte vara tillämplig på förmån av personaloptioner. De eventuella praktiska fördelar som det i vissa fall kan medföra för en person i utlandet att slippa betala svenska arbetsgivaravgifter och i stället låta den svenska arbetsgivaren betala avgifterna bedöms inte vara tillräckliga för att motivera ett avsteg från den mer enhetliga reglering som föreslås.

För förmåner som ursprungligen har förvärvats i en anställning eller uppdragsförhållande i Sverige innebär detta att den svenska arbetsgivaren eller uppdragsgivaren som regel är skyldig att betala socialavgifter även om förmånen, när optionen utnyttjas eller överlåts, i praktiken lämnas ut till den skattskyldige av ett annat svenskt bolag, av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person. Detsamma bör således gälla även om den skattskyldige vid detta tillfälle har kommit att bli anställd hos denne.

### *Internationella förhållanden*

Som framgått ovan bör avgiftsskyldigheten åläggas den som föranlett att den skattskyldige ursprungligen förvärvat personaloptionerna. Detta medför att även en utländsk arbets- eller uppdragsgivare kan bli skyldig att betala socialavgifter i Sverige på en förmån av personaloption i det fall någon del av förmånen är att anse som ersättning för arbete i Sverige. Rutinerna för detta är relativt enkla och vill en utländsk arbetsgivare som

saknar fast driftställe i Sverige inte registrera sig som arbetsgivare här kan ett avtal träffas med den anställde om att denne själv ska betala avgifterna.

Skyldigheten att betala sociala avgifter i Sverige är dock många gånger beroende av gemenskapsrätten eller av avtal om social trygghet som Sverige ingått med andra stater.

Bestämmelser om social trygghet finns framför allt i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen. Förordningen är konstruerad så att den genom lagvalsregler hänför en anställd, egenföretagare eller familjemedlem till ett socialförsäkringssystem och den lagstiftning systemet bygger på. När en person ansetts tillhöra ett socialförsäkringssystem blir även skyldigheten att betala socialavgifter indirekt reglerad och avgifter ska erläggas i enlighet med det försäkringssystemets regler som utpekats av lagvalsreglerna. Förordningen är tillämplig i relation till alla länder som omfattas av EES-avtalet samt Schweiz.

I relation till stater utanför EES-området har Sverige ingått ett tiotal konventioner om social trygghet med andra länder som också innehåller lagvalsregler. I dessa regleras ländernas ömsesidiga förpliktelser vad gäller den sociala tryggheten. Även skyldigheten att betala socialavgifter blir då indirekt reglerad. Dessutom finns några överenskommelser rörande sjukvårdsförmåner. Dessa har dock ingen inverkan på socialavgifterna.

Enligt regeringens bedömning medför det beskrivna internationella regelsystemet inte något behov av särskilda regler för personaloptioner i den svenska lagstiftningen.

### 5.3.3 Skatteavdrag och kontrolluppgifter

**Regeringens förslag:** Skyldigheten att göra skatteavdrag och att lämna kontrolluppgift för förmån av personaloptioner ska läggas på den i vars tjänst rättigheten förvärvats oavsett var den skattskyldige är bosatt och arbetar då optionen utnyttjas eller överläts. De undantagsbestämmelser som gäller i vissa fall när en förmån ges eller betalas ut av en person i utlandet ska inte tillämpas i fråga om förmån av personaloptioner.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Skatteverket* tillstyrker definitionen av vem som ska vara skyldig att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift, men avstyrker förslaget om borttagande av undantagsbestämmelsen i de fall en förmån ges ut i utlandet.

**Skälen för regeringens förslag:** Nuvarande bestämmelser innebär att en svensk arbetsgivare ska göra skatteavdrag samt lämna kontrolluppgift, dels för förmån som han eller hon själv ger ut, dels för förmån som ges ut till en av hans eller hennes anställda av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person, om förmånen har sin grund i anställningen i Sverige och något anställningsförhållande inte föreligger mellan

den skattskyldige och utbetalaren. De särskilda bestämmelserna om förmåner som ges ut från utlandet har som nämnts ovan tillkommit med tanke på att personaloptioner ofta tilldelas och löses in av ett annat bolag i företagsgruppen än det där den skattskyldige är anställd eller arbetar.

Om en svensk arbetsgivare retroaktivt betalar ut ersättning för utfört arbete, efter att den anställde har slutat sin anställning, medför nuvarande regler att skyldighet att göra skatteavdrag och att lämna kontrolluppgift föreligger oavsett var den anställde är bosatt och anställd vid utbetalningstillfället.

Skyldigheten beträffande retroaktiva utbetalningar är dock begränsad för en fysisk eller juridisk person hemmahörande utomlands. Den är nämligen i sin nuvarande utformning beroende av att ett anställningsförhållande fortfarande finns i Sverige och av att något anställningsförhållande inte finns till den utländske utbetalaren.

Som framgår av avsnitt 5.3.1 är regleringen av vem som är skyldig att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift varken enhetlig eller särskilt tydlig när det gäller förmån av personaloptioner. Den undantagssituation som gäller i vissa fall om förmånen ges ut i utlandet stämmer inte heller överens med synsättet att personaloptioner i regel bör behandlas på samma principiella sätt som retroaktiva ersättningar, dvs. att de hänförs till det arbete i vilket ersättningen eller förmånen förvärvats.

I avsnitt 5.3.2 föreslås beträffande arbetsgivaravgifter att skyldigheten att betala dessa ska ligga på den i vars tjänst förmånen av personaloptioner har förvärvats. Skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift bör ansluta till den regleringen så att dessa olika skyldigheter sammanfaller i största möjliga utsträckning. Det föreslås därför att skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift för förmån av personaloptioner placeras på den i vars tjänst rättigheten förvärvats. Med förvärvats avses ingåendet av det avtal som ger arbetstagaren en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Den närmare innebörden av förslaget utvecklas utförligare i avsnitt 5.3.2. Till skillnad från skyldigheten att betala socialavgifter kan dock en utländsk arbets- eller uppdragsgivare inte bli skyldig att göra skatteavdrag eller lämna kontrolluppgift avseende förmån av personaloptioner.

I motsats till vad *Skatteverket* anser, gör regeringen bedömningen att vid en sådan förändring av skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift bör, i likhet med vad som föreslås för skyldigheten att betala socialavgifter, den undantagsregel som finns i 8 kap. 14 § tredje stycket andra meningen skattebetalningslagen (1997:483) och 6 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som avser vissa fall då en intäkt, förmån eller ersättning ges ut i utlandet inte vara tillämplig på förmån av personaloptioner.

Det bör i detta sammanhang nämnas att skyldigheten att göra skatteavdrag för förmån av personaloptioner i praktiken många gånger kan vara begränsad, t.ex. när den skattskyldige bytt arbetsgivare och det inte görs någon kontant utbetalning från vilken sådant avdrag kan göras. De gånger en samtidig kontant utbetalning görs är det inte heller ovanligt att denna inte är tillräckligt stor för att möjliggöra hela det skatteavdrag som belöper på förmånen.

**Regeringens bedömning:** Nuvarande bestämmelser om den anställdes uppgiftsskyldighet bör behållas.

**Promemorians bedömning:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot bedömningen. *Skatteverket* föreslår att en skyldighet att deklarerera innehav vid in- och utflyttning ur landet ska införas. *Näringslivets skattedelegation*, i vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Näringslivets regelnämnd* och *Stockholms Handelskammare* instämmer, anser att kopplingen till den anställdes rapporteringsskyldighet bör bibehållas och förtydligas.

**Skälen för regeringens bedömning:** En anställd är enligt 15 kap. 4 och 5 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) skyldig att på annat sätt än muntligen, inom viss tid anmäla till sin svenska arbetsgivare när han utnyttjat en personaloption. Bestämmelsen har tillkommit för att underlätta för arbetsgivaren att få kännedom om när en anställd utnyttjar sina personaloptioner även om detta sker hos ett annat bolag i en företagsgrupp. Bestämmelsen får anses ändamålsenlig och bör behållas.

Bestämmelsens nuvarande utformning torde täcka även situationen när personaloptioner utnyttjas i utlandet efter att anställningen i Sverige upphört. Något behov av ändringar föreligger därför inte på grund av övriga lämnade förslag förutom vissa redaktionella förtydliganden av 15 kap. 4 och 5 §§ LSK. Till skillnad mot vad några remissinstanser, däribland *Näringslivets skattedelegation*, anför anser regeringen dock inte att uppgiftsskyldigheten bör utökas i förhållande till vad som gäller i dag.

*Skatteverket* pekar på att borttagandet av avskattningsbestämmelsen kommer att medföra kontrollsvårigheter och föreslår därför att en skyldighet att deklarerera innehav vid in- och utflyttning ur landet ska införas. Det finns en viss risk för att svårigheter uppkommer bl.a. när det gäller möjligheten att kontrollera när den anställde utnyttjat sina optioner efter att denne flyttat från landet. Dessa svårigheter skulle emellertid inte avhjälpas om en skyldighet att deklarerera innehavet vid en flytt från Sverige införs. Mot denna bakgrund anser regeringen att det inte föreligger skäl att införa en sådan deklarationsskyldighet som *Skatteverket* föreslår.

### 5.3.5 Tydligare redovisningsansvar

**Regeringens förslag:** Arbetsgivarens ansvar för redovisning av socialavgifter och skatteavdrag vid förmån av personaloptioner ska tydliggöras.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget. *Näringslivets skattedelegation*, i vars yttrande *Svenskt Näringsliv*, *Näringslivets regelnämnd* och *Stockholms Handelskammare* instämmer, avstyrker förslaget

och föreslår att kopplingen till den anställdes rapporteringsskyldighet bibehålls och förtydligas. Även *FAR SRS* och *American Chamber of Commerce in Sweden* avstyrker förslaget och anser att det är orimligt att ansvaret för arbetsgivare utvidgas.

**Skälen för regeringens förslag:** En arbetsgivares skyldigheter att betala socialavgifter och göra avdrag för preliminär skatt är normalt sanktionerade med skattetillägg vid oriktig uppgift och, under vissa förutsättningar, ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) om arbetsgivaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift eller underlåter att fullgöra sina skyldigheter.

När nuvarande bestämmelser infördes gjordes övervägandet att det inte var rimligt att ålägga arbetsgivaren straffansvar för något som ligger utanför dennes möjlighet att kontrollera. På grund härav infördes den i avsnitt 5.3.4 beskrivna uppgiftsskyldigheten. Det anmärktes vidare att något straffansvar inte kan komma i fråga för arbetsgivaren förrän efter den tidpunkt då den anställde lämnat föreskriven uppgift, och i så fall endast om han ändå underlåter att redovisa förmånen eller lämnar oriktig uppgift (prop. 1997/98:133, s. 44 f.).

Beträffande arbetsgivarens ansvar för att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag gäller således att detta ska ske när arbetsgivaren får kännedom om förmånen. Arbetsgivaren anses normalt ha fått kännedom om förmånen då den anställde uppfyllt sin uppgiftsskyldighet. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag är därigenom indirekt kopplad till att den anställde fullgör sin skyldighet. Mot bakgrund av att det även efter införandet av nuvarande bestämmelser är svårt för Skatteverket att kontrollera att förmåner som betalas från utlandet redovisas korrekt bör det övervägas om arbetsgivarens ansvar för redovisningen kan stärkas.

Normalt sett föreligger en ekonomisk intressegemenskap mellan utgivaren av förmånen och arbetsgivaren när det gäller personaloptioner. Det är inte ovanligt att ett moder-, syster- eller dotterföretag i samma koncern ger ut och löser in optionerna. Det torde därför inte vara alltför komplicerat att hålla sig informerad om de anställdas förmåner. Dagens möjligheter att upprätta system för informationsutbyte torde ytterligare underlätta en sådan hantering inom koncerner.

För att tydliggöra att arbetsgivaren har ett ansvar för att förmån av personaloptioner redovisas även om förmånen ges ut utomlands bör därför den indirekta kopplingen mellan den anställdes uppgiftsskyldighet och arbetsgivarens redovisningsskyldighet slopas. Det innebär att skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag inträder när optionerna utnyttjas eller överlåts oavsett var den skattskyldige då är bosatt och arbetar. Skyldigheten inträder således även om den skattskyldige inte fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Därigenom får arbetsgivaren ett större ansvar att hålla sig underrättad avseende nuvarande och tidigare anställdas innehav och utnyttjande av personaloptioner. Möjligheten för Skatteverket att påföra skattetillägg blir därmed också större genom att förmån av personaloption skattställs med utgivande av andra förmåner.

Några remissinstanser, däribland *Näringslivets skattedelegation*, anser att kopplingen till den anställdes uppgiftsskyldighet bör förstärkas ytterligare. Detta skulle emellertid medföra att ansvaret för arbetsgivaren minskade medan det huvudsakliga ansvaret faller på den anställde. Då

det företrädesvis är arbetsgivaren som har det slutliga avgörandet huruvida den anställde ska ha möjlighet att delta i ett personaloptionsprogram är det enligt regeringens uppfattning rimligt att det huvudsakliga ansvaret för redovisning av förmånen också faller på arbetsgivaren.

Att skattetillägg inte påförs i orimliga situationer säkerställs bland annat genom de möjligheter till hel eller delvis befrielse från skattetillägg som finns. Enligt 15 kap. 10 § skattebetalningslagen (1997:483) ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Ett exempel på när befrielse skulle kunna bli aktuellt är om arbetsgivaren kan visa att han saknat möjlighet att få kännedom om att optionen utnyttjats eller överlåtit.

## 6 Konsekvensanalyser

### 6.1 Offentligfinansiella konsekvenser

Eftersom Skatteverket intagit ställningen att avskattningsregeln för orealiserad förmån av personaloptioner vid utflyttning från Sverige står i strid med gällande EG-rätt och att detta förhindrar tillämpning av regeln, tillämpas i praktiken de ändringar som föreslås med avseende på avskattning redan nu i stora delar. Med hänsyn härtill kan förslagen inte anses ha någon negativ påverkan på de offentliga finanserna. Genom den utvidgade skatteplikten undviks även det bortfall av skatteintäkter som skulle uppkomma i de fall nuvarande momentana intjänande kolliderar med proportioneringsreglerna i OECD:s modellavtal. Dessutom torde den innebära en mindre ökning av skatteintäkterna i de fall då nuvarande bestämmelser leder till dubbel icke-beskattning i relation till vissa stater med vilka Sverige inte har skatteavtal.

Det bedöms inte möjligt att beräkna hur stora de offentligfinansiella konsekvenserna av ändringarna kan komma att bli men det torde röra sig om mindre förändringar.

### 6.2 Konsekvenser för företagen

De företag som erbjuder sina anställda personaloptioner är ofta något större företag som ingår i internationella koncerner. Personaloptioner torde vara mer ovanliga i mindre företag och det kan därför antas att endast ett mindre antal små och medelstora företag kan komma att beröras av reglerna. Mot bakgrund av systematiken runt personaloptioner som gör att man sällan får behålla sina optioner om man byter till en arbetsgivare som inte tillhör samma koncern som den ursprungliga arbetsgivaren torde vidare antalet personer som innehar personaloptioner när han eller hon flyttar till eller från Sverige och därmed antalet skattskyldiga som kan komma att påverkas vara relativt begränsat.

Den något förändrade kontrolluppgiftsskyldigheten torde totalt sett inte medföra någon större förändring av den administrativa bördan för företagen mot bakgrund av att något kontrolluppgiftslämnande på grund av

avskattning inte längre aktualiseras. Förslaget kan därutöver antas medföra en viss minskning av den administrativa bördan genom att reglerna blir tydligare och enklare att tillämpa.

Att arbetsgivarens ansvar för redovisningen av förmån av personaloptioner stärks innebär dock att behovet av koncerninternt informationsutbyte m.m. kan komma att öka vilket i viss mån kan öka den administrativa bördan. Bördan kan antas bli något större för de eventuella små och medelstora företag som behöver tillämpa dessa regler då dessa företag normalt sett har mindre resurser och inte samma informationssystem som många större företag. Detta ansvar bedöms dock som så viktigt för möjligheten att upprätthålla en god skattekontroll att den eventuella ökningen av den administrativa bördan i detta avseende bör kunna godtas.

Sammanfattningsvis med beaktande av samtliga förslag i promemorian torde dock den administrativa bördan inte påverkas i någon betydande utsträckning.

### 6.3 Konsekvenser för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna

Genom det aktuella förslaget förskjuts beskattningstidpunkten för förmån av personaloptioner för personer som flyttar från Sverige. Skatteverkets handläggning avseende dessa personer kommer således att påverkas genom att tidpunkten för denna därmed också kommer att förändras. Omfattningen av antalet personer som flyttar från Sverige och som innehar personaloptioner torde dock inte komma att påverkas av förslaget. Förslaget medför dock att personer som inte tidigare varit skattskyldiga i Sverige kan komma att bli det. Detta medför i sin tur en viss ökning av Skatteverkets arbetsbörda. Genom förslaget kommer även beskattning ske i ökad utsträckning av personer som endast är begränsat skattskyldiga i Sverige. Handläggningen hos Skatteverket kommer därför sannolikt att innefatta tillämpning av skatteavtal i större utsträckning. Mot bakgrund av att antalet personer som innehar personaloptioner när de flyttar från Sverige kan antas vara begränsat torde detta dock endast medföra obetydliga kostnader för verkets del. Därutöver kan skattekontrollen antas komma att bli både enklare och effektivare för verkets del med anledning av den utökade och mer enhetliga kontrolluppgiftsskyldigheten. I det fall förmånen ges ut av en utländsk arbetsgivare men skattskyldighet föreligger i Sverige kan emellertid skattekontrollen i viss utsträckning bli mer komplicerad. Sammanfattningsvis bedöms eventuella ökande kostnader rymmas inom befintlig ram.

Förslagen bedöms inte medföra några ökade kostnader eller ökad arbetsbörda för de allmänna förvaltningsdomstolarna.



## 7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

**10 kap.***11 §*

Ändringen innebär att den så kallade avskattningsregeln i andra stycket andra meningen upphävs. Den regeln innebär att om den skattskyldige upphör att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige ska en sådan förmån som avses i styckets första mening beskattas till den del förmånen då kunnat utnyttjas. Förmånen ska därvid beräknas som om den hade utnyttjats eller överlåtits vid flyttillfället.

En följd av det föreslagna upphävandet är att alla förmåner av personaloptioner tas upp till beskattning enligt huvudregeln i paragrafens första stycke, dvs. när optionerna utnyttjas för förvärv av värdepapper eller överläts. Förmånen ska således tas upp vid detta tillfälle även i de fall då optionerna utnyttjas eller överläts efter det att den skattskyldige flyttat från Sverige. Om den skattskyldige inte längre är obegränsat skattskyldig i Sverige när skattskyldigheten inträder sker beskattningen av förmånen enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, se närmare avsnitt 5.2.2.

**Upphävande av****11 kap.***16 §*

Paragrafen föreslås upphävas. Förslaget är en konsekvens av att den så kallade avskattningsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen föreslås upphävas. Detta innebär att förmån av personaloption i sin helhet ska tas upp när optionerna utnyttjas. I konsekvens härmed bör även bestämmelsen om en fördelning av skatteplikten i förhållande till om det var möjligt att förfoga över optionerna vid en inflyttning till Sverige upphävas. Som en följd av detta ska alla förmåner av personaloptioner tas upp till beskattning när optionerna utnyttjas för förvärv av värdepapper eller överläts. Förmånen ska alltså tas upp vid detta tillfälle även om optionerna förvärvats och den skattskyldige helt eller delvis kunde förfoga över dem innan denne flyttade till Sverige. Skattskyldigheten för förmånen kommer dock i vissa fall att begränsas av sexmånaders- och ettårsregeln. Eventuella konkurrerande skatteanspråk från andra stater där den skattskyldige arbetat under intjänandetiden får lösas med hjälp av skatteavtal respektive lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

**Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Lagändringarna föreslås enligt *första punkten* träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering. Det innebär att de nya bestämmelserna kommer att gälla för personaloptioner som utnyttjas eller överläts efter den 31 december 2008.

Av *andra punkten* framgår att om en förmån har tagits upp som intäkt enligt 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen i dess äldre lydelse och förmånen utnyttjas eller överläts sedan den skattskyldige åter blir bosatt

här eller stadigvarande vistas här, ska förmånen inte tas upp till den del den har beskattats tidigare. Prop. 2007/08:152

Andra punkten har tillkommit på *Lagrådets* inrådan.

## 7.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

### 8 kap.

#### 14 §

Ett nytt *tredje stycke* förs in i paragrafen. Förslaget innebär att ansvaret för att göra skatteavdrag för förmån av personaloptioner läggs på den arbets- eller uppdragsgivare eller liknande i vars tjänst rättigheten förvärvades.

Ändringen har sin grund i synsättet att förmån av personaloptioner utgör retroaktiv ersättning för arbete.

Den närmare innebörden av detta förklaras utförligare i avsnitt 7.3 i samband med förslaget om lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980). Den som blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter ska också vara skyldig att göra skatteavdrag.

Ändringen i *fjärde stycket*, tidigare tredje stycket, innebär att förmån av personaloptioner uttryckligen undantas från styckets tillämpningsområde. Den för vars räkning det arbete utförts som föranlett deltagande i personaloptionsprogrammet är således alltid den som har att göra skatteavdrag.

Ändringen i *femte stycket*, tidigare fjärde stycket, innebär att förmån av personaloptioner i fortsättningen ska räknas med när optionerna utnyttjas eller överlåts. Därigenom tydliggörs arbetsgivarens ansvar för redovisningen. Arbetsgivarna får ett större ansvar att hålla sig informerade om och när förmån av personaloptioner som har förvärvats hos arbetsgivaren utnyttjas eller överlåts.

Paragrafen har därutöver justerats språkligt.

### Ikraftträdande m.m.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009. Det innebär att de nya bestämmelserna kommer att gälla i de fall personaloptioner utnyttjas eller överlåts efter den 31 december 2008.

## 7.3 Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

### 2 kap.

#### 1 §

Ett nytt *andra stycke* förs in i paragrafen. Förslaget innebär att ansvaret för att betala arbetsgivaravgifter för förmån av personaloptioner läggs på den arbets- eller uppdragsgivare eller liknande i vars tjänst rättigheten förvärvades. Förslaget har sin grund i synsättet att förmån av personaloptioner utgör retroaktiv ersättning för arbete.

Förmån av personaloption regleras i 10 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) som ger grundläggande bestämmelser för inkomstlaget

tjänst. Av 10 kap. 1 § andra stycket IL framgår att med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Förmån av personaloption är således inte endast skattepliktig enligt inkomstskattelagen i ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande. Motsvarande gäller med avseende på socialavgifter eftersom lön, arvode, förmåner och andra ersättningar m.m. för arbete som inte utgör pension är avgiftspliktig enligt 2 kap. 10 § socialavgiftslagen. En ersättning är dock enligt 12 § avgiftsfri om den är skattefri enligt inkomstskattelagen eller undantagen från skatteplikt enligt 6 § 2 eller 3 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Arbetsgivaravgifter ska således erläggas även i andra fall än i anställningsförhållanden om förmånen föranleds av ett avtal om arbete och inkomsten beskattas under inkomst av tjänst.

Förslaget innebär att förmånen ska anses förvärvad hos den i vars tjänst det arbete utförs, vilket berättigar den skattskyldige att delta i personaloptionsprogrammet, dvs. i flertalet fall den skattskyldiges arbetsgivare. Förmånen kan dock även anses förvärvad i en annan fysisk eller juridisk persons tjänst i det fall det är det uppdragsförhållandet eller det arbete som utförts för denne som grundat rätten för den skattskyldige att delta i personaloptionsprogrammet. Ansvar för att betala arbetsgivaravgifter gäller även om den skattskyldige har flyttat utomlands och anställningen eller uppdraget har upphört när optionerna utnyttjas eller överläts.

Om en person exempelvis är anställd hos en svensk arbetsgivare och på grund av denna anställning tilldelas personaloptioner har rättigheten förvärvats i den arbetsgivarens tjänst och därmed blir den svenska arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter på förmånen när optionerna utnyttjas eller överläts. Detta gäller även om den skattskyldige, när optionerna utnyttjas och förmånen således blir skatte- och avgiftspliktig, får förvärva värdepapperna av ett annat svenskt företag än det i vilket den skattskyldige är anställd, av en annan fysisk person eller av ett utländskt företag eller liknande. Det är också utan betydelse om den som den skattskyldige får förvärva värdepapper av ingår i samma koncern som arbetsgivaren eller har någon annan relation till arbetsgivaren. Det saknar vidare betydelse om den anställde byter arbetsgivare och i samband med detta får behålla sina optioner och därför arbetar för en arbetsgivare som helt saknar anknytning till utgivaren av optionsprogrammet.

Den i vars tjänst optionerna förvärvades blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter när optionen utnyttjas eller överläts även om den skattskyldige arbetat för flera olika arbetsgivare m.m. under kvalifikationstiden.

Om en person är anställd hos en utländsk arbetsgivare, men utför arbete i Sverige för dennes räkning och detta arbete medför att den skattskyldige får förvärva personaloptioner blir den utländske arbetsgivaren normalt avgiftsskyldig i Sverige för den del av förmånen som kan anses utgöra ersättning för arbetet i Sverige.

Om den skattskyldige arbetar utomlands under någon del av kvalifikationstiden för personaloptionen blir det nödvändigt att avgöra hur stor del av förmånen som är att anse som ersättning för arbete i Sverige. Normalt kan detta avgöras med ledning av hur stor del av kvalifikationstiden som den skattskyldige arbetat i Sverige. Detta kan dock påverkas även av andra faktorer och det får då avgöras från fall till fall hur stor del av förmånen som kan anses utgöra ersättning för arbete i Sverige.

3 §

Förslaget innebär att förmån av personaloptioner uttryckligen undantas från paragrafens tillämpningsområde. Den för vars räkning det arbete utförts som föranlett deltagande i personaloptionsprogrammet är således alltid den som har att erlægga socialavgifter.

Paragrafen har därutöver justerats språkligt.

**Ikraftträdande m.m.**

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2008. Det innebär att de nya bestämmelserna kommer att gälla i de fall personaloptioner utnyttjas eller överläts efter den 31 december 2008.

7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

**6 kap.**

2 §

Ett nytt *andra stycke* förs in i paragrafen. Förslaget innebär att ansvaret för att lämna kontrolluppgift om förmån av personaloptioner läggs på den arbets- eller uppdragsgivare eller liknande i vars tjänst rättigheten förvärvades.

Ändringen har sin grund i synsättet att förmån av personaloptioner utgör retroaktiv ersättning för arbete.

Den närmare innebörden av detta förklaras utförligare i avsnitt 7.3 i samband med förslaget om lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980). Den som blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter ska också vara skyldig att lämna kontrolluppgift.

Paragrafen har därutöver justerats språkligt.

4 §

Förslaget innebär att förmån av personaloptioner uttryckligen undantas från paragrafens tillämpningsområde. Den för vars räkning det arbete utförts som föranlett deltagande i personaloptionsprogrammet är således alltid den som har att lämna kontrolluppgift.

Paragrafen har därutöver justerats språkligt.

**15 kap.**

4 §

I *andra stycket* läggs, med anledning av den ändring som görs i 6 kap. 4 §, till det fallet att någon har utnyttjat eller överlåtit en sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget innebär att en skattskyldig som utnyttjar eller överlåter personaloptioner är skyldig att underrätta den kontrolluppgiftsskyldige om detta.

Paragrafen har därutöver justerats språkligt.

## 5 §

I *andra stycket* läggs, med anledning av den ändring som görs i 6 kap. 4 §, till det fallet att någon har utnyttjat eller överlåtit en sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget innebär att en skattskyldig som utnyttjar eller överlåter personaloptioner är skyldig att underrätta den kontrolluppgiftsskyldige om detta senast månaden efter det att rättigheten utnyttjades eller överläts, dock inte senare än den 15 januari året efter det år uppgiften gäller.

Paragrafen har därutöver justerats språkligt.

**Ikraftträdande m.m.**

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering. Det innebär att de nya bestämmelserna kommer att gälla i de fall personaloptioner utnyttjas eller överläts efter den 31 december 2008.

Bestämmelsen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

## Sammanfattning av departementspromemorian Slopåd avskattning för personaloptioner (Ds 2006:23)

Prop. 2007/08:152  
Bilaga 1

I promemorian föreslås ändringar i beskattningen av förmån av personaloptioner. Ändringarna syftar till att anpassa beskattningen till de krav som EG-rätten ställer och till nya riktlinjer inom OECD för tillämpning av skatteavtal med andra stater. Förslagen innebär att beskattningen av förmån av personaloptioner ansluter bättre till internationella förhållanden.

Huvudförslaget är ett slopande av den avskattning som ska ske av personaloptioner vid utflyttning från Sverige och som innebär en tidigare beskattningstidpunkt än om den skattskyldige stannar kvar här i landet. Avskattningen föreslås slopas även om flytten sker till ett land som inte ingår i EES.

Som en konsekvens av huvudförslaget föreslås att skatteplikten vid en inflyttning till Sverige utvidgas till att avse samtliga personaloptioner som utnyttjas efter flytten hit, oavsett om det varit möjligt att förfoga över optionerna vid inflyttningen eller inte. Detta innebär samtidigt en anpassning till OECD:s syn på personaloptioner som en retroaktiv ersättning för arbete och medför större möjligheter för Sverige att beskatta en förmån av personaloptioner som härrör från arbete här än enligt nuvarande regler.

Om arbetet under kvalifikationstiden för personaloptionerna utförts utomlands kan det bli aktuellt att med tillämpning av skatteavtal och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt undvika en dubbelbeskattning av förmånen.

Förslagen om ändringar i beskattningen av förmån av personaloptioner kompletteras med vissa justeringar i skyldigheten att betala socialavgifter, göra avdrag för preliminär skatt samt lämna kontrolluppgifter. Justeringarna innebär att dessa skyldigheter läggs på den hos vilken förmånen förvärvades. Det föreslås samtidigt att den undantagsbestämmelse som gäller i vissa fall om ersättning ges ut av en person i utlandet, inte ska tillämpas i fråga om förmån av personaloptioner.

Förslagen föreslås gälla från och med den 1 juli 2007.

1. Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>

dels att 11 kap. 16 § skall upphöra att gälla,  
dels att 10 kap. 11 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**10 kap.**

11 §<sup>2</sup>

Om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, skall 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 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.*

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.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007 och tillämpas på förhållanden som inträffat efter den 30 juni 2007.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 11 kap.16 § 2000:1341.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2000:1341.

## 2. Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Prop. 2007/08:152  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster att punkten 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (2006:000) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

5. För lön eller annan ersättning till arbetstagare som är födda 1937 eller tidigare tillämpas 1 § i dess lydelse enligt lagen (1998:340) om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

### *Föreslagen lydelse*

5. För lön eller annan ersättning till arbetstagare som är födda 1937 eller tidigare tillämpas 1 § i dess lydelse enligt lagen (1998:340) om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. *När det gäller förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall dock förmånen anses utgiven av den hos vilken förmånen förvärvades.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007 och tillämpas på förmån som ges ut efter den 30 juni 2007.



Härigenom föreskrivs att 8 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**8 kap.**  
14 §<sup>6</sup>

Om en arbetstagare, förutom kontant ersättning för arbete, får andra förmåner, skall skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde.

Om arbetstagaren har betalat ersättning för en förmån, skall ersättningen beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet.

*I fråga om sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall den hos vilken förmånen förvärvades anses som arbetsgivare.*

I fråga om intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som arbetsgivare. I fråga om intäkt i form av en förmån eller ersättning, som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, skall den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige anses som arbetsgivare, om förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige.

I fråga om intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som arbetsgivare. I fråga om intäkt i form av en *annan* förmån *än sådan som avses i tredje stycket* eller ersättning, som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, skall den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige anses som arbetsgivare, om förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige.

Intäkter som avses i tredje stycket skall räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem.

*Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen skall räknas med då rätten utnyttjas eller överlåts. Intäkter som avses i fjärde stycket skall räknas med*

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1998:341.

först när arbetsgivaren har fått Prop. 2007/08:152  
känedom om dem. Bilaga 2

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007 och tillämpas på förmån som  
ges ut efter den 30 juni 2007.

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 och 3 §§ socialavgiftslagen (2000:980) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**2 kap.**

1 §

Den som utger avgiftspliktig ersättning skall betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i detta kapitel.

*Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall anses utgiven av den hos vilken förmånen förvärvades.*

Bestämmelser om avgiftspliktig ersättning finns i 10 och 11 §§.

3 §

Bestämmelsen i 1 § första stycket skall inte tillämpas om en avgiftspliktig ersättning utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. I sådant fall skall arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

Bestämmelsen i 1 § första stycket skall inte tillämpas om en annan avgiftspliktig ersättning än sådan förmån som avses i 1 § andra stycket utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. I sådant fall skall arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007 och tillämpas på förmån som ges ut efter den 30 juni 2007.

## 5. Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Prop. 2007/08:152  
Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 2 och 4 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **6 kap.**

#### 2 §

Kontrolluppgift skall lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har gett ut ersättningen eller förmånen.

*Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall anses utgiven av den hos vilken förmånen förvärvades.*

#### 4 §

Om en ersättning eller en förmån har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, skall kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige.

Om en ersättning eller en *annan förmån än sådan som avses i 2 § andra stycket* har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, skall kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007 och tillämpas på förmån som ges ut efter den 30 juni 2007.

## Förteckning över remissinstanser till departementspromemorian Slopod avskattning för personaloptioner (Ds 2006:23)

Prop. 2007/08:152  
Bilaga 3

Efter remiss har yttranden över departementspromemorian inkommit från: Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Invest in Sweden Agency (ISA), Kommerskollegium, Försäkringskassan, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Statskontoret, Uppsala Universitet, Verket för näringslivsutveckling (NUTEK), Institutet för tillväxtpolitiska studier (ITPS), American Chamber of Commerce in Sweden, IT-företagen, FAR SRS, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Företagarförbundet, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Landsorganisationen (LO), Stockholms Handelskammare, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Institutet för tillväxtpolitiska studier ITPS, Landsorganisationen i Sverige LO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO och Tjänstemännens Centralorganisation TCO.

1. Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup>  
*dels* att 11 kap. 16 § ska upphöra att gälla,  
*dels* att rubriken närmast före 11 kap. 16 § ska utgå,  
*dels* att 10 kap. 11 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**10 kap.**

11 §<sup>2</sup>

Om den skattskyldige 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 överlåts. *Upphör den skattskyldige 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.*

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 överlåts.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 11 kap.16 § 2007:1419.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2007:1419.

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**8 kap.**

14 §<sup>1</sup>

Om en arbetstagare, förutom kontant ersättning för arbete, får andra förmåner, *skall* skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde.

Om arbetstagaren har betalat ersättning för en förmån, *skall* ersättningen beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet.

I fråga om intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande, *skall* den som slutligen har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som arbetsgivare. I fråga om intäkt i form av en förmån eller ersättning, som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, *skall* den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige anses som arbetsgivare, om förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige.

Intäkter som avses i tredje stycket *skall* räknas med först när

Om en arbetstagare, förutom kontant ersättning för arbete, får andra förmåner, *ska* skatteavdraget beräknas efter förmånernas sammanlagda värde.

Om arbetstagaren har betalat ersättning för en förmån, *ska* ersättningen beaktas vid beräkningen av förmånsvärdet.

*I fråga om sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), ska den i vars tjänst rättigheten förvärvats anses som arbetsgivare.*

I fråga om intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande, *ska* den som slutligen har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som arbetsgivare. I fråga om intäkt i form av en *annan* förmån *än sådan som avses i tredje stycket* eller ersättning, som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, *ska* den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige anses som arbetsgivare, om förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige.

*Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskatte-*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1998:341.

arbetsgivaren har fått kännedom  
om dem.

*lagen ska räknas med då rätten  
utnyttjas eller överlåts. Intäkter  
som avses i fjärde stycket ska  
räknas med först när arbetsgivaren  
har fått kännedom om dem.*

Prop. 2007/08:152  
Bilaga 4

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.



Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 och 3 §§ socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**2 kap.**

1 §

Den som utger avgiftspliktig ersättning *skall* betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Den som utger avgiftspliktig ersättning *ska* betala arbetsgivaravgifter enligt bestämmelserna i detta kapitel.

*Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska anses utgiven av den i vars tjänst rättigheten förvärvades.*

Bestämmelser om avgiftspliktig ersättning finns i 10 och 11 §§.

3 §

Bestämmelsen i 1 § första stycket *skall* inte tillämpas om en avgiftspliktig ersättning utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. I sådant fall *skall* arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

Bestämmelsen i 1 § första stycket *ska* inte tillämpas om en *annan* avgiftspliktig ersättning *än sådan förmån som avses i 1 § andra stycket* utges av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och ersättningen har sin grund i en anställning i Sverige hos någon annan än den som utgett ersättningen. I sådant fall *ska* arbetsgivaravgifter i stället betalas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ersättning som betalas ut efter den 31 december 2008.

#### 4. Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Prop. 2007/08:152  
Bilaga 4

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 2 och 4 §§ samt 15 kap. 4 och 5 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **6 kap.**

##### 2 §

Kontrolluppgift *skall* lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har gett ut ersättningen eller förmånen.

Kontrolluppgift *ska* lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har gett ut ersättningen eller förmånen.

*Kontrolluppgift om sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska dock lämnas av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats.*

##### 4 §

Om en ersättning eller en förmån har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, *skall* kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige.

Om en ersättning eller en *annan förmån än sådan som avses i 2 § andra stycket* har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, *ska* kontrolluppgift lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige om ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige.

#### **15 kap.**

##### 4 §

Den som för egen eller någon annans räkning har företagit en rättshandling med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6–12 kap. *skall* skriftligen eller på liknande sätt till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten *skall* kunna fullgöras med anledning av

Den som för egen eller någon annans räkning har företagit en rättshandling med någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 6–12 kap. *ska* skriftligen eller på liknande sätt till den kontrolluppgiftsskyldige lämna de uppgifter som behövs för att kontrolluppgiftsskyldigheten *ska* kunna fullgöras med anledning av

rättshandlingen.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller även om någon har utnyttjat sådan rabatt, bonus eller annan förmån som avses i 6 kap. 3 § *eller* har mottagit sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 §.

rättshandlingen.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller även om någon har utnyttjat sådan rabatt, bonus eller annan förmån som avses i 6 kap. 3 §, har mottagit sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 § *eller har utnyttjat eller överlåtit sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).*

#### 5 §

Uppgifterna till den kontrolluppgiftsskyldige *skall* lämnas snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller om inte annat anges i andra stycket.

Den som har utnyttjat en sådan förmån som avses i 6 kap. 3 § *eller* mottagit en sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 § *skall* lämna uppgifterna till den kontrolluppgiftsskyldige senast månaden efter det att förmånen utnyttjades *eller* ersättningen mottogs, dock inte senare än den 15 januari påföljande år.

Uppgifterna till den kontrolluppgiftsskyldige *ska* lämnas snarast och senast den 15 januari året efter det år som uppgiften gäller om inte annat anges i andra stycket.

Den som har utnyttjat en sådan förmån som avses i 6 kap. 3 §, mottagit en sådan ersättning eller förmån som avses i 6 kap. 4 § *eller utnyttjat eller överlåtit sådan rättighet som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska* lämna uppgifterna till den kontrolluppgiftsskyldige senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, ersättningen mottogs *eller rättigheten utnyttjades eller överläts*, dock inte senare än den 15 januari påföljande år.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2008-04-24

**Närvarande:** f.d. justitierådet Nina Pripp, justitierådet Marianne Lundius och regeringsrådet Nils Dexe.

## **Slopad avskattning för personaloptioner**

Enligt en lagrådsremiss den 17 april 2008 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
3. lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980),
4. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Petra Andersson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

### Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

Lagändringarna innebär att alla förmåner av personaloptioner ska tas upp till beskattning enligt huvudregeln i 10 kap. 11 § andra stycket första meningen det beskattningsår då optionen utnyttjas för förvärv av värdepapper eller överlåts. Nuvarande bestämmelse i paragrafens andra stycke andra meningen ska upphävas. Enligt denna bestämmelse ska den som upphör att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här i stället ta upp förmånen det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas.

Om en förmån av personaloption har beskattats enligt bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen bör det enligt Lagrådets mening inte komma i fråga att efter ikraftträdandet av de nu föreslagna lagändringarna beskatta förmånen på nytt, nämligen när förmånen faktiskt utnyttjas (jfr 11 kap. 16 § andra stycket). Enligt Lagrådets mening bör detta klargöras i en övergångsbestämmelse.

### Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009. Av lagrådsremissen framgår att de nya bestämmelserna avses gälla i de fall personaloptioner utnyttjas eller överlåts efter den 31 december 2008. Lagändringarna avses således bli tillämpliga först vid 2010 års taxering. Enligt Lagrådets mening bör detta komma till uttryck i ikraftträdande- och övergångsbestämmelsen, som kan formuleras på samma sätt som motsvarande bestämmelse i förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen.

Övriga lagförslag

Prop. 2007/08:152  
Bilaga 5

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 15 maj 2008

Närvarande: Statsministern Reinfeldt, ordförande, och statsråden Olofsson, Odell, Ask, Leijonborg, Larsson, Erlandsson, Torstensson, Carlgren, Hägglund, Carlsson, Littorin, Borg, Malmström, Billström, Adelsohn Liljeroth, Tolgfors, Björling

Föredragande: statsrådet Borg

---

Regeringen beslutar proposition 2007/08:152 Slopad avskattning för personaloptioner