



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Personaloptionsbestämmelsen

Beskattning av personaloptioner enligt den nya lydelsen efter 1 januari  
2009

Filosofiekandidatuppsats inom affärsjuridik

Författare: Robin Larsson

Handledare: Elise Adelsköld

Framläggningsdatum 2010-05-20

Jönköping Maj 2010

## Bachelor`s Thesis in Social science of buisness law

Title: Personaloptionsbestämmelsen- Beskattning av personaloptioner enligt den nya lydelsen efter 1 januari 2009.

Author: Robin Larsson

Tutor: Elise Adelsköld

Date: 2010-05-20

Subject terms: Employee stock options, OECD model tax convention

---

### **Abstract**

The swedish rule concerning the treatment of employee stock-options have changed and the new wording of the rule will be applicable for the first time in 2010. The previous wording of the rule stated that the employee shall be taxed for the stock-option when moving abroad, even if the option is not exercised. The Swedish Skatteverket and Regeringsrätten have found that this rule is in conflict with the free movement of persons within the European Union. The new wording of the rule states that the employee shall be taxed when the option is excercised, no matter where the employee is situated. A state`s right of taxation of a stock-option determines wheter and to what extent the employee stock-otion derives from that state.

## **Förkortningar**

AGL - Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

AvrL – Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

IL - Inkomstskattelag (1999:1229)

OECD – Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling

LHF – Lag (1991:980) om handel med finansiella instrument

SINK – Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte .....	1
1.3	Metod och material.....	1
1.4	Avgränsning .....	2
<b>2</b>	<b>Beskattning av förmåner.....</b>	<b>3</b>
2.1	Inkomstslaget tjänst.....	3
2.2	Gränsdragning mellan gåva och förmån .....	4
<b>3</b>	<b>Personaloptioner .....</b>	<b>6</b>
3.1	Värdepapper .....	6
3.2	Vad är en personaloption? .....	6
3.3	Rättsläget innan 1 januari 2009.....	8
3.4	Personaloptionsbestämmelsen efter 1 januari 2009.....	10
	3.4.1 Beskattningstidpunkt.....	10
	3.4.2 Intjänandetidpunkt .....	11
3.5	Sexmånadersregeln och ettårsregeln.....	12
3.5	Begränsat skattskyldiga .....	13
<b>4</b>	<b>OECD:s Modellavtal .....</b>	<b>14</b>
4.1	Skatteavtal mellan stater .....	14
4.2	skatteavtalets tillämpningsområde och hemvistbegreppet enligt OECD:s modellavtal .....	15
4.3	Beskattning av personaloptioner enligt OECD:s modellavtal.....	16
4.4	Intjänandetidpunkt enligt OECD:s modellavtal .....	17
<b>5</b>	<b>Tillämpning av interna skatteregler och skatteavtal .....</b>	<b>19</b>
<b>6</b>	<b>Avslutande kommentarer.....</b>	<b>24</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>26</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Från och med 1 januari 2009 har avskattningsreglerna för personaloptioner slopats och den nya bestämmelsen ska gälla för första gången vid 2010 års taxering. Personaloptioner är en rättighet att i framtiden få förvärva värdepapper till förmånliga villkor. De tidigare reglerna innebar att en anställd som erhållit personaloptioner blev beskattad för dessa vid utflyttning från landet, oavsett om optionen utnyttjades eller ej. Avskattningsregler har ansetts vara oförenliga med EU-fördraget och rätten till fri rörlighet för personer och både Skatteverket och därefter Regeringsrätten har ansett att den svenska bestämmelsen stred mot EU-rätten. Den nya bestämmelsen innebär att personaloptioner från och med 2010 års taxering ska beskattas när de utnyttjas, oberoende var förmånstagare är, vilket innebär att intjänandetidpunkten måste fastställas när den anställde varit verksam i flera stater för att hänföra rätt del till rätt stat.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda hur arbetstagare ska beskattas för erhållna personaloptioner enligt intern rätt och i ett internationellt sammanhang, och i synnerhet hur proportionering av intjänandetiden mellan flera länder ska ske.

## 1.3 Metod och material

Utgångspunkten för denna analys är intern skattelagstiftning och OECD:s modellavtal. Inkomstskattelagens bestämmelse angående personaloptioner, 10 kap. 11 § andra stycket IL, kommer att utredas och analyseras utifrån sin nya lydelse från och med 1 januari 2009. Dessutom kommer den tidigare lydelsen av bestämmelsen att analyseras för att läsaren ska förstå skillnader mellan lydelserna och konsekvenserna detta medför. Eftersom det är en ny lagstiftning och det saknas praxis på området kommer proposition 2007/08:152 behandlas grundligt för att utröna bakgrunden och syftet med bestämmelsen. Förutom svensk lagtext och förarbeten därtill kommer OECD:s modellavtal att granskas för att fastställa hur beskattning av personaloptioner ska ske enligt skatteavtalsrätten. Kommentarer till modellavtalet kommer också att analyseras eftersom där har tidigare problem utreds och lösningar på hur personaloptioner ska beskattas har dis-

kuterats. Dessutom kommer doktrinen på området att analyseras för att få ytterligare bakgrund och diskussion.

De första kapitlen utgår utifrån en deskriptiv metod där viktiga delar av uppsatsen beskrivs och syftet med bestämmelsen utrönas. Därefter sker en diskussion och utredning på de interna skattereglerna och beskattning enligt skatteavtalsrätten och de lege lata på rättsområdet analyseras och fastställs. Praktiska exempel på hur beskattning av personaloptioner ska ske enligt intern rätt och enligt skatteavtal kommer att ges för att tydliggöra beskattningen och förståelsen till bestämmelserna.

## **1.4 Avgränsning**

Denna uppsats behandlar beskattning av fysiska personer vid erhållande av personaloptioner nationellt och i ett internationellt sammanhang, således kommer inte arbetsgivaravgifter på personaloptioner, olika beskattningskonsekvenser i bolag vid incitamentprogram och beslutsordningen hos bolagen att utredas. Fokus i denna uppsats kommer att ligga på obegränsat skattskyldiga personer, men bestämmelserna angående begränsat skattskyldiga kommer kort att redogöras.

Uppsatsen kommer att fastställa hur beskattningsrätten mellan stater ska ske, men inte i detalj hur staterna ska lindra juridisk dubbelbeskattning på grund av den begränsade tiden för uppsatsen. Följaktligen kommer inte avräkningslagen att analyseras. Det är endast själva personaloptionsförmånen som kommer att omfattas av denna uppsats, därför kommer inte beskattningskonsekvenserna vid en framtida överlåtelse av de förvärvade värdepapperna att utredas.

## 2 Beskattning av förmåner

### 2.1 Inkomstslaget tjänst

Alla inkomster som en anställd erhåller på grund av sin tjänst ska tas upp som intäkt och beskattas i inkomstslaget tjänst. Huvudregeln för beskattning av förmåner återfinns i 11 kap. 1 § IL som stadgar att alla förmåner som en anställd erhåller på grund av sin anställning är skattepliktig. Detta är dock huvudregeln och vissa förmåner undantas från beskattning om det exempelvis handlar om ett mindre ekonomiskt värde eller syftar till att skapa trivsel och god arbetsmiljö.<sup>1</sup> Anledningen till varför förmåner ska beskattas på samma sätt som annan inkomst är att olika avlöningsformer ska behandlas lika, därför har det ingen betydelse ur skatterättslig synvinkel om den anställde får kontant lön eller om han får en förmån på grund av sin tjänst.<sup>2</sup>

Om den anställde betalat fullt pris för att erhålla förmånen anses det inte vara en skattepliktig inkomst, utan den anställde ska ha fått förmånen utan ersättning eller till ett pris som understiger marknadsvärdet och således kan anses som en förmån. Om den anställde betalat ett lägre pris är det skillnaden mellan marknadsvärdet och vad som betalats som anses vara en förmån och ska beskattas. Att skattepliktiga förmåner ska beräknas till marknadsvärdet framgår av 61 kap. 2 § IL som är huvudregeln. För vissa förmåner som exempelvis bilförmån och kostförmån tillämpas dock en schablonmässig värdering.<sup>3</sup>

Förmånsbeskattning blir endast tillämplig när den anställde erhållit förmånen *på grund av tjänsten*, följaktligen blir det ingen förmånsbeskattning om den anställde på annan grund gjort det förmånliga förvärvet.<sup>4</sup> En anställd kan även bli förmånsbeskattad för förmån som erhålls av den anställdes närstående. För att detta ska kunna ske ska det vara klart att den närstående åtnjutit förmånen och att förmånen erhålls på grund av den anställdes tjänst.<sup>5</sup> Kan förmånen anses vara affärsmässigt motiverat på grund av en

---

<sup>1</sup> Se 11 kap. 14 § IL och 11 kap. 11 och 12 §§ IL.

<sup>2</sup> Edvardsson, s. 63.

<sup>3</sup> Se 61 kap. 5-11 §§ IL för bilförmån och 61 kap. 3 och 4 §§ IL för kostförmån.

<sup>4</sup> Edvardsson, s. 65.

<sup>5</sup> Se RÅ 1989 ref. 57 och RÅ 1991 ref. 27.

självständig affärsförbindelse mellan arbetsgivaren och den närstående ska den anställde inte förmånsbeskattas.<sup>6</sup>

Det räcker inte alltid att arbetsgivaren tillhandahållit en förmån för att den ska bli förmånsbeskattad. För att en anställd ska bli förmånsbeskattad krävs det att denne har åtnjutit förmånen. Detta innebär inte att den anställde måste ha utnyttjat eller använder förmånen som erbjuds, utan skattskyldighet kan aktualiseras när den anställde har godkänt en förmån och har rätt att disponera och använda den, även fast den anställde inte gör det.<sup>7</sup>

## 2.2 Gränsdragning mellan gåva och förmån

Det finns en gränsdragning mellan gåva och förmån och det är viktigt att klargöra vad som anses vara en gåva och vad som är en förmån. Som ovan nämnt är en förmån som en anställd erhåller på grund av sin tjänst skattepliktig enligt 11 kap. 1 § IL, däremot är en gåva inte en skattepliktig inkomst för mottagaren enligt 8 kap. 2 § IL. Tidigare beskattades gåvor enligt AGL, men den lagen har upphört att gälla och därför är gåvor skattefria. Eftersom förmån är skattepliktig inkomst, medan gåva är skattefri, är det nödvändigt att klassificera vilket slag det är fråga om.

Det finns tre rekvisit som ska vara uppfyllda för att det ska anses vara en gåva. Det första rekvisitet är det objektiva rekvisitet som innebär att det ska vara en förmögenhetsöverföring från givaren till mottagaren. Det ska följaktligen inte finnas någon motprestation från mottagarens sida. Finns det en motprestation från mottagaren ska det utifrån marknadsvärdet fastställas om motprestationen motsvarar gåvans värde eller endast en del av den. Om motprestationen understiger marknadsvärdet är det ett blandat fång, alltså delvis ett köp och delvis en gåva. Det andra rekvisitet är att det ska vara en frivillig överföring, vilket innebär att det inte ska ha uppkommit som en del av en förpliktelse, som exempelvis ett skadestånd. Det tredje rekvisitet är ett subjektivt rekvisit som innebär att givaren ska ha ett benefikt syfte, det ska vara tänkt att vara en gåva.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Edvardsson, s. 67.

<sup>7</sup> Se RÅ 1992 ref. 108 och RÅ 2002 ref. 53.

<sup>8</sup> Hela stycket Edvardsson, s. 68.



Om gåvogivaren ger gåvan som en form av ersättning för arbete eller en tjänst är det fråga om en remuneratorisk gåva som alltid ska anses vara en skattepliktig intäkt för mottagaren.<sup>9</sup> En förmån som en anställd får på grund av sin tjänst anses således vara en remuneratorisk gåva och kan därför inte undgå beskattning genom att benämnas gåva. Det avgörande för om det som erhålls anses vara skattepliktig inkomst eller ej avgörs om det grundas på den anställdes tjänst. Det ska dock anmärkas att det är ytters sällan en gåva från en arbetsgivare till en anställd inte anses skattepliktig. Enligt Edvardsson ska dessa gåvor i princip alltid klassificeras som remuneratoriska om inte undantaget i 11 kap. 14 § IL är tillämplig.<sup>10</sup> Det kan dock vara så att det faktiskt är att anse som en gåva från en arbetsgivare till en anställd om exempelvis de är närstående eller har en nära personlig relation, men gåvan får inte bero på anställningsförhållandet.<sup>11</sup> En bedömning i det enskilda fallet är ofrånkomlig för att fastställa om det anses vara en gåva eller en förmån.

---

<sup>9</sup> Edvardsson, s. 69.

<sup>10</sup> Edvardsson, s. 69.

<sup>11</sup> Edvardsson, s. 70.

## 3 Personaloptioner

### 3.1 Värdepapper

Gränsdragningen mellan värdepapper och personaloptioner är viktig för att fastställa vilka regler som blir tillämpliga vid beskattning. Här kommer först en kort redogörelse för vad som anses utgöra värdepapper och i nästa avsnitt behandlas vad en personaloption är.

Det finns inte definierat i lagen eller i förarbetena vad som anses utgöra värdepapper. I förarbetet till LHF uttalas dock att det ska vara frågan om en rättighet som vanligen kan omvandlas i pengar.<sup>12</sup> Utöver detta ska denna rättighet i regel anses vara överlåtbar<sup>13</sup> och Regeringsrätten har fastslagit att ett grundläggande kriterie för ett värdepapper är att det ska vara realiserbart.<sup>14</sup>

Att lagstiftaren valt att inte definiera värdepapper torde bero på att det finns flera olika typer av rättigheter med olika karaktärer och ständigt uppkommer det nya typer av finansiella instrument. Det avgörande blir således att det faktiskt är en rättighet som innehavaren erhåller. Detta skiljer sig från en personaloption som innebär ett löfte om att i framtiden få erhålla en rättighet.<sup>15</sup>

### 3.2 Vad är en personaloption?

Personaloptioner är en anställningsförmån som arbetsgivaren ger ut för att motivera de anställda och för att få de anställda att stanna kvar i företaget under en längre period.<sup>16</sup> Det finns inte definierat i lagen vad som anses vara en personaloption, utan det är ett rent skatterättsligt begrepp som inbegrips i 10 kap. 11 § andra stycket IL som stadgar att ”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[...]”. Det främsta kriteriet för att det ska anses vara en personaloption är följaktligen enligt

---

<sup>12</sup> Prop 1990/91:142 s. 85.

<sup>13</sup> Prop. 1990/91 s. 87.

<sup>14</sup> Se RÅ 1986 ref. 36.

<sup>15</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>16</sup> Prop. 2007/08:152 s.12.

lagen att det inte är ett värdepapper som förvärfas. Får den anställde förvärva värdepapper blir inte bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket tillämplig utan då ska istället den anställde beskattas enligt första stycket i det nämnda lagrummet.

Enligt propositionen till den nya lydelsen av lagen är det just rättigheten att i framtiden få förvärva värdepapper som anses vara en personaloption och denna rättighet får inte utgöra ett värdepapper.<sup>17</sup> Således om en anställd får en rättighet som benämns ”personaloption”, men som innebär att den anställde förvärvar värdepapper, blir inte personaloptionsbestämmelsen tillämplig. Det är alltså inte ordalydelsen som har betydelse utan vad rättigheten de facto innebär. Personaloptionsbegreppet omfattar alltså alla värdepappersrelaterade rättigheter, så länge de inte utgör värdepapper. För att vara en personaloption ska den anställde ha en ovillkorlig rätt att i framtiden få förvärva aktier eller andra värdepapper vid utnyttjandet. Förvärvar den anställde direkt ett värdepapper kan det aldrig anses vara en personaloption.<sup>18</sup>

Det utmärkande för personaloptioner är sålunda att den anställde får en rättighet att i framtiden få förvärva aktier i bolaget till ett i förhand bestämt pris, men denna rättighet innehåller näst intill alltid förfogandeinskränkningar som innebär att rätten förfaller om anställningen upphör av någon anledning och att personaloptionen inte är överlåtbar.<sup>19</sup>

Det vanliga för värdepapper är däremot att de inte innehåller förfogandeinskränkningar och ett fundamentalt kännetecken för värdepapper är att de fritt kan överlåtas.<sup>20</sup> Dessutom ska det ha löpt en viss tid, kvalifikationstid, innan optionen kan utnyttjas för att förvärva värdepapper.<sup>21</sup> Personaloptioner skiljer sig därmed från andra incitamentsprogram, som ger den anställde möjligheten att förvärva värdepapper på förmånliga villkor, genom att de istället ger ett löfte om att få göra detta i framtiden.

Det vanligaste när ett företag ger ut personaloptioner är att de anställda erbjuds att delta i personaloptionsplanen kostnadsfritt och det handlar i regel om en längre tidsperiod.<sup>22</sup>

---

<sup>17</sup> Prop. 2007/08:152 sida 12.

<sup>18</sup> Melbi, s. 269.

<sup>19</sup> Norberg, s. 447.

<sup>20</sup> Norberg, s. 447.

<sup>21</sup> Prop. 2007/08:152 sida 12.

<sup>22</sup> Prop. 2007/08:152 sida 12.

På grund av dessa villkor får bolaget många anställda att ta emot personaloptioner och i och med att det handlar om en lång tidsperiod, ofta 10 år, binder bolaget upp anställda i bolaget. Genom att ingå i en personaloptionsplan kan den anställde exempelvis erbjudas att i framtiden få köpa aktier i bolaget till kursen på tillträdesdagen, vilket kan vara en mycket gynnsam affär om aktiekursen stiger. Eftersom den anställde har en rättighet, men ingen skyldighet, att köpa aktierna löper denne ingen risk om aktiekursen skulle falla då den anställde inte har en skyldighet att köpa aktierna för den överenskomna kursen.

Jag anser att det inte borde uppkomma några större tillämpningsproblem om det anses vara en personaloption eller inte. Är det fastställt att det inte är ett värdepapper som erhålls utan endast en rättighet att i framtiden ha rätt att förvärva värdepapper ska personaloptionsbestämmelsen tillämpas.

### **3.3 Rättsläget innan 1 januari 2009**

I tidigare lydelse av 10 kap. 11 § andra stycket fanns bestämmelsen att personaloptioner skulle beskattas då rättigheten utnyttjas eller överlåts. Detta är i överensstämmelse med den nya lydelsen av personaloptionsbestämmelsen. I den tidigare lydelsens andra stycke fanns det dock en andra mening som nu har slopats. Den bestämmelsen behandlade situationen när en anställd som erhållit personaloptioner flyttade ut ur Sverige. Denna bestämmelse var en särreglering som innebar att den anställde skulle beskattas redan vid utflyttningstillfället för den del av personaloptionen som kunde utnyttjas när den anställde flyttade ut ur landet, trots att personaloptionen inte utnyttjats.<sup>23</sup> Denna bestämmelse innebar att de som stannade kvar i Sverige och de som valde att flytta från Sverige behandlades olika genom att beskattningstidpunkten utföll tidigare för de som valde att flytta. Det fanns även en bestämmelse i 11 kap. 16 § som behandlade situationen när en person flyttade från utlandet till Sverige och som hade personaloptioner som kunde utnyttjas före inflyttningen. Denna bestämmelse innebar att den del av en personaloption som tjänats in utomlands inte blev beskattad i Sverige.

Avskattningen på personaloptioner vid utflyttning bestod dock endast på den del som hänfördes till kvalifikationstiden som den anställde hade hemvist eller stadigvarande

---

<sup>23</sup> Prop. 2007/08:152 sida 5.

vistats i Sverige.<sup>24</sup> Kvalifikationstiden är tiden mellan då den anställde erhåller personaloptionen till dess att den kan utnyttjas. Enligt propositionen till den dåvarande lagstiftningen skulle värdet på förmånen vid utflyttning värderas till marknadsvärdet för det värdepapper som optionen ger rätt att förvärva vid utflyttningstidpunkten.<sup>25</sup> Om den stat som den anställde flyttar till använder sig av utnyttjandetidpunkten för personaloptioner leder denna regel lätt till juridisk dubbelbeskattning då den anställde beskattas i Sverige vid utflyttning och i den andra staten vid utnyttjandet.

EU-domstolen<sup>26</sup> har fastslagit att vissa former av avskattningsregler är oförenliga med EU-rätten och Skatteverket uttalade i ett ställningstagande<sup>27</sup> att avskattningsregeln var oförenlig med EU-rätten och stred mot fri rörlighet av personer eftersom bestämmelsen led till att skattskyldiga undvek anställning och etablering i andra medlemsländer. Det ansågs inte föreligga tillräckliga skäl som rättfärdigade bestämmelsen som innebar en skillnad mellan de som stannade kvar i Sverige och de som tog anställning i ett annat medlemsland. Att den tidigare lydelsen av personaloptionsbestämmelsens andra mening skulle strida mot EU-rätten har också fastslagits av Regeringsrätten i ett överklagat förhandsbesked.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> Edvardsson, s. 148.

<sup>25</sup> Prop. 1997/98:133 s.38.

<sup>26</sup> Se C-9/02 och C-470/04.

<sup>27</sup> Dnr 131 581221-05/111.

<sup>28</sup> Se RÅ 2008 not.70.

## 3.4 Personaloptionsbestämmelsen efter 1 januari 2009

### 3.4.1 Beskattningstidpunkt

Enligt 10 kap. 11 § andra stycket IL ska förmånen av en personaloption tas upp som intäkt och beskattas först det beskattningsår då optionen utnyttjas eller överlåts. Vid införandet av den nya bestämmelsen övervägde lagstiftaren mellan ett ökat skatteanspråk vid flytt från Sverige, eller om en proportioneringsregel skulle användas. Lagstiftaren valde dock att utöka skatteanspråket eftersom det annars kunde leda till skatteplanering i de fall den utländska staten i fråga inte ingått ett skatteavtal med Sverige.<sup>29</sup> Att avskattningsregeln och inflyttningsregeln slopats från och med 1 januari 2009 och att Sverige tillämpar ett utvidgat skatteanspråk innebär för obegränsat skattskyldiga att en personaloption alltid ska beskattas när den utnyttjas, oberoende av om den hänförs till Sverige eller utomlands, helt eller delvis.<sup>30</sup>

Denna bestämmelse angående beskattningstidpunkt är en särreglering från huvudregeln i 10 kap. 8 § IL att inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår de kan disponeras eller kommer den skattskyldige till del. Att det finns en särreglering av beskattningstidpunkten för personaloptioner beror framför allt på att det är svårt att fastställa värdet på personaloptionen då den ges ut. Det går inte redan då att veta vad aktiekursen på den eventuellt framtida förvärvet av värdepappret kommer att vara och därmed så kan inte värdet av förmånen fastställas, eller ens om den anställde då väljer att göra förvärvet. Eftersom inte värdet på förmånens kan fastställas förrän den utnyttjas ansågs denna tid som den mest lämpade beskattningstidpunkten.<sup>31</sup> Trots att det är en särreglering kan det antas att bestämmelsen ändå är förenlig med huvudregeln i 10 kap. 8 § IL eftersom det är vid utnyttjandet den anställde faktiskt kan disponera över förmånen. Dessförinnan har den anställde endast en förfogandeinskränkt rättighet att i framtiden få förvärva ett värdepapper.

Jag anser att lagstiftaren valt en tydlig och klar bestämmelse för beskattningstidpunkten för personaloptioner. Att förmånen ska beskattas då den utnyttjas eller överlåts obero-

---

<sup>29</sup> Prop. 2007/08:152 s. 25-27.

<sup>30</sup> Melbi, s. 270.

<sup>31</sup> Prop. 1997/98:133, s. 31.

ende av var den har intjänats leder inte till några svåra tolkningsmetoder. Däremot kan andra problem uppkomma.<sup>32</sup>

### **3.4.2 Intjänandetidpunkt**

Intjänandetidpunkten enligt den tidigare lydelsen av bestämmelsen var den tidpunkt då den anställde hade möjligheten att utnyttja personaloptionen eller på annat sätt förfoga över den.<sup>33</sup> Denna tidpunkt kallas kan-tidpunkten. Skatteverket har efter den nya lydelsen kommit med ett ställningstagande att den tidigare intjänandetidpunkten inte längre gäller.<sup>34</sup> Enligt den nya bestämmelsen ska det inte anses vara en viss tidpunkt som är avgörande för intjänandetiden, utan det ska ske löpande under kvalifikationstiden. Kvalifikationstiden är den tid från det att den anställde erhåller personaloptionen till den tidpunkt då den kan utnyttjas eller överlåtas.<sup>35</sup> Detta ställningstagande grundar sig på, vilket också anges i förarbetet<sup>36</sup> till lagen, att beskattningsrätten kommer i de flesta fall att styras av skatteavtal. Eftersom personaloptioner innehåller förfogandeinskränkningar och kräver att en viss tid har passerat för att kunna utnyttjas, är det således denna tid som räknas som intjänandetidpunkten. Däremot har det inte, som tidigare, huvudsaklig betydelse var förmånstagaren till personaloptionen arbetar vid tidpunkten då optionen kan utnyttjas.

På grund av beskattningstidpunkten och intjänandetidpunktens utformning anser jag att det inte borde bli några tillämpningsproblem vid beskattning av personaloptioner när hela förmånen hänförs till arbete utfört i Sverige. Vid utnyttjandet av förmånen kan förmånens storlek fastställas och hela denna förmån ska beskattas i inkomstslaget tjänst vilket inte torde skapa några problem. Eventuella tillämpningsproblem kan uppkomma först då förmånen hänförs till arbete utfört i flera stater och alla vill beskatta förmånen.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Se avsnitt 5.

<sup>33</sup> Se RÅ 2004 ref. 50.

<sup>34</sup> Dnr 131 218739-09/111.

<sup>35</sup> Edvardsson, s. 129.

<sup>36</sup> Prop. 2007/08:152, s. 26.

<sup>37</sup> Se avsnitt 5.

### 3.5 Sexmånadersregeln och ettårsregeln

Sexmånadersregeln och ettårsregeln är undantag från skattskyldighet för obegränsat skattskyldiga fysiska personer vid vistelse utomlands. För att inkomst ska undantas från beskattning enligt dessa bestämmelser måste kriterierna för antingen sexmånadersregeln eller ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL vara uppfyllda. Om en person som arbetar utomlands är undantagen från beskattning enligt 3 kap. 9 § IL kan även beskattningen av personaloptionen vara undantagen från beskattning. Det bör här observeras att bestämmelserna i 3 kap. 9 § IL endast är tillämpliga på obegränsat skattskyldiga personer, således kan inte begränsat skattskyldiga personer undgå beskattning enligt sexmånaders- eller ettårsregeln.

Det avgörande för om undantagen blir tillämpliga beror på när förmånen anses ha erhållits och i vilken utsträckning förmånen anses hänförlig till arbete utomlands.<sup>38</sup> Enligt förarbetena torde samma bestämmelser angående fördelningen av beskattningsrätten mellan stater som OECD:s modellavtal tillämpar också kunna tillämpas på sexmånaders- och ettårsregeln.<sup>39</sup> Det ska följaktligen ske en proportionering efter var arbetet utförts under kvalifikationstiden, alltså från det att personaloptionen erhålls till det att den kan utnyttjas.<sup>40</sup> Således kan en obegränsat skattskyldig person bli befriad från skatt i Sverige av en personaloption som hänförs till arbete utomlands under kvalifikationstiden med stöd av bestämmelserna i 3 kap. 9 § IL.

Att sexmånaders- och ettårsregeln också är tillämplig på personaloptioner anser jag vara klart eftersom det inte finns något som tyder på att så inte är fallet, varken i lagtexten, förarbetena eller i särregleringen i personaloptionsbestämmelsen. Enligt förarbetet torde inte utbetalningstidpunkten ha någon betydelse för sexmånaders- och ettårsregelns tillämpbarhet.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> Prop. 2007/08:152 s. 27.

<sup>39</sup> Prop. 2007/08:152 s. 28.

<sup>40</sup> Se avsnitt 4.4.

<sup>41</sup> Prop. 2007/08:152 s. 27.



### 3.5 Begränsat skattskyldiga

Enligt 3 kap. 17 § IL är den som inte är obegränsat skattskyldig begränsat skattskyldig i Sverige. För att fastställa om en fysisk person är begränsat skattskyldig i Sverige måste det därför först utredas om personen anses vara obegränsat skattskyldig enligt 3 kap 3 och 7 §§ IL. Innebörden av begränsad skattskyldighet återfinns i 3 kap. 18 och 19 §§ IL.

Lagstiftaren har valt att inte ändra reglerna för begränsat skattskyldiga vid erhållande av personaloptioner i samband med lagändringen eftersom eventuella konkurrerande beskattningsanspråk bör kunna lösas genom tillämpning av skatteavtal.<sup>42</sup>

För begränsat skattskyldigas del ska de beskattas för förmån om personen är anställd och arbetar i Sverige och förmånen härrör från verksamhet i Sverige enligt 5 § första stycket andra punkten SINK. Att även begränsat skattskyldiga ska beskattas för förmånen när den utnyttjas eller överlåts framgår av 5 § fjärde stycket SINK. Eftersom begränsat skattskyldiga endast blir beskattade för förmån som härrör från arbete i Sverige måste det fastställas hur stor del av förmånen som är hänförlig till arbete utfört i Sverige. Denna bedömning har inte gett upphov till några större tillämpningsproblem och tillämpningen av reglerna blir densamma oberoende av i vilken form ersättningen utgår.<sup>43</sup>

I de fall ett utländskt moderbolag ger ut personaloptioner till anställda i ett svenskt dotterbolag ska förmånen anses härröra från arbete här och således beskattas i Sverige, även om den anställde flyttar utomlands och löser ut personaloptionen direkt från den utländska arbetsgivaren.<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> Prop. 2007/08:152 s. 29.

<sup>43</sup> Prop. 2007/08:152 s. 29.

<sup>44</sup> Prop. 2007/08:152 s. 29.

## 4 OECD:s Modellavtal

### 4.1 Skatteavtal mellan stater

Hur en viss inkomst ska beskattas i Sverige regleras främst av interna skatteregler, men även enligt skatteavtal som Sverige ingått med andra stater. Något som är viktigt att uppmärksamma med skatteavtal är att bestämmelser i ett skatteavtal endast kan inskränka den svenska beskattningsrätten, det finns sålunda inga möjligheter att utvidga ett skatteanspråk med ett skatteavtal.<sup>45</sup> Konsekvensen av denna princip är att om en intäkt eller tillgång inte är skattepliktig enligt interna skatteregler kan den inte heller bli det enligt ett skatteavtal. Däremot kan avtalet medföra inskränkningar i skatteplikten hos skattepliktiga inkomster och tillgångar.<sup>46</sup> Exempelvis kan skatteavtalet begränsa en avtalslutande stat att enbart beskatta utdelningar med 15 % eller endast ger den ena avtalslutande staten rätt att beskatta en viss inkomst.<sup>47</sup>

Skatteavtal mellan två stater har två stycken huvuduppgifter. Avtalet bestämmer hur beskattningsrätten ska fördelas mellan de stater som ingått avtalet och skatteavtalet ska lindra effekten av internationell juridisk dubbelbeskattning.<sup>48</sup> Att beskattningsrätten behöver fördelas mellan staterna beror på att båda staterna vill beskatta samma inkomst eller tillgång, vilket leder till juridisk dubbelbeskattning. Att båda staterna vill beskatta samma inkomst beror ofta på att den ena staten vill beskatta enligt hemvistprincipen eftersom den skatteskyldiga personen är obegränsat skattskyldig för alla sina inkomster i den staten och den andra staten vill beskatta enligt källstatsprincipen eftersom inkomstens källa är från den staten. Skatteavtalet avgör vilken stat som är berättigad att beskatta i dessa situationer.

För att lindra juridisk dubbelbeskattning finns det föreskrifter i skatteavtalen som föreskriver vilken metod för lindring eller undanröjande som ska användas. Antingen kan det föreskrivas om undantagande som innebär att inkomsten ska undantas från beskattning i den ena staten, helt eller delvis, eller så kan det föreskrivas om avräkning som in-

---

<sup>45</sup> Prop. 2007/08:152 s. 15.

<sup>46</sup> Prop. 2007/08:152 s. 15.

<sup>47</sup> Se artikel 10 och artikel 13.5 OECD:s modellavtal.

<sup>48</sup> Prop. 2007/08:152 s. 15.

nebär att den ena staten ska avräkna den skatt som den skatteskyldige har erlagt till den andra staten.<sup>49</sup>

## **4.2 skatteavtalets tillämpningsområde och hemvistbegreppet enligt OECD:s modellavtal**

För att avtalet ska bli tillämpligt krävs det enligt artikel 1 OECD:s modellavtal att personen i fråga har hemvist i en av eller båda de avtalsslutande staterna. Det måste därför fastställas om personen i fråga har hemvist i något eller båda av staterna. Enligt artikel 4 anses en person ha hemvist i en stat om personen är skattskyldig där enligt intern lagstiftning på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller liknande omständighet. Andra meningen i nämnda artikel tydliggör att det ska vara fråga om en obegränsad skattskyldighet och det räcker inte med att den anställde är skattskyldig på grund av att den skattepliktiga inkomsten har sin källa i den staten, begränsat skattskyldig.

I artikel 4.2 finns det bestämmelser som löser hemvistfrågan när det finns anknytningsfaktorer till flera stater. Denna artikel gör att det endast är en avtalsslutande stat som kan anses vara hemviststat. Först och främst ska hemvisten bestämmas i denna situation utifrån var personen har en permanent bostad. Har personen en sådan bostad i båda staterna eller ingen av staterna blir det avgörande var de personliga och ekonomiska förbindelserna är starkast. Går inte det att fastställa blir det avgörande i vilken stat personen stadigvarande vistas. Om personen inte stadigvarande vistas i någon av staterna eller stadigvarande vistas i båda staterna anses hemviststaten vara i den stat där personen är medborgare. Är personen medborgare i båda, eller i ingen av staterna, ska slutligen behöriga myndigheter i de avtalsslutande staterna genom ömsesidig överenskommelse avgöra frågan. Det måste således alltid fastställas var en fysisk person anses ha hemvist för att tillämpa metodartiklarna i OECD:s modellavtal

Att det finns en bestämmelse som alltid fastställer en hemviststat är avgörande för att skatteavtal ska fungera på ett effektivt och tydligt sätt. Eftersom skatteavtalet fördelar beskattningsrätten mellan två stater utifrån vad som ska beskattas i hemviststaten och vad som ska beskattas i källstaten hade det ofrånkomligen kunnat leda till tillämpningsproblem om två stater anses vara hemviststat och ges rätt att beskatta inkomsten fullt ut.

---

<sup>49</sup> Prop. 2007/08:152 s. 15.

### 4.3 Beskattning av personaloptioner enligt OECD:s modellavtal

Vilken artikel i OECD:s modellavtal som är tillämplig på personaloptioner har tidigare varit ganska oklart och problem har uppstått eftersom olika stater har beskattat dessa förmåner på olika sätt och vid olika tidpunkter.<sup>50</sup> På grund av detta innehåller de nya uppdaterade kommentarerna för modellavtalet från 2005 kommentarer angående personaloptioner och uttalar att de ska falla in under artikel 15 som behandlar inkomst av enskild tjänst.<sup>51</sup> Här uttalas att förmåner som exempelvis ”stock-options”, som är engelska termen för personaloptioner, ska inbegripas i artikel 15. Att det i de nya kommentarerna fastställs till vilken artikel personaloptioner ska hänföras till och hur de ska beskattas är bra för det tydliggör tidigare tillämpningsproblem. Personaloptionen faller dock endast in under artikel 15 till dess att den utnyttjas eller överlåts, därefter faller den in under artikel 13 som behandlar inkomst av kapital.<sup>52</sup>

Eftersom personaloptioner faller in under artikel 15 måste denna artikel utredas och tolkas för att få svar på hur förmånen ska beskattas. Enligt artikel 15 första stycket ska förmånen endast beskattas i hemviststaten, om inte arbete hänförs till en annan medlemsstat. Om förmånen hänförs till en annan stat, får källstaten beskatta den del av förmånen som hänförs till arbete från den staten. Artikelns andra stycke innehåller dock en begränsning till källstatens beskattningsrätt. Förmånen ska endast beskattas i hemviststaten om:

- a. förmånstagaren inte befinner sig i den andra staten under en längre period än 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
- b. ersättningen av förmånen inte betalas ut av en arbetsgivare som har hemvist i den andra staten, och
- c. ersättningen belastar inte ett fast driftställe som arbetsgivaren har i den andra staten.

---

<sup>50</sup> Johansson, s. 930.

<sup>51</sup> Se kommentar 2.1 till artikel 15 OECD:s modellavtal.

<sup>52</sup> Se kommentar 12.2 till artikel 15 OECD:s modellavtal. Artikel 13 kommer inte att behandlas i denna uppsats eftersom jag inte behandlar kapital, se avgränsning.

Om rekvisiten i artikel 15 andra stycket inte är uppfyllda får sålunda båda staterna beskatta förmånen, men hemviststaten måste undanröja dubbelbeskattning till den del som beskattas i källstaten enligt artikel 23 OECD:s modellavtal. Således undanröjs juridisk dubbelbeskattning.

Artikeln innehåller inga restriktioner till när källstaten får beskatta förmånen. Källstaten kan således beskatta förmånen när den utfärdas, när den utnyttjas, när den överlåts eller vid någon annan tidpunkt. Källstaten får dock endast beskatta förmånen till den del den hänförs till arbete utfört i den staten.<sup>53</sup>

#### **4.4 Intjänandetidpunkt enligt OECD:s modellavtal**

För att fastställa en stats beskattningsrätt krävs det utifrån intjänandetidpunkten att avgöra var personaloptionen anses intjänad. Här nedan kommer intjänandetidpunkten enligt OECD:s modellavtal att utredas och analyseras och för att tydliggöra beskattningen kommer förtydligande exempel att ges i avsnittet nedan.

För att avgöra om en personaloptionsförmån är hänförlig till arbete utfört i en viss avtalslutande stat, och hur stor del, ska det göras en enskild bedömning från fall till fall med beaktande av alla relevanta omständigheter och fakta. Dessutom ska hänsyn tas till villkoren i det avtal som ligger till grund för personaloptionen.<sup>54</sup>

En generell regel är dock att arbete utfört i en viss stat efter att tiden som krävs för att kunna utnyttja personaloptionen har passerat, kvalifikationstiden, ska inte anses hänförlig till den staten.<sup>55</sup> En annan allmängiltig regel är att arbete utfört innan personaloptionen har tilldelats inte heller ska räknas med i intjänandetiden för beskattning av förmånen. Om det uttryckligen i avtalet framgår att tiden före tilldelningen ska ingå genom att personaloptionen ges ut som belöning till tidigare arbetsprestationer eller liknande ska denna tid dock inbegripas.<sup>56</sup> Således är huvudregeln att intjänandetidpunkten för personaloptioner enligt OECD:s modellavtal är tiden från det personaloptionen tilldelats för-

---

<sup>53</sup> Se kommentar 12.3 till artikel 15 OECD:s modellavtal.

<sup>54</sup> Se kommentar 12.6 till artikel 15 OECD:s modellavtal.

<sup>55</sup> Se kommentar 12.7 första meningen till artikel 15 OECD:s modellavtal.

<sup>56</sup> Se kommentar 12.11 till artikel 15 OECD:s modellavtal.

månstagaren till tidpunkten då den kan utnyttjas, kvalifikationstiden, och det är endast arbete utfört under denna tid som ska anses hänförlig till förmånen som ska beskattas.

Anses förmånen hänförlig till flera stater är det nödvändigt att fastställa till vilken del förmånen är hänförlig till respektive stat för att kunna tillämpa artikel 15, 23A och 23B OECD:s modellavtal. För detta ändamål ska enligt kommentaren en proportioneringsregel användas som innebär att under kvalifikationstiden ska arbete anses hänförligt till arbete i respektive stat i proportion till det totala antalet arbetsdagar.<sup>57</sup> Vid denna proportionering ska hänsyn tas endast till de dagar som är relevanta för personaloptionsplanen. Dessa dagar är enligt kommentaren de dagar som den anställde arbetar åt samma arbetsgivare eller åt andra arbetsgivare om detta är ett krav för att få rätt att utnyttja personaloptionen.<sup>58</sup>

Hemviststaten får följaktligen beskatta hela förmånen, men ska ge lindring för att undanröja juridisk dubbelbeskattning för den delen som hänförs till en källstat i proportion till antalet dagar under kvalifikationstiden.

---

<sup>57</sup> Se kommentar 12.14 till artikel 15 OECD:s modellavtal.

<sup>58</sup> Se kommentar 12.14 till artikel 15 OECD:s modellavtal.

## 5 Tillämpning av interna skatteregler och skatteavtal

I detta avsnitt kommer jag behandla ett par situationer som tydliggör hur personaloptioner ska beskattas med tillämpning av interna skatteregler och skatteavtal.

Här kommer ett exempel på hur en personaloptionsförmån ska beskattas när den anställda arbetat i flera stater under kvalifikationstiden. Jag kommer i exemplet att utgå ifrån svensk intern lagstiftning och tillämpning av skatteavtal i enlighet med OECD:s modellavtal. Antag att personaloptionen ges ut i Sverige som anses vara hemviststat med en löptid på 5 år och en kvalifikationstid på 3 år. Efter ett år flyttar den anställda tillfälligt till stat B och därefter till stat C för att sedan flytta tillbaka till Sverige där personaloptionen sedan utnyttjas. Som ovan nämnt blir det avgörande för hur beskattningsrätten ska fördelas hur länge den anställda vistas i stat B och stat C som är källstater. Är kriterierna i artikel 15.2 a-c uppfyllda ska hela personaloptionen beskattas i Sverige. Antag däremot att exempelvis kriteriet i 15.2 a. inte är uppfyllt, att den anställda befinner sig i både stat B och stat C längre än 183 dagar på en tolv månadersperiod, då ska dessa stater beskatta den hel av förmånen som hänförs till arbete i respektive stat.

Antag att det är 220 arbetsdagar på ett år och 110 arbetsdagar hänförs till stat B och 110 arbetsdagar till stat C och resterande arbetsdagar hänförs till arbete utfört i Sverige.<sup>59</sup> Som ovan nämnt ska förmånen enligt OECD:s modellavtal hänvisas till respektive stat i proportion till antal arbetsdagar under kvalifikationstiden.<sup>60</sup> Eftersom det är 220 arbetsdagar på ett år och kvalifikationstiden är tre år ska arbete anses hänförlig till stat B med  $110/660$  och till stat C med  $110/660$ . Resterande del ska anses hänförlig till Sverige,  $440/660$ . Således får både stat B och stat C källstatsbeskatta  $110/660$  av förmånen enligt artikel 15.1 och Sverige får beskatta hela förmånen enligt artikel 15.1, men måste undanröja dubbelbeskattning till den del som hänförs till källstaterna B och C,  $220/660$ , enligt artikel 23 A och 23 B. Eftersom Sverige undanröjer dubbelbeskattning blir det ingen juridisk dubbelbeskattning av förmånen vid tillämpande av skatteavtal i denna situation.

---

<sup>59</sup> Notera att det i artikel 15.2 a. inte handlar om arbetsdagar utan hur länge den anställda faktiskt befinner sig i den andra staten. Se kommentar 5 till artikel 15 OECD:s modellavtal.

<sup>60</sup> Se avsnitt 4.4.

Om däremot i exemplet ovan stat B istället skulle anses vara Sverige och en källstat istället för en hemviststat skulle förmånstagaren vara begränsat skattskyldig i Sverige vid personaloptionens utnyttjande. Enligt svensk intern skattelagstiftning skulle den anställde bli beskattad för den del som hänförs till arbete i Sverige enligt SINK.<sup>61</sup> Sverige får alltså i egenskap av källstat beskatta förmånen till 110/660 som är förenligt med artikel 15.1 i OECD:s modellavtal och hemvisstaten ska medge lindring för denna del för att undanröja dubbelbeskattning enligt artikel 23 A och 23 B.

En intressant fråga blir hur personaloptionsförmånen ska beskattas när förmånstagaren anses ha hemvist i två olika stater, fast vid olika tidpunkter.<sup>62</sup> Ett exempel från kommentarerna till OECD:s modellavtal förtydligar problematiken:<sup>63</sup> Om exempelvis en fysisk person som har hemvist i stat A erhåller en personaloptionsförmån och stat A beskattar den anställde för denna förmån redan vid utdelningstillfället. Därefter om personen flyttar till stat B och nu uppfyller kraven för hemvist i denna stat och blir beskattad för personaloptionsförmånen när denna utnyttjas, blir den anställde förmånsbeskattad fullt ut i båda staterna, fast vid olika tidpunkter. Artikel 4 löser inte detta problem eftersom det inte föreligger konkurrerande hemvist eftersom personen blir beskattad vid olika tidpunkter.

Enligt kommentarerna till OECD:s modellavtal ska denna situation lösas genom att båda staterna ska betrakta den andra staten som en källstat som ska ha rätt att beskatta i proportion till hur stor del av förmånen som anses hänförlig till arbete i den staten.<sup>64</sup> Således beskattar båda staterna förmånen fullt ut i egenskap av hemviststat, men måste ge lindring enligt artiklarna 23 A och 23 B för den delen som hänförs till arbete i den andra staten. Enligt kommentarerna har det ingen betydelse om de två staterna beskattar förmånen vid olika tidpunkter, alltså att den ena staten beskattar vid utdelningstillfället och den andra vid utnyttjandetidpunkten.<sup>65</sup>

---

<sup>61</sup> Se avsnitt 3.6.

<sup>62</sup> Se avsnitt 4.2. En fysisk person kan endast anses ha hemvist i en medlemsstat för att tillämpa modellavtalet, men detta gäller när avtalet tillämpas, alltså kan personen anses ha hemvist i båda staterna om det sker vid olika tidpunkter.

<sup>63</sup> Se kommentar 4.1 till artikel 23 A och 23 B OECD:s modellavtal.

<sup>64</sup> Se kommentar 4.2 till artikel 23 A och 23 B OECD:s modellavtal.

<sup>65</sup> Se kommentar 4.2 till artikel 23 A och 23 B OECD:s modellavtal.



Ett annat exempel visar hur personaloptionen ska beskattas i en situation när den anställde har hemvist i två stater, fast vid olika tidpunkter. Antag att det är samma förutsättningar som i det först exemplet vad gäller personaloptionen och antal arbetsdagar på ett år. En anställd arbetar ett år i stat A som är dennes hemviststat som beskattar förmånen vid tildelningstillfället. Därefter flyttar den anställde till Sverige och arbetar resterande tiden av kvalifikationstiden här. Den anställde anses nu vara obegränsat skattskyldig i Sverige enligt 3 kap. 3 § IL. Även i denna situation måste det fastställas vilken del av förmånen som är hänförlig till respektive stat enligt proportioneringsregeln. Eftersom den anställde arbetat i stat A under det första året är 220/660 att hänföra till den staten och resterande 440/660 är hänförlig till arbete utfört i Sverige. Eftersom den anställde är obegränsat skattskyldig i Sverige kommer hela förmånen att beskattas här vid utnyttjandet enligt 10 kap. 11 § andra stycket IL. Enligt artikel 15.1 ska dock den del som hänförs till källstaten att beskattas där, 220/660, och Sverige måste undanröja juridisk dubbelbeskattning enligt artikel 23 A och 23 B med denna del.

Stat A som beskattar personaloptioner vid tildelningstillfället beskattade förmånen fullt ut eftersom stat A ansågs som hemviststat vid den tidpunkten. Stat A måste dock ge lindring enligt artikel 23 A och 23 B för att undanröja juridisk dubbelbeskattning, alltså 440/660 som hänförs till arbete utfört i Sverige. Som ovan nämnt har det ingen betydelse att de två staterna både beskattar i egenskap av hemviststat vid två olika tidpunkter eftersom de ger lindring till den del som hänförs till den andra staten.<sup>66</sup> Eftersom stat A redan har beskattat hela förmånen vid tildelningstillfället måste stat A ge lindring för den del som beskattas i Sverige vid utnyttjandet av förmånen.<sup>67</sup> Stat A:s undanröjande av juridisk dubbelbeskattning sker sålunda två år senare än beskattningen och därmed kommer ingen juridisk dubbelbeskattning att ske eftersom både stat A och Sverige ger lindring för den del som hänförs till den andra staten.

Ett annat exempel på hur beskattningen av personaloptioner ska ske är om den anställde arbetat i stat A under hela kvalifikationstiden och därefter flyttar till Sverige och blir obegränsat skattskyldig i Sverige där optionen utnyttjas. Enligt proportioneringsreglerna anses hela förmånen vara hänförlig till arbete i stat A, 660/660. Enligt 10 kap. 11 §

---

<sup>66</sup> Se kommentar 4.2 till artikel 23 A och 23 B OECD:s modellavtal.

<sup>67</sup> Se kommentar 32.8 till artikel 23 A och 23 B OECD:s modellavtal.

andra stycket IL ska hela förmånen dock beskattas i Sverige på grund av det utvidgade skatteanspråket.<sup>68</sup> Vid tillämpning av skatteavtalet får Sverige enligt artikel 15.1 beskatta hela förmånen, men ska ge lindring för den del som hänförs till arbete utfört i källstaten. Eftersom källstaten stat A får beskatta hela förmånen ska Sverige medge avräkning för hela förmånen. Följaktligen blir det ingen juridisk dubbelbeskattning.

I exemplen ovan har juridisk dubbelbeskattning undanröjts på grund av artikel 23 A och 23 B. Däremot kan bestämmelserna leda till att den anställde beskattas mer trots att det inte är fråga om dubbelbeskattning. Detta kan förekomma om exempelvis Sverige har en högre skattesats än källstaten i fråga. Eftersom Sverige beskattar hela förmånen, men endast ger lindring med den skatt som debiterats i den andra staten kan detta leda till att den anställde beskattas mer än vad den annars hade gjort.

Så här långt är det ganska oproblemiskt, men bestämmelserna kan leda till juridisk dubbelbeskattning. Detta kan ske enligt Johansson<sup>69</sup> om stat A i exemplet ovan beskattar personaloptionen vid försäljningen av det underliggande värdepappret. Enligt denna situation kommer inte stat A beskatta innan Sverige beskattar vid utnyttjandet och således kommer det inte kunna ske någon avräkning. När sedan stat A beskattar personaloptionen kommer de enligt artikel 15.1 beskatta hela förmånen eftersom hela förmånen hänförs till källstaten stat A. Enligt denna situation kommer det bli juridisk dubbelbeskattning eftersom Sverige beskattar fullt ut utan avräkning, trots att inget arbete utfört i Sverige<sup>70</sup>, och stat A beskattar fullt ut i egenskap av källstat.

Detta är problemiskt eftersom AvrL endast tillåter avräkning det år intäkten tas upp till taxering i Sverige enligt 2 kap. 7 § andra stycket AvrL. Detta strider mot OECD:s modellavtal som säger att det inte ska ha någon betydelse vilken tidpunkt förmånen beskattas eftersom de avtalsslutande staterna ska medge avräkning oberoende av när den andra staten beskattar.<sup>71</sup> Enligt Johansson borde avräkning dock kunna ske trots att inte

---

<sup>68</sup> Se avsnitt 3.4.1.

<sup>69</sup> Johansson, s. 938.

<sup>70</sup> Som tidigare anförts ska hela förmånen beskattas i Sverige enligt 10 kap. 11 § IL, oberoende av var personaloptionen hänförs.

<sup>71</sup> Se kommentar 32.8 till artikel 23 A och 23 B OECD:s modellavtal.

AvrL tillåter detta eftersom Sverige inte lämnat någon relevant observation på kommentaren i fråga.<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> Johansson, s. 939.

## 6 Avslutande kommentarer

Den nya lydelsen av 10 kap. 11 § andra stycket IL kommer enligt mig i de flesta fall inte leda till några speciella tillämpningsproblem. När den anställde endast arbetar i Sverige ska hela förmånen beskattas i inkomstslaget tjänst när den utnyttjas. Att fastställa när en personaloption utnyttjas kommer enligt min mening inte leda till några svårigheter och förmånens storlek kan utan problem räknas ut. Att intjänandetidpunkten ändrats från den så kallade kan-tidpunkten till att gälla hela tiden under kvalifikationstiden leder inte till någon skillnad när hela förmånen hänförs till arbete utfört i Sverige.

Jag håller med Regeringen i deras uttalande i propositionen till den nya lydelsen att de allra flesta tillämpningsproblem och beskattningsanspråk mellan stater kommer att kunna lösas med tillämpning av aktuella skatteavtal. Eftersom Sverige har ingått skatteavtal med de flesta länder med ekonomiskt utbyte torde inte bestämmelserna leda till omfattande problem. När personaloptionsförmånen hänförs till arbete som utförts i flera stater ska beskattningsrätten räknas ut i proportion till hur många dagar som den anställde arbetat i respektive stat under kvalifikationstiden. Denna metod skapar enligt min mening inga större svårigheter. Vid tillämpning av skatteavtal ska sedan hemviststaten undanröja juridisk dubbelbeskattning genom att avräkna den skatt som eventuellt debiterats i andra stater. Detta leder till att ingen juridisk dubbelbeskattning föreligger. Det har alltså ingen betydelse att den interna bestämmelsen stadgar att hela förmånen ska beskattas i Sverige, oberoende av var den har intjänats.

Däremot bör den anställde överväga om det är mest fördelaktigt att utnyttja en personaloption som kan utnyttjas innan flytt för att inte bli beskattad med en högre skattesats. Som jag nämnt ovan kan den anställde bli beskattad med ett högre belopp om Sverige har en högre skattesats än källstaten eftersom avräkning endast görs för den del som debiterats i den andra staten.

I doktrinen finns det delade meningar kring problematiken kring personaloptionsbestämmelsen. Johansson är av den uppfattningen att dubbelbeskattningsproblematiken kommer att kunna lösas i de allra flesta fall med hjälp av tillämpning av aktuella skatteavtal.<sup>73</sup> Detta ställningstagande håller jag helt med om som jag har redogjort för ovan. Däremot är Haglund av den uppfattningen att bestämmelserna kommer att medföra

---

<sup>73</sup>Se Johansson, s. 940.

”stora praktiska tillämpningsproblem”<sup>74</sup>. Hon torde dock främst syfta på regler kring socialavgifter som inte behandlas i denna uppsats.

Det enda riktiga problem som jag har stött på i denna uppsats är när den utländska staten beskattar förmånen efter det att Sverige beskattar och ska ge avräkning för utländsk debiterad skatt. Som ovan anförts i avsnitt 5 tillåter inte AvrL avräkning från skatt som debiterats i en utländsk stat när det sker taxeringsår efter att inkomsten har blivit taxerad i Sverige. Detta är problematiskt eftersom enligt OECD:s modellavtal ska hemviststaten undanröja juridisk dubbelbeskattning oberoende av vilket år källstaten beskattar förmånen. Hur detta kommer att lösas är oklart och förtydligande i rättspraxis får avgöra frågan. På grund av osäkerhet för den anställde bör den anställde överväga, om det är möjligt, att utnyttja personaloptionen innan flytt utomlands till en stat som beskattar vid en senare tidpunkt än Sverige.

Det ska noteras att denna uppsats utgår ifrån svensk intern lagstiftning och tillämpning av skatteavtal i enlighet med OECD:s modellavtal. Det är följaktligen möjligt att ytterligare problem kan uppstå beroende av utländsk lagstiftning.

---

<sup>74</sup> Haglund, s. 160.

## Referenslista

### Offentligt tryck

Prop. 2007/08:152 Slopade avskattning för personaloptioner.

Prop. 1997/98:133 Beskattning av personaloptioner.

### Rättsfall

RÅ 2008 not.70

RÅ 2004 ref. 50

RÅ 2002 ref.53

RÅ 1992 ref. 108

RÅ 1991 ref. 27

RÅ 1989 ref. 57

Mål C-9/02 Lasteyrie du Saillant

Mål C-470/04 N

### Litteratur

Edvardsson, Leif, Skatteregler för incitamentsprogram upplaga 1:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2002. (cit: Edvardsson)

Haglund, Frida, Nya personaloptionsregler, Svensk Skattetidning 2009, s. 153-160. (cit: Haglund)

Johansson, Magnus, Gränsöverskridande beskattning av personaloptioner, Svensk Skattetidning 2009, s. 927-941. (cit: Johansson)

Melbi, Ingrid Avskattningsregeln vid beskattning av personaloptioner har slopats, Skattenytt 2009, s. 269-272. (cit: Melbi)

Norberg, Claes och Thorell, Per, Redovisning och beskattning av personaloptioner, Skattenytt 2008, s. 442-456. (cit: Norberg)

### Övriga källor

OECD Commentary on the Model Conventions of 1977 and 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005 and 2008) (kommentar till OECD:s modellavtal)

Skatteverkets ställningstagande 23 februari 2009, Förmån av personaloptioner sedan avskattningsreglerna slopats, dnr 131 218739-09/111.

Skatteverkets ställningstagande 4 november 2005, Beskattning av personaloptioner vid utflyttning till annat EU/EES-land, dnr 131 581221-05/111.