

Regeringens proposition

1997/98:133

Beskattning av personaloptioner

Prop.
1997/98:133

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 6 april 1998

Göran Persson

Thomas Östros
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att en förmån som någon har fått på grund av sin tjänst och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, skall beskattas i samband med att rätten utnyttjas för förvärv av värdepapperet. En förutsättning för att bestämmelsen om beskattningstidpunkt skall vara tillämplig är att den rätt som förvärvas i sig inte utgör ett värdepapper.

Om en premie eller annan ersättning betalats för personaloptionen föreslås att avdrag medges för denna kostnad först i samband med att optionen förmånsbeskattas. Förslaget innebär ett undantag från kontantprincipen som normalt gäller vid beräkning av inkomst av tjänst.

Om en innehavare av aktuell förmån flyttar från Sverige och förmånen vid den tidpunkten har kunnat utnyttjas för förvärv av värdepapper men ännu inte har utnyttjats, skall beskattning ske för den delen. På motsvarande sätt begränsas skatteplikten för en sådan förmån som någon som har flyttat till Sverige förvärvat under anställning utomlands, dvs. skatteplikten omfattar enbart den del av förmånens värde som har intjänats genom verksamhet i Sverige.

Ansvaret för socialavgifter som belöper på ett förmånsvärde eller en ersättning åläggs den svenske arbetsgivaren, om utgivaren av en förmån eller ersättning är en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person som inte är arbetsgivare till den skattskyldige, och om förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i den skattskyldiges anställning i Sverige. Den svenske arbetsgivaren får även en kontrolluppgiftsskyldighet. För att arbetsgivaren skall veta att en förmån eller ersättning har åtnjutits skall den anställde underrätta sin arbetsgivare om detta.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1998.

Prop. 1997/98:133

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring.....	9
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter.....	14
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.....	16
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.....	18
2.6	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	20
3	Ärendet och dess beredning.....	21
4	Bakgrund.....	21
5	Beskattningstidpunkt och värdering.....	22
5.1	Gällande rätt.....	22
5.1.1	Beskattning av innehavaren av en marknadsmässigt omsatt option.....	22
5.1.2	Allmänt om beskattningstidpunkt och värdering vid tjänstebeskattning.....	23
5.1.3	Personaloptioner.....	24
5.2	Tidigare behandling av beskattningstidpunkt för tjänsteförmåner.....	26
5.3	Överväganden och förslag.....	27
6	Beskattning när förmånshavare flyttar till eller från Sverige.....	33
6.1	Gällande rätt.....	33
6.2	Överväganden och förslag.....	35
7	Socialavgifter och kontrolluppgiftsskyldighet.....	40
7.1	Gällande rätt.....	40
7.2	Överväganden och förslag.....	43
8	Förslagens konsekvenser och genomförande.....	46
8.1	Ekonomiska effekter.....	46
8.2	Ikraftträdande och övergångsfrågor.....	46
9	Författningskommentar.....	47
9.1	Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).....	47
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring.....	48
9.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter.....	49
9.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.....	50

9.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.....	51	Prop. 1997/98:133
9.6	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	51	
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Beskattning av personaloptioner.....	52	
Bilaga 2	Utredningens lagförslag.....	53	
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över Finansdepartementets promemoria (Ds 1997:83) Beskattning av personaloptioner.....	67	
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag.....	68	
Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	82	
	Utdrag ur protokoll vid regerings- sammanträde den 6 april 1998.....	83	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
3. lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
4. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
5. lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
6. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 4 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

till 41 §

4.¹ I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa. Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel skall anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på

4. I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare.

Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa.

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel skall anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo.

¹ Senaste lydelse 1997:770.

förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. I fall då behållning på pensionssparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåtten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. *Om det som förvärvas i sig inte utgör ett värdepapper men innebär en rätt att i framtiden få förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor tas förmånen upp till beskattning det år då rätten utnyttjas eller överlåts. Om den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller att stadigvarande vistas här, skall sådan förmån beskattas det beskattningsår när detta skedde till den del den då kunnat utnyttjas.*

Har en sådan förmån som avses i fjärde stycket andra meningen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands, skall förmånen inte tas upp till beskattning i den del som hade kunnat utnyttjas före det att den skattskyldige fått sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här. Förmån som utnyttjas här skall i första hand anses ha tjänats in genom verksamhet utomlands.

Om en förmån som avses i fjärde stycket andra meningen tidigare har beskattats vid tidpunkt som avses i samma stycke sista meningen, skall den inte beskattas i den delen om den därefter utnyttjas eller överlåts under tid då den skattskyldige åter har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här.

I fall då behållning på pensionssparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av an-

visningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

Å andra sidan skall utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avser inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta.

Har en skattskyldig, som på grund av sin tjänst fått en sådan rätt som avses i fjärde stycket andra meningen, betalat en ersättning för denna skall kostnaden dras av under det år då förmånen tas upp till beskattning. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas skall kostnaden dras av under det första år då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas för förmåner som kunnat utnyttjas före ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Prop. 1997/98:133

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 a §, 11 kap. 2 och 3 §§ samt 20 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring² skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

2 a §³

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person anses som inkomst av annat förvärvsarbete, om ersättningen avser arbete som utförts inom riket samt arbetsgivaren och arbetstagaren träffat överenskommelse om att ersättningen skall hänföras till sådan inkomst.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall som inkomst av annat förvärvsarbete också anses ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalas av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person. Detta gäller dock inte i fråga om sådan skattepliktig intäkt som avses i 11 kap. 2 § första stycket tredje meningen.

Som inkomst av annat förvärvsarbete räknas dessutom ersättning för arbete under förutsättning att ersättningen betalas ut

1. till mottagare som har en F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut,

2. till mottagare som har en A-skattsedel eller en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) eller som saknar skattsedel på preliminär skatt, om ersättningen tillsammans med annan ersättning för arbete från samma utbetalare under inkomståret kan antas komma att understiga 10 000 kronor och utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo samt vad som utbetalats inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet,

3. till delägare i handelsbolag av bolaget,

4. till medlem i europeisk ekonomisk intressegruppering av grupperingen.

Om i fall som avses i tredje stycket 1 mottagaren har en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § skattebetalningslagen, räknas

Om i fall som avses i andra stycket 1 mottagaren har en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § skattebetalningslagen, räknas

² Lagen omtryckt 1982:120.

³ Senaste lydelse 1997:1040.

ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete bara om F-skattsedeln skriftligen åberopas.

ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete bara om F-skattsedeln skriftligen åberopas.

Prop. 1997/98:133

11 kap.

2 §⁴

Med *inkomst av anställning* avses lön eller annan ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön likställs kostnadserättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. Sådan skattepliktig intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som utgår på grund av kundtrohet eller liknande, skall också anses som inkomst av anställning, om den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samma arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) eller sådan ersättning som anges i 1 § första stycket 2-6 och fjärde stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

a) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,

b) föräldrapenningförmåner,

c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,

d) dagpenning från arbetslöshetskassa,

f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning samt ersättning vid generationsväxling,

g) korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen (1973:349) eller lagen (1983:1030) om särskilt vuxenstudiestöd för arbetslösa samt särskilt utbildningsbidrag,

h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring,

i) dagpenning till totalförsvarspliktiga som tjänstgör enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt och andra som erhåller dagpenning enligt de för totalförsvarspliktiga gällande grunderna,

j) utbildningsbidrag för doktorander,

k) timersättning vid vuxenutbildning för utvecklingsstörda (särsvux),

⁴ Senaste lydelse 1997:1273.

l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag,

m) från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar,

n) statsbidrag till arbetslösa som tillskott till deras försörjning när de startar egen rörelse,

o) stipendium som enligt punkt 12 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall tas upp som intäkt av tjänst, om stipendiet utbetalats av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person,

p) ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård,

q) tillfälliga förvärvsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt,

r) ersättning som en allmän försäkringskassa utger enligt 20 § lagen (1991:1047) om sjuklön,

s) ersättning från semesterkassa.

I fråga om ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension och ersättning från semesterkassa, i fråga om ersättning till idrottsutövare från visst slag av ideell förening samt i fråga om ersättning från vinstandelsstiftelse eller annan juridisk person med motsvarande ändamål gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket samt 2 a § tredje och fjärde styckena.

I fråga om ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension och ersättning från semesterkassa, i fråga om ersättning till idrottsutövare från visst slag av ideell förening samt i fråga om ersättning från vinstandelsstiftelse eller annan juridisk person med motsvarande ändamål gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket samt 2 a § andra och tredje styckena.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tas till lön eller annan ersättning, som den försäkrade har fått från en arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket och överenskommelse inte träffats enligt 3 kap. 2 a § första stycket eller då han tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svenska medborgare, om svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, en svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av Riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggs pensionsavgiften.

Hänsyn skall ej heller tas till lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller från arbetsgivare, som tillhör sådan beskickning eller sådant konsulat och som inte är svensk medborgare. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svensk medborgare eller till den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, om en utländsk beskickning här i riket enligt av Riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggs pensionsavgiften.

3 §⁵

Med *inkomst av annat förvärvsarbete* avses

a) inkomst av näringsverksamhet här i landet i vilken den försäkrade arbetat i icke oväsentlig omfattning (aktiv näringsverksamhet);

b) tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet;

c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner;

d) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts;

d) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts *samt*

e) *ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalats av fysisk person bosatt utomlands eller av utländsk juridisk person samt*

f) stipendium som enligt punkt 12 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall tas upp som intäkt av tjänst;

allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.

Bedömningen i första stycket a) görs för sig för varje förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928:370). Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkningen. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor. Intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i nämnda lag eller sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt räknas inte som inkomst av annat förvärvsarbete.

20 kap.

2 §⁶

⁵ Senaste lydelse 1997:1274.

⁶ Senaste lydelse 1997:485.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 11 kap. 6 a § om försäkrad, som vårdar barn, skall med barn som där sägs likställas fosterbarn.

Med förälder skall vid tillämpningen av bestämmelserna i 9 kap. 4 § och 11 kap. 6 a § likställas den, med vilken förälder är eller varit gift eller har eller har haft barn, om de stadigvarande sammanbor.

Med förälder skall vid tillämpningen av bestämmelserna i 9 kap. 4 § likställas den som med socialnämndens tillstånd har tagit emot ett utländskt barn för vård och fostran i syfte att adoptera det.

Har någon med socialnämndens medgivande tagit emot ett utländskt barn i sitt hem här i landet för vård och fostran i adoptionssyfte, skall vid tillämpning av bestämmelserna i 8 och 14 kap. om rätt till barnpension barnet anses som barn till denne. I sådana fall anses barnet bosatt i Sverige, om den blivande adoptivföräldern var bosatt här i landet vid den tidpunkt då han avled.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 kap. 2 a § *tredje* stycket skall den som lämnat uppgift om innehav av en F-skattsedel i en anbudshandling, en faktura eller någon därmed jämförlig handling, som även innehåller uppgifter om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress eller andra för identifiering godtagbara uppgifter samt uppgift om betalningsmottagarens personnummer eller organisationsnummer anses ha en sådan skattsedel. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel gäller även som sådant skriftligt åberopande av F-skattsedeln som avses i 3 kap. 2 a § *fyjärde* stycket. Det som nu sagts gäller dock inte om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om innehav av en F-skattsedel är oriktig. Bestämmelser om påföljd för den som lämnar oriktig uppgift finns i skattebrottslagen (1971:69).

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 kap. 2 a § *andra* stycket skall den som lämnat uppgift om innehav av en F-skattsedel i en anbudshandling, en faktura eller någon därmed jämförlig handling, som även innehåller uppgifter om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress eller andra för identifiering godtagbara uppgifter samt uppgift om betalningsmottagarens personnummer eller organisationsnummer anses ha en sådan skattsedel. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel gäller även som sådant skriftligt åberopande av F-skattsedeln som avses i 3 kap. 2 a § *tredje* stycket. Det som nu sagts gäller dock inte om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om innehav av en F-skattsedel är oriktig. Bestämmelser om påföljd för den som lämnar oriktig uppgift finns i skattebrottslagen (1971:69).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Prop. 1997/98:133

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § lagen (1981:691) om socialavgifter⁷ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §⁸

Avgifterna utgörs av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter skall betalas av den som är arbetsgivare och egenavgifter av den som är försäkrad enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring och har inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 eller 2 a § eller 11 kap. 3 § nämnda lag. Med inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2 § och 2 a § lagen om allmän försäkring skall även likställas inkomst för eget arbete i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar.

Vid tillämpning av denna lag skall, även om ett anställningsförhållande inte föreligger, den som har utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller 11 kap. 2 § första stycket m, andra stycket och femte stycket lagen om allmän försäkring är att hänföra till inkomst av anställning anses som arbetsgivare. Med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen om allmän försäkring skall i denna lag likställas inkomst i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar samt kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. I fråga om skattepliktig intäkt *av tjänst* enligt kommunalskattelagen (1928:370) i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, anses som arbetsgivare, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen.

Vid tillämpning av denna lag skall, även om ett anställningsförhållande inte föreligger, den som har utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller 11 kap. 2 § första stycket m, andra stycket och femte stycket lagen om allmän försäkring är att hänföra till inkomst av anställning anses som arbetsgivare. Med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen om allmän försäkring skall i denna lag likställas inkomst i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar samt kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. I fråga om skattepliktig intäkt enligt kommunalskattelagen (1928:370) i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, anses som arbetsgivare, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. *I fråga om skattepliktig intäkt*

⁷ Lagen omtryckt 1989:633.

⁸ Senaste lydelse 1997:526.

enligt kommunalskattelagen 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 har sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och skall tillämpas på förmån eller ersättning som getts ut eller anses utgiven efter ikraftträdandet.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Prop. 1997/98:133

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 4 och 4 a §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

4 §⁹

Kontrolluppgifter om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen. Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall dock lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen.

Kontrolluppgifter om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen. Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall dock lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. *Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst 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 lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige, 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.*

Kontrolluppgifter skall lämnas för den som har fått skattepliktigt belopp eller skattepliktig förmån som avses i första stycket.

Uppgiftsskyldighet enligt första och andra styckena föreligger även i fråga om ersättning eller förmån som mottagaren får för arbete och som för honom utgör intäkt av näringsverksamhet om inte mottagaren antingen har enbart en F-skattsedel eller både en F-skattsedel och en A-skattsedel och skriftligen åberopat F-skattsedeln samt för sådan ersättning

⁹ Senaste lydelse 1997:495.

från arbetsgivare som enligt 3 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beskattas som inkomst av kapital. Prop. 1997/98:133

Uppgiftsskyldighet föreligger inte i fråga om ersättning eller förmån som enligt 2 kap. 24 § skall redovisas i självdeklaration.

Kontrolluppgift skall ta upp utgiven ersättning eller förmån samt avdragen preliminär skatt. I 6-12 §§ lämnas närmare föreskrifter om vad som skall iakttas när kontrolluppgift lämnas.

4 a §¹⁰

Om kontrolluppgiftsskyldighet föreligger enligt 4 § första stycket andra meningen, skall den som kontrolluppgiften avser till den kontrolluppgiftsskyldige på annat sätt än muntligen lämna uppgift om förmånens art och omfattning och under vilken månad *denna* åtnjutits. Uppgifterna skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjutits.

Om kontrolluppgiftsskyldighet föreligger enligt 4 § första stycket andra *eller tredje* meningen, skall den som kontrolluppgiften avser till den kontrolluppgiftsskyldige på annat sätt än muntligen lämna uppgift om förmånens *eller ersättningens* art och omfattning och under vilken månad *den* åtnjutits *eller anses åtnjuten respektive erhållits*. Uppgifterna skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjutits *eller anses åtnjuten respektive ersättningen erhållits*.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

2. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande för förmån eller ersättning som getts ut eller anses utgiven före lagens ikraftträdande.

¹⁰ Senaste lydelse 1996:1210.

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

Prop. 1997/98:133

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster¹¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹²

Särskild löneskatt skall för varje år betalas till staten med 24,26 procent på

1. lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre,

2. ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare,

3. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten, kommun eller kommunalförbund som arbetsgivare eller av Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund, det för kommunerna och landstingen gemensamma organet för administration av personalpension eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen tecknats i enlighet med vad som anges i punkt 20 e första stycket b av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370),

4. avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal,

5. ersättning som utgår enligt gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till förtidspension eller till sjukbidrag,

6. ersättning som utgår på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst,

7. bidrag som en arbetsgivare lämnar till en sådan vinstandelsstiftelse som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring eller en annan juridisk person med motsvarande ändamål med undantag för bidrag som lämnas till en pensions- eller personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket. I fråga om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt *av tjänst* i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket. I fråga om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slut-

¹¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:668.

¹² Senaste lydelse 1997:940.

den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som skattskyldig enligt denna lag, om inte denne är den som är skattskyldig till inkomstskatt för förmånen.

ligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som skattskyldig enligt denna lag, om inte denne är den som är skattskyldig till inkomstskatt för förmånen. *I fråga om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt av tjänst i form av en förmån eller ersättning som getts ut eller anses utgiven av fysisk person som är bosatt utomlands eller av utländsk juridisk person, skall den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige anses som skattskyldig enligt denna lag, 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 mottagaren.*

Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3-5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2 och 13.

Vid bestämmande av skatteunderlaget enligt första stycket 6 skall bortses från ersättning för arbetskada som inträffat före utgången av juni 1993 om ersättningen avser tid därefter samt från ersättning för arbetskada som inträffat före utgången av år 1992 om skadan anmälts till allmän försäkringskassa efter utgången av juni 1993. Detta gäller dock endast ersättning som för en och samme arbetstagare beräknas på lönedelar som inte överstiger sju och en halv gånger basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen om allmän försäkring.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.
 2. Föreskrifterna i andra stycket tredje meningen tillämpas på lön eller annan ersättning som getts ut eller anses utgiven efter ikraftträdandet.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

14 §

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. *Sådan intäkt skall räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om att arbetstagaren åtnjutit sådan intäkt.*

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 arbetsgivaren har fått kännedom om dem.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas på förmån eller ersättning som getts ut eller anses utgiven efter ikraftträdandet.

3 Ärendet och dess beredning

I samband med att regeringen i juni 1996 lämnade förslag till vissa åtgärder för att halvera arbetslösheten till år 2000 aviserades att det fanns skäl att överväga en ändring av gällande beskattningsregler för personaloptioner (prop. 1995/96:222 s. 18). Behovet av en översyn av beskattningsreglerna för personaloptioner är också något som vid flera tillfällen begärts bl.a. av multinationella företagsgrupper som är verksamma i landet och organisationer som främjar internationella handelsintressen och investeringar i Sverige. I framställningarna har också påpekats behovet av en översyn av de regler som gäller ansvaret för socialavgifter när en förmån i form av en personaloption som beskattas i inkomstslaget tjänst hos mottagaren utbetalas av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person utan att ett anställningsförhållande föreligger mellan parterna. Vidare har frågan om även detta slags förmån bör omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet aktualiserats.

Under hösten 1997 utarbetades inom Finansdepartementet promemorian Beskattning av personaloptioner (Ds 1997:83). En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi97/3636). Regeringen tar i detta ärende upp de skatte- och avgiftsförslag som behandlats i promemorian.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 12 mars 1998 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*.

Regeringen har följt Lagrådets förslag. Dessutom har vissa redaktionella ändringar gjorts i lagtexten.

4 Bakgrund

En personaloption (employee stock option) är en standardiserad rättighet som riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller en företagsgrupp. Den innebär att den anställde får en rätt att förvärva aktier till ett förmånligt pris. I flertalet fall erhåller den anställde personaloptionen utan att betala någon ersättning till utställaren. Personaloptionen kännetecknas av att den inte är överlåtbar och att den kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid på så sätt att ett bestämt antal aktier får förvärfas efter en viss anställningstid. 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 lång, ofta tio år. Vanligtvis förfaller personaloptionen, eventuellt efter en kortare karenstid, om anställningen upphör på grund av uppsägning, avskedande eller dödsfall.

Som en reaktion på ett avgörande från Regeringsrätten (RÅ 1986 ref. 36) genomfördes år 1990 en lagändring rörande anställdas tjänsteförmåner i form av förvärv av värdepapper (prop. 1989/90:50 s. 72 ff). Innebörden av lagstiftningen är att sådana tjänsteförmåner skall beskattas redan vid förvärvet, även om de har förenats med villkor om inskränkningar i förfoganderätten. Vidare innebär lagstiftningen att värdet av en rätt att vid ett framtida tillfälle få förvärva egendom till ett i förväg bestämt pris, det s.k. förväntningsvärdet, skall beaktas när värdet av förmånen fastställs.

Efter ikraftträdandet av 1990 års lagstiftning har Regeringsrätten i två rättsfall (RÅ 1994 not. 41 och not. 733) uttalat att en personaloption, enligt de allmänna reglerna i anvisningarna till 41 och 42 §§ kommunal-skattelagen (1928:370), KL, skall beskattas vid första möjliga utnyttjandetag och detta oberoende av om personaloptionen faktiskt utnyttjas eller inte. En personaloption ansågs i rättsfallen inte utgöra ett värdepapper och inte heller ett sådant finansiellt instrument som nämns i 24 § 4 mom. tredje stycket eller 27 § 1 mom. respektive 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

5 Beskattningstidpunkt och värdering

5.1 Gällande rätt

5.1.1 **Beskattning av innehavaren av en marknadsmässigt omsatt option**

I 24 § 4 mom. tredje stycket SIL finns en definition av vad som avses med begreppet option vid inkomstbeskattningen. Enligt bestämmelsen avses med option ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att köpa eller sälja aktier, obligationer eller annan egendom till ett visst pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

De marknadsmässigt omsatta optionerna har standardiserade villkor i särskilda optionskontrakt för att möjliggöra handel. De optioner som finns på marknaden avser alla rätt att köpa eller sälja värdepapper inom viss tid och till visst pris eller rätt att erhålla ett kontantbelopp vid viss kursförändring. De standardiserade optionerna har i allmänhet kortare löptid än ett år. Det finns dock optioner som har längre löptid.

En köpoption utfärdas mot betalning, s.k. premie. Den kan avslutas på olika sätt och villkoren för avsluten varierar beroende på optionsslag. Innehavaren kan välja att lösa den egendom som optionen avser, dvs. köpa den underliggande egendomen av utfärdaren. Innehavaren kan också sälja optionen, s.k. kvittning. Slutligen kan optionen avslutas genom att den får löpa tiden ut utan lösen eller kvittning. Beträffande vissa optioner sker en s.k. stängning genom kontantavräkning om förändringen av den underliggande egendomens värde fallit ut till innehavarens fördel. Om värdeförändringen under löptiden på den underliggande egendomen i stället fallit ut till utställarens fördel utslocknar optionen, s.k. förfall.

Den som förvärvar en option på kapitalmarknaden beskattas inte i samband med förvärvet. Däremot reavinstbeskattas innehavaren av optionen vid kvittning, stängning genom kontantavräkning och förfall. Reavinster och reaförluster beräknas då på vanligt sätt enligt 24 § 1 mom. första stycket SIL. Kvittnings- eller stängningslikviden tas upp som försäljningspris. Vid förfall tas försäljningspriset upp till 0 kr. Avdrag görs för förvärvskostnaden för optionen (premien) jämte andra kostnader för förvärv och avyttring. Vid beräkning av anskaffningskostnaden skall genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. första stycket SIL tillämpas. Schablonregeln i 27 § 2 mom. andra stycket SIL får inte användas.

Om innehavaren väljer att utnyttja optionen genom att begära leverans anses han inte ha avyttrat själva optionen och skall därför enligt 24 § 2 mom. femte stycket SIL inte reavinstbeskattas. Kostnaden för förvärvet av optionen läggs till anskaffningskostnaden för den förvärvade egendomen. Reavinstbeskattning sker när den förvärvade egendomen avyttras. Vinsten beräknas då enligt de regler som gäller för det slags egendom som förvärvet avsett.

Är optionen en säljoption utlöses reavinstbeskattning vid försäljningen av den egendom som anges i optionen. Reavinstbeskattningen sker enligt de regler som gäller vid försäljning i övrigt av den underliggande egendomen. Kostnaden för förvärvet av optionen får dras av som en försäljningskostnad vid reavinstberäkningen.

5.1.2 Allmänt om beskattningstidpunkt och värdering vid tjänstebeskattning

Till intäkt av tjänst hänförs enligt 32 § 1 mom. a KL avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Enligt bestämmelserna i 41 § andra stycket KL skall en intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten har blivit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige. Enligt punkt 4 första stycket första meningen av anvisningarna till paragrafen gäller i fråga om inkomst av tjänst att inkomsten skall anses ha åtnjutits under det år då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. I samma stycke anges att om den skattskyldige på grund av sin tjänst har fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde.

Enligt 42 § andra stycket KL skall värdet av en förmån beräknas till marknadsvärdet. I punkt 1 andra stycket av anvisningarna till paragrafen stadgas att med marknadsvärde avses det pris som betalas på orten. Om ett sådant pris inte direkt kan anges, skall värdet tas upp till det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Det saknas lagregler för hur en marknadsvärdering skall gå till. I förarbetena sägs dock att värdet skall bestämmas utan beaktande av försiktighetsprinciper eller subjektiva bedömningar. Värderingen skall ske efter strikt marknadsmässiga grunder (prop. 1989/90:110 s. 319 f och 655, se även RÅ 1996 ref. 75).

I punkt 5 av anvisningarna till 42 § KL finns en specialbestämmelse som avser värdering av en skattepliktig förmån att få förvärva värdepapper. I anvisningspunkten anges att även det s.k. förväntningsvärdet skall beaktas, dvs. värdet av rätten att till ett i förväg bestämt pris få förvärva egendom vid en senare tidpunkt.

Specialbestämmelserna avseende värdepapper innebär att beskattning alltid skall ske vid tidpunkten för förvärvet och detta oberoende av om det föreligger några inskränkningar i förfoganderätten över värdepappret. Vid värderingen skall man ta hänsyn till förväntningsvärdet, som räknas fram genom olika på marknaden förekommande värderingsmodeller. Bestämmelserna tillkom år 1990 för att förhindra att beskattningstidpunkten sköts på framtiden och att oönskade skattekrediter därigenom skulle uppkomma. För tillämpningen av bestämmelserna är det alltså avgörande huruvida det som förvärvas utgör ett värdepapper eller inte. Begreppet värdepapper är vare sig i lag eller rättspraxis skatterättsligt definierat utan det har överlämnats till tillämpande myndigheter att i enskilda fall närmare bestämma tillämpningsområdet.

5.1.3 Personaloptioner

Definition

En personaloption är en rättighet som riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller en företagsgrupp. Rättigheten består i att den anställda erhåller en rätt att under vissa förutsättningar i framtiden förvärva aktier till ett i förväg bestämt pris. Det är fråga om en standardiserad rättighet, vilket betyder att optionsvillkoren är bestämda på ett enhetligt sätt för samtliga anställda som får del av förmånen. Ofta är villkoren bestämda i en av företaget beslutad optionsplan. I flertalet fall erhåller den anställda personaloptionen utan att betala någon ersättning till utställaren. Personaloptionerna kännetecknas av att de är förenade med förfoganderättsinskränkningar, t.ex. att de inte får överlåtas eller pantsättas, och att de kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid. Det är inte ovanligt att optionen är uppdelad i "etapper" med olika kvalifikationstider. Den anställda ges t.ex. en rätt att efter tidigast en viss tid förvärva en angiven andel av det totala antalet aktier som optionsplanen medger och därefter ytterligare andelar efter vissa i optionsplanen angivna tidsintervall under optionens löptid. Optionens löptid är lång, ofta tio år. Vanligtvis förfaller personaloptionen, eventuellt efter en kortare karenstid om anställningen upphör på grund av uppsägning, avskedande eller dödsfall.

Beskattning av förmån i form av en personaloption

Beskattningstidpunkt

Regeringsrätten har i två fall (RÅ 1994 not. 41 och not. 733) intagit den ståndpunkten att anställdas förvärv av personaloptioner inte är att anse som ett förvärv av värdepapper eller sådana finansiella instrument som nämns i 24 § 4 mom. tredje stycket eller 27 § 1 mom. respektive 2 mom. SIL. Regeringsrättens inställning synes vara att personaloptioner aldrig,

vare sig före eller efter kvalifikationstidens utgång, utgör värdepapper eller finansiella instrument.

Den allmänt rådande uppfattningen är att Regeringsrättens avgöranden innebär att de särskilda bestämmelserna om förmånsbeskattning av värdepapper inte är tillämpliga på personaloptioner. Uppenbart är emellertid att en personaloption efter kvalifikationstiden utgör någon form av självständig rättighet som skall förmånsbeskattas i inkomstslaget tjänst. Detta sker genom att de allmänna reglerna för förmånsbeskattning tillämpas och förmånen tas upp till beskattning det år en kvalifikationstid har löpt ut. Beskattning skall ske oavsett om personaloptionen utnyttjas eller inte.

Värderingsregler

För värdepapper finns den genom 1990 års lagstiftning intagna värderingsregeln, enligt vilken ett s.k. förväntningsvärde skall beaktas. Bestämmelsen har tolkats så att den inte är tillämplig på personaloptioner, eftersom dessa inte utgör värdepapper. Regeringsrätten har dock inte prövat frågan hur en personaloption skall värderas. Om bestämmelsen inte är tillämplig torde en personaloption i stället värderas till marknadsvärdet enligt de allmänna reglerna i punkt 1 av anvisningarna till 42 § KL. Personaloptioner förekommer inte på marknaden och saknar därför ett egentligt marknadspris eller marknadsvärde. Det kan därför förefalla motsägelsefullt att värdera en egendom till ett marknadsvärde när egendomen inte förekommer och inte heller på grund av förfoganderättsinskränkningar kan förekomma på marknaden. Det saknas lagregler som anger hur en marknadsvärdering skall gå till. I förarbetena till skattereformen sägs dock att värdet skall bestämmas utan beaktande av försiktighetsprinciper eller subjektiva bedömningar (prop. 1989/90:110 s. 319 - 320 och 655). Värderingen skall ske efter strikt marknadsmässiga grunder. Detta bekräftas också av Regeringsrätten i RÅ 1996 ref. 75, som avser värdering av en inte utnyttjad resa som vunnits i en pristävling.

Det råder stor osäkerhet om hur värderingen av en personaloption skall ske. Diskussionerna har till stor del rört frågan om man vid värderingen skall ta hänsyn till något slags förväntningsvärde. Riksskatteverket (RSV) har i en promemoria "Angående värdering av s.k. personaloptioner" den 15 februari 1996 anfört att alla omständigheter som påverkar en förmåns marknadsvärde skall medräknas (dnr 8940-95/200). RSV anser att det inte går att bortse från ett förväntningsvärde vid förmånsbeskattningen av en personaloption, men att även eventuella inskränkningar i förfoganderätten över optionen skall beaktas.

Det bör tilläggas, att den förmån som den anställde erhåller i samband med ett förvärv av en personaloption inte — vare sig vid förvärvet av personaloptionen eller den underliggande egendomen — torde kunna undantas från beskattning med stöd av den bestämmelse i punkt 3 a av anvisningarna till 32 § KL som reglerar anställdas förvärv av aktier e.d. Förvärven faller utanför bestämmelsens tillämpningsområde.

Värdestegringen efter utställandet och fram till tidpunkten för förmånsbeskattningen tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Utnyttjas optionen för förvärv av aktie kommer värdestegringen att beskattas i inkomstslaget kapital vid avyttring av aktien.

Den som förvärvar en personaloption har i vissa fall betalat en premie till utställaren av optionen eller i övrigt haft kostnader för förvärvet av rätten. Enligt punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL får utgift och omkostnad för förvärv av en inkomst dras av det år då de verkligen blivit betalda av den skattskyldige. Så skall ske även om inkomsten har förvärvats ett tidigare år eller den beräknas inflyta ett senare år.

5.2 Tidigare behandling av beskattningstidpunkt för tjänsteförmåner

Frågan om tidpunkten för beskattning av förmåner i anställningsförhållanden har tidigare varit föremål för omfattande behandling.

I samband med 1990 års skattereform ändrades bestämmelsen i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § KL. Före skattereformen angavs att som intäkt skulle tas upp värdet av andra av den skattskyldige "åtnjutna" förmåner, t.ex. fri kost m.m. som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning. Efter skattereformen angavs att som intäkt skall tas upp exempelvis fri kost och fria resor m.m., som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning "eller eljest tillhandahållit". Av förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 314 ff) framgår inte att någon saklig ändring var avsedd med den nya lydelsen. I fråga om bostadsförmån, som före skattereformen reglerades i samma stycke, används även efter skattereformen uttrycket "åtnjuter".

I rättsfallet RÅ 1992 ref. 108, som gällde tolkning av anvisningspunktens lydelse före 1990 års skattereform, anförde Regeringsrätten att den som inte har utnyttjat tillhandahållen fri kost inte heller skall beskattas för den. Enligt praxis torde huvudprincipen ha varit den att det är det faktiska utnyttjandet av en förmån som utlöser beskattning.

I betänkandet Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen (SOU 1993:44) föreslogs att tidpunkten för beskattning av en naturaförmån skulle ändras från "tillhandahållit" till "åtnjutit". Utredningen uttalade att en strikt tillämpning av lagtextens dåvarande ordalydelse uppenbarligen skulle leda till orimliga konsekvenser. Som exempel angavs att om en arbetsgivare skulle erbjuda sin personal en viss förmån, fri bil, aktie till förmånligt värde, ett förmånligt lån etc. även arbetstagare som avstår från erbjudandet skulle komma att beskattas. Utredningen menade att det mot bakgrund av detta var tydligt att "tillhandahållit" inte gav ett riktigt uttryck för vad som avsetts med regleringen. Utredningen konstaterade att det inte finns en klar, för alla fall gemensam tidpunkt för skattepliktens inträdande för naturaförmåner. Beskattning torde i vissa fall ske när förmånens adressat på något sätt fått inflytande eller bestämmanderätt över förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid ett faktiskt utnyttjande eller användande av förmånen. En fullständig reglering ansågs emellertid inte möjlig utan det anfördes att man fick nöja sig med en allmänt hållen lagtext som får fyllas ut av rättspraxis. Detta godtogs i prop. 1993/94:90 varvid det åsyftade uttrycket i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 32 § KL ändrades till "åtnjutit".

Genom prop. 1996/97:173 (s. 44-46) föreslogs ändrade beskattningsregler beträffande drivmedelsförmån på så sätt att denna förmån skulle anses åtnjuten först månaden efter det att drivmedlet kommit den skattskyldige till godo. I propositionen anfördes att olika slag av förmåner så långt det är möjligt bör inordnas i det nuvarande systemet utan särlösningar. Förmån av drivmedel ansågs dock skilja sig något från de flesta andra förmåner dels genom att den åtnjuts löpande och med varierande storlek, dels genom att det kan röra sig om stora värden.

5.3 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Har en skattskyldig på grund av sin tjänst fått en rätt som i sig inte utgör ett värdepapper men innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller eljest på förmånliga villkor, skall förmånen anses åtnjuten under det år då rätten utnyttjas eller överlåts.

Sådan ersättning som den skattskyldige har betalat för rätten skall dras av i samband med att förmånen beskattas. Avdraget skall dock inte få överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas skall avdrag göras när rätten inte längre kan utnyttjas. Avdragsrätten skall hänföras till inkomstslaget tjänst.

Förmånen skall värderas till sitt marknadsvärde.

Promemorieförslaget överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker förslaget om ändring av beskattningstidpunkt för förmåner i form av personaloptioner. *Riksskatteverket* menar att för att öka förutsebarheten bör sådan rätt där förmånen i sig utgör ett värdepapper behandlas på samma sätt som de som inte utgör ett värdepapper. Om så inte sker bör begreppet personaloption definieras i lagtexten. En majoritet av remissinstanserna anser att en sådan definition bör införas. *Kammarrätten i Göteborg* påpekar risken för att optioner kan komma att utfärdas med villkor som innebär att de vid förvärvet inte är att anse som värdepapper och därför inte beskattas då, men övergår till att bli ett värdepapper vid ett senare tillfälle som inträffar före ett faktiskt utnyttjande. *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att förmånen i inkomstslaget tjänst bör beräknas till det värde den har när förmånen erhålls. Den värdestegring som kan ske under innehavstiden bör i stället beskattas i inkomstslaget kapital. *Företagarnas Riksorganisation* hävdar att personaloptionerna bör kunna ses som en kapitalinsats i syfte att underlätta företagets riskkapitalförsörjning och att en sådan syn medför att optionerna bör kunna beskattas som inkomst av kapital. *Svenska Bankföreningen* motsätter sig förslaget, eftersom det medför en utökad tjänstebesättning. Vad gäller frågan om rätten att dra av en kostnad som uppkommit vid förvärv av förmånen anför *Riksskatteverket* att det av lagtext bör framgå att avdrag inte får ske till den del kostnaden överstiger förmånens värde. *Kammarrätten i Göteborg* anser att de skäl som anförts till stöd för förslaget om rätt till avdrag inte är tillräckliga för att den föreslagna särregleringen skall införas. *Hovrätten*

för Övre Norrland påpekar att den i promemorian föreslagna lagtexten ger intryck av att den skattskyldige får välja vilket år han vill göra avdraget.

Prop. 1997/98:133

Skälen för regeringens förslag

Inledningsvis kan konstateras att ett förvärv av en personaloption enligt gällande praxis beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta förklaras av att förvärvet är starkt knutet till anställningen. Förutsättningen för att någon skall erbjudas att förvärva en personaloption är att denne är anställd i ett företag eller en företagsgrupp. Anledning saknas att nu se annorlunda på frågan. Förmån i form av en personaloption bör således även i fortsättningen beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta följer av de allmänna skattepliktsreglerna i 32 § 1 mom. KL. Någon särskild bestämmelse om detta behövs således inte.

Olika slag av förmåner beskattas redan i dag vid olika tidpunkter. Huvudregeln är att förmåner beskattas när de åtnjuts, men det har i vissa fall ansetts vara mindre lämpligt med en sådan beskattningstidpunkt. Såvitt avser förmåner i form av personaloptioner har negativ kritik framförts om lämpligheten av att beskatta dessa vid den tidpunkt då de anses åtnjutna, dvs. när de kan utnyttjas. För dessa typer av tjänsteförmåner kan i huvudsak tre beskattningstidpunkter komma i fråga, nämligen vid förvärvet av rätten, vid första möjliga utnyttjandetillfälle eller vid ett faktiskt utnyttjande.

Tidig beskattning

Inledningsvis bör behandlas frågan om personaloptionerna skattemässigt borde jämföras med värdepapper och därmed beskattas vid förvärvet, den s.k. får-tidpunkten. En fördel med ett sådant förfarande är att alla personalförmåner i form av optioner skattemässigt kommer att behandlas lika. Skattekrediter i inkomstslaget tjänst undviks också genom en tidig beskattning. Regelsystemet skulle bli mindre komplicerat och mer lättöverskådligt. Vad som talar mot en sådan lösning är att personaloptionerna skulle komma att beskattas redan innan de kan utnyttjas för förvärv av aktier. Beskattning skulle t.o.m. kunna aktualiseras i sådana situationer där de aldrig kommer att kunna utnyttjas, t.ex. på grund av att anställningen upphör innan någon av de i optionen angivna kvalifikationstiderna har gått till ända. En personaloption kan i allmänhet inte heller på grund av förfoganderättsinskränkningar utnyttjas vid den angivna tidpunkten för att frigöra kapital till betalning av skatten. Det kan för övrigt ifrågasättas om en personaloption vid tidpunkten för förvärvet överhuvudtaget har något ekonomiskt värde.

En annan möjlighet är att beskattning sker vid den tidpunkt som fastslagits i praxis, dvs. vid det första tillfälle optionen kan utnyttjas, den s.k. kan-tidpunkten. Vad som enligt promemorian talar för denna beskattningstidpunkt är att en intäkt så som anges i 41 § andra stycket KL anses åtnjuten det beskattningsår då den blivit tillgänglig för lyftning. Mot en sådan beskattningstidpunkt kan anföras att många skattskyldiga

skulle vara tvingade att utnyttja optionen för förvärv av den underliggande egendomen och därefter omedelbart sälja den för att på så sätt få medel till att betala skatten. Skattereglerna skulle således i många fall komma att framtvinga ett utnyttjande. Så som de flesta personaloptioner är konstruerade skulle en och samma optionsplan dessutom få flera beskattningstidpunkter vartefter de olika kvalifikationsperioderna löper ut. Administrativt skulle det bli svårhanterligt. Även för den skattskyldige skulle systemet bli komplicerat.

Värderingsproblem vid en tidig beskattning

Om en förmån i form av en personaloption skall beskattas redan vid förvärvet uppkommer problem med hur förmånen skall värderas. För värdepapper finns den genom 1990 års lagstiftning i punkt 5 av anvisningarna till 42 § KL intagna värderingsregeln enligt vilken ett s.k. förväntningsvärde skall beaktas. Den rådande uppfattningen om hur bestämmelsen skall tolkas synes vara att denna inte är tillämplig på personaloptioner, eftersom dessa inte utgör värdepapper. Det pris som den anställde enligt optionsavtalet skall betala när han förvärvar en aktie bestäms i allmänhet med ledning av det pris som aktien har på börsen den dag då optionen ges ut. Om något slag av förväntningsvärde inte beaktas i dessa fall skulle det innebära att något beskattningsbart förmånsvärde inte uppkommer. Om en personaloption i stället skall värderas enligt allmänna regler, dvs. till marknadsvärdet, innebär också det problem. Personaloptioner är som ovan beskrivits förenade med inskränkningar i förfoganderätten och kan därför inte omsättas på marknaden. Något egentligt marknadsvärde kan därför aldrig avläsas.

Situationen blir annorlunda om beskattning sker vid kan-tidpunkten. Vid en sådan beskattning torde till grund för värderingen i och för sig kunna läggas aktiens marknadsvärde vid den tidpunkten. Om optionen också utnyttjas den dagen blir värderingen riktig. Skulle optionen emellertid utnyttjas vid en senare tidpunkt kan en sådan värdering medföra att förmånen i vissa delar undgår tjänstebeskattnings. Under andra förhållanden kan en tidig värdering medföra ett högre värde än vad aktien har vid ett senare utnyttjande av optionen om förväntningsvärdet beaktas.

På marknaden finns olika värderingsmodeller för optioner o.d. Dessa värderingsmodeller är emellertid avsedda för marknadsmässigt omsatta optioner med kort löptid och således inte anpassade till personaloptioner, som vare sig är marknadsmässigt omsatta eller har kort löptid. Ingen av modellerna är därför särskilt väl lämpad för det slags värdering som krävs i de nu diskuterade fallen.

En annan modell är att i stället beräkna förväntningsvärdet för hela löptiden efter en viss, fast angiven räntesats. Detta torde, om förmånsbeskattningen skall ske vid får- respektive kan-tidpunkterna, vara den lämpligaste modellen. Det kan emellertid ifrågasättas om inte en sådan modell skulle medföra en alltför osäker värdering. Alternativet skulle vara att för varje taxeringsår fastställa en räntesats för varje bransch. Räntesatsen torde också behöva göras beroende av vilken löptid optionen har.

En förmånsbeskattning vid får-tidpunkten torde i normalfallet medföra ett lägre förmånsvärde än om beskattning sker vid kan-tidpunkten. På motsvarande sätt kan antas att skatteutfallet vid kan-tidpunkten blir mindre än vid beskattning i samband med det faktiska utnyttjandet. Vid en tidig beskattningstidpunkt förskjuts således beskattningen i större utsträckning till inkomstslaget kapital, vilket inte är lämpligt eftersom det är fråga om en löneförmån.

Beskattning vid ett faktiskt utnyttjande

I stället för beskattning vid får- respektive kan-tidpunkterna kan beskattningen förläggas till tidpunkten för det faktiska utnyttjandet av optionen. Med ett faktiskt utnyttjande avses att ett värdepapper förvärvas med stöd av optionen. En beskattning vid utnyttjandet skulle emellertid kunna medföra ökade möjligheter till skatteplanering. Skatteprogressionen kan komma att undvikas, t.ex. genom att personaloptionen utnyttjas under ett år då innehavaren har en lägre årsinkomst. Vidare kommer den som, efter intjänandetidpunkten men före ett faktiskt utnyttjande av optionen, flyttat utomlands att i många fall undgå förmånsbeskattning i Sverige. Även vid beskattning vid ett faktiskt utnyttjande skulle en och samma personaloption kunna komma att beskattas vid flera tillfällen. Till skillnad från vad som gäller för beskattning vid kan-tidpunkten är det dock lättare att överblicka konsekvenserna av detta alternativ eftersom det för att skatteplikt skall inträda krävs att innehavaren av optionen agerar. Även ur administrativ synvinkel blir en sådan beskattningsregel enklare. En beskattning vid tidpunkten för ett faktiskt utnyttjande har också den fördelen att ett utnyttjande av optionen inte framtvings vid ett för den anställde mindre lägligt tillfälle.

Värdering vid ett faktiskt utnyttjande

Om en förmån i form av en personaloption eller annan liknande förmån anses åtnjuten vid det faktiska utnyttjandet undviker man de beskrivna problemen med värderingen av förmånen, vilket sannolikt medför att beskattningen uppfattas som mer korrekt och rättvis. Det skattepliktiga förmånsvärdet utgörs av skillnaden mellan det marknadsvärde som det underliggande värdepapperet har vid den tidpunkt förmånen anses åtnjuten, dvs. vid tiden för utnyttjandet och det pris som innehavaren av optionen betalar för värdepapperet inklusive eventuell ersättning som kan ha betalats för rätten.

Förmånsbeskattning vid det faktiska utnyttjandet innebär att värdestegringen på aktien i tiden efter utställandet av optionen och fram till utnyttjandet kommer att tjänsteinkomstbeskattas. Detta kommer, i jämförelse med nuvarande praxis, i många fall att medföra ett högre skattepliktigt belopp. Reavinsten vid avyttring av en aktie som förvärvas genom optionen kommer däremot att bli lägre, eftersom aktien får ett högre ingångsvärde.

En grundläggande princip är att det bör råda likformighet i beskattningen av kontant lön och naturaförmåner. Kontanta ersättningar skall beskattas när de är tillgängliga för lyftning. Naturaförmåner beskattas när de kommit den anställde till godo. Så långt möjligt bör olika tjänsteförmåner inordnas i det befintliga systemet för beskattning. Personaloptioner skiljer sig emellertid från de flesta andra tjänsteförmåner så till vida att det faktiska värdet på förmånen är okänt fram till dess att den utnyttjas. Det rör sig inte sällan om stora värden. Fördelarna med en beskattning vid utnyttjandetidpunkten är så stora, såväl för skatteförvaltningen som för den skattskyldige, att detta alternativ framstår som det mest ändamålsenliga. Regeringen föreslår därför att beskattningen skall ske vid den tidpunkten.

Det är emellertid nödvändigt att i lagen skilja personaloptioner från förvärv av rättigheter att i framtiden förvärva värdepapper, som beskattas i samband med förvärvet och som skall värderas med beaktande av det s.k. förväntningsvärdet. Särregleringen skulle kunna åstadkommas t.ex. genom att personaloptioner definieras i skattelagstiftningen. Emellertid är det inte klart vilka rekvisit som borde ställas upp för att definiera en personaloption. En sådan definition torde även medföra gränsdragningsproblem i olika avseenden. Den kan också påverka utformningen av optioner i en oönskad riktning. I promemorian har föreslagits att bestämmelsen görs tillämplig på sådana rätter som i sig inte utgör ett värdepapper. Med den utgångspunkten kan regleringen göras mer generell, vilket regeringen anser vara en fördel. *Riksskatteverket* m.fl. remissinstanser har emellertid mot en sådan lösning anfört, att det inte av befintlig rättspraxis framgår vad som omfattas av begreppet värdepapper. Dessa remissinstanser anser det därför inte lämpligt att bestämmelsen av tillämpningsområdet för den nya bestämmelsen sker med användning av detta begrepp.

Begreppet värdepapper förekommer sedan tidigare i skattelagstiftningen. T.ex. tar den i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL gällande bestämmelsen sikte på att den anställde i tjänsten förvärvar värdepapper. Om den nu föreslagna bestämmelsen utformas så att den endast omfattar en viss definierad rätt kan det resultera i att en rätt av liknande slag inte omfattas av någon av bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL, eftersom den inte är ett värdepapper men inte heller en personaloption. Den nu föreslagna bestämmelsen bör därför komplettera den sedan tidigare gällande bestämmelsen om förvärv av värdepapper. Begreppet värdepapper är visserligen inte helt klart men ger trots det en relativt god bild av vad som avses. Även i Skattelagskommitténs förslag till ny inkomstskattelag (SOU 1997:2) har begreppet värdepapper behållits. Det bör också framhållas att det normalt inte är något problem att avgöra huruvida en option är av sådant slag att bestämmelsen är tillämplig eller ej.

Bestämmelsen bör därför ta sikte på förmåner av aktuellt slag som i sig inte utgör ett värdepapper men där den underliggande egendomen utgörs av värdepapper. Detta får till följd att alla förmåner att i framtiden förvärva värdepapper kommer att omfattas av bestämmelsen om rätten i sig inte är att anse som ett värdepapper.

Som *Kammarrätten i Göteborg* anført bör, för att bestämmelserna inte skall kunna kringgå, beskattning utlösas inte enbart om optionen utnyttjas utan även om den överlåts. I annat fall finns en risk för att någon beskattningstidpunkt aldrig inträffar. I undantagsfall kan nämligen en option, som vid förvärvstidpunkten inte är att anse som ett värdepapper efter viss tid eller under vissa förutsättningar överlåtas.

Värderingen av förmånen bör ske i enlighet med de allmänna reglerna i 42 § andra stycket KL och punkt 1 av anvisningarna till bestämmelsen, dvs. till marknadsvärdet när förmånen åtnjuts.

Bestämmelsen om beskattningstidpunkt bör tas in i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL.

Avdrag för betald premie o.d.

Såvitt avser förvärv av en personaloption eller annan liknande tjänsteförmån kan en premie eller annan ersättning ha utgått till utgivaren av förmånen. Förhållandet torde i och för sig vara mindre vanligt vid förvärv av personaloptioner. Denna omkostnad skall enligt gällande rätt dras av det år då den skattskyldige betalat ersättningen. Anledning finns att närmare diskutera om avdragsrätten även i fortsättningen skall uppkomma det år premien eller ersättningen har betalats när beskattningstidpunkten för förmånen förläggs till en senare tidpunkt.

Om förvärvet av rätten hade skett i en situation utanför ett anställningsförhållande skulle en intäkt av en sådan rätt beskattats i inkomstslaget kapital. Enligt de regler som gäller för kapitalinkomster skall den kostnad som uppkommer när en marknadsmässigt omsatt option förvärvas beaktas först i samband med reavinstberäkningen, alltså när en genom optionen förvärvad aktie säljs, när kontantavräkning sker, när optionen säljs eller när optionen förfallit. Den kostnad som uppkommer i samband med förvärvet av en personaloption eller annan liknande tjänsteförmån utgör i likhet med ett förvärv av en marknadsmässigt omsatt option en kostnad för en framtida intäkt. Mycket talar för att samma princip som gäller i inkomstslaget kapital även bör gälla när nu aktuella rättigheter förvärvas i ett anställningsförhållande. Det är inte tillräckligt att enbart på den grunden att värdestegringen fram till utnyttjandet skall beskattas i inkomstslaget tjänst medge att kostnaden får dras av omedelbart. En sådan regel skulle för övrigt innebära att ytterligare skattekrediter i inkomstslaget tjänst skulle uppkomma.

Regeringen anser i likhet med vad som anförts i promemorian att skatteplikten för förmånen och avdragsrätten för eventuell ersättning bör anses uppkomma samtidigt. Den ersättning som kan ha erlagts till utställaren av en personaloption eller andra liknande tjänsteförmåner bör därför få dras av först när skatteplikten inträtt. Detsamma gäller andra kostnader som kan hänföras till optionen. Kostnaden bör alltså inte omfattas av den rätt till direktavdrag som finns enligt punkt 4 andra stycket anvisningarna till 41 § KL. Någon möjlighet för den skattskyldige att välja tidpunkt för avdraget bör inte finnas. Den kostnad som har uppkommit skall fördelas på antalet aktier e.d. som kan förvärvas enligt optionen.

Om det vid utnyttjandet och därmed vid värderingen av förmånen uppkommer ett negativt värde, dvs. om förvärvskostnaden för det underlig-

gande värdepapperet (eventuell premie vid förvärvet av optionen eller annan kostnad för optionen inklusive lösenpriset för den underliggande egendomen enligt avtalet) är högre än värdepapperets marknadsvärde vid lösentidpunkten, bör detta inte medföra att innehavaren av optionen får göra avdrag motsvarande underskottet i inkomstslaget tjänst. Skälet till detta är att det inte bör förekomma några negativa förmånsvärden i det inkomstslaget. Regeringen delar *Riksskatteverkets* bedömning att detta bör framgå av lagtexten. Förmånen skall i dessa fall tas upp till 0 kr, dvs. det uppkommer inte någon beskattningsbar förmån. Den "förlust" som uppkommit får i stället beaktas vid reavinstbeskattningen när värdepapperet säljs. Värdepapperet anses även i de fallen förvärvat till ett pris motsvarande summan av premien och lösenpriset.

Det måste emellertid finnas en möjlighet för innehavaren av optionen att, när optionen inte utnyttjats, dra av premien eller annan kostnad som kan ha uppstått i samband med förvärvet. För att avdragsrätt skall föreligga måste dock möjligheten att utnyttja optionen definitivt ha gått förlorad. Om optionen utnyttjats skulle avdraget för förvärvskostnaden ha skett i inkomstslaget tjänst. Anledning saknas att i de situationer optionen inte utnyttjats se annorlunda på saken. Kostnaden har uppkommit i inkomstslaget tjänst och avdraget bör därför också ske där.

Riksskatteverket har i sitt remissvar anfört att fråga uppkommer om det bolag som utfärdat optionen har rätt till avdrag för denna. Regeringen konstaterar att frågan om när en lönekostnad uppkommer beror på hur optionen är utformad. En lönekostnad uppkommer normalt när optionen utnyttjats av den anställde. Huruvida en avdragsgill lönekostnad har uppkommit dessförinnan beror på utformningen av optionsplanen.

Bestämmelsen om rätten till avdrag för premie o.d. bör tas in i punkt 4 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL.

6 Beskattning när förmånshavare flyttar till eller från Sverige

6.1 Gällande rätt

Tjänstebeskattning

Den tid under vilken en fysisk person är eller har varit bosatt i Sverige är han, enligt 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. första stycket a SIL, skattskyldig för all inkomst som han har förvärvat inom eller utom landet, dvs. obegränsat skattskyldig. Av punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL framgår att som bosatt här räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Vidare likställs den som stadigvarande vistas här med här bosatt person. En person som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare haft sitt egentliga hemvist här skall, enligt anvisningspunkten, ändå anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige, varvid olika omständigheter skall beaktas. En svensk medborgare bosatt i Sverige eller en person som under sammanlagt minst tio år haft sitt egentliga bo och hemvist här eller stadigvarande vistats här och som flyttat från

Sverige skall anses bosatt i Sverige under en tid av fem år från dagen för avresan från Sverige om han inte visar att han inte haft väsentlig anknytning till Sverige. Frågan om en sådan person anses ha väsentlig anknytning till Sverige prövas varje år under femårsperioden. Det ankommer på den enskilde att varje år visa att han under beskattningsåret inte har haft väsentlig anknytning till Sverige. Enligt de s.k. sex- respektive tolv månadersreglerna i 54 § f KL jämte anvisningar och 7 § 11 mom. första stycket SIL föreligger emellertid ett undantag från den obegränsade skattskyldigheten för "avlöning eller därmed jämförlig förmån", som en i Sverige bosatt fysisk person åtnjuter under vistelse utomlands för tjänstgöring där.

Förmån i form av en personaloption beskattas enligt gällande rätt vid utgången av en kvalifikationstid. Detta medför att om en innehavare av en personaloption flyttar utomlands är optionen redan vid tidpunkten för utflyttningen beskattad i den utsträckning som den kan utnyttjas. Eftersom en personaloptions fortsatta giltighet är beroende av anställningen kan det förutsättas att personaloptionen i den omfattning den därefter kan utnyttjas är en förmån grundad på anställning utomlands och därför skulle kunna beskattas där. Är inkomsten av anställningen undantagen från beskattning i Sverige enligt sex- respektive tolv månadersreglerna blir även personaloptioner undantagna från beskattning här i den mån de intjänas och beskattas i källstaten. Däremot torde inte sex- respektive tolv månadersreglerna medföra att personaloptioner i den utsträckning de intjänats i Sverige undantas från beskattning. Emellertid kan tillämpningsproblem uppkomma om förmånen anses intjänad såväl i Sverige som utomlands.

I det motsatta fallet, dvs. om en person som i utlandet förvärvat en personaloption flyttar till Sverige för att arbeta här skulle med gällande praxis beskattning ske här för förmånen först i samband med att en kvalifikationstid löpt ut.

Reavinstbeskattning

Enligt 6 § 1 mom. första stycket a SIL är en fysisk person som är bosatt utomlands skattskyldig i Sverige för vinst vid avyttring av aktier och andelar i svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar samt vissa andra i bestämmelsen uppräknade finansiella instrument. Förutsättningen för sådan skattskyldighet är dock att han eller hon haft sitt egentliga bo och hemvist här eller stadigvarande vistats här vid något tillfälle under de tio år som närmast föregått det år då avyttringen skedde. Skattskyldigheten är dock begränsad i tiden till utgången av det tionde kalenderåret efter utflyttningen från Sverige. Utöver de ovan nämnda egendomsslagen omfattar bestämmelsen även konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis, som utgetts av svenska aktiebolag. Vidare omfattar skattskyldigheten optionsrätter, utfästa av svenska aktiebolag, som avser rätt till nyteckning eller köp av aktier. En förutsättning för skattskyldighet är dock att optionsrätten är utfäst i förening med skuldebrev. Slutligen omfattar skattskyldigheten också optioner och terminer, som omfattar något av de nu nämnda finansiella instrumenten. Bestäm-

melsen gäller oberoende av om det finansiella instrumentet har köpts under tid, då den skattskyldige varit bosatt utomlands eller dessförinnan.

Om en personaloptions underliggande egendom utgörs av aktie i ett svenskt aktiebolag — eller annat finansiellt instrument som omfattas av bestämmelsen — och innehavaren förvärvar egendomen samt därefter inom en tioårsperiod från utflyttningen avyttrar denna kommer reavinstbeskattning att ske i Sverige enligt 6 § 1 mom. första stycket a SIL.

6.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Har en person på grund av sin tjänst fått en rätt som i sig inte utgör ett värdepapper men innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor och har rätten kunnat utnyttjas men ännu inte utnyttjats, skall skattskyldighet för förmånen i denna del anses uppkomma när den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller att stadigvarande vistas här. Förmånen skall värderas med ledning av den underliggande egendomens marknadsvärde vid tidpunkten för beskattningen.

Har en person flyttat till Sverige och under anställning utomlands fått en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, skall förmånen inte tas upp till beskattning i den del som hade kunnat utnyttjas i tiden före det att den skattskyldige fick sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här. Den del av rätten som tjänats in genom verksamhet utomlands skall anses utnyttjad först.

Om den som beskattats i samband med utflyttningen flyttar tillbaka till Sverige skall inte de tidigare beskattade delarna av förmånen beskattas på nytt om de utnyttjas eller överlåts i Sverige.

Promemoriaförslaget stämmer överens med regeringens med vissa undantag. Vid utflyttning föreslås i promemorian att skatteplikten skall inträda när den obegränsade skattskyldigheten upphör, varvid förmånen också skall värderas.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anför att avskattning bör ske vid tidpunkten för utflyttningen i stället för vid tidpunkten för den obegränsade skattskyldighetens upphörande för att på så sätt undvika den inkongruens som kan uppstå när sexmånadersregeln är tillämplig. *Näringslivets Skattedelegation* påpekar att uttrycket ”intjänats genom verksamhet i Sverige” är oklart, då det inte ger besked huruvida skatt skall utgå på den faktiska värdestegringen mellan tidpunkten för inflyttning och utnyttjande eller på den proportionella del av värdestegringen som skett mellan dessa tidpunkter och att samma problem uppstår när optionsinnehavaren har betalat en ersättning för optionen. *Invest in Sweden Agency* menar att endast optioner som erhållits efter inflyttning till Sverige och kunnat utnyttjas under vistelsen här skall betraktas som intjänade i Sverige.

Enligt den praxis som gäller idag beskattas en personaloption när kvalifikationstiden har gått ut och den kan utnyttjas. Om beskattning så som föreslås sker vid tidpunkten för det faktiska utnyttjandet innebär det att en optionsinnehavare som utnyttjar optionen under en tid när han inte längre är obegränsat skattskyldig i landet kan komma att undgå beskattning av förmånen. Det är emellertid angeläget, att en ändring beträffande beskattningstidpunkten inte leder till möjligheter att undandra sig beskattning i Sverige. Eftersom förmånen har intjänats under arbete här i landet bör den också beskattas här. Det är av den anledningen nödvändigt med kompletterande skatteregler för det fallet att den skattskyldige efter förvärvet men före ett faktiskt utnyttjande av en personaloption flyttar från Sverige.

Om i stället en person som redan är innehavare av en personaloption flyttar till Sverige kan förslaget om beskattningstidpunkt komma att medföra att innehavaren beskattas när optionen utnyttjas i Sverige. Det kan därför föreligga en risk för att Sverige kommer att beskatta en förmån som redan har beskattats i det tidigare bosättningslandet. Den risken föreligger främst i de fall den tidigare hemviststaten beskattar denna typ av förmån i samband med förvärvet av optionen eller vid en annan tidpunkt som inträffat före ett faktiskt utnyttjande.

För de redovisade situationerna finns det ett behov av bestämmelser som anger hur beskattningen skall ske om en person flyttar till respektive från Sverige och vid den tidpunkten innehar en personaloption. I det följande redovisas två olika lösningar, en tioårsregel och en avskattningsregel.

Tioårsregel

En tioårsregel skulle innebära att tjänsteinkomster från aktuella rättigheter beskattas i Sverige under en tid av tio år efter utflyttningen. Detta kan förklaras av dels att personaloptionen ofta har en löptid på tio år, dels att situationen i viss mån anknyter till den gällande tioårsregeln i 6 § 1 mom. första stycket a SIL. Beskattningen av förmånen skulle vid tillämpningen av en sådan bestämmelse ske i samband med att optionen utnyttjas för förvärv av den underliggande egendomen. Om innehavaren av personaloptionen även efter utflyttningen är anställd i samma företagsgrupp, varvid personaloptionen fortfarande är gällande kan emellertid en sådan bestämmelse komma att medföra att innehavaren beskattas i två länder för samma inkomst. En tioårsregel skulle nämligen kunna medföra att sådana tjänsteförmåner som har intjänats utomlands även beskattas i Sverige, vilket kan verka stötande. I och för sig kan ett sådant resultat undvikas genom att beskattningsunderlaget enbart utgörs av förmånen i den omfattning den hade kunnat utnyttjas vid tidpunkten för utflyttningen. Även då skulle dock risk för dubbelbeskattning föreligga, nämligen om det nya bosättningslandet beskattar förmånen vid ett faktiskt utnyttjande. Vad som emellertid kan sägas tala starkast mot en tioårsregel är svårigheterna att kontrollera när en option faktiskt utnyttjas. Eftersom det inte är en framkomlig väg att ålägga utländska subjekt en kontrolluppgiftsskyldig-

het torde möjligheten att beskatta inkomsten i Sverige vara beroende av att den skattskyldige själv anmäler till svenska skattemyndigheter att optionen har utnyttjats.

Artikel 15 i OECD:s modellavtal om dubbelbeskattning avser ersättning som uppburits på grund av anställning inom den privata sektorn. Enligt huvudregeln beskattas inkomst i den skattskyldiges hemviststat. Utförs arbetet i den andra avtalsslutande staten får emellertid den inkomst som är hänförlig till sådant arbete beskattas i denna andra stat. I artikelns andra punkt finns emellertid ett undantag. Undantaget tar sikte på det fall att arbetstagaren vistas högst 183 dagar under beskattningsåret i fråga i källstaten, att arbetsgivaren inte har hemvist i den stat där arbetet utförts och att, om arbetsgivaren har ett fast driftställe i den stat där arbetet utförs, ersättningen inte belastar det fasta driftstället som arbetsgivaren har i källstaten. Om dessa tre förutsättningar är uppfyllda skall beskattning i stället ske i hemviststaten. Någon ledning för bedömning av frågan om vad som anses som ersättning på grund av anställning finns inte i modellavtalet. I de situationer där det kan uppkomma risk för internationell dubbelbeskattning får därför i varje enskilt fall avgöras huruvida förmån i form av en personaloption utgör sådan ersättning på grund av anställning som får beskattas i källstaten.

Avskattning

Det andra alternativet innebär att förmånen avskattas om en innehavare av aktuella rättigheter flyttar utomlands. Beskattningen bör endast omfatta de delar där kvalifikationstiden har gått ut vid tidpunkten för utflyttningen. Det är endast i dessa delar som förmånen kan anses ha intjänats under anställning i Sverige. I promemorian föreslogs att avskattningen skulle ske det beskattningsår då innehavaren av förmånen upphörde att vara obegränsat skattskyldig i Sverige. *Riksskatteverket* har mot förslaget i promemorian anfört att avskattning i stället bör ske vid tidpunkten för utflyttningen för att på så sätt undvika den inkongruens som kan uppstå när sexmånadersregeln är tillämplig. Sexmånadersregeln innebär dock att skattebefrielse medges för den tjänsteinkomst som tjänas in i utlandet om den inkomsten beskattas i utlandet. Den förmån som skall avskattas torde emellertid inte omfattas av sexmånadersregeln, eftersom förmånen är intjänad i Sverige. Regeringen är dock medveten om att det kan uppstå gränsdragningsproblem huruvida förmånen är intjänad i Sverige eller utomlands, men det måste i så fall lösas vid tillämpningen av den interna rätten och eventuellt tillämpligt dubbelbeskattningsavtal. Till skillnad från vad som har anförts i promemorian anser dock regeringen i likhet med *Riksskatteverket* att avskattningen bör ske vid den tidpunkt då innehavaren av en option flyttar utomlands. Skälet för det är främst att det även vid den i promemorian föreslagna avskattningsregeln uppkommer kontrollsvårigheter liknande dem vid en tioårsregel.

Liksom vid en tioårsregel uppkommer vid avskattning en risk för att innehavaren av personaloptionen blir dubbelbeskattad. Så är fallet om det nya bosättningslandet beskattar en förmån i form av personaloption vid utnyttjandet. Den enskilde har dock en möjlighet att undvika att inkomsten dubbelbeskattas, nämligen genom att utnyttja optionen före utflytt-

ningen. I vissa fall torde dock innehavaren av personaloptionen avsluta sin anställning inom företagsgruppen för att flytta utomlands. Om personaloptionen omedelbart upphör att gälla bör innehavaren naturligtvis inte förmånsbeskattas i annat fall än om han faktiskt utnyttjar den. En del optionsplaner ger innehavaren rätt att under viss karenstid utnyttja optionen vid avslutad anställning. Optionen bör då avskattas när den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller att stadigvarande vistas här.

I jämförelse med den i promemorian föreslagna lösningen inträffar skatteplikt och beskattningstidpunkt samtidigt vilket får anses vara en fördel. Med den i promemorian föreslagna lösningen uppstår nämligen en del andra problem, t.ex. hur beskattning skall ske när den skattskyldige under en tid då han är obegränsat skattskyldig utnyttjar optionen för förvärv av värdepapper men där han under vistelsen utomlands har tjänat in ytterligare aktier. Mot bakgrund av detta och bl.a. de kontrollsvårigheter som uppkommer är det regeringens bedömning att detta alternativ är bättre än den tidigare diskuterade tioårsregeln. Det innebär således att förmånen bör avskattas vid den tidpunkt då den som fått förmånen inte längre har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här, dvs. vid den faktiska utflyttningen. Skatteplikten bör i likhet med vad som föreslagits i promemorian omfatta endast de delar av förmånen som kunde utnyttjas vid tiden för utflyttningen. Till grund för värderingen vid avskattningen bör läggas det marknadsvärde som det underliggande värdepapperet har vid den tidpunkten. Detta innebär alltså att skattepliktens omfattning fastställs vid tidpunkten för utflyttningen och att vad som då har intjänats skall beskattas.

Om den som avskattats flyttar tillbaka till Sverige och då utnyttjar optionen i de redan avskattade delarna skall beskattning inte ske vid utnyttjandet.

Avskattning i ett EU-perspektiv

Innan slutlig ställning tas till frågan om en avskattningsregel bör emellertid övervägas om en sådan bestämmelse skulle innebära en överträdelse av Romfördragets bestämmelser till skydd för kapitalets fria rörlighet. Gemenskapsrätten kan kortfattat beskriven sägas ge de enskilda medlemsländerna rätt att göra skillnad i skattereglerna mellan skattebetalare med hänsyn till bostadsort och den ort där deras kapital investerats under förutsättning att reglerna inte har diskrimineringskaraktär eller syftar till annan förtäckt begränsning av de rättigheter till fri rörlighet som regleras i gemenskapsrätten. Denna princip har kodifierats såvitt gäller kapitalets fria rörlighet i artikel 73 d i Romfördraget i dess lydelse enligt Maastrichtfördraget.

Av intresse kan vara att undersöka huruvida andra medlemsländer har någon form av reglering motsvarande den nu diskuterade avskattningsregeln.

I Danmark t.ex. har man en form av avskattning av värdestegring på aktier när en aktieägare flyttar från Danmark. Såväl danska som utländska aktier omfattas. Bestämmelserna går i huvudsak ut på följande.

Aktievinstbeskattningen sker på grundval av aktiernas värde vid tidpunkten för skatteplikens upphörande eller bytet av skatterättsligt hemvist. Under vissa förutsättningar kan anstånd med betalning av påfordrad skatt beviljas. När aktierna realiserats eller aktieägaren dör, kan skatten som huvudregel begäras omräknad på grundval av överlåtelsesumman/marknadsvärdet och innehavstiden vid överlåtelsen respektive dödsfallet. Avdrag medges från den danska skatten för eventuell utländsk skatt på samma inkomst. Om aktieägaren åter får skattemässigt hemvist i Danmark faller den påförda avflyttningsskatten bort och aktierna omfattas därefter av de allmänna bestämmelserna om aktievinstbeskattning.

Några avgöranden i EG-domstolen som skulle kunna ge vägledning vid bedömning av huruvida en avskattningsregel skulle strida mot gemenskapsrätten finns såvitt bekant inte. Den föreslagna avskattningsregeln saknar diskrimineringskaraktär och syftar inte till någon begränsning av den fria rörligheten inom EU. Regelns utformning medför dessutom att endast sådan inkomst som har tjänats in under arbete i Sverige blir föremål för avskattning, vilket inte torde strida mot EG-rätten.

Inflyttning

För att undvika att en person som är innehavare av en personaloption och som flyttar till Sverige beskattas för de delar av personaloptionen som kunnat utnyttjas före inflyttningen bör i 41 § KL tas in en bestämmelse som begränsar skatteplikten i detta avseende. Begränsningen bör — på samma sätt som föreslås i avflyttningsfallen — innebära att beskattningen endast träffar sådan inkomst som kan anses intjänad i Sverige. Regeln bör utformas så att beskattning sker för de delar av en personaloption som den skattskyldige utnyttjar efter inflyttningen till Sverige och som också har tjänats in i Sverige. I promemorian har dock frågan om hur beskattningen skall ske i dessa situationer inte behandlats. Dessa regler bör göras så enkla som möjligt, varför varje form av proportionering bör undvikas. Detta innebär att om innehavaren vid tiden för inflyttningen har outnyttjade optioner som tjänats in under anställning utomlands dessa skall anses utnyttjade först. För att tydligare åskådliggöra regeringens förslag i detta avseende kan följande exempel illustrera.

X har under en anställning utomlands erhållit en option som berättigar honom att förvärva sammanlagt 1 000 aktier. Enligt villkoren i optionsplanen kan X förvärva aktier i poster om 100 st den 1 juni respektive den 1 december varje år. Optionen löper under 10 år och efter 5 års löptid har X rätt att förvärva alla de aktier som optionen omfattar. År 3 efter förvärvet av optionen flyttar X till Sverige. Han har vid den tidpunkten tjänat in 500 aktier på grund av sin anställning utomlands. Av dessa 500 aktier har X tidigare förvärvat 300 aktier. X kan således när han flyttar till Sverige förvärva resterande 200 aktier utan att han beskattas här. X arbetar under ett år i Sverige och under den tiden har han tjänat in ytterligare 200 aktier. X förvärvar därefter 200 aktier. Han skall då anses ha förvärvat de aktier som han har tjänat in under anställning utomlands. Förmånsbeskattning skall alltså inte ske. Om X i stället hade förvärvat 400 aktier skulle X ha förmånsbeskattats för 200 aktier i Sverige.

7 Socialavgifter och kontrolluppgiftsskyldighet

7.1 Gällande rätt

Socialförsäkringarna finansieras av socialavgifter, allmän pensionsavgift och allmänna skattemedel. Socialavgifter tas ut enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, SAL. Avgifterna tas ut som arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. Arbetsgivaravgifter betalas av arbetsgivare och beräknas på ett underlag som består av lön och andra skattepliktiga förmåner som en arbetsgivare utger till sina anställda. Egenavgifter beräknas på ett underlag som består av inkomst av annat förvärvsarbete. Som inkomst av annat förvärvsarbete räknas främst inkomst av aktiv näringsverksamhet här i landet men även olika ersättningar för arbete för någon annans räkning, under förutsättning att inkomsten inte räknas som inkomst av anställning. Som exempel kan nämnas ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person, om ersättningen avser arbete inom Sverige samt arbetsgivaren och arbetstagaren kommit överens om att ersättningen skall hänföras till sådan inkomst, s.k. omvänt likställighetsavtal. Dit räknas också ersättning som enligt KL beskattas som inkomst av tjänst och som, utan att anställningsförhållande förelegat, har utbetalats av en fysisk person bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person.

För lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall enligt 3 kap. 4 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK, kontrolluppgift lämnas av den som har betalat ut beloppet eller gett ut förmånen. Kontrolluppgiften skall lämnas för den som av den uppgiftsskyldige har fått skattepliktigt belopp eller skattepliktig förmån. Uppgiftsskyldighet föreligger också i fråga om ersättning eller förmån som mottagaren får för arbete och som för honom utgör intäkt av näringsverksamhet om inte mottagaren antingen har enbart en F-skattsedel eller en F-skattsedel med villkor och skriftligen åberopat F-skattsedeln.

Kontrolluppgift skall ta upp utgiven ersättning eller förmån samt avdragen preliminär skatt. Utgiven förmån skall tas upp oavsett om den utgått kontant eller på annat sätt eller utgjort ersättning för kostnader som mottagaren har betalat. Om mottagaren har betalat ersättning för en förmån skall förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Värdet av förmåner som har utgått i annat än pengar skall beräknas i enlighet med bestämmelserna i KL.

I samband med 1990 års skattereform behandlades frågan om vem som skulle ansvara för socialavgifter som skall tas ut på ersättningar som helt klart hade sin grund i tjänsten men som kommer från annan än arbetsgivaren. RSV framförde som sin uppfattning att arbetsgivaren borde åläggas en skyldighet att betala arbetsgivaravgifter på sådana förmåner (prop. 1989/90:110 s. 376). Regeringen var emellertid då inte beredd att genom-

föra RSV:s förslag utan anförde att det är den som har betalat ersättningen eller förmånen som också skulle betala avgiften även om något direkt anställningsförhållande inte föreligger. Arbetsgivarbegreppet i socialförsäkringssystemet kom därigenom att utvidgas. Ersättningar som betalas ut av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person som inte är att anse som arbetsgivare undantogs dock. I sådana fall skall socialavgifter betalas i form av egenavgifter.

Skyldighet att betala socialavgifter vid s.k. frequent flyer-rabatter

Rabatter som lämnas för visad kundtrohet finns bl.a. inom flyg- och hotellbranschen, s.k. frequent flyer-rabatter. Sådana rabatter är skattepliktiga om de har sin grund i resor i tjänsten och sedan utnyttjas för privat bruk. Den 1 januari 1992 undantogs frequent flyer-rabatter vid utrikes flygresor från skatteplikt. Bakgrunden till att skattefriheten infördes var bl.a. att möjligheten för svenska skattemyndigheter att beskatta de frequent flyer-rabatter som lämnats av utländska bolag ansågs i det närmaste obefintlig, om inte den skattskyldige själv redovisade förmånen. Flygbolaget var som utgivare av rabatten skyldig att lämna kontrolluppgift enligt 3 kap. 4 § LSK. Det innebar dock svårigheter för de kontrolluppgiftsskyldiga bolagen att veta om rabatten faktiskt kommit att utnyttjas och i sådant fall vilken del av rabatten som grundade sig på av arbetsgivaren betalda resor.

Fr.o.m. den 1 januari 1997 är förmåner i form av frequent flyer-rabatter inte längre undantagna från skatteplikt. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgift på skattepliktig rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, åligger numera den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. Motsvarande gäller i fråga om skyldighet att lämna kontrolluppgift. Detta innebär att arbetsgivaren skall betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift på sådana skattepliktiga förmåner som grundar sig på kostnader som arbetsgivaren har stått för.

När skattskyldighet för frequent flyer-rabatter föreslogs invändes från flera remissinstanser bl.a. att det var orimligt att arbetsgivaren under straffansvar skulle åläggas en kontrolluppgiftsskyldighet och ansvar för arbetsgivaravgifter för en förmån som arbetsgivaren inte hade utgett och som ligger utanför arbetsgivarens kontroll. Regeringen anförde dock att svårigheten att kontrollera när en förmån åtnjuts inte var något specifikt för den aktuella typen av förmån. Som ett skäl för att ålägga arbetsgivaren denna skyldighet anförde regeringen att det är möjligt för arbetsgivaren att undvika det merarbete den ökade administrationen medförde genom att antingen inte tillåta att tjänsteresor läggs till grund för bonuspoäng eller att se till att eventuella trohetsrabatter eller andra förmåner används i tjänsten (prop. 1996/97:19 s. 77).

Vidare ålades den som är skattskyldig för en skattepliktig rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande för vilken kontrolluppgiftsskyldighet föreligger, att till den kontrolluppgiftsskyldige på annat sätt än muntligen lämna uppgift om förmånens art och omfattning och under vilken månad denna åtnjuts. I anställningsförhål-

landen skall en arbetstagare alltså lämna sådan uppgift till sin arbetsgivare. Arbetsgivarens redovisningsskyldighet i skattedeklarationen inträder först månaden efter det att arbetsgivaren fått kännedom om att förmånen åtnjuts. Något straffansvar för arbetsgivaren för underlåtet uppgiftslämnande kan således inte komma i fråga förrän efter den tidpunkt då han fick kännedom om förmånen och ändå underlåtit att redovisa den. Samma sak gäller frågan om oriktig uppgift i avgiftshänseende.

Prop. 1997/98:133

Regeringens förslag: Om en förmån eller ersättning getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och det inte finns något anställningsförhållande mellan utbetalaren och den som får ersättningen eller förmånen, skall arbetsgivaravgifter betalas av den svenska arbetsgivaren om förmånen eller ersättningen har getts ut på grund av tjänsten hos denne. Arbetsgivaren skall på motsvarande sätt betala särskild löneskatt. Arbetsgivaren skall vidare lämna kontrolluppgift om ersättningen eller förmånen och göra avdrag för preliminär A-skatt på grundval av dess värde.

Den som är skattskyldig för en förmån eller ersättning som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person utan att det finns ett anställningsförhållande skall på annat sätt än muntligen lämna uppgifter om förmånens eller ersättningens omfattning till den kontrolluppgiftsskyldige. Den anställda skall även lämna uppgift om vilken månad förmånen åtnjutits eller anses åtnjuten respektive ersättningen erhållits. Uppgifterna skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjutits eller anses åtnjuten respektive ersättningen erhållits.

Promemorieförslaget stämmer i huvudsak överens med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna har inte något att erinra mot förslaget. *Riksskatteverket* påpekar emellertid att det bör klargöras att även inkomst av uppdrag anses som skattepliktig intäkt. *Näringslivets Skattedelegation* anför att den föreslagna lagstiftningen gör att ansvaret för kontrolluppgifter och arbetsgivaravgifter blir mycket oklart och gränsdragningsproblem kan uppstå. *Svenska Revisorsamfundet SRS* menar att regleringen att ”förmånen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige” är för vid och behöver preciseras.

Skälen för regeringens förslag: Personaloptioner ges ofta ut av ett utländskt moderföretag till den svenske arbetsgivaren. De nu gällande bestämmelserna om ansvar för socialavgifter har bl.a. fått till följd att den arbetstagare som erhåller en personaloption har att betala egenavgifter på förmånsvärdet. En arbetstagare kan normalt förutsättas sakna erfarenheter av att betala egenavgifter. Det är därför sannolikt att många arbetstagare på grund av okunnighet underlåter att betala egenavgifter på den förmån som uppkommit. Eftersom det inte heller föreligger någon skyldighet att lämna kontrolluppgift innebär den nuvarande situationen uppenbara kontrollsvårigheter för skattemyndigheterna.

Regeringen delar den i promemorian framförda synpunkten att det förhållandet att en förmån eller ersättning har sin grund i en anställning i Sverige starkt talar för att den svenske arbetsgivaren skall betala socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter även om ersättningen har getts ut av ett utländskt rättssubjekt. En sådan ordning borde vara möjlig och dessutom medföra mer enhetliga och enklare regler. Det torde av bl.a. praktiska skäl vara mindre lämpligt att kräva socialavgifter av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person som inte är arbetsgivare åt den person som t.ex. får en personaloption på grund av sin

anställning i Sverige. Man bör i stället sträva efter att ålägga den svenske arbetsgivaren ett ansvar för arbetsgivaravgifterna när detta är praktiskt möjligt. Det förhållandet att viss inkomst av en anställning beläggs med egenavgifter medan en annan inkomst av samma anställning beläggs med arbetsgivaravgifter är något som bör undvikas. Övervägande skäl talar sålunda för att den svenske arbetsgivaren skall åläggas ansvar för arbetsgivaravgifter i de nu aktuella fallen. Till skillnad från vad som gäller i fråga om t.ex. frequent flyer-rabatter bör det emellertid i dessa fall sakna betydelse vem som slutligt stått för kostnaden för förmånen eller ersättningen. Det avgörande bör i stället vara att förmånen eller ersättningen har sin grund i tjänsten. De föreslagna reglerna skall således komplettera de regler som gäller för arbetsgivaravgifter vid förmåner som ges ut på grund av kundtrohet o.d. och som arbetsgivaren slutligt stått kostnaden för. De nya reglerna innebär därför inte någon ändring av gällande regler i de situationer där t.ex. ett svenskt bolag, som inte är arbetsgivare, ger rabatt och står för kostnaderna till anställda i ett annat företag. Det är då det rabattgivande bolaget och inte arbetsgivaren som skall betala arbetsgivaravgifterna under förutsättning att förmånen har sin grund i anställningen. Om däremot det rabattgivande bolaget är utländskt skall den svenske arbetsgivaren, enligt de nya reglerna, ansvara för arbetsgivaravgifterna om rabatten har sin grund i tjänsten. Huvudregeln bör således även i fortsättningen vara att den som betalat förmånen eller ersättningen också skall betala arbetsgivaravgifter.

En förutsättning för att den svenske arbetsgivaren skall vara ansvarig för arbetsgivaravgifterna i de nu aktuella fallen bör emellertid vara att denne på något sätt medverkat till uppkomsten av förmånen eller ersättningen. Förmånen eller ersättningen bör ha sin grund i tjänsten. Något generellt svar på när en förmån skall anses ha sin grund i tjänsten kan naturligtvis inte ges utan det måste bedömas från fall till fall. I flertalet fall torde det inte föreligga några problem att fastställa. När det gäller personaloptioner och liknande förmåner är situationen ofta mer komplicerad att bedöma. Att ersättningen eller förmånen har getts ut på uppdrag från den svenske arbetsgivaren till det utländska bolaget eller den utomlands bosatte fysiska personen, dvs. att förmånen är ett utflöde av ett avtal om t.ex. personaloptioner mellan arbetsgivaren och utställaren kan tillmätas betydelse. Om arbetstagaren och den svenske arbetsgivaren är överens om att förmånen eller ersättningen har sin grund i tjänsten bör även detta tillmätas betydelse.

Ytterligare en förutsättning för att arbetsgivaren skall kunna åläggas en skyldighet att betala arbetsgivaravgifter för aktuella förmåner eller ersättningar är att arbetsgivaren också på något sätt får information om att den anställda fått sådan förmån eller ersättning. Detta har också betydelse för skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Denna skyldighet är — liksom skyldigheten att redovisa arbetsgivaravgifter — straffsanktionerad. Mot en skyldighet för arbetsgivaren att betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgifter kan därför invändas att det inte är rimligt att arbetsgivaren åläggs ansvar för något som möjligen kan påstås ligga utanför hans möjlighet att kontrollera. Emellertid kan mot ett sådant argument anföras att arbetsgivaren i dessa situationer på ett eller annat sätt har bidragit till att förmånen getts ut och att det därför får ankomma på denne att hålla

reda på detta. Svårigheten med att kontrollera när en förmån har åtnjutits är inte specifik för denna typ av förmån (jfr även här reglerna för frequent flyer-rabatter). Det kan emellertid finnas skäl att, på samma sätt som gäller vid åtnjutandet av en frequent flyer-rabatt, ålägga någon en skyldighet att upplysa arbetsgivaren om när förmånen har åtnjutits. De som skulle kunna åläggas en sådan skyldighet är antingen den som gett ut förmånen eller den som uppgiften avser, dvs. den anställde. Att det i många fall kan antas vara ett utländskt rättssubjekt som har gett ut förmånen talar mot att lägga upplysningsskyldigheten på utställaren. Det är därför mer praktiskt att den anställde åläggs en skyldighet att upplysa arbetsgivaren om att förmånen eller ersättningen åtnjutits. Om den anställde uppsåtligen eller genom grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna uppgift till arbetsgivaren kan detta föranleda straffansvar enligt 7 § första stycket 2 och 8 § skattebrottslagen (1971:69). Det bör därför klart anges i LSK att mottagaren av den skattepliktiga förmånen har en uppgiftsskyldighet gentemot den som skall lämna kontrolluppgift. Uppgiftsskyldigheten bör avse såväl förmånens eller ersättningens storlek som under vilken månad den åtnjutits respektive erhållits. Den som åtnjutit förmånen eller erhållit ersättningen bör upplysa arbetsgivaren om detta senast månaden efter det att förmånen åtnjutits. Något straffansvar kan därför inte komma ifråga för arbetsgivaren förrän efter den tidpunkten och i så fall endast om han ändå underlåter att redovisa den eller lämnar oriktig uppgift. I de situationer då en förmån i form av en personaloption skall avskattas i samband med att den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo eller hemvist i Sverige eller att stadigvarande vistas här skall den skattskyldige lämna sådana uppgifter vid den tidpunkt då förmånen anses åtnjuten, dvs. vid utflyttningen. Förmånen skall då på motsvarande sätt anses utgiven.

Om en förmån eller ersättning som getts ut av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och förmånen eller ersättningen inte har sin grund i ett anställningsförhållande i Sverige skall i fortsättningen utbetalaren betala arbetsgivaravgifter (3 kap. 2 § andra stycket och 11 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring och 1 kap. 2 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter).

I samband med skattereformen uttalades att inom avgiftsområdet likställs arbetsgivar/arbetstagarförhållande med uppdragsgivar/uppdragstagarförhållande (prop. 1989/90:110 s. 752). De nu föreslagna bestämmelserna kommer således även att omfatta uppdragsförhållanden.

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 2 § lagen (1981:691) om socialavgifter, 8 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483), 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, 3 kap. 4 och 4 a §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt 3 kap. 2 a § och 11 kap. 2 och 3 §§ lagen (1962:381) om allmän försäkring.

8.1 Ekonomiska effekter

Förslaget om senarelagd beskattningstidpunkt medför allmänt sett en höjning av de skattepliktiga förmånsbeloppen som uppkommer på grund av personaloptioner o.d. Samtidigt medför den senarelagda beskattningstidpunkten att den offentliga sektorn går miste om ränteinkomster och att statens inkomster från skattepliktiga reavinster på förvärvade värdepapper minskar. Att beskattningstidpunkten flyttas fram till den tidpunkt då optionen faktiskt utnyttjas medför även en ökad möjlighet för den skattskyldige att utnyttja optionen vid den tidpunkt när han har en lägre årsinkomst och därigenom en ökad möjlighet att undvika skatteprogression. Det är inte möjligt att närmare ange hur stor förändringen av skatteintäkterna blir. Motsvarande gäller för arbetsgivaravgifterna.

De nya reglerna torde innebära betydande administrativa förenklingar.

8.2 Ikraftträdande och övergångsfrågor

Det är angeläget att de nya bestämmelserna börjar tillämpas så snart det är möjligt. De nya bestämmelserna såvitt avser skatt och socialavgifter föreslås därför träda i kraft vid halvårsskiftet 1998, varvid de också omedelbart skall börja tillämpas.

Vad som ytterst avgör hur övergången från de gamla till de nya reglerna bör ske är att det inte får uppkomma någon retroaktiv verkan till nackdel för de skatt- och avgiftsskyldiga. Som tidigare har framgått kommer en senareläggning av beskattningstidpunkten i många fall att medföra ett högre skattepliktigt förmånsvärde i jämförelse med det skattemässiga förmånsvärdet enligt nu gällande rätt. Av det sagda följer att de optioner som redan har beskattats inte får omfattas av de nya reglerna. Gränsen måste därför dras vid sådana optioner eller delar av optioner som vid ikraftträdandet av de nya beskattningsreglerna ännu inte passerat tidpunkten för skattskyldighetens inträde. De nya beskattningsreglerna bör således tillämpas på en personaloption enbart i de delar kvalifikationstiden inte ännu har löpt ut den 30 juni 1998.

På avgifts- och kontrolluppgiftssidan skall de nya bestämmelserna tillämpas på sådana förmåner som getts ut eller anses utgivna efter ikraftträdandet.

I den omfattning en personaloption har beskattats vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna skall beskattning inte ske när optionen utnyttjas för förvärv av aktie.

9.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Anvisningar

till 41 §

punkt 4

Punkten har delats in i stycken.

I bestämmelsens *fjärde stycke andra mening* införs en ny bestämmelse för beskattning av tjänsteförmån i form av en personaloption eller liknande förmån som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Sådan förmån skall anses ha åtnjutits det år den utnyttjas för förvärv av aktie eller annat värdepapper eller när rätten att förvärva värdepapper överläts. Förmånen skall således beskattas i samband med utnyttjandet eller överlåtelsen. En förutsättning för att bestämmelsen skall vara tillämplig är att den rätt som förvärvas i sig inte utgör ett värdepapper. Om rätten utgör ett värdepapper vid tiden för förvärvet skall beskattning i stället ske enligt första meningen.

Fjärde stycket tredje meningen reglerar det förhållandet att den som erhållit en sådan förmån flyttar utomlands. Om rätten hade kunnat utnyttjas för förvärv av värdepapper men ännu inte utnyttjats, skall förmånen anses åtnjuten det år den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller att stadigvarande vistas här. Förmånen skall då på motsvarande sätt anses utgiven. Beskattningen skall avse endast vad som hade kunnat utnyttjas vid den tidpunkten. Till grund för värderingen skall läggas det värde som den underliggande egendomen hade på utflyttningsdagen.

I *femte stycket* införs en ny bestämmelse som tar sikte på de situationer där den som har en sådan förmån som nämns i fjärde stycket andra meningen, dvs. en personaloption eller liknande förmån, flyttar till Sverige. Om förmånen har tjänats in under anställning utomlands skall den inte beskattas om den åtnjuts i den delen i Sverige. Vidare införs en turordningsregel som innebär att om förmånshavaren vid tiden för inflyttningen har utnyttjade optioner som tjänats in under anställning utomlands skall dessa anses utnyttjade först. Bestämmelsen har utförligt kommenterats och illustrerats i avsnitt 6.2.

Om den som avskattats för en personaloption i samband med att han flyttat ut från Sverige flyttar tillbaka till Sverige skall han enligt *sjätte stycket* inte beskattas i den delen om han efter återinflyttningen utnyttjar optionen.

I *ett nytt sista stycke* tas in ett undantag från rätten att dra av en utgift eller omkostnad för inkomstförvärvet det år då den betalats. Undantaget omfattar sådan utgift som kan ha uppkommit för en personaloption eller liknande tjänsteförmån. Denna kostnad skall dras av först i samband med att tjänsteförmånen beskattas. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Förmånen skall i dessa fall tas upp till 0 kr, dvs. det uppkommer inte någon beskattningsbar förmån. Den "förlust" som uppkommit får i

stället beaktas vid reavinstbeskattningen när värdepapperet säljs. Värdepapperet anses även i de fallen förvärvat till ett pris motsvarande summan av premien och lösenpriset. Om rätten inte utnyttjas skall kostnaden dras av det år då rätten inte längre kan utnyttjas. Avdraget sker i inkomstslaget tjänst.

Övergångsbestämmelser

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1998. För att undvika en negativ retroaktiv skatteeffekt skall de nya beskattningsreglerna tillämpas på förmåner i den utsträckning som förmånen ännu inte kunnat utnyttjas vid ikraftträdandet.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

3 kap.

2 a §

Det *andra stycket* upphävs parallellt med att bestämmelsen i 11 kap. 3 § första stycket punkt e) upphävs. Bestämmelsen kommer att sakna tillämpningsområde. I de situationer en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person utgett förmån eller annan ersättning utan att anställningsförhållande förelegat kommer utbetalaren med tillämpning av det s.k. utvidgade arbetsgivarbegreppet vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter (3 kap. 2 § andra stycket och 11 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring samt 1 kap. 2 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter). Finns det emellertid en svensk arbetsgivare och förmånen eller ersättningen har sin grund i det svenska anställningsförhållandet är i stället den svenske arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter.

I samband med skattereformen uttalades att inom avgiftsområdet likställs arbetsgivar/arbetstagarförhållande med uppdragsgivar/uppdragstagarförhållande (prop. 1989/90:110 s. 752).

11 kap.

2 §

I *andra stycket* görs en redaktionell ändring till följd av att 3 kap. 2 a § enligt förslaget får en annan styckeindelning.

3 §

Punkten e) upphävs i *första stycket* eftersom den kommer att sakna tillämpningsområde. Om en ersättning betalas ut av fysisk person bosatt utomlands eller av utländsk juridisk person utan att anställningsförhållande förelegat skall arbetsgivaravgifter utgå i fortsättningen. Om ersättningen har sin grund i ett anställningsförhållande i Sverige skall den svenske arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter. I annat fall skall utbetalaren en-

ligt 3 kap. 2 § andra stycket och 11 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring och 1 kap. 2 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter betala arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningen.

20 kap.

2 §

I *femte stycket* görs endast en redaktionell ändring, eftersom andra stycket i 3 kap. 2 a § upphävs.

9.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

1 kap.

2 §

I *andra stycket* tas begränsningen ”av tjänst” bort. Sådan intäkt som enligt kommunalskattelagen skall taxeras som intäkt av näringsverksamhet kan inte inrymmas under bestämmelsen annat än i de fall den som åtnjuter förmånen av någon anledning saknar F-skattsedel, t.ex. på grund av att den återkallats.

I ett tillägg i *andra stycket* anges vem som skall anses som arbetsgivare vad gäller skattepliktig intäkt av tjänst som uppkommer när en fysik person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person utger eller anses utge en ersättning eller en förmån till en i Sverige skattskyldig person men inte är arbetsgivare till denne. I ett sådant fall skall den skattskyldiges arbetsgivare i Sverige även anses som arbetsgivare beträffande ersättningen eller förmånen, om denna kan anses ha sin grund i anställningen. Huruvida förmånen eller ersättningen har sin grund i anställningen får avgöras i varje enskilt fall. Emellertid torde förutsättas att den svenske arbetsgivaren i viss utsträckning verkat för att förmånen eller ersättningen getts ut av det utländska subjektet. I allmänmotiveringen har som exempel nämnts att ersättningen eller förmånen har getts ut på uppdrag från den svenske arbetsgivaren till det utländska bolaget eller den utomlands bosatte fysiska personen, dvs. att förmånen är ett utflöde av ett avtal om t.ex. personaloptioner mellan arbetsgivaren och utställaren. Om arbetstagaren och den svenske arbetsgivaren är överens om att förmånen eller ersättningen har sin grund i tjänsten bör även detta tillmätas betydelse.

I de fall en anställd som har erhållit en personaloption eller liknande förmån flyttar från Sverige innan han faktiskt har utnyttjat förmånen skall han enligt punkt 4 fjärde stycket tredje meningen av anvisningarna till 41 § KL avskattas i de delar han vid den tidpunkten kunde utnyttja förmånen, dvs. förmånen skall vid den tidpunkten anses åtnjuten. På motsvarande sätt skall förmånen vid den tidpunkten anses utgiven.

Om förmånen eller ersättningen inte har sin grund i ett anställningsförhållande i Sverige skall utbetalaren betala arbetsgivaravgifter (3 kap. 2 § andra stycket och 11 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän

försäkring och 1 kap. 2 § andra stycket lagen (1981:691) om socialavgifter).

Prop. 1997/98:133

I övrigt stämmer ändringen överens med den föreslagna lydelsen av 3 kap. 4 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

I samband med skattereformen uttalades att inom avgiftsområdet likställs arbetsgivar/arbetstagarförhållande med uppdragsgivar/uppdragstagarförhållande (prop. 1989/90:110 s. 752). Den nu föreslagna bestämmelsen kommer således även att omfatta uppdragsförhållanden.

9.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

3 kap.

4 §

Genom ett tillägg i *första stycket* klargörs att den svenske arbetsgivaren är skyldig att lämna kontrolluppgift avseende sådan skattepliktig intäkt av tjänst som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person som inte är arbetsgivare om ersättningen har sin grund i det svenska anställningsförhållandet.

I de fall en anställd som har erhållit en personaloption eller liknande förmån flyttar från Sverige innan han faktiskt har utnyttjat förmånen skall han enligt punkt 4 fjärde stycket tredje meningen av anvisningarna till 41 § KL avskattas i de delar han vid den tidpunkten kunnat utnyttja förmånen, dvs. förmånen skall vid den tidpunkten anses åtnjuten. På motsvarande sätt skall förmånen vid den tidpunkten anses utgiven, varför den svenske arbetsgivaren skall lämna kontrolluppgift även i de fallen.

Bestämmelsen har i övrigt kommenterats i avsnitt 7.2.

4 a §

Genom tillägget i bestämmelsen kommer den uppgiftsskyldighet som en anställd som utnyttjar en s.k. frequent flyer-rabatt har gentemot kontrolluppgiftsskyldig arbetsgivare även att omfatta sådan skattepliktig intäkt av tjänst som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person som inte är arbetsgivare om förmånen eller ersättningen har sin grund i det svenska anställningsförhållandet.

Uppgift skall lämnas om förmånens eller ersättningens art och omfattning och under vilken månad den åtnjuts. Uppgiften skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjuts. I de situationer då en förmån i form av en personaloption skall avskattas i samband med att den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo eller hemvist i Sverige eller att stadigvarande vistas här skall den skattskyldige lämna sådana uppgifter månaden efter den tidpunkt då förmånen anses åtnjuten, dvs. månaden efter utflyttningen.

9.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster Prop. 1997/98:133

1 §

Ändringen motsvarar den ändring som föreslås i 1 kap. 2 § lagen (1981:691) om socialavgifter.

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

8 kap.

14 §

Värdet av sådana förmåner eller ersättningar som getts ut eller anses utgivna av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person som inte är arbetsgivare och där förmånen eller ersättningen har sin grund i ett anställningsförhållande i Sverige skall räknas med hos den svenske arbetsgivaren först när arbetsgivaren av arbetstagaren fått sådan uppgift som framgår av 3 kap. 4 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Sammanfattning av betänkandet Beskattning av personaloptioner

Prop. 1997/98:133
Bilaga 1

I promemorian föreslås att en förmån som någon har fått på grund av sin tjänst och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, skall beskattas i samband med att rätten utnyttjas för förvärv av värdepapperet. Förmånen värderas till skillnaden mellan marknadsvärdet på det förvärvade värdepapperet och det avräkningspris som kan vara avtalat i optionen. Beskattningen skall ske i inkomstslaget tjänst. En förutsättning för att bestämmelsen om beskattningstidpunkt skall vara tillämplig är att den rätt som förvärvas inte utgör ett värdepapper.

Bestämmelsen tar främst sikte på s.k. personaloptioner, men även andra typer av liknande förmåner som uppfyller de angivna förutsättningarna omfattas av bestämmelsen. En personaloption kännetecknas av att den ger innehavaren en rätt att förvärva aktier i arbetsgivarbolaget eller i annat bolag i samma företagsgrupp, t.ex. moderbolaget. Rätten att förvärva aktier är uppdelad under optionens löptid, som ofta uppgår till tio år. Den som förvärvar en personaloption har inte rätt att förfoga över optionen på annat sätt än för förvärv av aktie. Optionen kan t.ex. inte överlåtas eller pantsättas. Om anställningen upphör av någon anledning förlorar innehavaren av optionen all rätt att förvärva ytterligare aktier.

Den värdestegring som kan uppkomma i tiden efter förmånsbeskattningen beskattas i inkomstslaget kapital i samband med att den genom optionen förvärvade egendomen avyttras.

Såvitt avser förvärv av en personaloption eller annan liknande tjänsteförmån kan en premie ha betalats av den skattskyldige till utgivaren av förmånen. Förhållandet torde i och för sig vara mindre vanligt vid förvärv av personaloptioner. I promemorian föreslås att kostnaden för förvärvet inte bör omfattas av den rätt till direktavdrag som normalt gäller i sådana fall. Avdrag bör i stället ske i samband med förmånsbeskattningen av optionen.

Om en innehavare av aktuell förmån flyttar utomlands och förmånen vid den tidpunkten har kunnat utnyttjas för förvärv av värdepapper men ännu inte har utnyttjats, skall beskattning för förmånsvärdet ske under det beskattningsår då innehavaren inte längre är obegränsat skattskyldig i Sverige. Skatteplikten skall omfatta endast den del av förmånen som vid tiden för utflyttningen hade kunnat utnyttjas. På motsvarande sätt begränsas skatteplikten för en sådan förmån som någon som har flyttat till Sverige förvärvat under anställning utomlands, dvs. skatteplikten omfattar den del av förmånens värde som har intjänats genom verksamhet i Sverige.

Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att punkt 4 av anvisningarna till 41 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas ett nytt moment, 53 § 5 mom., och en ny punkt, 16, av anvisningarna till 32 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

53 §

5 mom. Har en skattskyldig på grund av sin tjänst fått en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor och har rätten kunnat utnyttjas men ännu inte utnyttjats skall skattskyldighet för förmånen i denna del anses uppkomma när innehavaren av rätten upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige. En förutsättning är att det inte är fråga om en rätt som utgör ett värdepapper.

Anvisningar till 32 §

16. Har en skattskyldig på grund av sin tjänst fått en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor föreligger skatteplikt för den del av förmånens värde som vid tidpunkten för utflyttning från Sverige hade kunnat utnyttjas men ännu inte har utnyttjats.

Har en skattskyldig under anställning utomlands fått en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor föreligger skatteplikt för den del av förmånens värde som har intjänats genom verksamhet i Sverige.

En förutsättning för att första eller andra stycket skall vara tillämpligt är att det inte är fråga om

till 41 §

4.¹³ I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa. Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel skall anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. I fall då behållning på pensionssparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåtten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensions-

4. I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare.

Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa.

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel skall anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo.

Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde.

Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, anses förmånen åtnjuten under det år då rätten utnyttjas. En förutsättning är att det inte är fråga om en rätt som utgör ett värdepapper. I fall som avses i 53 § 5 mom. anses förmånen åtnjuten det beskatt-

¹³ Senaste lydelse 1997:770.

försäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum. Å andra sidan skall utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avser inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta.

ningsår skattskyldigheten för förmånen uppkommer.

I fall då behållning på pensionsparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

Å andra sidan skall utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avser inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta.

Har en skattskyldig på grund av sin tjänst fått en sådan rätt som avses i femte stycket och vid förvärvet av rätten betalat en ersättning för denna får kostnaden dras av under det år då förmånen tas upp till beskattning. Om rätten inte utnyttjas får kostnaden dras av under det år då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

2. I den omfattning en rätt, som inte är ett värdepapper, att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor har beskattats före ikraftträdandet skall beskattning inte ske när rätten att förvärva värdepapper utnyttjas respektive skattskyldighet för förmånen inträder enligt 53 § 5 mom.

Härigenom föreskrivs att det i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹⁴ skall införas ett nytt moment, 6 § 6 mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

6 mom. Har en skattskyldig på grund av sin tjänst fått en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor och rätten har kunnat utnyttjas men ännu inte har utnyttjats skall skattskyldighet för förmånen i denna del anses uppkomma när innehavaren av rätten upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige. En förutsättning är att det inte är fråga om en rätt som utgör ett värdepapper.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

2. I den omfattning en rätt, som inte är ett värdepapper, att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor har beskattats före ikraftträdandet skall beskattning inte ske när skattskyldighet för förmånen inträder enligt 6 § 6 mom.

¹⁴ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 a § och 11 kap. 2 § i lagen (1962:281) om allmän försäkring¹⁵ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.
2 a §¹⁶

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person anses som inkomst av annat förvärvsarbete, om ersättningen avser arbete som utförts inom riket samt arbetsgivaren och arbetstagaren träffat överenskommelse om att ersättningen skall hänföras till sådan inkomst.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall som inkomst av annat förvärvsarbete också anses ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalas av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person. Detta gäller dock inte i fråga om sådan skattepliktig intäkt som avses i 11 kap. 2 § första stycket tredje meningen.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall som inkomst av annat förvärvsarbete också anses ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalas av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person. Detta gäller dock inte i fråga om sådan skattepliktig intäkt som avses i 11 kap. 2 § första stycket tredje *och fjärde* meningen.

Som inkomst av annat förvärvsarbete räknas dessutom ersättning för arbete under förutsättning att ersättningen betalas ut

1. till mottagare som har en F-skattesedel antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut,
2. till mottagare som har en A-skattesedel eller som saknar skattesedel på preliminär skatt om ersättningen tillsammans med annan ersättning för arbete från samma utbetalare under inkomståret kan antas komma att understiga 10 000 kronor och utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo samt vad som utbetalats inte utgör utgift i en av utbetalaren driven näringsverksamhet,
3. till delägare i handelsbolag av bolaget,
4. till medlem i europeisk ekonomisk intressegruppering av grupperingen.

Om i fall som avses i tredje stycket 1 mottagaren har både en F-skattesedel och en A-skattesedel, räknas ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete bara om F-skattesedeln skriftligen åberopas.

¹⁵ Lagen omtryckt 1982:120

¹⁶ Senaste lydelse 1996:1213.

11 kap.

2 §¹⁷

Med inkomst av anställning avses lön eller annan ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. Sådan skattepliktig intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som utgår på grund av kundtrohet eller liknande, skall också anses som inkomst av anställning, om den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samma arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) eller sådan ersättning som anges i 1 § första stycket 2-6 och fjärde stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

Med inkomst av anställning avses lön eller annan ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. Sådan skattepliktig intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som utgår på grund av kundtrohet eller liknande, skall också anses som inkomst av anställning, om den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. *Skattepliktig intäkt som uppkommit vid åtnjutandet av en förmån eller annan ersättning skall anses som inkomst av anställning om förmånen eller ersättningen har getts ut av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person till vilken den skattskyldige inte har ett anställningsförhållande, om intäkten kan anses ha sin grund i en anställning i Sverige.* Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samma arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) eller sådan ersättning som anges i 1 § första stycket 2-6 och fjärde stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. I fråga om arbete

¹⁷ Senaste lydelse 1997:485.

som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

a) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,

b) föräldrapenningförmåner,

c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,

d) dagpenning från arbetslöshetskassa,

f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning,

g) korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen (1973:349) eller lagen (1983:1030) om särskilt vuxenstudiestöd för arbetslösa samt särskilt utbildningsbidrag,

h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring,

i) dagpenning till totalförsvarspiktiga som tjänstgör enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarspikt och andra som erhåller dagpenning enligt de för totalförsvarspiktiga gällande grunderna,

j) utbildningsbidrag för doktorander,

k) timersättning vid vuxenutbildning för utvecklingsstörda (sär vux) och vid svenskundervisning för invandrare (sfi),

l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag,

m) från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar,

n) statsbidrag till arbetslösa som tillskott till deras försörjning när de startar egen rörelse,

p) ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård,

q) tillfälliga förvärsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt,

r) ersättning som en allmän försäkringskassa utger enligt 20 § lagen (1991:1047) om sjuklön,

s) ersättning från semesterkassa.

I fråga om ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension och ersättning från semesterkassa, i fråga om ersättning till idrottsutövare från visst slag av ideell förening samt i fråga om ersättning från vinstandelsstiftelse eller annan juridisk person med motsvarande ändamål gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket samt 2 a § tredje och fjärde styckena.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tas till lön eller annan ersättning, som den försäkrade har fått från en arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket och överenskommelse inte träffats enligt 3 kap. 2 a § första stycket eller då han tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svenska medborgare, om svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, en svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av Riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggs-pensionsavgiften.

Hänsyn skall ej heller tas till lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller från arbetsgivare, som tillhör sådan beskickning eller sådant konsulat och som inte är svensk medborgare. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svensk medborgare eller till den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, om en utländsk beskickning här i riket enligt av Riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggs-pensionsavgiften.

Den som åtagit sig förbindelse enligt tredje eller fjärde stycket skall anses som arbetsgivare.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

Förslag till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § lagen (1981:691) om socialavgifter¹⁸ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 2 §¹⁹

Avgifterna utgörs av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter skall betalas av den som är arbetsgivare och egenavgifter av den som är försäkrad enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring och har inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 eller 2 a § eller 11 kap. 3 § nämnda lag. Med inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2 § och 2 a § lagen om allmän försäkring skall även likställas inkomst för eget arbete i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar.

Vid tillämpning av denna lag skall, även om ett anställningsförhållande inte föreligger, den som

Vid tillämpning av denna lag skall, även om ett anställningsförhållande inte föreligger, den som

¹⁸ Lagen omtryckt 1989:633

¹⁹ Senaste lydelse 1997:526.

har utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller 11 kap. 2 § första stycket m, andra stycket och femte stycket lagen om allmän försäkring är att hänföra till inkomst av anställning anses som arbetsgivare. Med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen om allmän försäkring skall i denna lag likställas inkomst i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar samt kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. I fråga om skattepliktig intäkt av tjänst enligt kommunal-skattelagen (1928:370) i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, anses som arbetsgivare, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen.

har utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller 11 kap. 2 § första stycket m, andra stycket och femte stycket lagen om allmän försäkring är att hänföra till inkomst av anställning anses som arbetsgivare. Med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen om allmän försäkring skall i denna lag likställas inkomst i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar samt kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. I fråga om skattepliktig intäkt av tjänst enligt kommunal-skattelagen (1928:370) i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, anses som arbetsgivare, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. *Den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige skall anses som arbetsgivare i fråga om skattepliktig intäkt av tjänst enligt kommunal-skattelagen om*

1. *en förmån eller ersättning utgetts av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, och*

2. *det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige, samt*

3. *förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 4 och 4 a §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

4 §²⁰

Kontrolluppgifter om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen. Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall dock lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen.

Kontrolluppgifter om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen. Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall dock lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. *Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige, om*

1. en förmån eller ersättning utgetts av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, och

2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige, samt

3. förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige.

Kontrolluppgifter skall lämnas för den som har fått skattepliktigt belopp eller skattepliktig förmån som avses i första stycket.

Uppgiftsskyldighet enligt första och andra styckena föreligger även i fråga om ersättning eller förmån som mottagaren får för arbete och som för honom utgör intäkt av näringsverksamhet om inte mottagaren antingen har enbart en F-skattsedel eller både en F-skattsedel och en A-skattsedel och skriftligen åberopat F-skattsedeln samt för sådan ersättning

²⁰ Senaste lydelse 1997:495.

från arbetsgivare som enligt 3 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beskattas som inkomst av kapital.

Prop. 1997/98:133
Bilaga 2

Uppgiftsskyldighet föreligger inte i fråga om ersättning eller förmån som enligt 2 kap. 24 § skall redovisas i självdeklaration.

Kontrolluppgift skall ta upp utgiven ersättning eller förmån samt avdragen preliminär skatt. I 6-12 §§ lämnas närmare föreskrifter om vad som skall iakttas när kontrolluppgift lämnas.

4 a §²¹

Om kontrolluppgiftsskyldighet föreligger enligt 4 § första stycket andra meningen, skall den som kontrolluppgiften avser till den kontrolluppgiftsskyldige på annat sätt än muntligen lämna uppgift om förmånens art och omfattning och under vilken månad denna åtnjutits. Uppgifterna skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjutits.

Om kontrolluppgiftsskyldighet föreligger enligt 4 § första stycket andra *och tredje* meningen, skall den som kontrolluppgiften avser till den kontrolluppgiftsskyldige på annat sätt än muntligen lämna uppgift om förmånens *eller ersättningens* art och omfattning och under vilken månad denna åtnjutits. Uppgifterna skall lämnas senast månaden efter det att förmånen *eller ersättningen* åtnjutits.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

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

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster²² skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²³

Särskild löneskatt skall för varje år betalas till staten med 23,52 procent på

1. lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre,
2. ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare,
3. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten, kommun eller kommunalförbund som arbetsgivare eller av Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsför-

²¹ Senaste lydelse 1996:1210.

²² Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:668

²³ Senaste lydelse 1996:1215.

bund, det för kommunerna och landstingen gemensamma organet för administration av personalpension eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen tecknats i enlighet med vad som anges i punkt 20 e första stycket b av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370),

4. avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal,

5. ersättning som utgår enligt gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till förtidspension eller till sjukbidrag,

6. ersättning som utgår på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst,

7. bidrag som en arbetsgivare lämnar till en sådan vinstandelsstiftelse som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring eller en annan juridisk person med motsvarande ändamål med undantag för bidrag som lämnas till en pensions- eller personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket. I fråga om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som skattskyldig enligt denna lag, om inte denne är den som är skattskyldig till inkomstskatt för förmånen.

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket. I fråga om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som skattskyldig enligt denna lag, om inte denne är den som är skattskyldig till inkomstskatt för förmånen. *Den till vilken en person har ett anställningsförhållande i Sverige skall anses som skattskyldig enligt denna lag i fråga om för mottagaren skattepliktig förmån eller ersättning, om*

1. förmånen eller ersättningen getts ut av en fysisk person bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, och

2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den som åtnjuter den, samt

3. förmånen eller ersättningen

kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige.

Prop. 1997/98:133
Bilaga 2

Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3-5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2 och 13.

Vid bestämmande av skatteunderlaget enligt första stycket 6 skall bortses från ersättning för arbetsskada som inträffat före utgången av juni 1993 om ersättningen avser tid därefter samt från ersättning för arbetsskada som inträffat före utgången av år 1992 om skadan anmälts till allmän försäkringskassa efter utgången av juni 1993. Detta gäller dock endast ersättning som för en och samme arbetstagare beräknas på lönedelar som inte överstiger sju och en halv gånger basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen om allmän försäkring.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap. 14 §²⁴

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. Sådan intäkt skall räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om att arbetstagaren åtnjutit sådan intäkt.

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. Sådan intäkt skall räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om att arbetstagaren åtnjutit sådan intäkt. *Skattepliktig intäkt av tjänst skall räknas med först när den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige fått kännedom om att arbetstagaren har åtnjutit sådan*

²⁴ Senaste lydelse 1997:483.

intäkt, om

Prop. 1997/98:133

Bilaga 2

*1. förmånen eller ersättningen
getts ut av en fysisk person bosatt
utomlands eller en utländsk juri-
disk Persson, och*

*2. det inte finns något anställ-
ningsförhållande mellan utgivaren
av förmånen eller ersättningen och
den skattskyldige, samt*

*3. förmånen eller ersättningen
kan anses ha sin grund i anställ-
ningen i Sverige.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

Förteckning över de remissinstanser som avgett yttrande över Finansdepartementets promemoria (Ds 1997:83) Beskattning av personaloptioner

Efter remiss har yttrande över promemorian kommit in från Riksskatteverket, Riksförsäkringsverket, Delegationen för utländska investeringar i Sverige ISA, Hovrätten för Övre Norrland, Kammarrätten i Göteborg, Landsorganisationen i Sverige LO, Svenska Arbetsgivareföreningen SAF, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Industriförbund, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation och American Chamber of Commerce in Sweden.

Yttranden har också kommit in från Svensk Handel, Näringslivets Skattedelegation, Svenska Bankföreningen, Microsoft AB, Coca-Cola AB, Kraft Freia Marabou AB, International General Electric AB, Procter & Gamble Scandinavia Inc. och 3M Svenska AB.

Sveriges Industriförbund och Svenska Arbetsgivareföreningen SAF har åberopat yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Företagarnas Riksorganisation har förutom eget yttrande åberopat yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Näringslivets nämnd för regelgranskning NNR, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO och Tjänstemännens Centralorganisation TCO har förklarat sig avstå från att yttra sig över förslaget.

Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 4 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Anvisningar

till 41 §

4.²⁵ I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa. Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel skall anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo. Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. I fall då behållning på pensionssparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskat-

4. I fråga om inkomst av tjänst gäller som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare.

Förmån av fri eller delvis fri resa på tåg som värderas enligt punkt 6 av anvisningarna till 42 § skall dock anses åtnjuten redan när den skattskyldige disponerar över handling eller dylikt som berättigar till resa.

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel skall anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo.

Har den skattskyldige på grund av sin tjänst fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år förvärvet skedde. *Om det som förvärvas i sig inte utgör ett värdepapper men innebär en rätt att i framtiden få förvärva värdepapper*

²⁵ Senaste lydelse 1997:770.

tas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåtten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor tas förmånen upp till beskattning det år då rätten utnyttjas eller överlåts. Om den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller att stadigvarande vistas här, skall sådan förmån beskattas det beskattningsåret till den del den då kunnat utnyttjas.

Har en sådan förmån som avses i fjärde stycket andra meningen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands, skall förmånen inte tas upp till beskattning i den del som hade kunnat utnyttjas före det att den skattskyldige fått sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här. Förmån som utnyttjas här skall i första hand anses ha tjänats in genom verksamhet utomlands.

Om en förmån som avses i fjärde stycket andra meningen tidigare har beskattats vid tidpunkt som avses i samma stycke sista meningen, skall den inte beskattas i den delen om den därefter utnyttjas eller överlåts under tid då den skattskyldige åter har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här.

I fall då behållning på pensionsparkonto skall avskattas enligt 32 § 1 mom. första stycket j inträder skattskyldigheten när pensionssparavtalet upphör att gälla för de tillgångar som skall avskattas. Vid sådan överlåtelse av pensionsförsäkring till ny försäkringsgivare som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § anses pensionskapitalet utbetalt när ansvaret för en överlåtten försäkring övergår på den övertagande försäkringsgivaren eller, i fråga om pensionsförsäkring som överförs till sådan del av försäkringsgivarens verksamhet som inte avser pensionsförsäkring, när överföringen äger rum.

Å andra sidan skall utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avser inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta.

Har en skattskyldig som på grund av sin tjänst fått en sådan rätt som avses i fjärde stycket andra meningen betalat en ersättning för denna skall kostnaden dras av under det år då förmånen tas upp till beskattning. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas skall kostnaden dras av under det första år då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas för förmåner som kunnat utnyttjas före ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Häri genom föreskrivs att 3 kap. 2 a §, 11 kap. 2 och 3 §§ samt 20 kap. 2 § lagen (1962:281) om allmän försäkring²⁶ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap. 2 a §²⁷

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall ersättning från en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person anses som inkomst av annat förvärvsarbete, om ersättningen avser arbete som utförts inom riket samt arbetsgivaren och arbetstagaren träffat överenskommelse om att ersättningen skall hänföras till sådan inkomst.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst skall som inkomst av annat förvärvsarbete också anses ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen

²⁶ Lagen omtryckt 1982:120.

²⁷ Senaste lydelse 1997:1040.

(1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalas av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person. Detta gäller dock inte i fråga om sådan skattepliktig intäkt som avses i 11 kap. 2 § första stycket tredje meningen.

Som inkomst av annat förvärvsarbete räknas dessutom ersättning för arbete under förutsättning att ersättningen betalas ut

1. till mottagare som har en F-skattsedel antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut,

2. till mottagare som har en A-skattsedel eller en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483) eller som saknar skattsedel på preliminär skatt, om ersättningen tillsammans med annan ersättning för arbete från samma utbetalare under inkomståret kan antas komma att understiga 10 000 kronor och utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo samt vad som utbetalats inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet,

3. till delägare i handelsbolag av bolaget,

4. till medlem i europeisk ekonomisk intressegruppering av grupperingen.

Om i fall som avses i tredje stycket 1 mottagaren har en F-skattsedel med villkor enligt 4 kap. 9 § skattebetalningslagen, räknas ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete bara om F-skattsedeln skriftligen återopas.

11 kap.

2 §²⁸

Med *inkomst av anställning* avses lön eller annan ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön likställs kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. Sådan skattepliktig intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån som utgår på grund av kundtrohet eller liknande, skall också anses som inkomst av anställning, om den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samma arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till 1 000 kronor. Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i kommunalskattelagen (1928:370) eller sådan ersättning som anges i 1 § första stycket 2-6 och fjärde stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

²⁸ Senaste lydelse 1997:1273.

- a) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,
- b) föräldrapenningförmåner,
- c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,
- d) dagpenning från arbetslöshetskassa,
- f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning samt ersättning vid generationsväxling,
- g) korttidsstudiestöd och vuxenstudiebidrag enligt studiestödslagen (1973:349) eller lagen (1983:1030) om särskilt vuxenstudiestöd för arbetslösa samt särskilt utbildningsbidrag,
- h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring,
- i) dagpenning till totalförsvarspliktiga som tjänstgör enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt och andra som erhåller dagpenning enligt de för totalförsvarspliktiga gällande grunderna,
- j) utbildningsbidrag för doktorander,
- k) timersättning vid vuxenutbildning för utvecklingsstörda (sär vux),
- l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag,
- m) från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar,
- n) statsbidrag till arbetslösa som tillskott till deras försörjning när de startar egen rörelse,
- o) stipendium som enligt punkt 12 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall tas upp som intäkt av tjänst, om stipendiet utbetalats av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person,
- p) ersättning enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård,
- q) tillfälliga förvärvsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt,
- r) ersättning som en allmän försäkringskassa utger enligt 20 § lagen (1991:1047) om sjuklön,
- s) ersättning från semesterkassa.

I fråga om ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension och ersättning från semesterkassa, i fråga om ersättning till idrottsutövare från visst slag av ideell förening samt i fråga om ersättning från vinstandelsstiftelse eller annan juridisk person med motsvarande ändamål gäller i till-

I fråga om ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension och ersättning från semesterkassa, i fråga om ersättning till idrottsutövare från visst slag av ideell förening samt i fråga om ersättning från vinstandelsstiftelse eller annan juridisk person med motsvarande ändamål gäller i till-

lämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket samt 2 a § tredje och fjärde styckena. lämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket samt 2 a § andra och tredje styckena.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tas till lön eller annan ersättning, som den försäkrade har fått från en arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket och överenskommelse inte träffats enligt 3 kap. 2 a § första stycket eller då han tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svenska medborgare, om svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, en svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av Riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Hänsyn skall ej heller tas till lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller från arbetsgivare, som tillhör sådan beskickning eller sådant konsulat och som inte är svensk medborgare. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svensk medborgare eller till den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, om en utländsk beskickning här i riket enligt av Riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggspensionsavgiften.

Den som åtagit sig förbindelse enligt tredje eller fjärde stycket skall anses som arbetsgivare.

Den som åtagit sig förbindelse enligt andra eller tredje stycket skall anses som arbetsgivare.

3 §²⁹

Med *inkomst av annat förvärvsarbete* avses

a) inkomst av näringsverksamhet här i landet i vilken den försäkrade arbetat i icke oväsentlig omfattning (aktiv näringsverksamhet);

b) tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet;

c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner;

d) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts;

d) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts *samt*

e) *ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt kommunalskattelagen (1928:370) och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalats av*

²⁹ Senaste lydelse 1997:1274.

f) stipendium som enligt punkt 12 sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen skall tas upp som intäkt av tjänst;

allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.

Bedömningen i första stycket a) görs för sig för varje förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928:370). Har inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte uppgått till 1 000 kronor för år, tas den inte i beräkningen. Ej heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet utförts, under året inte uppgått till 1 000 kronor. Intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i nämnda lag eller sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetskada som enligt 2 § första stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt räknas inte som inkomst av annat förvärvsarbete.

20 kap.

2 §³⁰

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 11 kap. 6 a § om försäkrad, som vårdar barn, skall med barn som där sägs likställas fosterbarn.

Med förälder skall vid tillämpningen av bestämmelserna i 9 kap.4 § och 11 kap. 6 a § likställas den, med vilken förälder är eller varit gift eller har eller har haft barn, om de stadigvarande sammanbor.

Med förälder skall vid tillämpningen av bestämmelserna i 9 kap. 4 § likställas den som med socialnämndens tillstånd har tagit emot ett utländskt barn för vård och fostran i syfte att adoptera det.

Har någon med socialnämndens medgivande tagit emot ett utländskt barn i sitt hem här i landet för vård och fostran i adoptionssyfte, skall vid tillämpning av bestämmelserna i 8 och 14 kap. om rätt till barnpension barnet anses som barn till denne. I sådana fall anses barnet bosatt i Sverige, om den blivande adoptivföräldern var bosatt här i landet vid den tidpunkt då han avled.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 kap. 2 a § *tredje* stycket skall den som lämnat uppgift om innehav av en F-skattsedel i en anbudshandling, en faktura eller någon därmed jämförlig handling, som även innehåller uppgifter om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress eller andra för identifiering godtagbara uppgifter samt uppgift om betalningsmottagarens personnummer eller organisationsnummer anses

Vid tillämpning av bestämmelserna i 3 kap. 2 a § *andra* stycket skall den som lämnat uppgift om innehav av en F-skattsedel i en anbudshandling, en faktura eller någon därmed jämförlig handling, som även innehåller uppgifter om utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress eller andra för identifiering godtagbara uppgifter samt uppgift om betalningsmottagarens personnummer eller organisationsnummer anses

³⁰ Senaste lydelse 1997:485.

ha en sådan skattsedel. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel gäller även som sådant skriftligt åberopande av F-skattsedeln som avses i 3 kap. 2 a § *ffjärde* stycket. Det som nu sagts gäller dock inte om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om innehav av en F-skattsedel är oriktig. Bestämmelser om påföljd för den som lämnar oriktig uppgift finns i skattebrottslagen (1971:69).

ha en sådan skattsedel. Uppgiften om innehav av en F-skattsedel gäller även som sådant skriftligt åberopande av F-skattsedeln som avses i 3 kap. 2 a § *tredje* stycket. Det som nu sagts gäller dock inte om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften om innehav av en F-skattsedel är oriktig. Bestämmelser om påföljd för den som lämnar oriktig uppgift finns i skattebrottslagen (1971:69).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

Förslag till lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § lagen (1981:691) om socialavgifter³¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 2 §³²

Avgifterna utgörs av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter skall betalas av den som är arbetsgivare och egenavgifter av den som är försäkrad enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring och har inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 eller 2 a § eller 11 kap. 3 § nämnda lag. Med inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 kap. 2 § och 2 a § lagen om allmän försäkring skall även likställas inkomst för eget arbete i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar.

Vid tillämpning av denna lag skall, även om ett anställningsförhållande inte föreligger, den som har utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller 11 kap. 2 § första stycket m, andra stycket och femte stycket lagen om allmän försäkring är att hänföra till inkomst av anställning anses som arbetsgivare. Med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen

Vid tillämpning av denna lag skall, även om ett anställningsförhållande inte föreligger, den som har utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller 11 kap. 2 § första stycket m, andra stycket och femte stycket lagen om allmän försäkring är att hänföra till inkomst av anställning anses som arbetsgivare. Med inkomst av anställning enligt 3 kap. 2 § lagen

³¹ Lagen omtryckt 1989:633.

³² Senaste lydelse 1997:526.

om allmän försäkring skall i denna lag likställas inkomst i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar samt kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. I fråga om skattepliktig intäkt *av tjänst* enligt kommunalskattelagen (1928:370) i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligen har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, anses som arbetsgivare, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen.

om allmän försäkring skall i denna lag likställas inkomst i form av andra skattepliktiga förmåner än pengar samt kostnadsersättning som inte enligt 8 kap. 19 eller 20 § skattebetalningslagen (1997:483) undantas vid beräkning av skatteavdrag. I fråga om skattepliktig intäkt enligt kommunalskattelagen (1928:370) i form av rabatt, bonus eller annan förmån som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligen har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, anses som arbetsgivare, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. *I fråga om skattepliktig intäkt enligt kommunalskattelagen i form av en förmån eller ersättning, som getts ut 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 har sin grund i anställningen i Sverige och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av förmånen eller ersättningen och den skattskyldige.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och skall tillämpas på förmån eller ersättning som getts ut efter ikraftträdandet.

Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 4 och 4 a §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap. 4 §³³

³³ Senaste lydelse 1997:495.

Kontrolluppgifter om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen. Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall dock lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen.

Kontrolluppgifter om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst skall lämnas av den som betalat ut beloppet eller gett ut förmånen. Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall dock lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, om denne är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. *Kontrolluppgift avseende skattepliktig intäkt av tjänst i form av en förmån eller ersättning, som getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, skall lämnas av den hos vilken den skattskyldige är anställd i Sverige, 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.*

Kontrolluppgifter skall lämnas för den som har fått skattepliktigt belopp eller skattepliktig förmån som avses i första stycket.

Uppgiftsskyldighet enligt första och andra styckena föreligger även i fråga om ersättning eller förmån som mottagaren får för arbete och som för honom utgör intäkt av näringsverksamhet om inte mottagaren antingen har enbart en F-skattsedel eller både en F-skattsedel och en A-skattsedel och skriftligen åberopat F-skattsedeln samt för sådan ersättning från arbetsgivare som enligt 3 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beskattas som inkomst av kapital.

Uppgiftsskyldighet föreligger inte i fråga om ersättning eller förmån som enligt 2 kap. 24 § skall redovisas i självdeklaration.

Kontrolluppgift skall ta upp utgiven ersättning eller förmån samt avdragen preliminär skatt. I 6-12 §§ lämnas närmare föreskrifter om vad som skall iakttas när kontrolluppgift lämnas.

4 a §³⁴

Om kontrolluppgiftsskyldighet föreligger enligt 4 § första stycket andra meningen, skall den som

Om kontrolluppgiftsskyldighet föreligger enligt 4 § första stycket andra *eller tredje* meningen, skall

³⁴ Senaste lydelse 1996:1210.

kontrolluppgiften avser till den kontrolluppgiftsskyldige på annat sätt än muntligen lämna uppgift om förmånens art och omfattning och under vilken månad *denna* åtnjutits. Uppgifterna skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjutits.

den som kontrolluppgiften avser till den kontrolluppgiftsskyldige på annat sätt än muntligen lämna uppgift om förmånens *eller ersättnings* art och omfattning och under vilken månad *den* åtnjutits *eller anses åtnjuten respektive erhållits*. Uppgifterna skall lämnas senast månaden efter det att förmånen åtnjutits *eller anses åtnjuten respektive ersättningen erhållits*.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

2. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande för förmån eller ersättning som getts ut före lagens ikraftträdande.

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

Häri genom föreskrivs att 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster³⁵ i paragrafens lydelse enligt förslag till lag om ändring i nämnda lag samt ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till förslaget skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³⁶

Särskild löneskatt skall för varje år betalas till staten med 24,26 procent på

1. lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre,

2. ersättning som utfaller enligt kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring som tecknas av arbetsgivare till förmån för arbetstagare,

3. avgångsersättning som annorledes än på grund av kollektivavtalsgrundad avgångsbidragsförsäkring utbetalas av staten, kommun eller kommunalförbund som arbetsgivare eller av Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund, det för kommunerna och landstingen gemensamma organet för administration av personalpension eller Sjukvårdens och socialvårdens planerings- och rationaliseringsinstitut, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal eller av annan arbetsgivare, under förutsättning att arbetsgivaren tillämpar kommunalt pensionsavtal och att borgen eller liknande garanti tecknats av kommun, kommunalförbund, Svenska Kommunförbundet, landstingsförbundet eller Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund,

³⁵ Senaste lydelse av lagens rubrik 1991:668

³⁶ Lydelse enligt lagrådsremiss om förenklad avdragsrätt för pensionskostnader.

4. avgångsersättning som omfattas av s.k. trygghetsavtal,

5. ersättning som utgår enligt gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgör komplement till förtidspension eller till sjukbidrag,

6. ersättning som utgår på grund av ansvarighetsförsäkring som åtnjuts enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst,

7. bidrag som en arbetsgivare lämnar till en sådan vinstandelsstiftelse som avses i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring eller en annan juridisk person med motsvarande ändamål med undantag för bidrag som lämnas till en pensions- eller personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket. I fråga om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som skattskyldig enligt denna lag, om inte denne är den som är skattskyldig till inkomstskatt för förmånen.

Skattskyldig är den som utgett sådan ersättning eller sådant bidrag som avses i första stycket. I fråga om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt av tjänst i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som skattskyldig enligt denna lag, om inte denne är den som är skattskyldig till inkomstskatt för förmånen. *I fråga om sådan för mottagaren skattepliktig intäkt av tjänst i form av en förmån eller ersättning som getts ut av fysisk person som är bosatt utomlands eller av utländsk juridisk person, skall den till vilken mottagaren har ett anställningsförhållande i Sverige anses som skattskyldig enligt denna lag, 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 mottagaren.*

Vid bestämmande av skatteunderlaget tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 3-5 §§ lagen (1981:691) om socialavgifter med undantag av 4 § första stycket 2 och 13.

Vid bestämmande av skatteunderlaget enligt första stycket 6 skall bortses från ersättning för arbetsskada som inträffat före utgången av juni 1993 om ersättningen avser tid därefter samt från ersättning för arbetsskada som inträffat före utgången av år 1992 om skadan anmälts till all-

män försäkringskassa efter utgången av juni 1993. Detta gäller dock endast ersättning som för en och samme arbetstagare beräknas på lönedelar som inte överstiger sju och en halv gånger basbeloppet enligt 1 kap. 6 § lagen om allmän försäkring.

Prop. 1997/98:133
Bilaga 4

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. De nya bestämmelserna skall dock tillämpas vid 1998, 1999 och 2000 års taxeringar om den skattskyldige har yrkat att de nya bestämmelserna i lagen (1998:000) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas vid dessa taxeringar.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998.

2. Föreskrifterna i första stycket 3 tillämpas första gången vid 2001 års taxering. De nya bestämmelserna skall dock tillämpas vid 1998, 1999 och 2000 års taxeringar om den skattskyldige har yrkat att de nya bestämmelserna i lagen (1998:000) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) skall tillämpas vid dessa taxeringar.

3. Föreskrifterna i tredje stycket andra meningen tillämpas på lön eller annan ersättning som getts ut efter ikraftträdandet.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

14 §

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. *Sådan intäkt skall räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om att arbetstagaren åtnjutit sådan intäkt.*

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 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. Intäkterna skall räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och skall tillämpas på förmån eller ersättning som getts ut efter ikraftträdandet.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1998-03-30

Närvarande: f.d. justitierådet Staffan Vängby, justitierådet Gertrud Lennander, regeringsrådet Kjerstin Nordborg.

Enligt en lagrådsremiss den 12 mars 1998 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring,
3. lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter,
4. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
5. lag om ändring i lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
6. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av hovrättsassessorn Ewa Lindbäck.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Enligt förslag i fjärde stycket punkt 4 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen inträder i samband med utflyttning vissa skatteeffekter under förutsättning att en förmån "kunnat" utnyttjas. I lagstiftningen beaktas sålunda inte endast fall när en förmån åtnjuts respektive getts ut utan också när den "anses åtnjuten" respektive "anses utgiven". Detta har beaktats i följdlagstiftningen men inte konsekvent. Lagrådet har funnit vissa lagrum där uttrycket "getts ut" synes böra kompletteras med orden "eller anses utgiven". Detta gäller 1 kap. 2 § andra stycket förslaget till lag om ändring i lagen om socialavgifter och övergångsbestämmelsen till samma förslag, 3 kap. 4 § första stycket förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter och punkten 2 i övergångsbestämmelserna till samma förslag, 1 § andra stycket förslaget till lag om ändring i lagen --- om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och punkten 3 i övergångsbestämmelserna till samma förslag samt 8 kap. 14 § tredje stycket förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen och övergångsbestämmelsen till samma lag.

I 1 kap. 2 § andra stycket förslaget till lag om ändring i lagen om socialavgifter föreslås att i fråga om vissa förmåner som utgör skattepliktig intäkt enligt kommunalskattelagen inte som hittills görs någon begränsning till intäkter "av tjänst". Om en sådan ändring är korrekt bör den genomföras också i motsvarande bestämmelser i förslaget till lag om ändring --- i lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

I övrigt lämnar Lagrådet de remitterade lagförslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 april 1998

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Peterson, Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Andersson, Winberg, Ulvskog, Sundström, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Östros, Engqvist.

Föredragande: statsrådet Östros

Regeringen beslutar proposition 1997/98:133 Beskattning av personaloptioner.