

Sammanfattning

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

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

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

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

Förslagen om ändringar i beskattningen av förmån av personaloptioner kompletteras med vissa justeringar i skyldigheten att

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

Förslagen föreslås gälla från och med den 1 juli 2007.

Innehåll

Sammanfattning	3
1 Lagtext	9
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	9
1.2 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).....	11
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	13
1.4 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	14
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	16
2 Bakgrund	19
3 Gällande rätt	23
3.1 Interna regler.....	23
3.2 Skatteavtal.....	27
3.3 EG-rätt.....	30

4	Avskattningsregeln	37
5	Skattepliktens omfattning	41
5.1	Obegränsat skattskyldiga	41
5.2	Begränsat skattskyldiga.....	48
6	Socialavgifter, skatteavdrag och uppgiftsskyldighet	51
6.1	Allmänna överväganden.....	51
6.2	Socialavgifter	55
6.3	Skatteavdrag och kontrollavgifter	59
6.4	Den anställdes uppgiftsskyldighet	62
6.5	Tydligare redovisningsansvar	62
7	Konsekvenser.....	65
7.1	Offentligfinansiella konsekvenser.....	65
7.2	Konsekvenser för företagen	65
7.3	Konsekvenser för Skatteverket	66
8	Författningskommentar	69
8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	69
8.2	Förslaget till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).....	70
8.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	71
8.4	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	72

8.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om
självdeklarationer och kontrolluppgifter73

1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap. **11 §²**

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

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts. *Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här skall förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas.*

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts.

¹ Senaste lydelse av 11 kap. 16 § 2000:1341.

² Senaste lydelse 2000:1341.

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

1.2 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

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

Förmån som avses i 10 kap.

11 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall anses utgiven av den hos vilken förmånen förvärvades.

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

3 §

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

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

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

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

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

Lydelse enligt prop. 2006/07:1 Föreslagen lydelse

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

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

14 §³

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

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

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

I fråga om intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som arbetsgivare. I fråga om intäkt i form av en förmån eller ersättning, som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, skall den hos vilken den skatt-

I fråga om intäkt i form av rabatt, bonus eller annan förmån, som utges på grund av kundtrohet eller liknande, skall den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen anses som arbetsgivare. I fråga om intäkt i form av en *annan* förmån *än sådan som avses i tredje stycket* eller ersättning, som getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk

³ Senaste lydelse 1998:341.

skyldige 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.

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.

Förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen skall räknas med då rätten utnyttjas eller överläts.
Intäkter som avses i fjärde stycket skall räknas med först när arbetsgivaren har fått kännedom om dem.

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

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

2 §

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

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

4 §

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

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

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

2 Bakgrund

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

Ordet personaloption förekommer emellertid inte i lagtexten. Det bör även i detta sammanhang anmärkas att det i viss utsträckning förekommer att rättigheter som erbjuds anställda benämns personaloptioner, trots att det de anställda erhåller kan betecknas som ett värdepapper, jfr RÅ 2004 ref. 35 samt RÅ 1994 not. 41 och not. 733. För dessa program gäller naturligtvis 10 kap. 11 § första stycket IL. I denna promemoria avses dock med personaloptioner endast sådana rättigheter som i sig inte utgör värdepapper.

Personaloptioner riktar sig typiskt sett till anställda inom ett företag eller en företagsgrupp. De innebär i korthet att den anställde får en rätt att i framtiden förvärva aktier eller andra aktierelaterade instrument i bolaget eller i ett annat bolag i samma koncern, vanligtvis moderbolaget, till ett förmånligt pris. I fler-

talet fall erhåller den anställde personaloptionen utan att betala någon ersättning för den. Personaloptioner kännetecknas vidare normalt sett av att de inte är överlåtbara och att de kan utnyttjas först efter en viss kvalifikationstid.

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

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

Gällande bestämmelser om beskattning av förmån av personaloptioner infördes år 1998. Dessförinnan gällde att förmånen beskattades vid den första tidpunkten då optionerna kunde utnyttjas (kan-tidpunkten). Enligt nu gällande rätt skall, som framgått ovan, beskattning ske vid det faktiska utnyttjandet av optionerna. Dessutom finns en bestämmelse om beskattning av latent förmån vid utflyttning (avskattning).

På senare år har det från olika håll ifrågasatts om den s.k. avskattningsregeln är förenlig med EG-rättens regler om fri rörlighet för arbetstagare och den fria etableringsrätten. EG-domstolen har i en dom den 11 mars 2004 (mål nr C-9/02, de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409) funnit att en fransk avskattningsregel, som innebär att realiserade vinster på värdepapper beskattas när en skattskyldig person flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist till ett annat land, inte är förenlig med EG-fördragets regler om fri etableringsrätt. Motsvarande slutsats kom EG-domstolen även till i en dom den 7 september 2006 (mål nr C-470/04, N) som gällde en nederländsk avskattningsregel. Eftersom den svenska avskattningsregeln för personaloptioner har liknande innebörd uppkommer således frågan om regeln är förenlig med EG-rätten.

Skatteverket har i en skrivelse den 4 november 2005 (dnr 131 581221-05/111) tagit ställning i denna fråga och funnit att avskattningsregeln inte är förenlig med EG-rätten och därför inte skall tillämpas när en skattskyldig flyttar från Sverige till en annan stat som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har under år 2005 publicerat en uppdaterad version av Modellen för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (modellavtalet). Till modellavtalets artiklar finns kommentarer som utgör tolkningsunderlag. Kommentarer till det uppdaterade modellavtalet innehåller bland annat flera nyheter som kan få konsekvenser för Sveriges möjligheter att beskatta förmån av personaloptioner när innehavaren har arbetat både i Sverige och i en annan stat.

I denna promemoria tas nu nämnda frågor upp till behandling.

3 Gällande rätt

3.1 Interna regler

Inkomstbeskattning

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

Begreppet personaloption används inte uttryckligen i lagtexten trots att lagstiftningen riktas främst mot sådana förmåner. I 10 kap. 11 § andra stycket IL regleras den situationen att någon på grund av sin tjänst förvärvar en rättighet som inte i sig själv är ett värdepapper men som innebär en rätt att i framtiden förvärva ett värdepapper till ett förmånligt pris. En sådan förmån skall tas upp i inkomstlaget tjänst och skattskyldigheten inträder när rättigheten faktiskt utnyttjas eller överläts. Skatteplikten omfattar inte förmån av personaloptioner som helt eller delvis härrör från arbete utomlands till den del det varit möjligt att förfoga över optionerna (dvs. till den del optionerna kunnat utnyttjas eller överlåtas) innan den skattskyldige blev bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige. Om innehavaren av förmånen flyttar från Sverige skall förmånen beskattas som om den utnyttjats på

dagen för utflyttningen. Avskattning skall emellertid endast ske med avseende på de rättigheter för vilka möjligheterna att förfoga över dem har inträtt under den skattskyldiges vistelse i Sverige. Om de avskattade optionerna utnyttjas efter att den skattskyldige återvänt till Sverige, skall förmånen inte tas upp.

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

Om en vinst uppkommer när de underliggande värdepapper som förvärvats inom ramen för ett personaloptionsprogram avyttras, skall den tas upp i inkomstslaget kapital varvid värdet av den förmån som beskattats som inkomst av tjänst utgör en del av omkostnadsbeloppet.

Fysiska personer som inte uppfyller villkoren för att betraktas som obegränsat skattskyldiga enligt IL - s.k. begränsat skattskyldiga personer – är inte skattskyldiga enligt IL för inkomst av tjänst i andra fall än om de själva begärt det (3 kap. 17 § IL). För begränsat skattskyldiga finns bestämmelserna om vilken inkomst som är skattepliktig i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Den som är begränsat skattskyldig skall bl.a. beskattas för avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgått på grund av annan anställning än hos

svenska staten eller svensk kommun eller svenskt landsting i den mån inkomsten har förvärvats genom verksamhet här i riket. Skattskyldigheten gäller även för arvode eller liknande ersättning som någon uppburit i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats. Skattskyldigheten följer skattskyldigheten enligt IL på så sätt att om en inkomst inte är skattepliktig enligt IL så är den inte heller det enligt SINK. Det kan även nämnas att en begränsat skattskyldig person under vissa förutsättningar kan välja att bli beskattad enligt reglerna i IL och därmed komma i åtnjutande av vissa avdrag m.m. Personen kommer dock å andra sidan även att bli beskattad enligt den högre skattesats som gäller enligt IL.

Socialavgifter

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

På motsvarande sätt skall särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster betalas på ersättning eller förmån som betalas ut till den som vid årets ingång är 65 år eller äldre. Den särskilda löneskatten på lön och andra ersättningar till arbetstagare föreslås dock slopas i budgetpropositionen för år 2007 (prop. 2006/07:1) för ersättningar till personer födda 1938 eller senare.

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

Preliminärskatt

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

Uppgiftsskyldighet

Bestämmelser om uppgiftsskyldighet för förmån av personaloptioner finns i 6 kap. 1, 2 och 4 §§ och 15 kap. 4 och 5 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Kontrolluppgift om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst skall lämnas av den som har gett ut ersätt-

ningen eller förmånen. Om ersättningen eller förmånen har sin grund i en anställning i Sverige men betalas ut av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige, skall dock kontrolluppgift lämnas av den svenska arbetsgivaren.

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

3.2 Skatteavtal

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

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

Skatteavtalens huvuduppgift ligger i att fördela beskattningsrätten för olika inkomster mellan parterna, dvs. mellan de stater som ingått det aktuella avtalet. Vanligtvis sker en avvägning av olika intressen, varvid beskattningen brukar förläggas till den stat där den starkaste anknytningen finns.

Syftet med skatteavtalen är att lindra effekterna av dubbelbeskattning. Avtalen innehåller därför föreskrifter om vilken metod för lindring eller undanröjande av en dubbelbeskattning som skall tillämpas i olika situationer. I princip finns två huvudmeto-

der, nämligen undantagandemetoden som innebär att inkomsten undantas från beskattning helt eller delvis (den sk. exemptmetoden) och avräkningsmetoden som innebär att den utländska skatten avräknas från den lokala skatt som debiteras (creditmetoden). Bägge metoderna förekommer i sin tur i flera varianter. I svenska skatteavtal förekommer båda dessa huvudmetoder.

OECD:s modellavtal

Inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) pågår sedan lång tid tillbaka ett kontinuerligt arbete med att utveckla det modellavtal som organisationen har tagit fram (Modellen för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet). Modellavtalet används ofta som underlag för medlemsstaternas förhandlingar om skatteavtal. De svenska skatteavtalen är också utformade i nära överensstämmelse med de bestämmelser som OECD rekommenderar i sitt modellavtal.

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

2005 års kommentar

Till stöd för tolkningen av modellavtalet ger OECD även ut en kommentar till avtalets artiklar. Kommentaren kan inte sägas vara bindande i formell mening men alla medlemsstater har möjlighet att delta på varje nivå i utarbetandet av kommentarerna och kan även reservera sig mot en eller flera kommentarer. OECD uppmanar alla medlemsländer att tillämpa kommentarerna och i praktiken har de mycket stor betydelse för tolkningen av skatteavtalen.

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

detta avseende. Sverige har deltagit i utarbetandet av den nya kommentaren utan att reservera sig.

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

Beträffande karaktäriseringen av inkomst har kommentaren till artikel 15 förtydligats. Förmån av personaloptioner inkluderas numera (genom exemplifiering) uttryckligen i tillämpningsområdet för artikeln. Detta innebär att sådana förmåner, vid fördelning av beskattningsrätten mellan olika stater, skall anses utgöra inkomst av anställning. Det är dock endast värdeökning under tiden mellan förvärv och utnyttjande som skall räknas som inkomst av anställning. Värdeökning som uppkommer efter utnyttjandet, och som realiserar vid en avyttring av de underliggande värdepapperna, skall anses som kapitalvinst och behandlas därför i artikel 13. Dessa definitioner påverkar bara fördelningen av beskattningsrätt mellan stater, varje stat klassificerar och beskattar inkomsten i fråga enligt sin interna rätt.

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

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

bete. Om det inte klart framgår att så är fallet bör en förmån anses hänförlig till framtida arbete.

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

3.3 EG-rätt

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

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

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

som motiverar en skillnad i behandlingen, kan det föreligga diskriminering om en fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga.

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

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

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

Avskattning vid utflyttning

EG-domstolen har i en dom den 11 mars 2004 i mål nr C-9/02, de Lasteyrie, REG 2004, s. I-2409, funnit att en fransk avskattningsregel för orealiserad vinst på aktier vid utlandsflytt strider mot den fria etableringsrätten i artikel 43 i EG-fördraget. Bestämmelserna var utformade så att skattskyldiga som haft sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike under minst sex av de senaste tio åren och ägde eller under de senaste fem åren, själva eller tillsammans med närstående, ägt minst 25 procent av ett franskt företag under vissa förhållanden skulle skatta av latent vinst på sitt innehav vid utlandsflytt.

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

nella skattebasen inte var ett sådant tvingande hänsyn till allmänintresset som kan utgöra ett motiv för en inskränkning av en grundläggande frihet.

Slutsatserna i Lasteyriemålet har därefter bekräftats av EG-domstolen i en dom den 7 september 2006, mål nr C-470/04, N. EG-domstolen fann i målet att en nederländsk avskattningsregel stred mot artikel 43 i EG-fördraget. De nederländska bestämmelserna var utformade så att skatteplikt förelåg för samtliga inkomster som förvärvats genom avyttring av aktier från ett innehav. Om en skattskyldig person upphörde att vara skattskyldig i landet av annan anledning än att personen i fråga avlidit, skulle det likställas med avyttring av aktier. Det förelåg möjlighet att få uppskov med betalning av skatten till dess aktierna faktisk avyttrats under förutsättning att säkerhet ställdes. Dessutom beaktades i viss utsträckning eventuell värdeminskning som skett efter utflyttningen fram till dess aktierna avyttrats.

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

Likabehandling vid bosättning utomlands

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

liga till hans personliga förhållanden och familjesituation i hemviststaten Belgien.

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

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

Definitiv källskatt för personer bosatta utomlands

EG-domstolen har i en dom den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, prövat om de tyska reglerna med

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

EG-domstolen har vidare i en dom den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin, REG 2004, s. I-6443 prövat om de svenska reglerna med en definitiv källskatt, utan rätt till grundavdrag, för personer bosatta utomlands var förenlig med artikel 39 i EG-fördraget. Målet avsåg en tysk medborgare som hade genomfört en tidsbegränsad praktik i Sverige. Han hade lön från Sverige för praktiken men ansågs inte skatterättsligt bosatt här. I Tyskland hade han bara inkomster som till sin natur inte inkomstbeskattades. EG-domstolen, som bl.a. hänvisade till Schumackermålet, fann att i en sådan situation där en fysisk person saknar inkomster i bosättningsstaten och därför inte kan utnyttja personliga avdrag där, utgör artikel 39 hinder för att det i lagstiftningen i arbetsstaten föreskrivs att fysiska personer som inte anses vara skatterättsligt bosatta där, men som uppbär inkomst från arbete där, förvägras grundavdrag eller andra avdrag avseende personliga

förhållanden, medan de i landet bosatta har rätt till sådana avdrag.

4 Avskattningsregeln

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

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

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

Som framgår av avsnitt 3.3 kan nationella inkomstskattebestämmelser, som innebär att obegränsat skattskyldiga och utomlands bosatta beskattas olika, anses vara diskriminerande och därmed vara i konflikt med reglerna i fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget). I samband med att avskattningsregeln infördes uppmärksammade dåvarande regeringen detta problem men konstaterade att frågan var svårbedömd och att det saknades avgöranden som kunde tjäna till ledning för att bedöma huruvida en avskattningsregel strider mot gemenskaprätten eller inte (prop. 1997/98:133 s. 39). Den dåvarande regeringen bedömde att den föreslagna regeln saknade diskrimineringskaraktär och således inte torde strida mot EG-rätten eftersom den inte syftade till att begränsa den fria rörligheten inom EU och endast träffade inkomst som härrör från verksamhet i Sverige.

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

EG-domstolens nyss nämnda avgöranden har medfört att rättsläget blivit betydligt klarare än det var vid avskattningsre-

geln tillkomst. Med beaktande av särskilt de Lasteyriemålet och N-målet kan det därför ifrågasättas om den olikhet i beskattningen som den så kallade avskattningsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL medför strider mot EG-rättens krav på fri rörlighet för arbetstagare.

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

Med hänsyn till EG-domstolens ställningstagande i framför allt de Lasteyrie-målet och N-målet, måste risken för att regeln skall anses stå i konflikt med EG-fördragets regler om fri rörlighet för bland annat personer bedömas som stor. Utrymmet för att behålla regeln i dess nuvarande utformning är därför mycket begränsad, i vart fall i förhållande till övriga medlemsstater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Möjligheten att upprätthålla en avskattningsregel i förhållande till stater utanför EES finns naturligtvis kvar. Det är emellertid inte lämpligt i det här fallet att ha olika bestämmelser för likartade situationer. En sådan skillnad skulle även medföra avsevärda kontrollsvårigheter. För närvarande finns inte något gemensamt

system för skattekontroll inom EES. Skatteverket har därför små egna möjligheter att kontrollera exempelvis om en skattskyldig, efter att först ha flyttat till en annan EES-stat, flyttar till ett tredje land utanför EES. Bestämmelsen bör därför slopas helt.

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

En slopad avskattning vid flytt från Sverige bedöms dock behöva kompletteras med ändringar av skattepliktens omfattning och arbetsgivarens skyldigheter beträffande sociala avgifter, skatteavdrag och lämnande av kontrolluppgifter. Behovet av sådana ändringar analyseras närmare i avsnitt 5 och 6.

Slopandet av avskattningsregeln medför i sig en viss minskning av den administrativa bördan för företagen eftersom det då inte längre kommer vara aktuellt att lämna kontrolluppgifter, betala socialavgifter eller göra skatteavdrag i samband med utflyttning. Med hänsyn till promemorians övriga förslag, vilka föranleds av den slopade avskattningen, torde emellertid den administrativa bördan totalt sett inte komma att påverkas i någon betydande utsträckning.

5 Skattepliktens omfattning

5.1 Obegränsat skattskyldiga

<p>Förslag: Förmån av personaloptioner skall tas upp i sin helhet då optionerna utnyttjas eller överläts oberoende av om de förvärvats i ett annat land.</p>

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

Det grundläggande synsättet att förmån av personaloptioner skall beskattas i det land där den skattskyldige arbetat under kvalifikationstiden delas av många andra länder samt av OECD. I anslutning till att modellavtalet publiceras ger OECD också ut kommentarer till avtalet. I likhet med vad som är fallet med modellavtalet bidrar medlemsländerna till att utarbeta kommentarerna. Som omnämns i avsnitt 3.2 har OECD i den senaste kommentaren till modellavtalet utvecklat sin tolkning av avtalet till att också omfatta personaloptioner. I kommentaren anges att fördelningen av beskattningsrätten mellan stater i fråga om förmån av personaloptioner, bör ske genom proportionering efter arbetsland under kvalifikationstiden.

De svenska reglerna för beskattning av personaloptioner utgår från att förmånen tjänats in vid en bestämd tidpunkt, nämligen vid den tidpunkt då möjligheten att utnyttja eller annars förfoga

över optionerna inträder. OECD:s kommentar skiljer sig således från nuvarande svenska bestämmelser. Detta medför att kollisioner kan uppkomma vid beskattning av förmån av personaloptioner hos personer som delvis har arbetat utomlands under kvalifikationstiden och där det blir fråga om tillämpning av ett skatteavtal.

Några exempel kan illustrera de problem som kan uppstå om nuvarande begränsning av skattepliktens omfattning i 11 kap. 16 § första stycket IL kvarstår oförändrad. I det följande förutsätts att avskattningsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen respektive 11 kap. 16 § andra stycket IL slopas enligt förslaget i avsnitt 4.

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

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

Om den skattskyldige i stället är bosatt utomlands under en del av tiden blir utfallet olika beroende på när och hur länge bosättningen utomlands varat. Den andra staten förutsätts beskatta förmånen vid utnyttjande och efter fördelning på det sätt som föreslås i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet.

a) Antag att en skattskyldig som deltar i optionsprogrammet varit bosatt i Sverige år 1 och 2 men flyttat ut och arbetat utom-

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

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

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

Sammanfattningsvis kan det konstateras att exemplen visar att såväl dubbelbeskattning som total skattefrihet kan uppkomma om Sverige behåller nuvarande bestämmelser. Dubbelbeskattning skulle i så gott som alla fall undvikas genom tillämpning av skatteavtal eller lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen). Skatteförlusten för svensk del i de fall total skattefrihet uppkommer kan dock inte motverkas på detta sätt. Den tydligaste effekten skulle bli att Sverige förlorade skattein-

täkter i de fall arbetet utförts här under kvalifikationstiden men möjligheten att förfoga över optionerna uppkommit vid vistelse utomlands.

Den nya kommentaren till OECD:s modellavtal bygger på tanken att förmån av personaloptioner utgör retroaktiv ersättning för arbete och fördelningen av beskattningsrätten mellan stater bör därför baseras på var det ifrågavarande arbetet utförts. Detta resulterar i en långt driven källstatsbeskattning. Synsättet återspeglar i viss mån syftet med den svenska lagstiftningen, dvs. att endast förmån av personaloptioner som härrör från arbete i Sverige skall beskattas här. Som framgår av exemplen ovan stämmer dock den nuvarande lagstiftningen inte fullt ut överens med OECD:s kommentar till modellavtalet vilken riskerar att medföra mindre önskvärda beskattningssituationer. OECD:s uppfattning avseende fördelningen av beskattningsrätten bedöms som ändamålsenlig och mer träffsäker och bör därför tydligare framgå av den svenska lagstiftningen. I det följande redovisas två alternativa förslag till förändringar, dels en bibehållen inskränkning av skatteplikten i kombination med en ny proportionering efter var arbetet utförts under kvalifikationstiden, dels en utvidgad skatteplikt.

Alternativ I – Proportionering

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

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

nerna oftast är förenade med villkor om första förfogandetidpunkt och överlåtelseförbud.

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

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

En sådan proportionering skulle vidare innebära att Sverige, liksom med nuvarande bestämmelser, skulle ha ett begränsat anspråk på att beskatta inkomst i form av förmån av personaloptioner. Endast till den del förmånen härrör från arbete i Sverige skulle den tas upp till beskattning här. Eftersom detta beskattningsanspråk överensstämmer med vad som kan beskattas här med tillämpning av skatteavtal så skulle det i de allra flesta fall inte innebära någon reell inskränkning.

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

Alternativ II – Utvidgad skatteplikt

Ett andra alternativ är att helt slopa bestämmelsen i 11 kap. 16 § IL om att förmån av personaloptioner som härrör från arbete utomlands inte skall tas upp till den del optionerna kunnat utnyttjas innan personen i fråga flyttade till Sverige. En sådan lösning innebär att huvudregeln om generell skatteplikt för obegränsat skattskyldiga avseende all inkomst blir tillämplig även på förmån av personaloptioner. Särregleringen av personaloptioner skulle då enbart avse beskattningstidpunkten. Den praktiska effekten blir att den som är obegränsat skattskyldig i Sverige skall ta upp all förmån av personaloptioner till beskattning här då de utnyttjas eller överläts oavsett var och när arbetet utförts.

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

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

Ställningstagande

Sammanfattningsvis har två alternativa förslag till lösning diskuterats ovan, dels en proportioneringsregel, dels en utökad skatteplikt. En proportioneringsregel innebär att det anges uttryckligen i lagtexten till vilken del förmånen anses härröra från arbete i Sverige. En sådan regel innebär emellertid en fortsatt särreglering

av personaloptioner i internationella förhållanden. Regeln skulle i de flesta fall överensstämma med de skatteanspråk Sverige har möjlighet att hävda enligt skatteavtalen. En sådan regel kan dock utnyttjas i skatteplaneringssyfte i fall då skatteavtal saknas.

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

Båda alternativen utgår i princip från synsättet att förmånen skall beskattas i det land där arbetet som förmånen hänför sig till har utförts. Vid införandet av nuvarande bestämmelse gjordes bedömningen att varje form av proportionering borde undvikas för att göra reglerna så enkla som möjligt (prop. 1997/98:133 s. 40). En utökad skatteplikt innebär att den svenska lagstiftningen blir mer enhetlig för obegränsat skattskyldiga personer medan de konflikter som kan uppstå i förhållande till andra staters skatteanspråk regleras i skatteavtal. Alternativet med utvidgad skatteplikt bedöms därför lämpligast ur systematisk synvinkel.

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

Med en enhetlig skatteplikt kan tillämpningen av skatteavtal antas komma att bli vanligare än med en proportioneringsregel. Sådan tillämpning torde dock redan vara vanligt förekommande och fungera väl hos berörda myndigheter.

Sexmånadersregeln och ettårsregeln

Vid tillämpning av sexmånadersregeln och ettårsregeln är det nödvändigt att fastställa i vilken utsträckning en inkomst härrör från en anställning utomlands. I praxis rörande ettårsregelns tillämplighet på personaloptioner (RÅ 2004 ref. 50) har hänvisning skett till bestämmelsen i 11 kap. 16 § IL. Om denna be-

stämelse upphävs uppkommer frågan om hur fördelningen av en förmån av personaloption skall ske. Enligt äldre praxis har t.ex. semesterersättning hänförlig till arbete utomlands ansetts kunna vara skattefri enligt vid den tidpunkten gällande regler som motsvarar dagens sexmånadersregel och ettårsregel (jfr RÅ 1983 1:58 och RÅ 1984 Aa 28). Detta ansågs gälla även om inkomsten hade betalats ut av en från arbetsgivaren fristående semesterkassa. Avgörandena avser numera ersatta regler. Trots det torde principen att utbetalningstidpunkten inte spelar någon roll vid avgörande av om reglerna är tillämpliga fortfarande gälla.

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

5.2 Begränsat skattskyldiga

Bedömning: De föreslagna ändringarna i inkomstskattelagen medför inte något behov av ändring av nuvarande bestämmelser om beskattning av förmån av personaloptioner hos begränsat skattskyldiga.

Nuvarande bestämmelser i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) innebär att begränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga bl.a. för ersättning eller förmån på grund av annan anställning än hos stat eller kommun i den mån arbetet utförts i Sverige samt för styrelsearvoden och liknande ersättningar från svenska bolag eller andra juridiska personer, oavsett var verksamheten bedrivits.

Beträffande förmån av personaloptioner innebär detta att en begränsat skattskyldig person som är anställd och arbetar i Sverige skall beskattas för sådan förmån om den härrör från arbetet här. Om personaloptionerna tilldelats och således förvärvats på

grund av ett styrelseuppdrag i ett svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person saknar det betydelse var uppdraget utövats. Att beskattningen skall ske när optionerna utnyttjas eller överläts följer av en hänvisning till inkomstskattelagen (1999:1229).

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

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

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

Sammanfattningsvis bedöms således några ändringar inte vara nödvändiga beträffande begränsat skattskyldiga personer.

6 Socialavgifter, skatteavdrag och uppgiftsskyldighet

6.1 Allmänna överväganden

Bedömning: Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift för förmån av personaloptioner blir enhetligare och tydligare om dessa skyldigheter läggs på den hos vilken en förmån av personaloptioner förvärfvas.

Personaloptionsprogram gäller ofta under flera år. Det är inte ovanligt att arbetet för att kvalificeras för personaloptionerna utförs för olika arbetsgivare. Eftersom såväl arbetsgivare som arbetsplatser således kan variera under personaloptionernas löptid är det inte alltid självklart vem som har att fullgöra skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra avdrag för preliminär skatt och lämna kontrolluppgift för förmån av personaloptioner.

Enligt nuvarande huvudregler är den som ger eller betalar ut ersättning för arbete också skyldig att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag samt lämna kontrolluppgift. Detta gäller även ersättningar som betalas efter det att anställningen avslutats, t.ex. semesterersättningar eller avgångsersättningar. Det väcker frågan om den förändrade principiella syn på personaloptioner som ligger bakom förslagen i avsnitt 5 angående beskattningen av personaloptioner och som innebär att personaloptioner bör behandlas som en retroaktiv arbetsersättning också bör medföra förändringar i de nu nämnda skyldigheterna. I det sammanhanget är centrala frågor dels vem som ger eller betalar ut en

förmån av personaloptioner dels vid vilken tidpunkt som personaloptionerna ges eller betalas ut.

Skyldigheten att fullgöra betalning av arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift inträder oftast i och med att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren löser in personaloptionerna, dvs. vid den tidpunkt då personaloptionerna utnyttjas eller överläts och förmånen skall tas upp till beskattning hos mottagaren. Enligt nuvarande regler kan dessa skyldigheter också inträda vid utflyttning från Sverige, om personaloptionerna varit möjliga att förfoga över vid den tidpunkten. Det föreslås i avsnitt 4 att denna avskattningsregel slopas vilket innebär att den tidpunkt där skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift i princip endast inträder när optionerna utnyttjas eller överläts.

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

Detta synsätt ligger också bakom det undantag som görs från huvudreglerna om vem som skall fullgöra dessa skyldigheter när en förmån eller ersättning ges eller betalas ut i annat land. I fråga

om personaloptioner innebär undantaget att om det företag som löser in personaloptionerna ligger utomlands samtidigt som mottagaren av förmånen har en anställning hos en arbetsgivare i Sverige skall den svenska arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift, under förutsättning att förmånen av personaloptionerna har sin grund i anställningen i Sverige och det inte heller finns ett anställningsförhållande mellan mottagaren av förmånen och utgivaren i utlandet. I dessa fall skall således den svenska arbetsgivaren anses som utgivare av förmånen oberoende av om företaget i utlandet är den som faktiskt ger eller betalar ut förmånen.

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

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

En enhetligare och tydligare reglering av skyldigheterna skulle kunna vara att starkare än i dag knyta skyldigheten till den som föranleder möjligheten för arbetstagaren att delta i personaloptionsprogrammet. Det förefaller nämligen mer naturligt att låta ansvaret för framtida skyldigheter ligga kvar på den som möjliggjort ett deltagande i personaloptionsprogrammet än att t.ex. fördela detta ansvar på eventuella framtida arbetsgivare eller att

strikt koppla det till en formell utbetalare. En fördelning av skyldigheten mellan olika arbetsgivare beroende på var den skattskyldige arbetat under kvalifikationstiden torde medföra stora praktiska problem för den arbetsgivare som den skattskyldige arbetar för då optionen utnyttjas. Denne skulle bl.a. behöva utreda var den skattskyldige arbetat och för vilka arbetsgivare samt informera dessa om att ett utnyttjande skett. En alltför hård koppling till en formell utbetalare skulle göra regleringen enkel att kringgå och ansluter inte till den principiella utgångspunkten att förmån av personaloptioner bör jämföras med retroaktiva arbetsersättningar.

Det torde i stället vara den person som inledningsvis möjliggjort att den enskilde omfattas av personaloptionsprogrammet som har bäst möjligheter att ha kontroll över villkoren för att förmånen skall falla ut och som i första hand bör kunna bära ansvaret för att följa förmånstagarens förehavanden under personaloptionens löptid.

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

Sammantaget framstår det således som att reglerna om att betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgifter i fråga om förmån av personaloptioner skulle kunna uppfattas som tydligare, mer enhetliga och därmed enklare att tillämpa om skyldigheterna åvilar den hos vilken förmånen av personaloptionen förvärvats, dvs. normalt den arbetsgivare som har ett inflytande på förmånens utgivande eller som är part i det anställningsförhållande i vilken förmånen ursprungligen har sin grund. Som en konsekvens av detta bör den specialreglering som gäller i fråga om ersättning som ges eller betalas ut i utlandet inte vara tillämplig på förmån av personaloptioner.

6.2 Socialavgifter

Förslag: Skyldigheten att betala socialavgifter för förmån av personaloptioner läggs på den hos vilken förmånen förvärvats, oavsett var den skattskyldige är bosatt och arbetar då optionerna utnyttjas eller överlåts. Den undantagsbestämelse som gäller i vissa fall när avgiftspliktig ersättning ges ut av en person i utlandet skall inte tillämpas i fråga om förmån av personaloptioner.

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

Enligt huvudregeln i socialavgiftslagen (2000:980, SAL) skall socialavgifter betalas för avgiftspliktig ersättning som utges för arbete i Sverige. Med avgiftspliktig ersättning avses löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete samt annat som utges med anledning av ett avtal om arbete. Förmån av personaloptioner utgör således avgiftspliktig ersättning enligt SAL. Med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet.

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

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

Generellt sett gäller att om en arbetsgivare retroaktivt betalar ut ersättning för arbete utfört i Sverige, efter att den anställda har slutat sin anställning, medför nuvarande regler en skyldighet

att betala arbetsgivaravgifter oavsett var den anställde är bosatt och anställd vid utbetalningstillfället.

Förslagen i avsnitt 4 och 5 innebär att skatteplikten för förmån av personaloptioner inträder i sin helhet när optionerna utnyttjas eller överläts, både för obegränsat och begränsat skattskyldiga personer. Genom skatteavtal kan dock det svenska beskattningsanspråket komma att begränsas till den del förmånen härrör från arbete i Sverige. En sådan begränsning påverkar emellertid inte avgiftsskyldigheten. Uttagandet av socialavgifter kan i stället påverkas av EG-rätten eller av Sveriges överenskommelser på socialförsäkringsområdet med andra stater.

I detta sammanhang är det viktigt att komma ihåg att avgiftsskyldighet i Sverige endast föreligger för ersättning för arbete i Sverige (jfr. 2 kap. 4 § SAL). Om en förmån härrör från arbete under en tidsperiod av tre år, varav ett år i Sverige, bör en fördelning av avgiftsunderlaget ske genom att en tredjedel av förmånen hänförs till underlaget för svenska avgifter, dvs. inkomsten proportioneras på samma sätt som vid fördelning av inkomstbeskattningsrätten i enlighet med det av OECD tillämpade synsättet.

Som framgår av avsnitt 6.1 är regleringen av vem som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter varken enhetlig eller särskilt tydlig när det gäller förmån av personaloptioner. Den undantags-situation som gäller i vissa fall om förmånen ges ut i utlandet stämmer inte heller överens med synsättet att personaloptioner i regel bör behandlas på samma principiella sätt som retroaktiva ersättningar, dvs. hänförliga till det arbetet i vilket ersättningen eller förmånen förvärvats.

Mot den bakgrunden borde reglerna om att betala arbetsgivaravgifter i fråga om förmån av personaloptioner kunna uppfattas som tydligare, mer enhetliga och därmed enklare att tillämpa om skyldigheten att betala arbetsgivaravgifterna i stället vilade på den hos vilken förmånen av personaloptionen förvärvats. Med förvärv av förmånen avses då ingåendet av det avtal som ger arbetstagaren en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Förslaget

innebär således att vid bedömningen av vem som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för förmånen skall avgörande vikt läggas vid vem som kan anses ingått avtalet med arbetstagaren om att denne skall omfattas av personaloptionsprogrammet, vilket oftast torde vara arbetsgivaren. Det är den personen som bör vara skyldig att betala arbetsgivaravgifter, bl.a. mot bakgrund av att det är denna person som har bäst förutsättningar att ha kontroll över villkoren för att förmånen skall falla ut. Vem som i praktiken löser in personaloptioner får därmed en mindre betydelse vid bedömningen av avgiftsskyldigheten. Den närmare innebörden av förslaget utvecklas utförligare i författningskommentarerna till SAL (avsnitt 8.2).

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

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

Särskild löneskatt

Regeringen föreslår i budgetpropositionen för år 2007 (prop. 2006/07:1) att den särskilda löneskatten på bl.a. lön och annan ersättning slopas för personer som fyllt 65 år. Förslaget omfattar dock endast personer som är födda 1938 eller senare. För perso-

ner födda 1937 eller tidigare föreslås övergångsregler som fastställer att nuvarande bestämmelser skall fortsätta gälla för dessa. För att skyldigheten att betala särskild löneskatt för dessa personer för förmån av personaloptioner skall motsvara skyldigheten att betala socialavgifter för en sådan förmån, bör därför ett tillägg göras till de övergångsregler som föreslås. Detta innebär att skyldigheten att betala särskild löneskatt för förmån av personaloptioner läggs på den hos vilken förmånen förvärvats.

Internationella förhållanden

Som framgått ovan bör avgiftsskyldigheten åläggas den som föranlett att den skattskyldige ursprungligen förvärvat personaloptionerna. Detta medför att även en utländsk arbets- eller uppdragsgivare kan bli skyldig att betala socialavgifter i Sverige på en förmån av personaloption i det fall någon del av förmånen är att anse som ersättning för arbete i Sverige. Rutinerna för detta är relativt enkla och vill en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige inte registrera sig som arbetsgivare här kan ett avtal träffas med den anställde om att denne själv skall betala avgifterna.

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

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

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

Administrativ börda

Förslaget kan antas medföra en viss minskning av den administrativa bördan genom att reglerna blir tydligare och enklare att tillämpa. Samtidigt kommer en del företag att behöva bibehålla en viss kontroll av personer som tilldelats personaloptioner även om de inte längre är anställda i företaget. Detta kan medföra en något ökad administrativ bördan för de företag som berörs. Eftersom några arbetsgivaravgifter, skatteavdrag eller kontrollavgifter med anledning av avskattning inte längre är aktuella torde dock den administrativa bördan totalt sett med hänsyn till promemorians samtliga förslag inte påverkas i någon betydande utsträckning.

6.3 Skatteavdrag och kontrollavgifter

Förslag: Skyldigheten att göra skatteavdrag och att lämna kontrollavgift för förmån av personaloptioner läggs på den hos vilken förmånen av personaloptioner förvärvats oavsett var den skattskyldige är bosatt och arbetar då optionen utnyttjas eller överläts. De undantagsbestämmelser som gäller i vissa fall när en förmån ges eller betalas ut av en person i utlandet skall inte tillämpas i fråga om förmån av personaloptioner.

Nuvarande bestämmelser innebär att en svensk arbetsgivare skall göra skatteavdrag samt lämna kontrollavgift, dels för förmån

som han eller hon själv ger ut, dels för förmån som ges ut till en av hans eller hennes anställda av en utomlands bosatt fysisk person eller av en utländsk juridisk person, om förmånen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige och något anställningsförhållande inte föreligger mellan den skattskyldige och utbetalaren. Bestämmelserna om förmån från utlandet har som nämnts tillkommit med tanke på att personaloptioner ofta tilldelas och löses in av ett annat bolag i företagsgruppen än det där den skattskyldige är anställd eller arbetar.

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

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

Som framgår av avsnitt 6.1 är regleringen av vem som är skyldig att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift varken enhetlig eller särskilt tydlig när det gäller förmån av personaloptioner. Den undantagssituation som gäller i vissa fall om förmånen ges ut i utlandet stämmer inte heller överens med synsättet att personaloptioner i regel bör behandlas på samma principiella sätt som retroaktiva ersättningar, dvs. att de hänförs till det arbete i vilket ersättningen eller förmånen förvärvats.

I avsnitt 6.2 föreslås beträffande arbetsgivaravgifter att skyldigheten att betala dessa skall ligga på den hos vilken förmånen av personaloptioner har förvärvats. Skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgifter bör ansluta till den regleringen så att dessa olika skyldigheter sammanfaller i största möjliga utsträckning. Det föreslås därför att för förmån av personaloptioner bör skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna kontrolluppgift ligga på den hos vilken förmånen förvärvats.

Med förvärv av förmånen avses ingåendet av det avtal som ger arbetstagaren en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor.

Den närmare innebörden av förslaget utvecklas utförligare dels i föregående avsnitt dels i författningskommentarerna till socialavgiftslagen (avsnitt 8.2).

I likhet med vad som föreslås för skyldigheten att betala socialavgifter bör den undantagsregel som finns i 8 kap. 14 § tredje stycket andra meningen skattebetalningslagen (1997:483) och 6 kap. 4 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227) och som avser vissa fall då en intäkt, förmån eller ersättning ges ut i utlandet inte vara tillämplig på förmån av personaloptioner.

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

Förslaget kan antas medföra en viss minskning av den administrativa bördan genom att reglerna blir tydligare och enklare att tillämpa. Samtidigt kommer en del företag att behöva bibehålla en viss kontroll av personer som förvärvat personaloptioner även om de inte längre är anställda i företaget. Detta kan medföra en något ökad administrativ börda för de företag som berörs. Med beaktande av samtliga förslag i promemorian torde dock dessa totalt sett inte påverka den administrativa bördan i någon betydande utsträckning eftersom några kontrolluppgifter, arbetsgivaravgifter eller skatteavdrag med anledning av avskattning inte längre är aktuella. Den föreslagna utvidgningen i kontrolluppgiftsskyldigheten och skyldigheten att göra skatteavdrag bedöms så viktig för möjligheten att upprätthålla en god skattekontroll att en eventuell mindre ökning av den administrativa bördan bör kunna godtas.

6.4 Den anställdes uppgiftsskyldighet

Bedömning: Nuvarande bestämmelser om den anställdes uppgiftsskyldighet bör behållas.

En anställd är enligt nuvarande bestämmelser skyldig att på annat sätt än muntligen, inom viss tid anmäla till sin svenska arbetsgivare när han utnyttjat en personaloption. Bestämmelsen har tillkommit för att underlätta för arbetsgivaren att känna till när en anställd utnyttjar sina personaloptioner även om detta sker hos ett annat bolag i en företagsgrupp. Bestämmelsen får anses ändamålsenlig och bör behållas.

Bestämmelsens nuvarande utformning torde täcka även situationen när personaloptioner utnyttjas i utlandet efter att anställningen i Sverige upphört. Något behov av ändringar föreligger därför inte på grund av övriga lämnade förslag.

6.5 Tydligare redovisningsansvar

Förslag: Arbetsgivarens ansvar för redovisning av socialavgifter och skatteavdrag vid förmån av personaloptioner tydliggörs.

En arbetsgivares skyldighet att betala socialavgifter och göra avdrag för preliminär skatt är normalt sanktionerade med skatte-tillägg på grund av oriktig uppgift och, under vissa förutsättningar, kan arbetsgivaren även åläggas ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) om denne uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra sina skyldigheter.

När nuvarande bestämmelser infördes gjordes övervägandet att det inte var rimligt att ålägga arbetsgivaren straffansvar för något som ligger utanför dennes möjlighet att kontrollera. På grund härav infördes den i avsnitt 6.4 beskrivna uppgiftsskyldigheten. Det anmärktes vidare att något straffansvar inte kan komma i fråga för arbetsgivaren förrän efter den tidpunkt då den anställda lämnat föreskriven uppgift, och i så fall endast om han

ändå underlåter att redovisa förmånen eller lämnar oriktig uppgift (prop. 1997/98:133 s. 44 f.).

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

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

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

Att skattetillägg inte påförs i orimliga situationer motverkas bland annat genom de möjligheter till hel eller delvis befrielse från skattetillägg som finns (se 15 kap. 10 och 11 §§ skattebetalningslagen (1997:483)). Ett exempel på när befrielse skulle kunna bli aktuellt är om arbetsgivaren kan visa att han saknat möjlighet att få kännedom om att optionen utnyttjats.

7 Konsekvenser

7.1 Offentligfinansiella konsekvenser

Eftersom Skatteverket intagit ställningen att avskattningsregeln för orealiserad förmån av personaloptioner vid utflyttning från Sverige står i strid med gällande EG-rätt och att detta förhindrar tillämpning av regeln, torde den utökade skatteplikten för förmån av personaloptioner ge vissa positiva effekter på skatteintäkterna.

Genom den utvidgade skatteplikten undviks även det bortfall av skatteintäkter som skulle uppkomma i de fall nuvarande momentana intjänande kolliderar med proportioneringsreglerna i OECD:s modellavtal. Dessutom torde den innebära en mindre ökning av skatteintäkterna i de fall då nuvarande bestämmelser leder till dubbel icke-beskattnings i relation till vissa stater med vilka Sverige inte har skatteavtal.

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

7.2 Konsekvenser för företagen

Mot bakgrund av att personaloptioner fortfarande är relativt ovanliga i Sverige torde antalet skattskyldiga som kan komma att påverkas vara begränsat. De företag som erbjuder sina anställda

personaloptioner är normalt sett något större företag som ingår i internationella koncerner. Personaloptioner torde vara mycket ovanliga i mindre företag och det kan därför antas att endast ett fåtal små och medelstora företag kan komma att behöva tillämpa reglerna.

Den något förändrade kontrolluppgiftsskyldigheten torde totalt sett inte medföra någon större förändring för företagen mot bakgrund av att något kontrolluppgiftslämnande på grund av avskattning inte längre aktualiseras. Förslaget kan därutöver antas medföra en viss minskning av den administrativa bördan genom att reglerna blir tydligare och enklare att tillämpa.

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

Med beaktande av samtliga förslag i promemorian torde dock dessa totalt sett inte påverka den administrativa bördan i någon betydande utsträckning.

7.3 Konsekvenser för Skatteverket

Genom det aktuella förslaget förskjuts beskattningstidpunkten för förmån av personaloptioner för personer som flyttar från Sverige. Skatteverkets handläggning avseende dessa personer kommer således påverkas genom att tidpunkten för denna därmed också kommer att förändras. Omfattningen av antalet personer som flyttar från Sverige och som innehar personaloptioner torde dock inte komma påverkas av förslaget. Förslaget medför dock att personer som inte tidigare varit skattskyldiga i Sverige kan komma att bli det. Detta medför i sin tur en viss ökning av

Skatteverkets arbetsbörda. Genom förslaget kommer även beskattning ske i ökad utsträckning av personer som endast är begränsat skattskyldiga i Sverige. Handläggningen hos Skatteverket kommer därför sannolikt att innefatta tillämpning av skatteavtal i större utsträckning. Mot bakgrund av dels att personaloptioner fortfarande är relativt ovanligt i Sverige, dels att antalet personer som innehar personaloptioner när de flyttar från Sverige kan antas vara begränsat kommer torde detta dock endast medföra obetydliga kostnader för verkets del. Därutöver kan skattekontrollen antas komma att bli både enklare och effektivare för verkets del med anledning av den utökade och mer enhetliga kontrolluppgiftsskyldigheten.

8 Författningskommentar

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

10 kap.

11 §

Ändringen innebär att den så kallade avskattningsregeln i andra stycket andra meningen upphävs. Som en följd av detta skall alla förmåner av personaloptioner tas upp till beskattning när optionerna utnyttjas för förvärv av värdepapper eller avyttras. Förmånen skall alltså tas upp vid detta tillfälle även om optionerna utnyttjas eller avyttras efter det att den skattskyldige flyttat från Sverige. Om den skattskyldige inte längre är obegränsat skattskyldig i Sverige när skattskyldigheten inträder sker beskattningen av förmånen enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

11 kap.

16 §

Förslaget innebär att förmån av personaloption i sin helhet skall tas upp när optionerna utnyttjas. Paragrafen om en fördelning av skatteplikten i förhållande till om det var möjligt att förfoga över optionerna vid en inflyttning till Sverige bör då upphävas. Som en följd av detta skall alla förmåner av personaloptioner tas upp till beskattning när optionerna utnyttjas för förvärv av värdepapper eller avyttras. Förmånen skall alltså tas upp vid detta tillfälle

även om optionerna förvärvats och den skattskyldige kunde förfoga över dem innan denne flyttade till Sverige. Skattskyldigheten för förmånen kommer dock i vissa fall att begränsas av sexmånaders- och ettårsregeln samt av skatteavtal.

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

2 kap.

1 §

Ett nytt *andra stycke* förs in i paragrafen. Förslaget innebär att ansvaret för att betala arbetsgivaravgifter för förmån av personaloptioner läggs på den arbets- eller uppdragsgivare eller liknande hos vilken förmånen förvärvades.

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

Med förvärvades avses i detta sammanhang detsamma som i inkomstskattelagen (1999:1229); dvs. ingåendet av det avtal som innebär att den skattskyldige får en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor. Förmånen bör normalt anses förvärvad hos den för vars räkning det arbete utförs, vilket berättigar den skattskyldige att delta i personaloptionsprogrammet, dvs. normalt sett den skattskyldiges arbetsgivare. Förmånen kan även anses förvärvad hos en uppdragsgivare eller annan fysisk eller juridisk person i det fall det är det uppdragsförhållandet eller det arbetet som utförts för denne som grundat rätten för den skattskyldige att delta i personaloptionsprogrammet. Ansvaret för att betala arbetsgivaravgifter gäller även om den skattskyldige har flyttat utomlands och anställningen eller uppdraget har upphört när optionerna utnyttjas eller avyttras.

Om en person exempelvis är anställd hos en svensk arbetsgivare och på grund av denna anställning får förvärva personaloptioner blir således den svenska arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter på förmånen när optionerna utnyttjas eller avyttras. Detta gäller även om den skattskyldige, när optionerna

utnyttjas och förmånen således utfaller, får förvärva värdepapper av ett annat svenskt företag än det i vilket den skattskyldige är anställd, av en annan fysisk person eller av ett utländskt företag eller liknande. Det bör därvid vara utan betydelse om den som den skattskyldige får förvärva värdepapper av ingår i samma koncern som arbetsgivaren eller har någon annan relation till arbetsgivaren.

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

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

Den hos vilken optionerna förvärvades blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter när optionen utnyttjas eller överlåts även om den skattskyldige arbetat för flera olika arbetsgivare m.m. under kvalifikationstiden.

3 §

Förslaget innebär att förmån av personaloptioner uttryckligen undantas från paragrafens tillämpningsområde.

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

Övergångsbestämmelser till SFS 2006:000

Förslaget innebär att ansvaret för att betala den särskilda löneskatten läggs på den arbets- eller uppdragsgivare eller liknande

hos vilken förmånen förvärvades. Den närmare innebörden av detta förklaras utförligare i avsnitt 8.2 i samband med förslaget om lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980). Den som blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter i enlighet med vad som framgår av avsnitt 8.2 blir enligt denna övergångsbestämmelse skyldig att betala särskild löneskatt.

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

8 kap.

14 §

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

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

Den närmare innebörden av detta förklaras utförligare i avsnitt 8.2 i samband med förslaget om lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980). Den som blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter skall också vara skyldig att göra skatteavdrag.

Ändringen i *fjärde stycket*, tidigare tredje stycket, innebär att förmån av personaloptioner uttryckligen undantas från styckets tillämpningsområdet.

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

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

6 kap.

2 §

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

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

Den närmare innebörden av detta förklaras utförligare i avsnitt 8.2 i samband med förslaget om lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980). Den som blir skyldig att betala arbetsgivaravgifter skall också vara skyldig att lämna kontrolluppgift.

4 §

Förslaget innebär att förmån av personaloptioner uttryckligen undantas från paragrafens tillämpningsområde.