



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Retroaktiv beskattning av personaloption och bonus

- Beskattning enligt intjänandeprincipen eller kontantprincipen, vilken tillämpning är förenlig med skatteavtal och EU-rätten?

Masteruppsats i Affärsjuridik (Skatterätt)

Författare: Hanna Ringsö

Handledare: Ann-Sophie Sallander

Framläggningsdatum 2013-05-13

Jönköping Maj 2013

Masteruppsats affärsjuridik (Skatterätt)

Titel:	Retroaktiv beskattning av personaloptioner -Beskattning enligt intjänandeprincipen eller kontantprincipen, vilken tillämpning är förenlig med skatteavtal och EU-rätten?
Författare:	Hanna Ringsö
Handledare:	Ann-Sophie Sallander
Datum:	2013-05-13
Ämnesord:	Kontantprincipen, intjänandeprincipen, beskattningstidpunkt incitamentsprogram, personaloptioner, bonus, skatteavtal, Artikel 15 OECDs modellavtal, EU-rätten, diskriminering

Sammanfattning

Beskattningstidpunkten i svensk rätt kommer till uttryck genom kontantprincipen. Inkomster ska därmed tas upp till beskattning vid tidpunkten för utbetalning, oavsett vart inkomsten har intjänats. Den relevanta frågan är huruvida skatteavtalet kan anses begränsa Sveriges beskattningsanspråk vid en inflyttningssituation. Artikel 15 i OECD:s modellavtal hindrar inte uttryckligen hemviststaten, fastställd enligt Artikel 4, från att beskatta en inkomst endast mot den bakgrund att inkomsten utbetalas när den skattskyldige har hemvist i landet. En sådan begränsning tycks endast föreligga avseende källstatens beskattningsrätt, där det finns ett krav på att arbete är utfört i staten. Hur beskattningsrätten ska fördelas under Artikel 15(1) då ett hemvistbyte har skett mellan tiden för intjänande och utbetalning behandlas inte i kommentaren. Mot bakgrund av skatteavtalets systematik där utgångspunkten vid fördelningen är hemvistet och inte inkomsten, vilket skulle bli fallet om intjänandeprincipen tillämpas, anser författaren att Sveriges beskattningsanspråk inte kan anses strida emot avtalet.

EU-rättens fria rörligheten för arbetstagare innebär ett att medlemsländerna förbjuds att ha bestämmelser i sin nationella rätt som riskerar att diskriminerar eller restriktivt hindra den fria rörligheten. Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och utför arbete i ett annat land omfattas i regel av sexmånaders- eller ettårsregel vilket innebär att den inkomst som intjänats genom arbete i utlandet inte blir föremål för beskattning i Sverige. Detta gäller även de fall den skattskyldige erhåller ersättningar efter det att han återvänt till Sverige. Intjänandeprincipen tillämpas därmed på obegränsat skattskyldiga medan kontantprincipen tillämpas för begränsat skattskyldige. En sådan olikabehandling anses strida mot diskrimineringsförbudet och denna kan inte heller rättfärdigas. Det kan således konstateras att nationell rätt strider mot EU-rätten och kan komma att ifrågasättas vid en framtida prövning.

Master Thesis within Commercial and Tax Law

Title: **Retroactive taxation of stock options**
- Taxation according to the earning- or cash principle, which application is in accordance with tax treaties and EU-law?

Author: Hanna Ringsö

Tutor: Ann-Sophie Sallander

Date: 2013-05-13

Subject Terms: Cash-principle, earning-principle, time of taxation, incentive plans, stock options, bonuses, tax treaties, Article 15 OECD model conventions, EU-law, discrimination

Abstract

The time for taxation in Swedish tax law is determined by the cash-principle, implying that an income is subject for taxation when the income is paid out or when it is made available to the recipient in any other way. The principle does not take into account when the income has been earned. The question that arise is whether Article 15(1) of the OECD model prevents taxation of an income which has no relation to the country when it was actually earned. The article does not explicitly prevent the residence state to tax an income when the the income has not be earned, but only paid out, whilst the employee had residence status in the state. Such a limitation does only exist in relation to the state of source. How to allocate the taxation right due to deferred payments under Article 15(1) is not discussed in the commentary. The systematic of tax treaties is that the allocation of taxation is dependent upon that a state determined as the residence state. If the Swedish taxation claim in an in-migration situation would be considered not to be consistent with Article 15 it would imply that the income, and not the residence, is decisive when allocating taxation rights. Such an interpretation is not inaccordance with the treaty, the Swedish taxation claim can thus not be seen as interfering with the treaty.

The EU-treaty state a prohibition against national rule which constitute a discrimination and rules which can be considered as restrictions. According to Swedish tax law an employee who are subject for unlimited taxation and performs work in another state may exclude this income from Swedish taxation. This exemption also covers deferred payments which the employee receives after his assignment. This implies that individuals who are subject for unlimited taxation are taxed according to the earning principle whilst those subject for limited taxation are taxed according to the cash principle. This differentiation in treatment constitutes a discrimination which can not be justified. The current legislation are not compatible with EU-law and may be questioned in the future.

Innehåll

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	3
1.3 Avgränsning.....	4
1.4 Metod och material	5
1.5 Terminologi	7
1.6 Disposition	7
2 Personaloptioner som incitamentsprogram	9
2.1 Inledning	9
2.2 Personaloptioner.....	9
2.3 Grant, vesting och exercise	10
2.4 Gränsdragning mellan personaloptioner och värdepapper.....	11
2.5 Bonus.....	11
2.6 Sammanfattning.....	12
3 Beskattning av personaloption och bonus i inkomstslaget tjänst – lagregler och principer	13
3.1 Inledning	13
3.2 Hemvist- eller källstatsprincipen	13
3.3 Obegränsad eller begränsad skattskyldighet.....	14
3.4 Förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst.....	15
3.4.1 Förmåner i förhållande till kontant lön	15
3.4.2 Beskattningstidpunkten - kontantprincipen.....	15
3.5 Slopade avskattning för personaloptioner och bakgrunden till den nuvarande regleringen.....	16
3.6 Sexmånaders- och ettårsregeln – avsteg från kontantprincipen	18
3.6.1 Innebörden och förutsättningarna för att omfattas av undantagsbestämmelserna	18
3.6.2 Bakgrunden till införandet av undantagsbestämmelserna	19
3.6.3 Beskattning enligt intjänandepincipen	20
3.7 Problematiken - Kammarrättens dom mål nr 5579-10.....	21
3.8 Sammanfattning.....	22
4 Internationella skatteproblem	24
4.1 Inledning	24
4.2 OECD:s modellavtal.....	24
4.2.1 Introduktion till modellavtalet och uppkomsten av dubbelbeskattning	24
4.2.2 Metodartiklar	26
4.3 Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal	26
4.3.1 Artikel 15(1) – inkomst av tjänst	26
4.3.2 Beskattningstidpunkt under Artikel 15(1).....	28
4.4 Beskattning av personaloptioner enligt OECD:s kommentar.....	30
4.4.1 Proportionering	30
4.4.2 Mångfaldig hemviststatsbeskattning.....	32
4.5 Sammanfattning.....	33

5	EU-rättsliga aspekter	35
5.1	Inledning	35
5.2	Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt	35
5.3	Diskriminering- och restriktionsförbud i EU-rätten	36
	5.3.1 Öppen och dold diskriminering samt restriktionsförbudet under Artikel 45	36
	5.3.2 EU-rättslig diskriminering i förhållande till skatteavtal	38
	5.3.3 Objektivt jämförbara situationer	39
5.4	Vilken bestämmelse är det som ger upphov till oförenligheten?	41
5.5	Kan diskriminering rättfärdigas?	41
5.6	Sammanfattning.....	43
6	Analys	44
6.1	Inledning	44
6.2	Skatteavtalsrätten	44
	6.2.1 Är det i enlighet med Artikel 15 i skatteavtalet att retroaktivt beskatta en inkomst efter inflyttning?	44
	6.2.2 Innebär kommentaren en annorlunda bedömning avseende beskattningsrätten vid personaloptioner?	47
6.3	Den EU-rättsliga aspekten	48
	6.3.1 Innebär olikabehandlingen att det föreligger en oförenlighet med EU-rätten?	48
	6.3.2 Kan diskrimineringen rättfärdigas?	49
	6.3.3 Skulle oförenligheten med EU-rätten kunnat undvikas vid revideringen av bestämmelsen för personaloptioner?	50
6.4	Bör en beskattning enligt intjänandep principen införas i svensk rätt? 51	
6.5	Slutsats	52
	Referenslista	54

Förkortningslista

EUD	EU-domstolen
EU	Europeiska Unionen
EUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Prop.	Proposition
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

I Inledning

I.1 Bakgrund

Incitamentsprogram och bonusar har länge spelat en viktig roll i det svenska näringslivet. Det anses vara ett viktigt konkurrensmedel när det kommer till att rekrytera, behålla och utveckla kvalificerad personal i företaget. Genom att använda incitamentsprogram som en motivationshöjare skapas både en samhörighetskänsla och en lojalitetskänsla mellan de anställda och företaget.¹ Incitamentsprogram är framförallt vanligt i medelstora och stora företag samt koncerner där internationella personalomflyttningar är vanligt förekommande. Föremål för programmen är i regel befattningshavare, styrelseledamöter och andra nyckelpersoner. Vidare ifrågasätts förekomsten av incitamentsprogram inte sällan från ett etiskt perspektiv. Kritiker anser att de bidrar till att skapa företagskulturer präglade av överdrifter, girighet och ett extremt risktagande bland de ledande befattningshavare som omfattats av ersättningarna. Denna etiska aspekt skulle kunna diskuteras långtgående, men mot bakgrund av att den skatterättsliga regleringen är i fokus i denna uppsats lämnas denna diskussion därhän.

En anställd som medverkar i ett incitamentsprogram anses i regel erhålla en skattepliktig förmån enligt 11 kap. 1 § Inkomstskattelagen² (IL). Gemensamt för många typer av incitamentsprogram är att de ofta involverar retroaktiva ersättningar. Utbetalningen, exempelvis bonusen, erhålls då vid en senare tidpunkt i förhållandet till när arbetet som är hänförligt till bonusen utfördes. I svensk rätt sammanfaller utbetalningstidpunkten med beskattningstidpunkten. Det är därmed vid tiden för utbetalning som inkomsten blir skattepliktig, vilket är i enlighet med kontantprincipen i 10 kap. 8 § IL.

Personaloptioner används idag flitigt som incitamentsprogram inom företag. Som namnet avslöjar riktar sig personaloptioner enbart till de anställda inom ett företag eller inom en företagsgrupp.³ I praktiken är upplägget att arbetsgivaren erbjuder den anställde en möjlighet att *i framtiden* förvärva värdepapper förutsatt att vissa villkor är uppfyllda.⁴ År 2009 slopades reglerna om avskattning av personaloptioner då en beskattning av en ännu ej

¹ Edvardsson, Skatteregler för incitamentsprogram, 2012, s. 24.

² Inkomstskattelagen (1999:1229).

³ Prop. 1997/98:133 – Beskattning av personaloptioner, s. 24.

⁴ Edvardsson, Leif, Skatteregler för incitamentsprogram, 2012, s. 114.

realiserad inkomst ansågs vara oförenligt med EU-rätten.⁵ I och med detta slopades även bestämmelsen om att förmån av personaloptioner som härrör från arbete utomlands inte ska tas upp till den del optionen har kunnat utnyttjas innan innehavaren flyttade till Sverige.⁶ Istället gäller numera huvudregeln om generell skatteplikt för obegränsat skattskyldiga även för personaloptioner. Skatteplikten gäller därmed oberoende av var och när arbetet har utförts.⁷ Beskattningstidpunkten för förmån hänförlig till personaloption är den dag optionen utnyttjas eller överlåts enligt 10 kap. 11 § 2 st. IL.

För obegränsat skattskyldiga som endast arbetat i Sverige eller som arbetat utomlands och omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln, medförde lagändringen inte några större skillnader. Däremot blir en person som är begränsat skattskyldig vid intjänandetidpunkten, men bosatt i Sverige vid utnyttjandetidpunkten beskattad i större utsträckning än tidigare.⁸ Detsamma gäller om ersättningen rör en bonus som har intjänats utomlands under en tid då individen är begränsat skattskyldig, men som utbetalas när den anställde har bosatt sig och fått skatterättslig hemvist i Sverige. Detta eftersom utnyttjandetidpunkten (vid option) och utbetalningstidpunkten (vid bonus) utgör beskattningstidpunkter i svensk rätt. Det nyss sagda i kombination med att beskattning i regel även sker i den stat där optionen eller bonusen intjänats innebär att situationer av dubbelbeskattning ökar.⁹

För att undvika en sådan dubbelbeskattning tillämpas skatteavtal som ingåtts mellan den skattskyldiges hemviststat och källstat. Artikel 15 i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD:s) modellavtal¹⁰ är den artikel som fördelar beskattningsrätten avseende inkomst av tjänst, vilket även innefattar personaloptioner och bonus.¹¹ En problematisk situation uppstår dock när en anställd erhåller dessa retroaktiva ersättningarna, eftersom inkomsten kan anses hänförlig till flera stater beroende på om det är intjänandetidpunkten eller utbetalningstidpunkten som ska beaktas vid fördelningen av beskattningsrätten.

⁵ Prop. 2007/08:152 – Slopade avskattning för personaloptioner, s. 1.

⁶ Tidigare 10 kap. 16 § IL - har upphävts genom lag (2008:822).

⁷ 10 kap. 11 § 2 st. IL.

⁸ Prop. 2007/08:152, s. 26.

⁹ Prop. 2007/08:152, s. 26.

¹⁰ OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010.

¹¹ Artikel 15 para 2, Kommentaren till OECD:s modellavtal.

Skatteverket och svenska domstolar har i olika enskilda ärenden framfört uppfattningen att ersättning för arbete, som bonus eller personaloption, kan bli föremål för dubbelbeskattning då en person haft hemvist i ett land vid arbetets utförande och senare fått hemvist i Sverige då ersättningen utbetalats.¹² I dessa situationer har således Sverige hävdat beskattningsanspråk, frågan är om detta är förenligt med svenska åtaganden i skatteavtal?

Frågan är naturligtvis särskilt relevant för så kallade expatriater, med vilka menas personer med höga befattningar inom företag och/eller koncerner som inte sällan arbetar tillfälligt i olika länder. Har dessa intjänat en bonus eller personaloption vid arbete i flera olika stater kan de bli föremål för flera fall av dubbelbeskattning. Att länder gör en korrekt tillämpning av skatteavtal är således en förutsättning för att dubbelbeskattningen ska kunna undanröjas.

Vidare uppkommer det frågetecken avseende nuvarande lagstiftnings förenlighet med EU-rätten. En EU-medborgare som inte har varit bosatt i Sverige under intjänandetiden, men som utnyttjar sina optioner eller erhåller en bonus efter inflyttning till Sverige, blir förmånsbeskattad i enlighet med kontantprincipen. Medan en obegränsat skattskyldig som arbetat utomlands undantas från beskattning i Sverige pga. sexmånaders- eller ettårsregeln enligt 3 kap. 9 § IL. Följaktligen tillämpas i dessa situationer kontantprincipen vid beskattning av begränsat skattskyldiga, medan intjänandeprincipen tillämpas för obegränsat skattskyldiga. Lika fall behandlas härmed olika, frågan är om detta anses strida mot EU-rättens krav på fri rörlighet¹³?

1.2 Syfte

I denna uppsats analyseras det svenska beskattningsanspråket avseende bonus och personaloptioner *efter* inflyttning till Sverige med utgångspunkt i bestämmelserna i 10 kap. 8 § IL och 10 kap. 11 § 2 st. IL.

Mot bakgrund av det nyss sagda syftar uppsatsen i ett första led till att undersöka huruvida en retroaktiv beskattning *efter* inflyttning till Sverige är i enlighet med Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal. Fokus ligger därmed på att utreda huruvida beskattningsrätten under skatteavtalet ska fördelas enligt intjänandeprincipen eller kontantprincipen.

¹² Skatteverkets ställningstagande 2009-02-23 - Förmån av personaloptioner sedan avskattningsreglerna slopats. Dnr/målnr/löpnr:131 218739-09/111.

¹³ Se restriktionsförbudet i Artikel 45 och Artikel 49 EUF-fördraget.

I ett andra led syftar uppsatsen att undersöka huruvida det är förenligt med EU-rätten och den fria rörligheten för arbetstagare att begränsat skattskyldiga beskattas enligt kontantprincipen, medan obegränsat skattskyldiga som omfattas av undantagsregeln i 3 kap. 9 § IL beskattas enligt intjänadeprincipen.

1.3 Avgränsning

Uppsatsen skrivs utifrån ett inkomstskatterättsligt perspektiv med fokus på individbeskattning av personaloptioner och bonus som erhålls i inkomstslaget tjänst. Uppsatsens syfte är att utreda huruvida den svenska kontantprincipen och den särreglerade beskattningstidpunkten för personaloptioner kan tillämpas fullt ut vid inflyttning till Sverige. Uppsatsen avgränsas därmed till att endast behandla beskattning av personaloption och bonus i inkomstslaget tjänst, beskattning i övriga inkomstslag behandlas ej. En redogörelse för beskattning av andra förmåner, såsom värdepapper, ligger utanför ramen för denna uppsats. En kortare redogörelse för gränsdragningen mellan värdepapper och personaloptioner görs dock för att skapa en förståelse för personaloptionsbegreppet. Avseende möjligheten att undanröja dubbelbeskattning i intern rätt redogörs endast för sexmånaders- och ettårsregeln, avräkningslagen utreds därmed inte.

OECD:s modellavtal är utgångspunkt avseende uppsatsen första delsyfte. Fokus kommer att ligga på Artikel 15(1) som fördelar beskattningsrätten vid inkomst av tjänst, vilket innefattar såväl bonus som förmån av personaloption. En utredning av hur beskattningen ska fördelas under övriga artiklar i modellavtalet görs därmed inte. Skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder behandlas inte uttryckligen då dessa i stor utsträckning följer modellavtalets lydelse av Artikel 15. Denna avgränsning medför även ett bredare tillämpningsområde för uppsatsen då den inte begränsas till att endast behandla ett specifikt skatteavtal och därmed en specifik avtalssituation. Avtalslösa förhållanden, det vill säga när en dubbelbeskattningssituation uppstår mellan två stater som inte har ingått skatteavtal med varandra, behandlas inte.

Syftet är att utreda svensk rätts förenlighet med modellavtalet. Hur andra länder beskattar och definierar bonus och personaloptioner utreds därmed inte. Vidare ger Artikel 15(1) upphov till flertalet olika tolkningssvårigheter och gränsdragningsproblem vid beskattning av personaloptioner. Ett exempel är att två stater kan härleda inkomst av personaloption till olika artiklar i skatteavtalet. Den ena avtalslutande staten tillämpar då Artikel 15, som Sverige, medan den andra staten anser att det rör sig om inkomst av kapital under Artikel

13. Avsikten med denna uppsats är dock inte att utreda all problematik som uppkommer vid beskattning av personaloptioner. En sådan utredning är alltför omfattande i förhållande till uppsatsens omfång och anses inte vara avgörande för att besvara den specifika frågeställning som redogörs för i syftet.

Vidare avgränsas uppsatsen till att endast redogöra för de skattemässiga konsekvenserna hänförliga till den anställde. Hur arbetsgivaren skattemässigt behandlar personaloptioner utreds därmed inte. Då den identifierade problematiken endast uppkommer när en skattskyldig mottar en utbetalning efter *inflyttning* till Sverige avgränsas uppsatsen till att endast behandla denna situation. En genomgång av begränsad skattskyldighet görs endast i den mån det anses relevant för att få en förståelse för det svenska beskattningsanspråket.

Avseende EU-rätt är utgångspunkten Artikel 45 i EUF-fördraget¹⁴, fri rörlighet för arbetstagare. Med hänsyn till uppsatsen syfte ligger fokus på att utreda diskrimineringsförbudet och restriktionsförbudet endast under Artikel 45. Den närliggande etableringsfriheten utreds inte. Vidare är det endast den i uppsatsen identifierade frågeställning som prövas gentemot EU-rätten, medan all annan EU-rättslig problematik som kan uppstå i aktuell situation lämnas därmed därhän.

1.4 Metod och material

Juridisk rättsdogmatisk metod tillämpas vid arbetet med denna uppsats.¹⁵ I kombination med den juridiska metoden utgår författaren ifrån en regelorienterad¹⁶ ansats samt till viss del även en problemorienterad¹⁷. Uppsatsen syfte, att utreda huruvida det är i enlighet med OECD:s modellavtal att Sverige retroaktivt beskattar personaloptioner vid inflyttning kräver en redogörelse för hur rättsläget ser ut idag, *de lege lata*. Utgångspunkt är därmed relevanta lagrum i IL och Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal varför en regelorienterad ansats tillämpas. Vidare är syftet att undersöka huruvida det svenska beskattningsanspråket i detta avseende, beskattning efter inflyttning, är förenligt med EU-rätten eller om en sådan olikabehandling kan anses utgöra en diskrimineringsituation. Även här krävs en

¹⁴ Konsoliderad version av fördraget om europeiska unionens funktionssätt. Europeiska unionens officiella tidning nummer, C-115/47, 9.5.2008.

¹⁵ Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämnen, material, metod och argumentation, s. 38.

¹⁶ Den regelorienterade ansatsen tar sin utgångspunkt i rättsregler som forskningsföremål och de juridisktekniska problem som hänger samman med en bestämmelse. För en utförligare beskrivning av olika forskningsansatser, se Westberg, s. 421 ff.

¹⁷ Den problemorienterade ansatsen tar sin utgångspunkt i ett mer öppet betraktelsesätt på juridiken där författarens huvudsyfte är mer än att enbart juridisktekniskt analysera en eller flera bestämmelser, se Westberg, s. 421 ff.

regelorienterad ansats för att redogöra för rättsläget. Uppsatsen har inslag av en problemorienterad ansats då de problem som uppkommer till följd av aktuell lagstiftning diskuteras och analyseras. Vidare förs en kort diskussion angående möjligheten att undvika att eventuell oförenligt uppkommer. Diskussion förs dock inte med avsikt att utreda hur lagstiftningen bör vara, *de lege ferenda*, utan diskussionen avses endast vara ett komplement till den övriga analysen.

Material samlas in från rättskällor i EU-rätt, svensk intern rätt samt från relevant internationell skatterätt. Relevant lagstiftning, förarbeten, praxis samt doktrin tillämpas med betänkande av rättshierarkin. Kontantprincipen i 10 kap. 8 § IL samt beskattningstidpunkten för personaloptioner i 10 kap. 11 § st. 2 IL är utgångspunkten. Förarbeten tillämpas för att få en uppfattning om bakgrunden och syftet med nuvarande reglering. Vidare redogörs även för en dom från Kammarrätten, mål nr 5579-10, då Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) inte har prövat något mål avseende intjänandeprincip kontra kontantprincip i en inflyttningsituation. Det ska dock nämnas att prövningstillstånd söktes, men nekades, för den nyss nämnda Kammarrättsdomen. Domen har inget prejudikatvärde, men anses ändå ha ett visst rättskällevärde just eftersom frågan inte har prövats i någon högre instans. Kammarrättens domskäl ger en värdefull synvinkel på hur argumentation kring problematiken lyder i Sveriges domstolar.

Vidare utgör även Skatteverkets ställningstagande¹⁸ samt Skatteverkets handledning avseende internationell skatterätt vägledning för att få en uppfattning av hur Skatteverket anser att lagen ska tillämpas och tolkas. Skatteverkets synpunkt och resonemang i frågan anses vara av intresse då Skatteverket är den myndighet som i ett första led beslutar huruvida Sverige har beskattningsrätt eller inte avseende en viss inkomst. Materialet har dock ett begränsat rättskällevärde då det inte är juridiskt bindande och med detta i åtanke läggs inte alltför mycket tyngd till detta material. Vidare utgör övrig doktrin en viktig materialkälla för att ge en fullständig uppfattning om det aktuella rättsläget.

Material från den internationella skatterätten utgör en viktig funktion och fokus ligger på Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal med tillhörande kommentar. Modellavtalet är inte juridiskt bindande för medlemsstaterna, utan fungerar endast som ett stöd när stater ska

¹⁸ Skatteverkets ställningstagande 2009-02-23 - Förmån av personaloptioner sedan avskattningsreglerna slopats. Dnr/målnr/löpnr: 131 218739-09/111.

utforma och sluta skatteavtal. Regeringar uppmanas dock att utforma skatteavtal som överensstämmer med modellavtalet vilket Sverige i stor utsträckning gör.¹⁹ Följaktligen har modellavtalet med tillhörande kommentar stor betydelse för hur svenska domstolar tolkar och tillämpar skatteavtal och det utgör därmed väsentligt material i denna uppsats.

Skatteavtal är folkrättsligt ingångna avtal varför Wienkonventionens bestämmelser om tolkning av traktaträtt tillämpas. Därmed tillämpas en objektiv tolkning med utgångspunkt i ordalydelsen i avtalet, tolkningen ska överensstämma med den gängse meningen av uttrycket sett i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatets ändamål och syfte.²⁰

Då frågeställningen även berör den interna rättens förenlighet med EU-rätt utgör EUF-fördraget och praxis från EUD relevanta rättskällor. Den fria rörligheten för arbetstagare i Artikel 45 i EUF-fördraget inklusive det allmänna restriktionsförbudet är i fokus. Ett urval av praxis görs för att redogöra för när en diskrimineringssituation kan anses föreligga. Utgångspunkten för urvalet är den praxis som tidigt prövade frågan avseende nationell jurisdiktions förenlighet med EU-rätten avseende olikabehandling av skattskyldiga eftersom denna praxis lagt grunden för när en diskrimineringssituation anses föreligga.

1.5 Terminologi

Några ord bör sägas om terminologin som används i uppsatsen. Med hänsyn till uppsatsens inkomsträttsliga syfte åsyftas hädanefter med termerna *skatt* och *skatterättsligt*, inkomstskatt respektive inkomstskatterättsligt. Vidare åsyftas med termen incitamentsprogram endast personaloptionsprogram samt bonusprogram. Sätillvida inget annat föreskrivs används *skatteavtal* synonymt med *OECD:s modellavtal* för att undvika en ständig upprepning. Då det är inkomstslaget tjänst som är av intresse tillämpas i vissa delar av uppsatsen termen *den anställde* synonymt med *den skattskyldige*. I det fall arbete har utförts i ett annat land än hemviststaten används såväl termen *källstaten* som *arbetsstaten*.

1.6 Disposition

Uppsatsens deskriptiva delar tar sin start i kapitel två. I kapitlet redogörs för vad incitamentsprogram är och mer ingående vad personaloptioner är, här följer även ett avsnitt om den väsentliga gränsdragningen mellan personaloptioner och värdepapper. Det

¹⁹ Riksrevisionen RiR 2010:24, Sveriges skatteavtal med andra länder - effekten av regeringens arbete, s. 15.

²⁰ Artikel 31(1) Vienna Convention on the Law of Treaties (1969).

redogörs även kort för bestämmelserna avseende kontant bonus. Utgångspunkt är IL och relevant praxis samt doktrin. I det tredje kapitlet redogörs mer ingående för de lagregler och principer i svensk lagstiftning som aktualiseras vid beskattning av förmån av personaloptioner och bonus.

I det fjärde kapitlet ligger fokus på de internationella aspekterna då den identifierande problematiken har sin grund i att arbetstagare utgör gränsöverskridande arbete. I kapitlet redogörs därmed för skatteavtalens funktion med fokus på Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal. Det är lydelsen och utformningen av Artikel 15(1) som ger upphov till tolkningssvårigheter avseende huruvida beskattningsrätt föreligger efter inflyttning till Sverige.

I det femte kapitlet, vilket även är det sista kapitlet i uppsatsens deskriptiva del, redogörs för de EU-rättsliga aspekterna i förhållande till sexmånaders- och ettårsregeln. Undantagsbestämmelserna medför att en retroaktiv beskattning av personaloption och bonus inte blir aktuell för skattskyldiga som var obegränsat skattskyldiga vid intjänandetidpunkten. Syftet med kapitel fem är därmed att utreda huruvida en sådan reglering är förenlig med EU-rättens krav på likabehandling. För att kunna utreda huruvida så är fallet utgör praxis från EUD en väsentlig roll.

I det sjätte och avslutande kapitlet analyseras den identifierade problematiken utifrån vad som framkommit i de deskriptiva delarna med fokus på att uppfylla syftet med uppsatsen.

2 Personaloptioner som incitamentsprogram

2.1 Inledning

Genom incitamentsprogram kan företag göra sig konkurrenskraftiga på marknaden. Det är ett effektivt sätt att knyta attraktiva nyckelpersoner eller befattningshavare till företaget. Förutom att det används som ett konkurrensmedel skapar incitamentsprogram en samhörighetskänsla mellan de anställda och företaget och därmed även en lojalitetskänsla. Sist så utgör det, precis som namnet avslöjar, ett incitament för de anställda att utföra ett gott arbete.

I det följande kapitlet redogörs för begreppet personaloptioner och gränsdragningen mellan dessa och värdepapper. Framställningen är relevant för att inledningsvis ge läsaren en förståelse för begreppet personaloptioner.

2.2 Personaloptioner

Uttrycket personaloptioner finns inte definierat i civilrättslig lagstiftning såsom exempelvis ABL eller annan lagstiftning som reglerar värdepapper. Inte heller i den skatterättsliga lagstiftningen återfinns uttryckligen *begreppet* ”personaloptioner”.²¹ Det är dock ett skatterättsligt begrepp från början och en definition återfinns i 10 kap. 11 § st. 2 IL. Enligt bestämmelsen är personaloptioner ett instrument som ”inte är ett värdepapper utan som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor”. Personaloptioner riktar sig enbart till anställda inom ett företag eller en företagsgrupp, och är därmed inte tillgängliga för en utomstående.²² Den anställde får optioner från arbetsgivaren, vilket ger denne en möjlighet att i framtiden förvärva värdepapper i arbetsgivarföretaget eller i närstående företag förutsatt att vissa villkor vid den tidpunkten är uppfyllda.²³

Vidare skiljer sig personaloptioner från övriga incitamentsprogram genom att de är förenade med inskränkningar i förfoganderätten.²⁴ Vanliga inskränkningar är att optionen förfaller om den anställde avslutar sin anställning i företaget, att optionen inte får överlåtas och att optionen inte kan utnyttjas förens efter en viss intjänandetid har passerat. Denna

²¹ Edvardsson, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 115.

²² Prop. 1997/98:133, s. 24.

²³ Edvardsson, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 114.

²⁴ Edvardsson, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 118.

intjänandetiden refereras vanligtvis till som ”kvalifikationstiden” och innebär att en tid måste löpa innan den anställde kvalificeras för att köpa aktier. På så vis fyller personaloptioner som incitamentsprogram en ytterligare funktion, nämligen att långsiktigt knyta de anställda till företaget.²⁵ Det ska dock påpekas att deltagandet i en personaloptionsplan inte innebär en skyldighet för den anställde att utnyttja optionerna när kvalifikationstiden har löpt ut. Slutligen är det upp till den anställde att själv välja om han vill utnyttja optionen för förvärv av värdepapper eller om han vill låta optionen förfalla.²⁶ Dessa omständigheter, optionsplanens direkta koppling till anställningen och den tillkommande förfogandeinskränkningen, innebär att ett deltagande i en personaloptionsplan kan beskrivas som *”ett villkorat löfte om framtida löneförhöjning om värdeutvecklingen på aktierna är fördelaktiga och den anställde kvarstod i tjänst”*.²⁷

En personaloptionsplan är i regel kostnadsfri för den anställde och kvalifikationstiden löper oftast under en längre tidsperioden om fem till tio år. Tidsperioden kan vara uppdelad i flera olika kvalifikationsetapper vilket innebär att den anställde får rätt att förvärva ett visst antal aktier löpande under tidens gång.²⁸ En personaloptionsplan som har en kvalifikationstid om totalt tio och är uppdelad i två olika kvalifikationsetapper kan därmed ge den anställde en rätt att utnyttja hälften av optionerna när endast fem år har gått. Den starka anknytningsfaktorn mellan optionsinnehavet och anställningen medför i regel att optionen förfaller för det fall anställningen upphör av någon annan anledning.²⁹ Priset på aktierna är oftast det pris som motsvara aktiekursen den dag då inträde i planen sker.³⁰

2.3 Grant, vesting och exercise

Personaloptioner är ett koncept som är taget från USA där denna typ av incitamentsprogram går under benämningen stock options. I och med det amerikanska ursprunget används i regel även de amerikanska benämningarna grant, vesting och exercise när man talar om beskattningstidpunkt. Som nämnts ovan i avsnitt 2.2 kännetecknas en personaloption över att mottagaren inte kan utnyttja denna förens efter att en viss utsatt tid har passerat, den så kallade kvalifikationstiden. Kvalifikationstiden är således den tid som

²⁵ Edvardsson, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 114.

²⁶ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, inkomst av tjänst, s. 620.

²⁷ Virin, Beskattning av optionsplaner, Svensk Skattetidning 1995, s. 159.

²⁸ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, inkomst av tjänst, s. 620.

²⁹ Prop. 1997/98:133, s. 24.

³⁰ Edvardsson, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 114.

löper mellan att den anställde tilldelas optionen (grant) tills denne kan förfoga över optionen (vesting). Om den anställde därefter väljer att utnyttja optionen genom att förvärva aktier kallades detta för exercise. Vid exercise infaller enligt svensk rätt även beskattningstidpunkten för den förmån som har uppkommit.³¹ Det finns därmed tre kritiska tidpunkter när man har att göra med en personaloption: grant, vesting och exercise. Varför beskattningstidpunkten kan komma att variera i olika länder beroende på staternas interna rätt. I svensk rätt sker beskattning vid utnyttjandetidpunkten (exercise). Beskattningstidpunkten diskuteras vidare nedan under kapitel 3.

2.4 Gränsdragning mellan personaloptioner och värdepapper

Som framgått ovan innebär personaloptioner en rätt för den anställde att i framtiden förvärva aktier. Det underliggande värdet i optionen utgörs därmed av värdepapper. Personaloptioner och värdepapper är dock föremål för olika beskattningstidpunkter, vilket innebär att det är väsentligt att förmånen kategoriseras korrekt. Beskattningstidpunkten för personaloptioner återfinns i 10 kap. 11 § 2 st. II. Bestämmelsen är negativt utformad på så vis att den omfattar samtliga värdepappersrelaterade rättigheter som inte faller under definitionen värdepapper. Bestämmelsen kom till för att komplettera bestämmelsen om förvärv av värdepapper och den tar sikte på de förmåner där den underliggande egendomen utgörs av värdepapper.³² Den negativa utformningen av bestämmelsen innebär att samtliga förmåner som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper, och där denna rätt i sig inte kan klassificeras som ett innehav av värdepapper, är att se som personaloptioner.³³ Av det nyss sagda följer att för fastställande av att det rör sig om personaloptioner är det första steget att klarlägga att rättigheten inte utgör ett värdepapper eller finansiellt instrument. Denna bedömning är relevant såväl före som efter kvalifikationstidens utgång.³⁴

2.5 Bonus

Även kontanta ersättningar i form av bonus används inom företag och koncerner för att sporra de anställda att utföra ett gott arbete. Då bonusen ger ut som kontant ersättning

³¹ 10 kap. 11 § 2 st. II.

³² Prop. 1997/98:133, s. 32.

³³ Prop. 1997/98:133, s. 32.

³⁴ Prop. 1997/98:133, s. 25.

behandlas denna som en utbetalad lön, vilken den anställde ska ta upp till beskattning det inkomstår som den kommer den skattskyldige till del.³⁵ Det belopp som ska tas upp är den summa som har erhållits då det är detta som är det verkliga värdet och som beskattningen grundar sig.³⁶ En bonusutbetalning sker ofta vid en senare tidpunkt i förhållande till när den intjänades med följden att den anställde, och mottagaren av bonusen, kan ha flyttat till en annat land varför båda stater hävdar beskattningsanspråk med stöd i dess nationella regler.

2.6 Sammanfattning

Personaloptioner och bonusprogram är idag ett vanligt medel inom företag för att skapa incitament för de anställda att utföra ett gott arbete. Föremål för incitamentsprogram är i regel befattningsledare och nyckelpersoner som är viktiga för företaget. Genom personaloptioner kan de anställda knytas till företaget under en längre tid då optionsplanen ofta är förenade med förfogandeinskränkningar. Skattemässigt behandlas personaloptioner och bonus som förmåner för vilka beskattning sker i inkomstslaget tjänst.

³⁵ 11 kap. 1 § IL och 10 kap. 8 § IL.

³⁶ 61 kap. 2 § IL.

3 Beskattning av personaloption och bonus i inkomstslaget tjänst – lagregler och principer

3.1 Inledning

Gemensamt för många typer av incitamentsprogram är att de ofta involverar retroaktiva ersättningar. Ersättningen erhålls då vid en senare tidpunkt i förhållande till när inkomsten intjänades. För expatriater som blir utsända av sin arbetsgivare för att arbeta tillfälligt i andra länder innebär det inte sällan att ett hemvistbyte sker mellan tidpunkten för intjänande och utbetalning. När inkomsten blir föremål för beskattning är upp till respektive stat att reglera i nationell rätt. I svensk rätt gäller kontantprincipen, vilket innebär att Sverige beskattar inkomsten vid tiden för utbetalning oberoende av var inkomsten har intjänats.

För uppsatsens syfte d.v.s. att utreda huruvida det är i enlighet med skatteavtal att Sverige i en inflyttningssituation hävdar beskattningsrätt, är det av intresse att redogöra för de regler i svensk intern rätt som ligger bakom problematiken. I kapitlet redogörs även för bakgrunden till den nuvarande regleringen av personaloptioner då den tidigare lagstiftningen till viss del undantog optioner som intjänats utomlands.

3.2 Hemvist- eller källstatsprincipen

Den allmänna principen i internationell skatterätt är att bosatta och icke-bosatta (obegränsat och begränsat skattskyldiga i svensk rätt, se nedan avsnitt 3.3) inte är föremål för samma skattemässiga behandling.³⁷ Bosatta beskattas för sin världsvida inkomst enligt hemvistprincipen, medan icke-bosatta endast beskattas för den inkomst som förvärvas inom ett visst territorium enligt källstatsprincipen.³⁸ Att fysiska och juridiska personer som är bosatta eller etablerade i en stat beskattas för sin världsvida inkomst har sin förklaring i att de skattskyldiga i regel även förvärvar den övervägande delen av sin inkomst i denna stat. Därmed utnyttjar de och drar fördel av olika ekonomiska, sociala och offentliga omkostnader.³⁹ Det anses således vara berättigat att bosatta, som utnyttjar dessa förmåner,

³⁷ Terra/Wattel, European Tax law, 2008, s. 716.

³⁸ Terra/Wattel, European Tax law, 2008, s. 716.

³⁹ Terra/Wattel, European Tax law, 2008, s. 716.

ska bidra till sin hemviststat efter skatteförmåga. Av samma anledning följer att det även är hemviststaten som vid beskattning ska beakta den bosattes personliga situation.⁴⁰

Källstatsprincipen motiveras genom att den stat som erbjuder en möjlighet till inkomst för icke-bosatta ska ha rätt att ta ut skatt på den förvärvade inkomsten, oberoende av var förmånstagaren har sin hemvist.⁴¹ Till skillnad från hemvistprincipen utgår källstatsprincipen från att en inkomst har genererats inom ett särskilt område.⁴²

3.3 Obegränsad eller begränsad skattskyldighet

I svensk rätt utgår beskattningsanspråket ifrån att en person klassificeras som obegränsat eller begränsat skattskyldig. Enligt 3 kap. 8 § IL är en person obegränsat skattskyldig om denne är bosatt, stadigvarande vistas eller har väsentligt anknytning till landet. Att vara obegränsat skattskyldig innebär att skattskyldighet för samtliga världsvida inkomster uppstår. Beskattningsanspråket är således oberoende av om källan till inkomsten kan härledas till Sverige eller om inkomsten har intjänats i något annat land. Den som inte är obegränsat skattskyldig är automatiskt begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL. Detta innebär att samtliga individer som inte har någon anknytning till Sverige klassificeras som begränsat skattskyldiga. Att vara begränsat skattskyldig innebär att man endast är skattskyldig för den inkomst som härrör från arbete i Sverige. Av 3 kap. 18 § 1 st. 1-2 p IL framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget tjänst. Av det nyss sagda följer att obegränsad skattskyldighet är ett uttryck för hemvistprincipen medan begränsat skattskyldighet är ett uttryck för källstatsprincipen. Beskattningsanspråket vid obegränsad skattskyldighet grundar sig således på att den skattskyldige har en så pass stark anknytning till Sverige att det anses berättigat att beskatta dennes samtliga inkomster. Begränsad skattskyldighet utgår endast från det faktum att källan till inkomstförvärvandet är i Sverige, varför endast dessa inkomster blir föremål för svensk beskattning. Det saknas således en stark anknytning varför ett utvidgat beskattningssanspråk i dessa situationer inte hade varit proportionerligt.

Den som är begränsat skattskyldig vid intjänandetidpunkten kan dock bli föremål för en hårdare beskattning vid retroaktiva ersättningar i förhållande till den som är obegränsat skattskyldig. Den hårdare beskattningen kan förklaras genom att det i regel endast är den

⁴⁰ Terra/Wattel, European Tax law, 2008, s. 716.

⁴¹ Terra/Wattel, European Tax law, 2008, s. 716.

⁴² Terra/Wattel, European Tax law, 2008, s. 716 f.

som är begränsat skattskyldig vid intjänadetidpunkten som blir fullt beskattad i Sverige när inkomsten utbetalas efter att inflyttning skatterättslig hemvist föreligger i Sverige.⁴³ Detta har att göra med att obegränsat skattskyldiga i regel omfattas av den så kallade sexmånaders- eller ettårsregeln vid arbete utomlands.⁴⁴ Innebörden av undantagsregeln är att inkomst som intjänats i utlandet undantas från beskattning i Sverige. Undantagsregeln diskuteras vidare nedan under avsnitt 3.6.

3.4 Förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst

3.4.1 Förmåner i förhållande till kontant lön

Beskattningsanspråket avseende förmåner är stadgat i 11 kap. 1 § IL. Av bestämmelsen framgår att ”löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt”. Det spelar således ingen roll om ersättningen ges kontant, som exempelvis är fallet gällande lön, eller om den ges som en förmån. Utgångspunkten är att beskattningen ska ske likartat oberoende av i vilken ”form” ersättningen ges ut i.⁴⁵ Detta följer även av den så kallade neutralitetsprincipen, enligt vilken den skattskyldige inte skattemässigt ska påverkas av om en ersättning erhålls genom en kontant lön eller genom förmån.⁴⁶ Det är därmed en förutsättning att den skattemässiga behandlingen av respektive inkomst är neutral och inte skiljer sig åt.⁴⁷ En förmån som erhållits ska således beräknas till sitt verkliga värde vilket enligt 61 kap. 2 § IL motsvarar marknadsvärdet. För personaloptioner gäller därmed att beskattning sker på det värde som utgör mellanskillnaden av anskaffningsvärdet, om den anställde inte har erhållit dem vederlagsfritt, och marknadsvärdet.

3.4.2 Beskattningstidpunkten - kontantprincipen

I 10 kap. 8 § IL stadgas om när en inkomst ska tas upp till beskattning. Bestämmelsen ger uttryck för den så kallade kontantprincipen, vilken innebär att inkomster ska tas upp som intäkt det år den skattskyldige kan disponera över denna eller på annat sätt kan ta del av den. Följaktligen innebär detta att en skattskyldig som flyttar till Sverige och därefter

⁴³ Beskattning av förmån för begränsat skattskyldig sker dock enligt SINK endast till den del de har intjänats i Sverige 5 § 1 st. 1 p. SINK.

⁴⁴ 3 kap. 9 § IL.

⁴⁵ Edvardsson, Skatteregler för incitamentsprogram, s. 61.

⁴⁶ Prop. 1989/90:110, s. 319–321, 655.

⁴⁷ Prop. 1989/90:110, s. 319–321, 655.

erhåller en bonus eller en annan ersättning är, enligt lagens ordalydelse, skyldig att ta upp denna till beskattning. Kontantprincipen tar därmed inte hänsyn till det faktum att bonusen eller personaloptionen intjänats i ett annat land när den skattskyldige är begränsat skattskyldig och således inte hade någon anknytning till Sverige.⁴⁸

Beskattningstidpunkten för värdepapper och personaloptioner är särreglerad i 10 kap. 11 § st. 1-2 IL. Beskattning sker vid tidpunkten för utnyttjande, d.v.s. när den skattskyldige utnyttjar optionen för förvärv av aktier. Bestämmelsen är *lex specialis* till huvudregeln, vilket innebär att stadgade beskattningstidpunkter i denna bestämmelse har företräde framför huvudregeln.⁴⁹

3.5 Slopad avskattning för personaloptioner och bakgrunden till den nuvarande regleringen

Från och med 2009 slopades reglerna om avskattning av personaloptioner.⁵⁰ Reglerna återfanns i 11 kap. 16 § 2 st. IL och infördes till en början för att säkerställa att personaloptioner som intjänats i Sverige även beskattades i Sverige i det fall den skattskyldige lämnade landet.⁵¹ I och med att denna så kallade exitbeskattning avskaffades slopades även bestämmelsen som reglerade beskattning vid inflyttning till Sverige, tidigare 11 kap. 16 § 1 st. IL.⁵² Denna bestämmelsen stadgade att skatteplikten inte omfattade optioner som helt eller delvis hade intjänats utomlands till den del den skattskyldige kunde förfoga över dessa innan inflyttning till Sverige.⁵³ Bakgrunden till denna bestämmelse var den generella uppfattningen som råder vid beskattning i inkomstslaget tjänst, nämligen att beskattning ska ske i den stat där arbetet har utförts.⁵⁴ Varför även inflyttningsregeln i 11 kap. 16 § 1 st. IL ansågs berättigad. Tankesättet var att ersättning som förvärvats genom arbete utfört utanför Sverige inte skulle bli föremål för svensk beskattning.

Exitbeskattningen slopades då den inte ansågs förenlig med EU-rätten och den fria rörligheten för arbetstagare. Argumentet som framfördes var att arbetstagare som utfört arbete i Sverige och erhållit personaloptioner möjligen skulle avstå från att flytta ut från

⁴⁸ Kammarrättens dom målnr 5579-10.

⁴⁹ *Lex specialis derogat legi generali*, Andersson, Bergström, Håstad, Lindblom, Juridikens termer.

⁵⁰ Prop. 2007/08:152, s. 20 ff.

⁵¹ Prop. 1997/98:133, s. 36.

⁵² Tidigare 11 kap. 16 § IL, nu upphävd genom Lag (2008:882).

⁵³ Prop. 2007/08:152, s. 13.

⁵⁴ Prop. 2007/08:152, s. 23.

landet, då detta skulle resultera i en beskattning av en ännu ej realiserad inkomst.⁵⁵ Att beskattning skedde av en ännu ej realiserad inkomst innebar vidare att den inkomst som exitbeskattades inte nödvändigtvis motsvarande den vinst som realiserades när optionen väl utnyttjas. Till följd av att exitbeskattningen slopades ansågs det inte lämpligt att låta bestämmelsen i 11 kap. 16 § 1 st. IL kvarstå oförändrad, då situationer av såväl dubbelbeskattning som total skattefrihet kunde uppstå. Denna problematik har sin grund i att OECD:s modellavtal, och således även flertalet andra stater, stadgar om en annan beskattningstidpunkt än den som gäller i svensk intern rätt.⁵⁶

I propositionen diskuterades två alternativ till en ny reglering. Alternativ ett var en avskaffning av bestämmelsen i 11 kap. 16 § 1 st. IL, som i praktiken innebar en inskränkning av svensk beskattningsrätt, till förmån för en bestämmelse om utvidgad skatteplikt. Alternativ två innebar att 11 kap. 16 § 1 st. IL förblev oförändrad, men att en proportioneringsregel infördes.⁵⁷ Det alternativ som valdes var den utvidgade skatteplikten med motiveringen att en sådan reglering uppfyller ändamålet att en inkomst ska beskattas av den stat som utgör källan till inkomsten, att enhetlighet vid beskattning i intern rätt uppstår samt att skattefrihet undviks.⁵⁸ Valet att införa en utvidgad skatteplikt innebar därmed att bestämmelsen i 11 kap. 16 § 1 st. IL slopades. Den praktiska effekten av en revideringen är att den som är obegränsat skattskyldig ska ta upp alla förmåner som härstammar från personaloption till beskattning när denna utnyttjas oavsett var och när arbetet har utförts.⁵⁹ I propositionen anfördes att det som talade emot en proportioneringsregel var att det hade inneburit en inskränkning i den svenska beskattningsrätten. Då beskattningsrätten skulle begränsas till att omfatta endast den inkomsten som intjänats i Sverige. En annan orsak som lyftes fram var den komplexitet som det skulle kunna innebära vid fastställande av proportioneringen.⁶⁰ Det fästes därmed ingen större vikt vid det faktum att proportioneringsregeln skulle innebära att situationer av dubbelbeskattning skulle kunna undvikas och att skatteavtal därmed inte skulle behöva tillämpas i samma mån.

⁵⁵ Prop. 2007/08:152, s. 21.

⁵⁶ Prop. 2007/08:152, s. 23.

⁵⁷ Prop. 2007/08:152, s. 24.

⁵⁸ Prop. 2007/08:152, s. 26.

⁵⁹ Prop. 2007/08:152, s. 26.

⁶⁰ Prop. 2007/08:152, s. 27.

Den utvidgade skatteplikten kom framförallt att påverka de som arbetat utomlands under optionens intjänandetid då dessa skattskyldiga inte längre hade möjlighet att undanta den del av optionen som förfogades över vid tidpunkten för inflyttning till Sverige.⁶¹ Enligt lagstiftaren torde dock samma effekt uppkomma genom en tillämpning av skatteavtal som Sverige ingått med andra länder. Skatteavtalet begränsar det utvidgade beskattningsanspråket genom att beskattningsrätten fördelas till det land där arbetet har utförts.⁶² I dagsläget gäller således samma utvidgade skattskyldig vid beskattning av personaloptioner som vid beskattning av andra tjänsteinkomster. Konsekvensen av att den utvidgade skatteplikten valdes framför proportioneringsregeln diskuteras vidare i analyskapitlet, se kapitel 6.

3.6 Sexmånaders- och ettårsregeln – avsteg från kontantprincipen

3.6.1 Innebörden och förutsättningarna för att omfattas av undantagsbestämmelserna

I 3 kap. 9 § 1-2 st. IL stadgas om den så kallade sexmånaders- och ettårsregeln. Bestämmelserna innebär att inkomst som en obegränsat skattskyldig intjänat vid arbete i annan stat kan undantas från beskattning i Sverige förutsatt att de uppställda rekvisiten i bestämmelsen är uppfyllda. Inkomsten som omfattas är såväl kontant ersättning i form av lön och bonus som förmåner som är knutna till anställningen.⁶³ Att även personaloptioner omfattas av undantagsreglerna har bekräftats i praxis.⁶⁴

Ett av rekvisiten som uppställs för sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § 1 st. IL är precis som namnet avslöjar att vistelsen i utlandet har varat i minst sex månader, samt att inkomsten beskattas i arbetslandet. Den skattskyldige får inte vistats utanför arbetslandet i mer än 72 dagar på ett år.⁶⁵ Skattefriheten omfattar endast den del av inkomsten som faktiskt blir beskattad i arbetslandet, i det fall en del av inkomsten inte är föremål för beskattning tas denna upp till beskattning i Sverige istället. Av bestämmelsen framgår även att i det fall beskattning sker i strid med skatteavtal och intern lagstiftning upphävs skattefriheten.

⁶¹ Prop. 2007/08:152, s. 23.

⁶² Prop. 2007/08:152, s. 27.

⁶³ Prop. 1989/90:110, s. 684.

⁶⁴ RÅ 2004 ref. 50.

⁶⁵ 3 kap. 9 § 1 st. IL.

Ettårsregeln i 3 kap. 9 § 2 st. II har samma funktion som sexmånadersregeln. Bestämmelsen skiljer sig dock ifrån sexmånadersregeln på så vis att det inte finns något krav på att inkomsten ska beskattas i arbetslandet. Vistelsen ska dock överstiga ett år och det är en förutsättning att arbetet utförs i ett och samma land. Det är dock oväsentligt huruvida arbetsgivaren som betalar ut lönen befinner sig i Sverige eller i arbetsstaten. Av bestämmelsen framgår vidare att skattebefrielsen ska ha sin grund i arbetsstatens interna rätt, praxis i landet eller till följd av något annat avtal än skatteavtal.

Enligt praxis omfattas även retroaktiva ersättningar av ettårsregeln och sexmånadersregeln.⁶⁶ Det som avses är ersättningar som kan relateras till arbetet utfört i utlandet, men som utbetalas när den anställde har avslutat sitt uppdrag och åter är bosatt i Sverige. Detta innebär således att en obegränsat skattskyldig som arbetar i en annan stat, och som omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln, inte blir skattskyldig i Sverige för ersättningar som erhålls efter återbosättning i Sverige. Det sker därmed ett undantag från undantagsregeln då inkomsten egentligen borde tas upp till beskattning i enlighet med kontantprincipen. Denna ”förmån” av skattefrihet och åsidosättande av kontantprincipen erbjuds alltså endast de som är obegränsat skattskyldiga. Den som är begränsat skattskyldig under tiden för intjänande erbjuds inte någon sådan möjlighet.

Sexmånaders- och ettårsregeln är en metod för att säkerställa att dubbelbeskattning inte uppstår redan i nationell rätt. I och med att Sverige, förutsatt att samtliga rekvisit är uppfyllda, avstår från att beskatta inkomsten som intjänats utomlands kommer ett dubbelt anspråk inte att uppstå och skatteavtal behöver därmed inte tillämpas.

3.6.2 Bakgrunden till införandet av undantagsbestämmelserna

Ettårsregeln infördes innan sexmånadersregeln. Bakgrunden till införande var främst att undvika att den skattskyldige blev dubbelbeskattad när arbete utfördes i andra länder då skatteavtal under denna tidpunkt inte var lika vanligt förekommande som idag.⁶⁷ Vid införande av sexmånadersregeln var antalet skatteavtal betydligt fler varför risken för att en eventuell dubbelbeskattningssituation skulle uppstå inte ansågs vara skäl nog för att införa skattebefrielse.⁶⁸ I propositionen till införandet av undantagsbestämmelsen anges dock att

⁶⁶ RÅ83 1:58.

⁶⁷ Prop.1984/85:175 - om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samnt nya regler vid beskattning av utlandstjänstgöring, s. 14.

⁶⁸ Prop. 1984/85:175, s. 15.

bestämmelsen var väsentlig för att stärka svenska bolags internationella konkurrensförmåga.⁶⁹ Skatteuttaget på tjänsteinkomst i svensk rätt är relativt högt varför en skattebefrielse som undantagsreglerna inte enbart gynnar den anställde, utan det sänker även lönekostnaderna för svenska bolag som är verksamma i utlandet. Ett annat skäl som angavs vid tiden för införandet var möjligheten att locka anställda till att arbeta utomlands vilket även det på sikt påverkar bolagens möjlighet att konkurrera internationellt.⁷⁰ Det ska dock noteras att propositionen är från 1984. Situation idag ser förmodligen betydligt annorlunda ut då gränsöverskridande arbete har blivit allt vanligare.

3.6.3 Beskattning enligt intjänandeprincipen

Som nämndes ovan är det intjänandetiden som är relevant vid fastställande av vilken inkomst som omfattas av undantagsreglerna och som därmed inte är skattepliktig i Sverige. I det följande redogörs för ett rättsfall där frågan avseende retroaktiva ersättningar i kombination med undantagsregeln först lyftes. I målet fastställde Regeringsrätten (nuvarande Högsta Förvaltningsdomstolen) att ersättning som en skattskyldig intjänat under tiden då han omfattades av ettårsregeln kan undantas från beskattning i Sverige, även då ersättningen utbetalas efter det att den skattskyldige återvänt och bosatt sig i Sverige.⁷¹ Omständigheterna var som följer. En anställd var utsänd från Sverige för att utföra arbete i Bulgarien. Under tiden för utsändningen omfattades han av ettårsregeln. Efter återbosättning i Sverige erhöles en semesterersättning hänförligt till arbetet utfört i Bulgarien vilket inte inkluderades i den svenska deklARATION. Taxeringsnämnden (nuvarande Skatterättsnämnden) och senare även Länsrätten (nuvarande Förvaltningsrätten) och Kammarrätten ansåg att det var oväsentligt att ersättning har intjänats under en tidpunkt då den skattskyldige omfattades av ettårsregeln. Den avgörande tidpunkten var när den anställde kunde disponera över ersättningen, vilket skedde när han var bosatt i Sverige och fick den utbetald till sig.

Regeringsrätten hänvisade till propositionen till ettårsregeln och konstaterade att syftet med ettårsregeln var att skapa en regel som gjorde det lätt för den skattskyldige att förutse beskattningskonsekvenserna vid arbete utomlands. Vidare angavs att det inte någonstans i förarbetena görs någon antydning till att särskilda omständigheter *såsom tiden eller platsen för*

⁶⁹ Prop. 1984/85:175, s. 15.

⁷⁰ Prop. 1984/85:175, s. 15.

⁷¹ RÅ83 1:58.

utbetalning av ersättning ska ha någon betydelse för tillämpningen av regeln. Regeringsrätten ansåg därmed att den erhållna ersättningen inte var föremål för beskattning i Sverige.

Att sexmånaders- och ettårsregeln, med utgångspunkt i ovan nämnda dom, är tillämplig även på personaloptioner är ostridigt.⁷² I propositionen till den nya lagstiftningen avseende personaloptioner diskuterades undantagsreglernas tillämpning på personaloptioner. Lagstiftaren uttalar då att ”det faktum att utbetalningstidpunkten inte är relevant för beskattningen innebär att frågan om när förmånen ska anses erhållen får stor betydelse”.⁷³ *Erhållen* torde därmed kunna likställas med vart inkomsten har intjänats, varpå det konstateras att en proportionerlig fördelning av beskattningsrätten i enlighet med OECD:s modellavtal och kommentaren, efter vart arbetet har utförts under kvalifikationstiden bör kunna användas även vid tillämpning av sexmånaders- och ettårsregeln.⁷⁴ Det kan således konstateras att intjänandeprincipen är tillämplig även på retroaktiva ersättningar hänförliga till personaloptioner och kan därmed med hjälp av undantagsreglerna undantas från beskattning i Sverige.

3.7 Problematiken - Kammarrättens dom mål nr 5579-10

I februari i år (2013) meddelade HFD att prövningstillstånd nekades vid överklagan av Kammarrättens dom i mål nr 5579-10. I det följande redogörs för omständigheterna i målet samt för Kammarrättens domskäl som tydligt beskriver problematiken som uppstår i inflyttningssituationer kombinerat med retroaktiva ersättningar. Kammarrätten prövade huruvida intjänandeprincipen var tillämplig vid beskattning av retroaktiv bonus för inflyttad person.⁷⁵ Bakgrunden var följande.

En amerikansk medborgare var utsänd till Sverige av sin amerikanske arbetsgivare. I december 2008 erhöll den anställde en bonus från sin arbetsgivare. Bonusen var hänförlig till arbete under perioden den 1 november 2007 till 31 oktober 2008 och var därmed intjänad under arbete utfört både i Sverige och i USA. Den del som var hänförlig till arbetet i USA var således intjänad innan inflyttning till Sverige. I deklARATIONEN tog endast 3/12 av bonusen upp till beskattning i Sverige, vilket motsvarade den del som intjänats genom arbete i landet. Skatteverket var dock av uppfattningen att bonusen till sin helhet skulle tas

⁷² Prop. 2007/08:152, s. 27.

⁷³ Prop. 2007/08:152, s. 27 f.

⁷⁴ Prop. 2007/08:152, s. 28.

⁷⁵ Kammarrättens dom målnr 5579-10.

upp till beskattning i Sverige i enlighet med kontantprincipen och höjde därmed tjänsteinkomsten med ett belopp motsvarande resterande 9/12 av den totala bonusen.

Beslutet överklagades till Förvaltningsrätten (nuvarande Länsrätten) och senare även till Kammarrätten. I överklagandet angavs att en proportionerlig fördelning av beskattningsrätten avseende bonusen borde göras i enlighet med Artikel 15(1) i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA. Klagande anförde därmed att det borde vara hemviststaten vid tiden för intjänandet, och inte hemviststaten vid utbetalningstidpunkten, som avgör vilket land som har beskattningsrätten. Båda instanser gick dock på Skatteverkets linje.

Kammarrätten angav i sina domskäl att det är ostridigt att bonusen betalades ut efter inflyttning till Sverige. Den anställde hade vid denna tidpunkt folkbokfört sig och var att se som obegränsat skattskyldig enligt svensk intern rätt. Då kontantprincipen gäller i Sverige skulle hela bonusen tas upp till beskattning. Kammarrätten menade vidare att varken Artikel 15 eller OECD:s kommentar kunde tolkas så att den gav upphov till en proportionerlig beskattning av bonusen. Kammarrätten menade att kommentaren endast omfattar källstatens möjlighet att beskatta en person vid utbetalningstidpunkten är bosatt i en annan stat.

Kammarrättens domskäl är relativt korta och fokus ligger på att den skattskyldige var obegränsat skattskyldig enligt svensk rätt vid utbetalningstidpunkten och att kontantprincipen därmed gäller. Vid prövning av om Artikel 15 stadgar om något annat fastställer Kammarrätten helt enkelt att den anställde enligt avtalet hade hemvist i Sverige och att beskattningsrätten därmed tillfaller Sverige.

Domen överklagades till Högsta Förvaltningsdomstolen som nekade prövningstillstånd. Kammarrättens dom får därmed anses stå fast, domstolens syn på intjänande i förhållande till utbetalningstidpunkt kan dock ändå ifrågasättas. I nästa kapitel som behandlar de internationella aspekterna utreds huruvida Artikel 15(1) innebär någon begränsning för hemviststatens beskattningsrätt eller huruvida Kammarrättens bedömningen kan bedömas som korrekt.

3.8 Sammanfattning

Personaloptioner beskattas enligt svensk rätt vid utnyttjandetidpunkten. Beskattningen i sig skiljer sig inte i förhållande till vad som gäller för andra inkomster i inkomstslaget tjänst

bortsett från att beskattningstidpunkten särregleras i 10 kap. 11 § 2 st. II. Övriga inkomster såsom en kontant bonus beskattas vid utbetalningstidpunkten enligt kontantprincipen i 10 kap. 8 § II. Nationell rätt är tillämplig på alla utbetalningar som görs till en skattskyldig under tiden han är bosatt, dvs obegränsat skattskyldig, i Sverige. I det fall den anställde är obegränsat skattskyldig vid tidpunkten då han arbetar utomlands kan han dock omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln vilken innebär att inkomsten undantas från beskattning i Sverige. Undantagsreglerna är även tillämpliga då ersättningar betalas ut retroaktivt när den anställde inte längre befinner sig i utlandet och därmed inte längre omfattas av undantagsreglerna. Avseende dessa inkomster tillämpas därmed intjänadeprincipen och inte kontantprincipen. För begränsat skattskyldiga görs det dock inga justeringar när inkomsten till fullo har intjänats i utlandet och det saknades anknytning till Sverige, men betalas ut efter det att den anställde har bosatt sig i Sverige.

Beskattningsanspråket har således sin grund i hemvistprincipen och en beskattning av den skattskyldiges världsvida inkomst. I det fall arbetet har utförts i en annan stat är det troligt att även denna stat vill beskatta den del av inkomsten som har erhållits genom arbete i staten enligt källstatsprincipen, vilket resulterar i en dubbelbeskattningssituation. Det finns flera intressanta aspekter att reflektera över i den aktuella situationen. Beskattning med stöd i hemvistprincipen (obegränsad skattskyldighet) i nationell rätt, baseras på att det finns en stark anknytning mellan den skattskyldige och Sverige. Således framstår det som märkligt att beskattning blir aktuellt avseende inkomster som har intjänats under en tid då den anställde inte hade någon som helst anknytning till Sverige. Det vill säga, om inkomsten istället betalas ut precis innan inflyttning, kan Sverige inte hävda beskattningsanspråk enligt varken hemviststatsprincipen eller källstatsprincipen.

Sammanfattningsvis uppstår det inte sällan komplicerade skatterättsliga situationer när retroaktiva ersättningar erhålls i samband med ett hemvistbyte. Såväl dubbelbeskattning som skattefrihet kan uppstå, ingetdera är naturligtvis optimalt. Skatteavtal tillämpas för att så långt som möjligt undvika eller säkerställa att dessa situationer uppstår.

4 Internationella skatteproblem

4.1 Inledning

Som framgått av kapitel 3 grundar Sverige sitt beskattningsanspråk på att den anställde är obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern rätt vid utbetalningstidpunkten. En sådan beskattning enligt kontantprincipen ger upphov till problem i det fall det har skett ett hemvistbyte mellan tiden för intjänande och utbetalning. Mot bakgrund att Sverige tillämpar kontantprincipen hävdas ett beskattningsanspråk. Typsituationen är att även den stat där arbetet har utförts vill beskatta inkomsten, vilket innebär att en dubbelbeskattningssituation uppstår. Den relevanta frågan med hänsyn till syftet med uppsatsen är dock huruvida Sveriges beskattningsanspråk i nyss nämnda situation är i enlighet med skatteavtalet.

I följande kapitel redogörs för Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal i syfte att utreda hur beskattningsrätten bör fördelas när den anställde i en inflyttningssituation erhåller retroaktiva ersättningar. Fokus ligger således på att utreda huruvida Artikel 15(1) kan tolkas som att den fördelar beskattningsrätten till den stat som är hemviststat vid utbetalningstidpunkten eller om det är hemviststaten under intjänandetiden som avses.

4.2 OECD:s modellavtal

4.2.1 Introduktion till modellavtalet och uppkomsten av dubbelbeskattning

En dubbelbeskattningssituation uppstår i regel då en arbetstagare rör sig över gränserna för att arbeta i en annan stat. Den skattskyldige kan då, enligt intern rätt i respektive land, anses ha hemvist i båda stater med följden att båda stater anser sig ha rätt till att beskatta en och samma inkomst. Bakgrunden till skatteanspråket är en kollision av de två grundläggande skatteprinciperna, hemvistprincipen och källstatprincipen.⁷⁶ För att undvika att en sådan dubbelbeskattning uppstår har stater ingått avtal som fördelar beskattningsrätten, så kallade dubbelbeskattningsavtal. Vidare görs det en åtskillnad mellan juridisk dubbelbeskattning och ekonomisk dubbelbeskattning, med ekonomisk

⁷⁶ Se ovan kapitel 3.2.

dubbelbeskattning åsyftas det fall då en och samma inkomst blir föremål för mer än en beskattning.⁷⁷ I OECD:s modellavtal beskrivs juridisk dubbelbeskattning på följande vis:

”International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”⁷⁸

För att kunna fördela beskattningsrätten avseende en viss inkomst fastställs i ett första led var den skattskyldige ska anses ha hemvist enligt Artikel 4 i avtalet. Genom att någon av fördelningsartiklarna tillämpas, beroende på vilken inkomst som avses, fördelas därefter beskattningsrätten till inkomsten. Utgångspunkten vid fördelningen är därmed var den skattskyldige har hemvist, fastställt enligt Artikel 4, alternativt var inkomsten har intjänats eller var den kan härledas ifrån. En dubbelbeskattningssituation kan därmed elimineras redan vid en tillämpning av fördelningsartiklarna, vilket innebär att beskattningsanspråket i nationell rätt begränsas. Skatteavtal kan därmed inskränka, men aldrig utvidga, den nationella beskattningsrätten. Detta innebär att skatteplikt på grund av skatteavtal aldrig kan uppstå för en inkomst som inte först har fastställts vara skattepliktig enligt nationell rätt.⁷⁹ Vidare kan skatteavtal ge beskattningsrätt avseende en och samma inkomst till både hemviststaten och källstaten, för sådant fall åläggs hemviststaten att undanröja den uppkomna dubbelbeskattningen.

Sverige har för närvarande cirka 80 stycken dubbelbeskattningsavtal med andra länder. Merparten av dem är till mångt och mycket utformande efter OECD:s modellavtal.⁸⁰ En tillhörande kommentar till modellavtalet ges ut för att ge vägledning i tolkningsfrågor som uppkommer avseende artiklarna i avtalet. Varken modellavtalet eller kommentaren är dock bindande i sig, men då OECD uppmuntrar medlemsländerna att tillämpa kommentaren används den som vägledning av såväl domstolar som Skatteverket för tolkning av olika skatteavtal och dubbelbeskattningssituationer. Vidare har medlemsstater möjlighet att lämna anmärkningar avseende kommentarsutlåtande samt reservationer avseende artiklar i modellavtalet.⁸¹ Reservationerna och anmärkningar kan spela en betydande roll vid tolkning

⁷⁷ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 25.

⁷⁸ Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal, para. 1.

⁷⁹ Prop. 2007/08:152, s. 15.

⁸⁰ Prop. 2007/08:152, s. 16.

⁸¹ Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 91.

av avtalet då det ger en uppfattning om hur en särskild stat förhåller sig till en artikeln även om varken reservation eller anmärkningar inte är juridiskt bindande.

4.2.2 Metodartiklar

I det fall beskattningsrätt tilldelas båda stater uppstår en dubbelbeskattningssituation vilken undanröjs genom en tillämpning av metodartikel. Metoderna för undanröjande i modellavtalet är avräkningsmetoden (credit) och undantagandemetoden (exempt).⁸² Avräkningsmetoden innebär att den utländska skatten avräknas från den debiterande skatten medan undantagsmetoden innebär att hela den utländska skatten undantas.⁸³ Det är alltid hemviststatens ansvar att värna för att dubbelbeskattningen undanröjs. Det kan nämnas att Sverige i merparten av ingångna skatteavtal haft som målsättning att tillämpa avräkningsmetoden. Avräkning innebär nämligen att den utländska inkomsten garanterat blir föremål för en beskattning som motsvarar den svenska skatten på samma inkomst.⁸⁴ I det fall en dubbelbeskattningssituation uppkommer och avräkning tillämpas blir den skattskyldige därmed föremål för hårdare beskattning om källstaten har en lägre skattesats i förhållande till hemviststaten. Vilket i regel är fallet då Sverige utgör hemviststat då vi tillämpar en hög skattesats på tjänsteinkomst i förhållande till andra länder. Det är därmed av vikt att det verkligen föreligger ett beskattningsrätt under skatteavtalet då det faktiska skatteuttaget på inkomsten påverkas om avräkning tillämpas.

Vidare kan metodartiklarna endast undanröja en dubbelbeskattning som grundar sig på ett källstat- hemvistanspråk. Av kommentaren framgår att det är irrelevant när i tiden en dubbelbeskattningen uppstår, hemviststaten har en skyldighet att undanröja även i det fall källstaten beskattar inkomsten tidigare eller senare i förhållande till hemviststaten.⁸⁵

4.3 Artikel 15(I) i OECD:s modellavtal

4.3.1 Artikel 15(I) – inkomst av tjänst

Artikel 15(1) i OECD:s modellavtal stadgar om inkomst av tjänst. Artikelns första stycke lyder:

⁸² Artikel 23A, 23B OECD:s modellavtal.

⁸³ Prop. 2007/08:152, s. 15.

⁸⁴ Dahlberg, Internationell beskattning, s. 191-193.

⁸⁵ Kommentaren till Artikel 23 OECD:s modellavtal, para. 32.8.

”Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.”⁸⁶

Artikeln fastställer till en början vilka inkomster som faller inom dess tillämpningsområde. Styrelsearvoden, pensioner eller ersättning och pensioner i offentlig tjänst är särreglerade i artikel 16, 18 och 19 och omfattas inte av artikeln. Av kommentaren till Artikel 15(1) följer att med ”annan liknade ersättning” förstås ersättning som generellt sätt har en koppling till ett anställningsförhållande såsom kontant bonus och förmåner.⁸⁷ Personaloptioner nämns specifikt som en sådan förmån. Att personaloptioner omfattas av Artikel 15 är även den allmänna uppfattningen i svensk rätt och bekräftas i både förarbeten och av praxis.⁸⁸ Således ska beskattningsrätten vid en dubbelbeskattningssituation avseende såväl personaloptioner som bonus fördelas enligt Artikel 15 i skatteavtalet.

Det är möjligt att dela upp Artikel 15(1) till att omfatta två olika regler avseende fördelningen av beskattningsrätten.⁸⁹ Den första regeln utgörs av den första delen av den första meningen där det framgår att beskattningsrätten uteslutande fördelas till den skattskyldiges hemviststat: ”[...]beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat[...]”. Regeln är tillämplig då den skattskyldige utför arbete i sin hemviststat eller i en tredje stat.⁹⁰ I doktrin har det diskuterats att den relativt vida formulering under den första meningen avser att ”fånga in” samtliga ersättningar som har en koppling till inkomst av tjänst.⁹¹ Den andra regeln utgörs av slutet på den första meningen tillsammans med den andra meningen och anger att i det fall arbetet utförts i den andra staten får den ersättning som uppbärs på grund av arbetet beskattas i denna andra stat: ”[...]såvida inte arbetet utförs i den andra avtalslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där”. För att tillämpning av denna regel är det en förutsättning att den skattskyldige har kvar sin hemvist i den förstnämnda staten,⁹² med följden att även hemviststaten tilldelas beskattningsrätt

⁸⁶ Artikel 15.1 OECD:s modellavtal.

⁸⁷ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 2.1.

⁸⁸ Prop. 2007/08:152, s. 16.

⁸⁹ Pötgens, *Income from international private employment*, s. 113.

⁹⁰ Pötgens, *Income from international private employment*, s. 118-119.

⁹¹ Pötgens, *Income from international private employment*, s. 143.

⁹² Pötgens, *Income from international private employment*, s. 301.

avseende inkomsten. Av artikels ordalydelse kan det därmed utläsas att i det fall den anställde arbetar i samma stat som han har hemvist är det den första regeln, och inte den andra, som blir tillämplig.⁹³

Det ska anmärkas att kommentaren till OECD:s modellavtal inte gör denna uppdelning av artikeln, utan det framgår snarare som att hela Artikel 15(1) behandlas som en enda regel där fokus ligger på att fördela beskattningsrätten till den stat där arbetet har utförts.⁹⁴

Som en parentes kan nämnas att Artikel 15(2) stadgar om ett undantag till den andra regeln. Förutsatt att vissa krav är uppfyllda kan ersättningen undantas från beskattning i källstaten och det är därmed endast hemviststaten som har beskattningsrätt. De krav som ställs för att en sådan undantagsregel ska vara tillämplig är att ersättningen är utbetalad av en arbetsgivare i arbetslandet samt att arbetet inte pågår i mer än 183 dagar. Bakgrunden till denna undantagsregel är delvis att korta, tillfälliga vistelser i annat land inte ska bli föremål för källstatsbeskattning då den ekonomiska länk som fodras mellan arbetsstaten och ersättning inte anses vara uppfylld.⁹⁵

4.3.2 Beskattningstidpunkt under Artikel 15(I)

När och hur beskattning av en inkomst ska ske regleras inte i skatteavtalet. Att så är fallet följer av att skatteavtalen endast innehåller regler avsedda för att fördela beskattningsrätten mellan de avtalslutande staterna.⁹⁶ När beskattningstidpunkten inträder avgörs således av respektive avtalsstats nationella rätt, vilken i svensk rätt inträder vid utbetalningstidpunkten enligt kontantprincipen.⁹⁷ När skatteavtal tillämpas på ersättningar som erhållits retroaktivt är det av vikt att fastställa när inkomsten ska anses intjänad. Kontantprincipen innebär att det är vid utbetalningstidpunkten som inkomsten blir föremål för beskattning och det är därmed vid denna tidpunkt som inkomsten enligt svensk rätt anses intjänad.⁹⁸ Sverige anser därmed att det är den stat som är hemviststat vid tidpunkten för utbetalning som ska tilldelas beskattningsrätt under Artikel 15(1). Frågan är därmed om denna omständighet att beskattningstidpunkten sammanfaller med när inkomsten anses intjänad i svensk rätt har relevans även vid fördelningen av beskattningsrätten under Artikel 15.

⁹³ Pötgens, *Income from international private employment*, s. 301.

⁹⁴ Pötgens, *Income from international private employment*, s. 114.

⁹⁵ Pötgens, *Income from international private employment*, s. 464 f.

⁹⁶ Pötgens, *Income from international private employment*, s. 365.

⁹⁷ 10 kap. 8 § IL.

⁹⁸ Hilling, Maria, *Taxation of workers in Europe*, s. 20.

Hemviststatens beskattningsrätt diskuteras inte uttryckligen i kommentaren till Artikel 15 i modellavtalet. Fokus ligger istället på källstatens beskattningsrätt och hur denna ska behandlas när den anställda erhåller retroaktiva ersättningar. Av doktrin framgår att omständigheter hänförliga till beskattningstidpunkt, den anställdes hemvist vid utbetalning eller utbetalarens hemvist, är irrelevanta under ett skatteavtal.⁹⁹ Dessa omständigheter ska således inte påverka hur fördelningen av beskattningsrätten går till.¹⁰⁰ Istället poängteras att det relevanta vid fördelningen är vilket arbete som har gett upphov till ersättningen och därmed hur omständigheterna såg ut vid denna tidpunkt. Det finns en kausalitet mellan den erhållna ersättningen och det utförda arbetet, vilket är den omständighet som är avgörande för hur beskattningsrätten ska fördelas.¹⁰¹ Avseende källstatens beskattningsrätt sker en fördelning enligt intjänandeprincipen.

Samma fördelningsmetod (där arbetet har utförts) gäller då en skattskyldig erhållit inkomster retroaktivt. Det faktum att utbetalningen sker vid en tidpunkt då den skattskyldige inte längre befinner sig i arbetslandet torde inte innebära att avsteg ska göras från intjänandeprincipen.¹⁰² Att så är fallet bekräftas även av kommentaren till Artikel 15(1). Stycket som inleds med ”Timing of payment irrelevant” behandlar källstatens beskattningsrätt. Av stycket följer att kravet på att ersättning ska härröra från arbete utfört i källstaten för att beskattningsrätt ska erhållas, gäller oavsett när inkomsten utbetalas, krediteras eller på något annat sätt slutligen erhålls av den anställda.¹⁰³ I ett senare stycke som diskuterar beskattning av personaloptioner förtydligas vad som avses med frasen ”The timing of payment irrelevant”. Av stycket framkommer att källstaten har en beskattningsrätt oavsett om beskattningstidpunkten i nationell rätt inträder vid en senare tidpunkt när den anställda inte längre är anställd i källstaten.¹⁰⁴

Kommentaren tar främst sikte på källstatens beskattningsrätt, d.v.s. att denna, förutsatt att arbetet har utförts i staten, alltid har beskattningsrätt enligt Artikel 15(1).¹⁰⁵ Hemviststatens

⁹⁹ Pötgens, Income from international private employment, s. 361, Vogel, Klaus Vogel on double taxation conventions – A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital. With particular reference to German treaty practice, s. 360.

¹⁰⁰ Pötgens, Income from international private employment, s. 361.

¹⁰¹ Pötgens, Income from international private employment, s. 362.

¹⁰² Pötgens, Income from international private employment, s. 362, 365.

¹⁰³ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 2.2.

¹⁰⁴ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.1.

¹⁰⁵ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 1.

beskattningsrätt behandlas dock inte konkret i kommentaren och det finns inte några explicita förklaringar till hur beskattningsrätten ska fördelas när hemvistbyte har skett mellan intjänande och utbetalning. I en sådan situation sammanfaller hemviststat och källstat då hemvistprincipen gäller under tiden för intjänande medan källstatsprincipen gäller vid utbetalningen när hemvistbytet har skett. Sammantaget kan det konstateras att det enligt modellavtalet, kommentaren eller doktrin inte uttryckligen föreligger någon begränsning avseende hemviststatens beskattningsrätt vid retroaktiva ersättningar i en inflyttningssituation.

4.4 Beskattning av personaloptioner enligt OECD:s kommentar

4.4.1 Proportionering

En stor del av den problematik som uppstår vid beskattning av personaloptioner vid gränsöverskridande förhållande är just svårigheten att fastställa till vilket utfört arbete som optionen ska hänföras. Situation är komplicerad då det vid personaloptioner kan gå flera år mellan tiden för intjänande och tiden för beskattning.¹⁰⁶ Situationen kompliceras ytterligare då det metoderna för att fördela beskattningsrätten i intern rätt skiljer sig åt markant i olika jurisdiktioner.¹⁰⁷ Mot bakgrund av det nyss sagda infördes år 2005 ett tillägg i kommentaren till Artikel 15 för att underlätta fördelningen av beskattningsrätten. Att utgångspunkten är någon form av fördelningsregel är en nödvändighet för att Artikel 15 och metodartikeln i 23.A-23.B ska kunna tillämpas korrekt.¹⁰⁸

Som nämnts ovan i avsnitt 4.3.2 har källstaten alltid rätt att beskatta en inkomst som har intjänats i landet. Det är därmed oväsentligt om beskattningstidpunkten inträder vid ett senare skede när den anställde inte längre utför arbete i landet, vilket även poängteras inledningsvis i det tillagda avsnittet om personaloptioner i kommentaren.¹⁰⁹ Därefter behandlas hur stor del av optionen som blir föremål för en beskattning i inkomstslaget tjänst d.v.s. hur stor del av inkomsten som ska fördelas enligt Artikel 15(1).¹¹⁰ Den del av

¹⁰⁶ Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, s. 467.

¹⁰⁷ Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, s. 467.

¹⁰⁸ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12-12.15.

¹⁰⁹ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.1.

¹¹⁰ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.2.

optionen som faller under Artikel 15 är det värde eller den inkomst som härstammar från option själv. Det är därmed det värde som uppkommer från den dag då den anställde tilldelas optionen (grant) fram till den dagen den utnyttjas (exercise).¹¹¹ När optionen har utnyttjats anses den förmån som den skattskyldige erhöll genom sin anställning vara realiserad och den efterföljande vinst som kan uppstå vid en senare försäljning av aktierna beskattas i inkomstslaget kapital.¹¹² Det ska dock påpekas att det faktum att beskattning under Artikel 15 är begränsad till den förmån som uppkommer fram till utnyttjandetidpunkten, inte innebär att rätten att beskatta vid en senare tidpunkt förloras.¹¹³

Avseende fördelningen av beskattningsrätten förespråkar OECD att förmånen av personaloptionen vid beskattning proportioneras ut till de inblandade staterna.¹¹⁴ Den praktiska effekten av en proportionering blir att respektive stat har rätt att beskatta optionen till den del den har intjänats i staten. Proportionering utgår därmed från antalet dagar som den anställde har utfört arbete i arbetslandet i förhållande till det totala antalet arbetsdagar under vilka optionen har intjänats.¹¹⁵ Således är metoden framförallt lämplig då arbete har utförts i både källstaten och hemviststaten. För att proportioneringen ska bli korrekt och avspegla den förmån som erhållits i respektive stat är det dagarna mellan grant och vesting som utgör totala antalet arbetsdagar.¹¹⁶ För källstaten är det således proportioneringen av vikt för att fastställa hur stor del av optionen som ska beskattas i staten enligt Artikel 15, och för hemviststaten är det av intresse för att fastställa för hur stor del av optionen som skattelättnad måste medges enligt Artikel 23.¹¹⁷

Modellavtalet ger vidare inte så mycket ytterligare ledning i frågan. Av doktrin framkommer dock att avsteg från en proportionering som fördelningsmetod bör göras i fall då inkomstkomponenter kan hänföras till arbete som enbart har utförts i den ena staten.¹¹⁸ Ett exempel på en sådan inkomst är personaloptioner som har tilldelats från en utländsk

¹¹¹ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.2.

¹¹² Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.2.

¹¹³ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.3.

¹¹⁴ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.3.

¹¹⁵ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.14.

¹¹⁶ Kommentaren till Artikel 15 OECD:s modellavtal, para. 12.14.

¹¹⁷ Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, s. 471.

¹¹⁸ Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, s. 467.

arbetsgivare för kompensering av arbete som har utförts endast till förmån för arbetsgivaren i den ena staten. Inkomsten kan då härledas till arbete som uteslutande utförts i en stat varför ett avsteg från proportioneringsmetoden kan rättfärdigas, detta alltså oberoende av om en del av intjänandetiden tillbringas i en annan stat.¹¹⁹ Såväl inkomster relaterade till personaloptioner som bonus torde kunna omfattas av ett sådan avsteg.¹²⁰ En sådan tolkning borde vidare stämma överens med den avslutande meningen i Artikel 15(1) avseende källstatens beskattningsrätt ”[...]*för ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där*”.¹²¹

4.4.2 Mångfaldig hemviststatsbeskattning

Genom att beskattningsrätten fördelas proportionerligt under skatteavtalet kan en dubbelbeskattningssituation senare lösas genom att metodartiklarna tillämpas.¹²² Mot bakgrund av de olika beskattningstidpunkter som tillämpas vid beskattning av personaloptioner är det dock inte ovanligt att en dubbelbeskattningssituation med hänsyn till dubbelt hemviststatspråk uppstår. Så blir fallet om den anställde har hemvist i olika stater vid tidpunkt för grant, vesting och exercise och där respektive stat i sin interna rätt stadgar om beskattningstidpunkt vid respektive händelse.¹²³ En sådan mångfaldig hemviststatsbeskattning kan inte lösas genom en tillämpning av metodartiklarna då dessa endast är tillämpliga på en dubbelbeskattning som härstammar från ett hemvistkällstatsbeskattningsanspråk.¹²⁴ Den uppkomna dubbelbeskattningen kan således endast lösas genom en ömsesidig överenskommelse mellan staterna enligt Artikel 25 i modellavtalet. De avtalsslutande länderna måste därmed ingå förhandling med varandra och för att lösa den uppkomna dubbelbeskattningssituationen, vilket i regel innebär en lång och utdragen process.

Denna ska nämnas att denna typ av dubbelbeskattning inte enbart uppstår vid beskattning av personaloptioner utan kan även uppkomma när en anställd erhåller andra typer av retroaktiva ersättningar, såsom en bonus. Den avtalsslutande stat där inkomsten har

¹¹⁹ Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, s. 467.

¹²⁰ Pötgens, Income from international private employment, s. 370.

¹²¹ Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, s. 467.

¹²² Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, s. 473.

¹²³ Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, s. 473.

¹²⁴ Se ordalydelsen i Artikel 23.A 1 st. och Artikel 23.B 1 st. OECD:s modellavtal.

intjänats beskattar då inkomsten enligt intjänadepincipen medan den andra avtalslutande staten beskattar vid utbetalningstidpunkten.

4.5 Sammanfattning

Genom skatteavtal förebyggs situationer av såväl dubbelbeskattning som total skattefrihet. Artikel 15 i OECD:s modellavtal fördelar beskattningsrätten avseende inkomst av tjänst, även förmåner som personaloptioner och bonus omfattas av artikeln. Kommentaren behandlar dock inte uttryckligen hemviststatens beskattningsrätt vid inflyttning. Den generella regeln är dock att beskattningsrätten ska fördelas till den stat där arbetet utförts. Av artikelns ordalydelse kan det även utläsas att det är en förutsättning att den anställde har skatterättslig hemvist i en annan stat för att källstatbeskattning i en annan stat ska bli aktuell. I det fall arbetet utförts i samma stat som hemviststaten ska beskattning endast ske i denna stat. Vidare framgår det av kommentaren att det är irrelevant när ersättning för arbete i källstaten utbetalas och bli skattepliktigt för den anställde, eftersom källstaten aldrig kan fräntas sin beskattningsrätt.

Även om hemviststatens beskattningsrätt inte uttryckligen diskuteras i kommentaren till Artikel 15 bör en tolkning av artikeln göras med utgångspunkt i vad som åsyftats med den. Det poängteras som sagt i kommentaren till modellavtalet att den generella regeln är att beskattningsrätten avseende en inkomst ska fördelas till den stat där arbetet har utförts. Att hemviststaten har beskattningsrätt även om arbetet har utförts i källstaten är ostridigt. Det förefaller dock inte helt klart att ett beskattninganspråk som enbart grundas på att Sverige är hemviststat när ersättningen utbetalas är i enlighet med vad som faktiskt åsyftas med Artikel 15.

Ett tillägg har gjorts i kommentaren avseende fördelningen av beskattningsrätten vid personaloptioner. Beskattning av personaloptioner ger ofta upphov till komplicerade skatterättsliga situationer då olika jurisdiktioner tillämpar olika beskattningstidpunkter. Av kommentaren följer att en lämplig fördelningsregel är en proportionering av inkomsten i förhållande till antalet dagar som spenderats i arbetsstaten under optionens kvalifikationstid. Fördelningsregeln mäter endast i vilken utsträckning det utförda arbetet i varje stat har bidragit till rätten att utnyttja optionen och den tillämpas framförallt för att säkerställa källstatens beskattningsrätt. Proportioneringen löser dock inte en dubbelbeskattningssituation mellan två hemviststater, då denna inte kan undanröjas genom

metodartiklarna. Uppstår en sådan situation ska problemet lösas genom Artikel 25 om ömsesidig överenskommelse.

5 EU-rättsliga aspekter

5.1 Inledning

Fri rörlighet av arbetstagare i Artikel 45 i EUF-fördraget utgör en av de grundläggande friheterna inom EU-rätten. I och med medlemskapet i EU har medlemsländerna åtagit sig att främja möjligheterna för medborgare att utföra gränsöverskridande arbete. I det fall nationell lagstiftning hindrar, eller riskerar att hindra, arbetstagare från att utnyttja fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna uppstår en oförenlighet med EU-rätten. Ett sådant hinder är här ofta sin grund i att bosatta och icke-bosatta skattskyldiga behandlas olika.

Syftet med följande kapitel är att utreda huruvida det faktum att anställda som är obegränsat skattskyldiga vid intjänandetidpunkten inte blir retroaktivt beskattade för bonus eller personaloptioner p.g.a. av sexmånaders- och ettårsregeln, medan anställda som är begränsat skattskyldiga vid intjänandetidpunkten blir beskattade, utgör en otillåten olikabehandling. Obegränsat skattskyldiga beskattas således enligt intjänandetidpunkten med begränsat skattskyldiga beskattas enligt kontantprincipen. För att kunna utreda huruvida det föreligger en otillåten olikabehandling redogörs för EU-rättens krav på likabehandling avseende bosatta och icke-bosatta personer. Utgångspunkt är restriktionsförbudet i Artikel 45 EUF-fördraget, hinder av den fria rörligheten för arbetstagare, samt sexmånaders- och ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL. EU-rättens direkta koppling till uppsatsen andra delsyfte gör att följande framställning är ytterst relevant.

5.2 Förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt

I Artikel 2 i EUF-fördraget återfinns de gemensamma målen för EU, som en gemensam inre marknad och etablerandet av en ekonomisk och monetär union genom euron. För att nå målen förutsätts att det råder fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital samt tillnärmning av lagstiftning av lagar som krävs för en fungerande marknad.

I EUF-fördraget finns det inte någon bestämmelse som uttryckligen någon stadgar om det interna förhållandet mellan EU-rätt och nationell rätt, att EU-rätten har företräde framför nationell rätt har dock fastslagits av EUD.¹²⁵ Således har EU-rättsliga regler företräde vid en potentiell konflikt mellan EU-rättsliga regler och nationella skatteregler. Vidare har EUD

¹²⁵ C-6/64, Flaminio Costa mot E.N.E.L [1964] ECR I-614.

fastslagit att nationella domstolar har en skyldighet att tillämpa EU-rätten i sin helhet samt en skyldighet att upphäva eller förändra regler i nationell rätt som står i konflikt med EU-rättsliga bestämmelser.¹²⁶ Denna företrädesrätt gäller även på områden som faller inom medlemsstaternas behörighet, som regleringen av direkta skatter.¹²⁷ Staterna har således en skyldighet att följa EU-rättsliga bestämmelser och principer även vid reglering på den direkta beskattningens område.¹²⁸

Den fria rörligheten för arbetstagare återfinns i Artikel 45 i EUF-fördraget. Fördragsbestämmelsen är i första hand inriktad på att undanröja hinder i verksamhetsstaten d.v.s. när utländska subjekt stängs ute genom att den inte får verka i staten på samma sätt som inhemska subjekt.¹²⁹ Genom praxis från EUD har förbudet dock utvidgats till att även förbjuda att det uppställs hinder i hemstaten.¹³⁰ Föreligger det hinder i hemstaten innebär det således att inhemska subjekt stängs då de på grund av nationella bestämmelser avhålls från att exempelvis ta anställning i andra länder.

5.3 Diskriminering- och restriktionsförbud i EU-rätten

5.3.1 Öppen och dold diskriminering samt restriktionsförbudet under Artikel 45

I Artikel 18 i EUF-fördraget återfinns den allmänna principen om icke-diskriminering. Att det råder förbud mot diskriminering är en förutsättning för att målet med en gemensam inre marknad ska upprätthållas vilket i sin tur förutsätter att den fria rörligheten inte hindras.¹³¹ I artikeln stadgas;

”Inom fördragets tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördragen, ska all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden[...]¹³²

Av ordalydelsen följer att artikeln avser diskriminering på grund av nationalitet, så kallad öppen diskriminering, samt att tillämpningsområdet är begränsat till situationer då ingen av mer specifika icke-diskrimineringsartiklarna är tillämpliga. Artikel 18 är således *lex generalis* i

¹²⁶ C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA [1978] ECR I-629, para. 24.

¹²⁷ Artikel 115, EUF-fördraget.

¹²⁸ C-270/83, Commission mot France [Avoir-fiscal] [1986] ECR I-273, para. 24.

¹²⁹ Ståhl, Persson, Österman, Hilling, Öberg, EU-skatterätt, s. 103.

¹³⁰ C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer [1998] ECR I-4695, para. 21.

¹³¹ Gribnau, Legal protection against discriminatory tax legislation, s. 102.

¹³² Artikel 18, EUF-fördraget.

förhållande till de grundläggande friheterna¹³³ som samtliga, dock med en annan lydelse, förbjuder diskriminering på grund av nationalitet.¹³⁴ Till en början tolkades de grundläggande friheterna till att endast omfatta diskriminering på grund av nationalitet. Detta innebar att en diskrimineringssituation utifrån ett EU-rättsligt perspektiv endast kunde uppstå när skattskyldiga av olika nationalitet behandlades olika i jämförbara situationer.¹³⁵ EUD insåg dock så småningom att en sådan inskränkande tolkning inte var hållbar då en diskrimineringssituation kan uppstå även när andra kriterier än nationalitet var den särskiljande faktorn. I målet *Sotgiu*¹³⁶ utvecklades konceptet ”dold” diskriminering. Målet innebar att tillämpningsområdet för icke-diskrimineringsprincipen inom EU-rätten utvidgades till att även omfatta annan typ av diskriminering än den som grundades på nationalitet. Konceptet dold diskriminering är särskilt betydelsefullt inom den direkta beskattningens område där den skattemässiga behandlingen inte har någon koppling till den skattskyldiges nationalitet. Istället särskiljs mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet vilket är en kategorisering som ursprungligen är baserat på den skattskyldiges hemvist.¹³⁷

Vidare har EUD tolkat de grundläggande friheterna till att även innehålla restriktionsförbud, medlemsstaterna får därmed inte, i sin interna rätt, utforma bestämmelser som riskerar att hindrar utövandet av de fria rörligheterna.¹³⁸ En bestämmelse som klassificeras som en restriktion utgör således varken öppen eller dold diskriminering. Bedömning för om en skatteregel anses utgöra en restriktion mynnar ut i huruvida bestämmelsen gör det mindre attraktivt för den skattskyldige att utföra gränsöverskridande verksamhet.¹³⁹ Restriktionsförbudet kräver inte uttryckligen att det görs en jämförbarhetsbedömning mellan inhemska och utländska situationer. Detta innebär dock inte att nationella bestämmelser som i sig riskerar att motverka gränsöverskridande verksamhet, men som inte särskiljer mellan inhemska och utländska situationer, utgör ett

¹³³ Artikel 45-, Artikel 49-, Artikel 56-, Artikel 63-EUF-fördraget.

¹³⁴ Lang, Schuch, Staringer, *Tax Treaty Law and EC Law*, s. 96.

¹³⁵ Lang, Schuch, Staringer, *Tax Treaty Law and EC Law*, s. 96.

¹³⁶ C-152/73, *Sotgiu mot Deutsche Bundespost* [1974] ECR I-153.

¹³⁷ C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, REG 1995 s. I-225, C-80/94, *G.H.E.J Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen* [1995] ECR I-2493.

¹³⁸ C-55/94, *Gebhard Reinhard mot Consiglio dell’Ordine degli Accocati e Procuratori di Milano* [1995] ECR I-4165, para. 37.

¹³⁹ C-55/94, *Gebhard*, para. 37.

restriktionsförbud i EU-rättens mening.¹⁴⁰ För att kunna fastställa huruvida en skatteregel har en sådan effekt är det en förutsättning att det en jämförelse görs av behandlingen mellan den inhemska och den gränsöverskridande situationen.¹⁴¹

En jämförbarhetsbedömning är således kärnan i såväl diskrimineringsanalysen som i restriktionsanalysen.¹⁴² Som nämnts i stycket ovan ska det dock påpekas att det vid en restriktionsanalys generellt sätt inte talas om en jämförbarhetsbedömning då analysen inte uttryckligen kräver att två parter finner sig i objektivt jämförbara situationer. I det följande redogörs närmare för jämförbarhetsbedömningen och möjligheten till rättfärdigande av diskriminerande och restriktiva nationella bestämmelser.

5.3.2 EU-rättslig diskriminering i förhållande till skatteavtal

Som framgått ovan orsakas dubbelbeskattning av att två stater gör anspråk på att beskatta en och samma inkomst. EU-rättens bestämmelser om förbud mot diskriminering och restriktioner tar dock sikte på ensidiga åtgärder eller bestämmelser som en medlemsstat åtar sig.¹⁴³ Av detta följer att en ren dubbelbeskattningssituation inte kan anses strida mot varken diskriminerings- eller restriktionsförbudet i EUF-fördraget. Det har dock diskuterats huruvida en dubbelbeskattning som inte undanröjs av tillämpligt skatteavtalet kan anses utgöra ett hinder mot den fria rörligheten.¹⁴⁴ Vilket således kan bli aktuellt när två stater anser sig vara berättigade att ha rätt att beskatta en inkomst som hemviststat.

I *Gilly*-målet¹⁴⁵, och även efterföljande *Saint-Gobain*¹⁴⁶, fastslog EUD att medlemsstaterna är fria att bestämma vilka faktorer som ska vara avgörande när det kommer till att fördela beskattningsrätten, som exempelvis en fördelning enligt hemvist- och källstatsanspråk. Att medlemsstater har avtalat om hur beskattningsrätten avseende olika inkomster ska fördelas mellan dem är således helt i enlighet med EU-rätten och de fria rörligheterna. EUD gör därmed en skillnad mellan fördelning- och själva utövandet av beskattningsrätten under ett

¹⁴⁰ Ståhl, Persson, Österman, Hilling, Öberg, EU-skatterätt, 2011, s. 72.

¹⁴¹ Lang, Schuch, Staringer, Tax Treaty Law and EC Law, s. 99.

¹⁴² Lang, Schuch, Staringer, Tax Treaty Law and EC Law, s. 99.

¹⁴³ Lang, Schuch, Staringer, Tax Treaty Law and EC Law, s. 15.

¹⁴⁴ Hilling, Taxation of workers in Europe, s. 21.

¹⁴⁵ C-336/96, Epoux Robert Gilly mot Directuer des services fisca ux du Bas-Rhin, [1998] ECR I-2793.

¹⁴⁶ C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen- Innenstadt, REG 1999 s. I-6161.

skatteavtal.¹⁴⁷ Det är dock få artiklar i ett skatteavtal som stadgar om hur beskattningsrätten ska utövas, varför det torde vara svårt att angripa ett skatteavtalet med EU-rättens bestämmelser. I aktuellt fall kan det konstateras att det är reglerna i nationell rätt som riskerar att vara oförenliga med EU-rätten varför den följande framställningen koncentreras till denna situation.

5.3.3 Objektivt jämförbara situationer

I ett flertal mål har EUD fastställt och bekräftat att diskriminering endast kan uppkomma när olika regler tillämpas på objektivt jämförbara situationer eller när samma regler tillämpas på olika situationer.¹⁴⁸ Det ska dock påpekas att samtliga situationer som faller inom detta tillämpningsområde inte ger upphov till diskriminering. För att det ska föreligga en oförenlighet med EU-rätten är det en förutsättning att bestämmelsen även utgör en nackdel för den skattskyldige vid utövandet av gränsöverskridande aktivitet.¹⁴⁹ Denna negativa särbehandling ska in tur inte kunna rättfärdigas. Ett rättfärdigande av en diskriminerande eller restriktiv bestämmelse kan ske med tvingande hänsyn till allmänsintresset.¹⁵⁰ Det är dock en förutsättning att bestämmelsen är proportionerlig i förhållande till det mål som den avser att uppfylla och att den därmed inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla målet.¹⁵¹ Rättfärdigandegrunderna utreds vidare nedan vid avsnitt 5.5.

Som nämnts ovan i avsnitt 5.3.3 utgör en jämförbarhetsanalys grunden för att fastställa att en diskrimineringssituation föreligger, vilket naturligtvis förutsätter det att det finns jämförbara situationer. I målet *Shumacker* fastställdes ramarna för en sådan jämförbarhetsbedömning vid dold diskriminering. EUD fastställde att då det föreligger objektiva skillnader i såväl inkomstkälla som skatteförmåga mellan bosatta och icke bosatta, befinner sig dessa inte i objektivt jämförbara situationer avseende direkta skatter.¹⁵² I och med *Shumacker* kunde medlemsstaterna behandla bosatta och icke-bosatta olika genom att endast ha gjort en rent skönsmässig jämförbarhetsbedömning av deras respektive

¹⁴⁷ Hilling, *Taxation of workers in Europe*, s. 22.

¹⁴⁸ C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, para. 30.

¹⁴⁹ Lang, Schuch, Staringer, *Tax Treaty Law and EC Law*, s. 99.

¹⁵⁰ C-55/94, *Gebhard*, para. 37.

¹⁵¹ C-120/78, *Cassis de Dijon* [1979] ECR I-649, para. 8.

¹⁵² C-279/93, *Shumacker*, C-80/94, G.H.E.J Wielockx.

situationer. Denna möjlighet begränsades dock genom målet *Asscher*¹⁵³ där domstolen förtydligade att varje skillnad i behandling måste kunna motiveras med att det föreligger en objektiv skillnad mellan de skattskyldiga. EUD gjorde följande uttalande:

”[...] då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte är bosatt i staten, kan en skillnad i behandling av dessa båda kategorier skattskyldiga betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilket berättigar en skillnad i behandlingen i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga [...]”.¹⁵⁴

Av detta uttalande framgår att de skattskyldiga presumeras befinna sig i jämförbara situationer till dess att någon visar på en omständighet som styrker att det inte förhåller sig så. Vidare fastställdes att det faktum att bosatta och icke-bosatta i nationell rätt kategoriseras som obegränsat respektive begränsat skattskyldiga inte utgör en sådan objektiv skillnad som motiverar en särbehandling.¹⁵⁵ Således måste en medlemsstat som i sin interna rätt stadgar om bestämmelser som innebär att obegränsat och begränsat skattskyldiga särbehandlas, kunna påvisa att det mellan dessa skattskyldiga föreligger objektiv skillnad som motiverar en särbehandling. Denna jämförbarhetsbedömning utgår från varje enskild skatteregel, vilket innebär att de olika kategorierna av skattskyldiga kan befinna sig i en objektivt jämförbar situation avseende en viss skatteregel men inte avseende en annan.¹⁵⁶

Av praxis från EUD kan dock konstateras att situationen för obegränsat och begränsat skattskyldiga är fullt ut jämförbara avseende de flesta typer av skatteregler. Exempelvis har en begränsat skattskyldig rätt att beskattas med samma skattesats, rätt till kostnadsavdrag på lika villkor som de bosatta, samt uppbördsmässigt rätt till likabehandling.¹⁵⁷ Av de mål som hittills har prövats är det endast avseende skatteregler som kan hänföras till den skattskyldiges personliga förhållanden och skatteförmåga där en objektivt jämförbar situation inte föreligger.¹⁵⁸

¹⁵³ C-107/94, *Assher mot Staatssecretaris van Financiën* [1996] ECR I-3089.

¹⁵⁴ C-107/94, *Assher*, para. 42.

¹⁵⁵ C-107/94, *Assher*, para. 42.

¹⁵⁶ Ståhl, Persson, Österman, Hilling, Öberg, EU-skatterätt, s. 125.

¹⁵⁷ C-107/94, *Assher*, C-234/01, *Gerritse* REG 2003, s. I-5933, C-175/88, *Biehl* [1990] ECR I-1779.

¹⁵⁸ C-279/93, *Schumacker*, C-80/94, *G.H.E.J Wielockx*.

5.4 Vilken bestämmelse är det som ger upphov till oförenligheten?

Det kan konstateras att intjänandeprincipen tillämpas på obegränsat skattskyldiga medan kontantprincipen tillämpas på begränsat skattskyldiga vid beskattning av inkomst som intjänats utomlands. Det råder således en olikabehandling mellan de båda kategorierna skattskyldiga. Innan vidare redogörelse görs av situationen är det dock väsentligt att fastställa vilken bestämmelse som ger upphov till olikabehandlingen och som därmed riskerar att utgöra ett hinder i förhållande till EU-rätten. Det är inte förekomsten av sexmånaders- eller ettårsregeln i sig som riskerar att utgöra ett hinder i förhållande till EU-rätten, utan snarare det faktum att svensk rätt behandlar lika fall olika, d.v.s. att intjänandeprincipen tillämpas på obegränsat skattskyldiga medan kontantprincipen tillämpas på begränsat skattskyldiga. Något slopande av sexmånaders- eller ettårsregeln i sig är därmed inte nödvändigt för att säkerställa att det inte föreligger någon oförenlighet med EU-rätten. Sexmånaders- och ettårsregeln *påvisar* snarare att det sker en olikabehandling när obegränsat och begränsat skattskyldiga erhåller retroaktiva ersättningar som intjänats i ett annat land men utbetalas när de har bosatt sig i Sverige.

5.5 Kan diskriminering rättfärdigas?

När det väl är fastställt att det föreligger en EU-rättslig diskriminering är nästa steg att fastställa huruvida denna kan rättfärdigas eller inte. EUF-fördraget innehåller i sig självt rättfärdigande grunder. Med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa kan därmed förekomsten av en diskriminerande eller restriktiv bestämmelse eller åtgärd tillåtas.¹⁵⁹ Öppen diskriminering, d.v.s. diskriminering på grund av nationalitet kan endast rättfärdigas genom de tre rättfärdigande grunderna i fördraget. Avseende dold diskriminering har EUD dock utvecklat den så kallade *rule-of-reason* doktrinen,¹⁶⁰ vilken utgår ifrån att diskriminerande åtgärder kan rättfärdigas förutsatt att vissa krav är uppfyllda. I *Gebhard*-målet formulerades dessa krav på följande vis;¹⁶¹

- Regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
- Regeln ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.

¹⁵⁹ Artikel 45.3 EUF-fördraget.

¹⁶⁰ C-120/78, Cassis de Dijon.

¹⁶¹ C-55/94, Gebhard, para. 37.

- Regeln ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas.
- Regeln ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Av det första kravet framgår att öppen diskriminering aldrig kan rättfärdigas genom *rule-of-reason* doktrinen. Det andra kravet förutsätter att den hindrande bestämmelsen/åtgärder är så pass viktigt sätt från allmänintresset att detta överväger i förhållande till att upprätta en fri rörlighet.¹⁶² Vidare framgår av tredje och fjärde kravet att bestämmelsen/åtgärder ska vara ändamålsenlig samt vara proportionerlig. Praxis från EUD har dock avfärdat flertalet bestämmelser som varit uppe för prövning för rättfärdigande enligt doktrinen. Rättfärdigandegrunder som har framförts av medlemsstaterna, men inte godtagits, är exempelvis bristen på en enhetlig reglering avseende direkt beskattning,¹⁶³ samt önskan att skydda en medlemsstats skattebas och förhindra en förlust av skatteintäkter.¹⁶⁴ Att den diskriminerande regeln är motiverad av administrativa skäl eller att den skattskyldige erhåller andra skattefördelar är andra rättfärdigandegrundet som avvisats av EUD.¹⁶⁵

De rättfärdigandegrunder som har accepterats av EUD är dock behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang,¹⁶⁶ förbyggande av skatteundraganade eller skatteflykt,¹⁶⁷ territorialitetsprincipen,¹⁶⁸ förebyggandet av dubbla förlustavdrag,¹⁶⁹ samt för behovet av en effektiv fiskal översyn.¹⁷⁰ Samtliga grunder anses således vara så pass viktiga att de kan motiveras med hänsyn till allmänintresset, de väger därmed tyngre i förhållande till det faktum att den bakomliggande regeln eller olikabehandlingen utgör en diskriminering.

¹⁶² Ståhl, Persson, Österman, Hilling, Öberg, EU-skatterätt, s. 145.

¹⁶³ C-270/83, Aivor-fiscal, para. 24.

¹⁶⁴ C-294/97, Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna, REG 1999, s. I-7447.

¹⁶⁵ C-330/91, The Queen v. Inland Revenue Commissioners ex parte Commerzbank AG Commerzbank [1993] ECR I-4017.

¹⁶⁶ C-204/90, Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State [1992] ECR I-276, para. 21.

¹⁶⁷ C-264/96, ICI [1998] ECR I-4695, para. 26.

¹⁶⁸ C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey [2005] ECR I-10837, para. 45.

¹⁶⁹ C-446/03, Marks & Spencer, para. 47.

¹⁷⁰ C-250/95, Futura participations SA and Singer mot Administration des contributions, [1997] ECR I- 2471, para. 31.

5.6 Sammanfattning

I och med medlemskapet i EU är Sverige skyldigt att utforma lagstiftning som är förenlig och inte står i konflikt med EU-rätten. EU-rätten och den fria rörligheten för arbetstagare i Artikel 45 innehåller både ett restriktionsförbud samt ett diskrimineringsförbud. Dold diskriminering innebär att skattskyldiga som behandlas olika på grund av andra kriterier än nationalitet även kan ge upphov till en EU-rättslig diskriminering. Skillnader i behandling av obegränsat och begränsat skattskyldiga faller därmed inom kategoriseringen dold diskriminering. Av praxis framgår att en diskriminering uppstår då skattskyldiga som befinner sig i objektivt jämförbara situationer behandlas olika. De skattskyldiga presumeras befinna sig i objektivt jämförbara situationer varför en olikabehandling måste kunna motiveras genom att skillnader i deras situationer påvisas.

Att beskattning enligt kontantprincipen tillämpas på begränsat skattskyldiga som erhåller retroaktiva ersättningar medan intjänandepincipen tillämpas för obegränsat skattskyldiga som omfattas av sexmånadersregeln torde kunna vara en otillåten särbehandling. Resultatet är att den som är obegränsad skattskyldig inte blir beskattad för inkomst som denne intjänat under arbete utomlands medan en begränsad skattskyldig, i samma situation, blir föremål för svensk beskattning. Den senare blir därmed föremål för en hårdare beskattning. Frågan som är av intresse är hur denna olikabehandling kan motiveras och för det fall att den inte kan det huruvida det är möjligt att rättfärdiga olikabehandlingen genom en tillämpning av *rule-of-reason*. De rättfärdigande grunder som har accepterats av EUD är relativt få, i det fall som det inte föreligger någon tillämplig rättfärdigande grund anses en oförenlighet med EU-rätten föreligga. Det som är av intresse att bära med sig är det faktum att den som är obegränsad skattskyldig och som anses en stark anknytning till Sverige även under intjänandetiden undantas från beskattning. Detta i jämförelse med den som är begränsad skattskyldig och därmed inte har någon anknytning alls till Sverige under intjänandetiden och i tillägg kanske endast avser att stanna en kortare period i Sverige blir skattskyldig fullt ut på ersättningen.

6 Analys

6.1 Inledning

Uppsatsens syfte är att analysera det svenska beskattningsanspråket avseende bonus och personaloptioner *efter* inflyttning till Sverige, närmare bestämt beskattning av en retroaktiva ersättningar. Den identifierade problematiken uppkommer då en skattskyldig bytt hemvist mellan tiden för intjänande och tiden för utbetalning. Syftet är därmed att utreda huruvida det svenska beskattningsanspråket i dessa situationer är i enlighet med skatteavtal och EU-rätten. Med utgångspunkt i den framställning som gjorts ovan önskar författaren att i det kommande kapitlet söka svar på hur det ligger till.

6.2 Skatteavtalsrätten

6.2.1 Är det i enlighet med Artikel 15 i skatteavtalet att retroaktivt beskatta en inkomst efter inflyttning?

Artikel 15 i OECD:s modellavtal stadgar om beskattningsrätten till inkomster i inkomstslaget tjänst. Artikeln aktualiseras därmed i regel alltid när arbete utförts i mer än en stat då ett dubbelt beskattningsanspråk på samma inkomst uppkommer. Skatteavtalet har dock inte som enda syfte att undanröja situationer av dubbelbeskattning. Lika viktigt är att situationer av dubbel ickebeskattning, d.v.s. skattefrihet, uppstår. Det är därmed av vikt att skatteavtalet tillämpas korrekt. I det kommande avsnittet utreds huruvida Artikel 15(1) ger stöd för att kontantprincipen tillämpas på ersättning efter inflyttning eller huruvida artikeln avser att beskattningsrätten fördelas enligt intjänandeprincipen.

Det är ostridigt att Artikel 15 inte stadgar något om *när* en inkomst blir föremål för beskattning, d.v.s. när beskattningstidpunkten inträder. Att fastställandet av beskattningstidpunkt lämnas till de avtalsslutande staterna att reglera överensstämmer även med syftet med skatteavtal, vilket är att *fördela* beskattningsrätten till den ifrågavarande inkomsten mellan de berörda staterna. Det är mot bakgrund av att det saknas gemensamma bestämmelser avseende när inkomsten ska beskattas, som det uppkommer så kallade ”timing-mismatches” då inkomsten beskattas vid olika tillfällen i olika stater. Det identifierade problem som denna uppsats syftar att utreda är dock en annan aspekt av att det saknas gemensamma bestämmelser avseende beskattningstidpunkt. Problemet kan relateras till vilka omständigheter som ska beaktas när beskattningsrätten fördelas. Hur utfallet blir vid fördelningen får vidare en direkt effekt på nationell rätt. En avtalsslutande

stat kan rimligtvis inte applicera nationella regler och beskatta en inkomst *innan* beskattningsrätten har tilldelats staten.

Vid tillämpning av skatteavtalet fördelas beskattningsrätten med utgångspunkt i vilken stat som utgör hemviststat och källstat. Det står klart att Artikel 15(1) alltid fördelar beskattningsrätten till hemviststaten. Källstaten tilldelas beskattningsrätt i den mån som arbete har utförts där. Av ordalydelsen följer att för en tillämpning av första regeln ska bli aktuell – *beskattning endast i hemviststaten* – är det en förutsättning att ersättningen kan relateras till arbete som utförts i hemviststaten eller i en tredje stat. I det fall den andra regeln tillämpas – *beskattning i källstaten (och hemviststaten)* – är det en förutsättning att den skattskyldige har hemvist i den förstnämnda staten under tiden som arbetet utförs i källstaten. I det fall den skattskyldige inte kvarstår med avtalsrättslig hemvist i den förstnämnda staten rör det sig inte längre om en källstatsbeskattning. Istället kommer den första regeln aktualiseras eftersom arbetet då anses utförts i samma stat som hemvistet finns.

Som nämnts ovan är uppfattningen som råder i svensk rätt att kontantprincipen och Artikel 15(1) tillämpas utan några justeringar även i det fall retroaktiva ersättningar som är hänförliga till arbete utfört i ett annat land erhålls efter inflyttning till Sverige. Således gäller enligt svensk rätt att förutsatt att individen har hemvist i Sverige vid utbetalningstidpunkten så föreligger beskattningsrätt enligt avtalet. Omständigheter som att inkomsten intjänats i ett och samma land, vilket innebär att hemviststat och källstat har sammanfallit under tiden för intjänande, anses irrelevant. Detta förhållningssätt förklarar de relativt korta domskälen i Kammarrättens dom och framförallt det faktum att prövningstillstånd inte beviljades.¹⁷¹ I den aktuella domen var det ostridigt att den skattskyldige enligt Artikel 4 i skatteavtalet hade hemvist i Sverige vid utbetalningstidpunkten varför Kammarrätten ansåg att beskattningsrätt otvivelaktigt förelåg. Problematiken när den anställde erhåller retroaktiva ersättningar i kombination med ett hemvistbyte är dock kopplad till artikels utformning och ordalydelse. Även om hemviststatens beskattningsrätt inte är beroende av att arbete utförs i staten kan det tolkas som att det är en förutsättning att hemvist föreligger även under tiden för intjänande.

Både doktrin och kommentaren till OECD:s modellavtal bekräftar att den generella regeln i Artikel 15(1) är att beskattningsrätten ska fördelas till den stat arbetet har utförts. Det som

¹⁷¹ Se ovan avsnitt 3.7.

uttryckligen åsyftas i kommentaren är dock att källstaten aldrig kan frångå sin beskattningsrätt oavsett när utbetalningen sker. Det råder därmed inga tvivel om att det är irrelevant när utbetalningen sker vid fastställandet av källstatens beskattningsrätt.

Frågan är därmed om det finns skäl som berättigar ett frånsteg från denna allmänna regeln och tankesätt när det kommer till att fastställa hemviststatens beskattningsrätt vid en inflyttningssituation då ett hemvistbyte har skett mellan intjänande och utbetalning. Så som Artikel 15(1) är uppbyggd torde utbetalningstidpunkten vara irrelevant även vid denna bedömning. Om denna tolkning tillämpas skulle beskattningsrätt för Sverige inte föreligga i en inflyttningssituation, eftersom Sverige då varken är hemviststat eller källstat vid tidpunkten för intjänande. Det som talar emot en sådan tolkning är dock att skatteavtalens uppbyggnad förutsätter att hemvisten är bestämt innan det att inkomsten fördelas. I en sådan situation skulle istället inkomsten styra hemvisten, vilket även skulle rubba den uniformitet som råder i skatteavtalet, d.v.s. att hemvistet är utgångspunkt vid fördelningen.

Vidare måste risken för att dubbel icke-beskattning (skattefrihet) uppstår tas hänsyn till. I det fall ersättningen betalas ut långt efter det att den anställde har lämnat landet kan det vara svårt att säkerställa att beskattning verkligen sker i den stat där inkomsten har intjänats. Sett utifrån ett svenskt perspektiv kommer denna situation dock inte att uppkomma då den som lämnar Sverige antingen kvarstår som obegränsad skattskyldig alternativt begränsad skattskyldig i landet. Sverige hävdar därmed fortsatt ett beskattningsanspråk åtminstone till den del som inkomsten som har intjänats genom arbete i Sverige. Det torde dock vara tveksamt om risken för skattefrihet kan ge någon tyngd till diskussionen i det fall intjänandesstaten inte beskattar tjänsteinkomst enligt sin interna lagstiftning. I dessa fall skulle nämligen inkomsten inte beskattas även om den anställde fortsatt befann sig i intjänandelandet vid utbetalningstidpunkten. Ett ytterliga skäl som talar emot en fördelning enligt intjänandepincipen är de konsekvenser som skulle uppkomma för det fall inkomsten har intjänats i flera stater. Om den anställde kan anses ha haft hemvist i respektive intjänadestat skulle det uppstå dubbla hemvistbeskattningsanspråk för vilka undanröjande inte kan ges genom metodartikeln enligt skatteavtalet.

Sammantaget kan det konstateras att huruvida skatteavtalet fördelar beskattningsrätten till hemviststaten vid intjänandetidpunkten eller vid utbetalningstidpunkten inte kan anses stå helt klart genom en granskning av artikelns ordalydelse. Varken avtalet eller kommentaren till Artikel 15(1) stadgar uttryckligen om hur hemviststatens beskattningsrätt bör bedömas

när inkomster erhålls retroaktivt. Det finns dock övervägande skäl som tyder på att det är hemviststaten vid tidpunkten för utbetalning som avses varför Sveriges beskattningsanspråk i inflyttningssituationer inte kan klandras.

6.2.2 Innebär kommentaren en annorlunda bedömning avseende beskattningsrätten vid personaloptioner?

Innan reglerna vid beskattning av personaloptioner reviderades innebar inskränkningen i 11 kap. 16 § 1 st. IL att personaloptioner som intjänats utomlands inte beskattades i Sverige i samma grad som tidigare. Problemet med intjänandepincipen kontra kontantprincipen uppkom därmed inte i samma mån då svensk intern rätt innebar att man såg till intjänandepincipen. Intjänandepincipen tillämpades dock bara till den del optionen kunde utnyttjas vid tiden för inflyttning till Sverige. Tidigare godtogs det därmed att förmån från personaloption som var hänförlig till arbete utomlands undantogs förutsatt att vesting-tidpunkten inträtt. Beskattning enligt intjänandepincipen har därmed tidigare tillämpats inom svensk intern rätt. Den nuvarande lagstiftningen innebär att förmån av personaloption ska beskattas till fullo i Sverige förutsatt att den utnyttjas då den skattskyldige är bosatt i Sverige. Till skillnad från den tidigare lagstiftningen är det numera irrelevant att optionen är 100 % intjänad utanför Sverige, vilket är fallet vid en inflyttningssituation.

I och med OECD:s tillägg i kommentaren avseende beskattningen av personaloptioner har många av frågetecknen kring beskattning av personaloptioner utretts, framförallt hur fördelningen av beskattningsrätten ska gå till. Det som fastställs i kommentaren är att en proportionering av beskattningsrätten bör ske i förhållande till vart arbetet har utförts. Den praktiska effekten är således att beskattningsrätten begränsas till att endast omfatta den del av ersättningen som kan härledas till arbete utfört i landet. Detta innebär således att i det fall den anställde har utfört arbete i Sverige under kvalifikationstiden, men utnyttjar optionen vid ett senare tillfälle, så ska den del som intjänats i Sverige beskattas i Sverige. En sådan proportionering avser dock endast källstatens beskattningsrätt. Frågan är dock vad som gäller avseende proportioneringen vid en inflyttningssituation. Precis som vid fördelning av beskattningsrätten avseende andra retroaktiva ersättningar synes dock inte hemviststatens beskattningsrätt vara begränsad. Är Sverige hemviststat vid aktuell utbetalningstidpunkt blir proportioneringen relevant endast för att fastställa hur stor del av inkomsten som källstaten/källstaterna får beskatta och därmed hur stor del Sverige, som hemviststat, måste bevilja skattelättnad för.

Tillägget i kommentaren torde därmed inte innebära att någon annan bedömning ska göras vid fördelningen av beskattningsrätten hänförlig till personaloptioner. Det är snarare ytterligare ett förtydligande att källstatens beskattningsrätt endast förutsätter att arbete har utförts i staten samt att rätten att beskatta inte är begränsad i tid. Sammantaget finns det därmed inte någon anledning att göra en annan bedömning avseende fördelningen av beskattningsrätten under Artikel 15 när det kommer till personaloptioner. Att den svenska beskattningstidpunkten för personaloptioner i 10 kap. 11 § 2 st. II tillämpas fullt ut även på inkomster som intjänats i utlandet kan därmed inte anses strida mot Artikel 15(1) i skatteavtalet.

Det ska dock påpekas att det nyss sagda förutsätter att det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan länderna där optionen har intjänats samt att dessa tillämpar OECD:s kommentar. I en situation där skatteavtal saknas innebär det utvidgade skatteanspråket att vid beskattning av det totala förmånsvärdet blir aktuellt oberoende av vart optionen har intjänats. Denna uppsats syftar dock inte till att utreda en sådan avtalslös situation.

6.3 Den EU-rättsliga aspekten

6.3.1 Innebär olikabehandlingen att det föreligger en oförenlighet med EU-rätten?

Uppsatsen andra delsyfte är att fastställa huruvida den nuvarande tillämpningen innebär att en oförenlighet uppstår i förhållande till EU-rätten sett till dess krav på likabehandling.

Innan de EU-rättsliga rekvisiten prövas på situationen anses det vara av intresse att först utreda vilka av de uppställda kraven i 3 kap. 9 § II som uppfylls av den som är begränsat skattskyldig. Kraven som ställs är att inkomsten beskattas i arbetsstaten (gäller inte för ettårsregeln), att individen befinner sig i arbetslandet under minst 6 månaders tid (ett år för ettårsregeln), samt att antalet dagar i Sverige inte överstiger 72 dagar på ett år. Slutligen krävs att den anställda under tiden för intjänande är obegränsat skattskyldig. Att ersättningen erhålls retroaktivt efter att anställningen utomlands har löpt ut är irrelevant. I en inflyttningssituation kan det i princip förutsättas att den anställda uppfyller samtliga krav bortsett från den obegränsade skattskyldigheten. Den anställda är visserligen obegränsat skattskyldig vid utbetalningstidpunkten men inte under tiden som inkomsten har intjänats då denne är att klassificera som begränsat skattskyldig.

För att en EU-rättslig oförenlighet ska anses föreligga är att det en förutsättning att de skattskyldiga befinner sig i objektiva jämförbara situationer. Frågan blir därmed om de

skattskyldiga ska befinna sig i objektivt jämförbara situationer avseende rätten att beskattas enligt intjänandeprincipen. I ett första steg måste det därmed fastställas om det är möjligt att identifiera någon skillnad mellan de skattskyldiga, vilket skulle innebära att en objektivt jämförbar situation inte kan anses föreligga varför en olikabehandling kan motiveras. Det står klart att denna skillnad ska grunda sig på något annat än det faktum att individerna klassificeras som obegränsat skattskyldig respektive begränsat skattskyldig. Genom en analys av praxis på området kan det konstateras att rätten att behandlas ”lika” sträcker sig långt. EUD har fastställt att en olikabehandling i princip endast kan motiveras då skatteregeln kan hänföras till den skattskyldiges skatteförmåga och personliga situation. Regeln ska därmed stå i direkt relation till skattskyldiges personliga situation, som rätten till vissa avdrag etc.

Den uppkomna olikabehandlingen kan inte hänföras till en skatteregel som är relaterad till eller beroende av individens personliga situation. Olikabehandling kan istället relateras till den skattemässiga kategoriseringen vid tiden för intjänandet vilket, som framgått ovan, inte är en godtagbar skillnad. Således befinner sig en obegränsat och en begränsat skattskyldig i objektivt jämförbara situationer avseende rätten att bli beskattad enligt intjänandeprincipen vid erhållandet av retroaktiva ersättningar. Den nuvarande olikabehandlingen som följer av att begränsat skattskyldiga beskattas enligt kontantprincipen innebär således att det föreligger en diskrimineringssituation. För att en faktisk oförenlighet ska anses föreligga är det dock en förutsättning att diskrimineringen inte kan rättfärdigas.

6.3.2 Kan diskrimineringen rättfärdigas?

Rule-of-reason doktrinen tillämpas för att utreda huruvida den identifierade olikabehandlingen kan rättfärdigas eller ej. Utfallet av *rule-of-reason* prövningen påvisar således huruvida det föreligger en oförenlighet med EU-rätten eller ej, vilket är det andra delsyftet i uppsatsen. Det första steget i *rule-of-reason* bedömningen är att fastställa huruvida regeln är icke-diskriminerande, då endast icke-diskriminerande bestämmelser kan rättfärdigas. I den identifierande situationen rör det sig om en dold diskriminering då olikabehandlingen inte kan relateras till den skattskyldiges nationalitet. Det första kravet får därmed anses uppfyllt.

Vidare gäller vid det andra steget att det är en förutsättning att den identifierade diskriminering kan motiveras med någon av de av EUD accepterade rättfärdigandegrunderna. Det ska här noteras att EUD generellt sett har en förhållandevis

restriktiv inställning när det kommer till att rättfärdiga nationella diskriminerande bestämmelser. I aktuellt fall är det dock relevant att redan i detta skede av bedömningen gå vidare till det tredje respektive fjärde kravet som uppställs. Kraven är att det förutsätts att regeln ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas, samt inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning. Det är i denna del av bedömningen som det vanligtvis brister, då det är höga krav som ställs på såväl proportionalitet som syfte och motivering bakom regeln. Det kan konstateras att den olikabehandlingen som följer av att intjänandepincipen tillämpas för obegränsat skattskyldiga och kontantprincipen på begränsat skattskyldiga inte syftar till att säkerställa förverkligandet av någon målsättning som kan relateras till de identifierande rättfärdigandegrunderna. Sexmånaders- och ettårsregeln infördes i nationell rätt för att underlätta svenska bolags konkurrenskraft på marknaden samt för att motivera anställda att ta jobb utomlands. Även möjligheten för den skattskyldige att förutse vilka beskattningskonsekvenser som uppkommer vid arbete utomland framfördes i propositionen. Inget av de framförda skälen kan dock relateras till de av EUD identifierade rättfärdigandegrunderna: säkerställandet av skattesystemets inre sammanhang, förbyggande av skatteundragande eller skatteflykt, territorialitetsprincipen eller behovet av en effektiv fiskal översyn.

Sammantaget kan det konstateras att ett rättfärdigande av den diskriminerande behandlingen inte är möjlig. Nuvarande lagstiftning där kontantprincipen i 10 kap. 8 § IL och personaloptionsbestämmelsen i 10 kap. 11 § 2 st. IL gäller fullt ut för begränsat skattskyldiga då inkomsten till fullo har intjänats i utlandet, medan obegränsat skattskyldiga undantas från bestämmelserna, utgör därmed ett hinder mot EU-rätten. Sker ingen förändring eller EU-rättslig anpassning riskerar därmed svensk lagstiftning att så småningom bli prövad i EUD.

6.3.3 Skulle oförenligheten med EU-rätten kunnat undvikas vid revideringen av bestämmelsen för personaloptioner?

Med hänsyn till det nyss sagda anses det vara av intresse att kort diskutera huruvida valet av en utvidgad skatteplikt istället för en proportioneringsregel vid revideringen av personaloptionsbestämmelserna år 2009 var korrekt. Hade en oförenlighet avseende beskattningen av personaloptioner kunnat undvikas om ett annat val gjorts? Som redogjorts för i framställningen ovan i avsnitt 3.5 valdes den utvidgade skatteplikten för att det skapade en enhetlighet i intern rätt då obegränsad skattskyldighet kom att gälla

avseende samtliga inkomster. Vidare ansågs det vara av vikt att skattefrihet kunde undvikas i det fall skatteavtal saknas mellan länderna och där den andra staten enligt sin interna rätt inte tar ut någon skatt på förmånen.

Införandet av en proportioneringsregel i kombination med inflyttningsundantaget i 11 kap. 16 § IL avvisades då skulle komma att begränsa den svenska beskattningsrätten. Beskattningen skulle därmed endast ske i Sverige för den del inkomsten intjänats i landet. Vid en inflyttningsituation skulle det därmed innebära att Sverige inte skulle hävda beskattningsanspråk varför en dubbelbeskattningssituation aldrig skulle uppstå. Skatteavtal skulle därmed inte behöva åberopas för att undanröja dubbelbeskattningen, vilket även är något som så långt som möjligt borde vilja undvikas av staterna, då det kan vara såväl en tidskrävande som komplicerad process. Vidare skulle en sådan proportionering från svensk rätts sida säkerställa att situationer av dubbla hemvistbeskattningsanspråk inte uppkommer.

Eftersom metodartiklarna inte kan tillämpas på en sådan situation får den uppkomna dubbelbeskattningen istället lösas genom Artikel 25 och ömsesidig överenskommelse. Med hänsyn till svårigheten nå en sådan överenskommelse ska artikeln tillämpas i undantagsfall som en sista utväg. Sett utifrån den skattskyldiges perspektiv skulle en proportioneringsregel vidare öka förutsebarheten gällande beskattningskonsekvenser då flertalet andra länder samt modellavtalet tillämpar en sådan fördelningsregel.

Slutligen så skulle proportioneringsregeln i intern rätt innebära att begränsat och obegränsat skattskyldiga blir beskattade på samma villkor. Intjänandeprincipen skulle därmed tillämpas för båda, för obegränsat skattskyldiga enligt sexmånaders- eller ettårsregeln samt för begränsat skattskyldiga enligt proportioneringsbestämmelsen i kombination med inflyttningsregel.

6.4 Bör en beskattning enligt intjänandeprincipen införas i svensk rätt?

Av framställningen ovan framgår att det finns flera aspekter som talar emot det nuvarande beskattningsanspråket där beskattning sker enligt kontantprincipen oberoende av vart inkomsten har intjänats. Utifrån svensk rätts synvinkel kan ytterligare några synpunkter framföras till varför ett sådant beskattningsanspråk kan framstå som tveksamt.

De individer som omfattas av sexmånadersregeln och som berättigas ett undantag från svensk beskattning är obegränsat skattskyldiga som anses ha en stark anknytning till landet

(hemvistprincipen). Den obegränsade skattskyldigheten innebär att en så pass stark anknytning föreligger mellan individen och Sverige att en beskattning av den världsvida inkomsten är berättigad. Den som är begränsat skattskyldig vid tiden för intjänande har dock inte någon som helst anknytning till Sverige (källstatsprincipen) varför skattskyldighet endast föreligger för inkomst med källa i Sverige. I förevarande situationen saknar dock både den skattskyldige och skatteobjektet (inkomsten) anknytning till Sverige. Om ersättningen utbetalas dagen innan inflyttning till Sverige sker kommer inget svensk beskattningsanspråk att aktualiseras, då varken hemvist- eller källstatsbeskattningsanspråk kan hävdas. För den som är obegränsat skattskyldig finns det däremot en stark anknytningsfaktor, vilken är konstant från tidpunkten då inkomsten intjänas till dess att utbetalning sker. Att begränsat skattskyldiga blir föremål för en hårdare beskattning kan därmed även ifrågasättas utifrån den grundläggande systematiken i skatterätten där beskattningsanspråket grundar sig på anknytningsfaktorer.

Vidare skulle en beskattning enligt intjänandeprincipen innebära en förutsebarhet även för den som är begränsat skattskyldig. Förutsebarheten påtalades av lagstiftaren i propositionen till införandet av sexmånaders- och ettårsregeln. Det finns inget som talar emot att denna förutsebarheten inte även borde vara tillgänglig för de som har varit begränsat skattskyldiga. Sammantaget finns det starka skäl som talar för att en beskattning enligt intjänandeprincipen bör medges i inflyttningssituationer varför en förändring i svensk rätt bör ske. Ett alternativ är att sexmånaders- samt ettårsregeln utvidgas till att omfatta även de som varit begränsat skattskyldiga under intjänandetiden där källan inte kan hänföras till Sverige. Ett sådan beskattningsanspråk skulle innebära en likartad beskattning för obegränsat och begränsat skattskyldiga varför en oförenlighet med EU-rätten inte skulle uppstå.

Mot bakgrund av att sexmånaders- och ettårsregeln även omfattar inkomst av personaloption kan lydelsen i 10 kap. 11 § 2 st. II vara oförändrat. Personaloptioner skulle därmed beskattas enligt den princip som gällde innan revideringen ägde rum, d.v.s. inkomst som till fullo intjänats utomlands blir inte föremål för svensk beskattning.

6.5 Slutsats

Denna uppsats syftar till att utreda det svenska beskattningsanspråket avseende bonus och personaloptioner *efter* inflyttning till Sverige, närmare bestämt beskattning av retroaktiva ersättningar. Ska kontantprincipen tillämpas eller innebär Artikel 15 i skatteavtalen att

beskattningsrätten ska fördelas enligt intjänandeprincipen och därmed innebär en begränsning av det svenska beskattningsanspråket. Vidare utreds i uppsatsen huruvida svensk rätt utgör en oförenlighet förhållande till EU-rätten, då obegränsat skattskyldiga är föremål för intjänandeprincipen, medan begränsat skattskyldiga beskattas enligt kontantprincipen.

Det första delsyftet besvaras nekande, d.v.s. att Sveriges beskattningsanspråk i en inflyttningssituation inte kan anses stå i strid med Artikel 15 i OECD:s modellavtal. Artikeln kan inte uttryckligen anses hindra en hemviststat från att beskatta en inkomst som till fullo intjänats utomlands, men som utbetalas efter att den skattskyldige har flyttat till Sverige och fått hemvist i landet. En sådan begränsning tycks endast föreligga avseende källstatens beskattningsrätt. Hur beskattningsrätten ska fördelas enligt Artikel 15(1), när ett hemvistbyte har skett mellan tiden för intjänande och utbetalning, står därmed inte helt klart. Mot bakgrund av skatteavtalets systematik där utgångspunkten vid fördelningen är hemvistet och inte inkomsten, vilket skulle bli fallet om intjänandeprincipen tillämpas anser författaren att Sveriges beskattningsanspråk inte kan anses strida emot avtalet. Ett ytterligare skäl som talar för en sådan bedömning är de dubbla hemviststatsanspråk som skulle uppstå när inkomsten är intjänad i flera länder. En sådan dubbelbeskattningssituation kan inte undanröjas med hjälp av metodartiklarna i skatteavtalet.

Avseende det andra delsyftet kan det konstateras att det föreligger en oförenlighet med EU-rätten. Oförenligheten grundar sig på att begränsat och obegränsat skattskyldiga behandlas olika avseende den beskattningstidpunkt som aktualiseras när retroaktiva ersättningar som intjänats utomlands erhålls. De skattskyldiga befinner sig i objektivt jämförbara situationer och det finns ingen rättfärdigande grund som kan rättfärdiga den uppkomna diskrimineringen. För att undvika att oförenligheten kvarstår torde sexmånaders- och ettårsregeln kunna revideras till att även omfatta de som är begränsat skattskyldiga vid intjänandetidpunkten. En likartad beskattning för båda kategorier skattskyldiga skulle i sådant fall uppstå.

Referenslista

EU-rätt

Fördrag

Konsoliderad version av fördraget om europeiska unionens funktionssätt. Europeiska unionens officiella tidning nummer, C-115/47, 9.5.2008

Praxis EUD

C-6/64, Flaminio Costa mot E.N.E.L, [1964] ECR I-614

C-152/73, Sotgiu mot Deutsche Bundespost, [1974] ECR I-153

C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA, [1978] ECR I-629

C-120/78 Cassis de Dijon [1979] ECR I-649

C-270/83, Commission mot France [Avoir-fiscal], [1986] ECR I-273

C-204/90, Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State [1992] ECR I-276

C-330/91, The Queen v. Inland Revenue Commissioners ex parte Commerzbank AG
Commerzbank [1993] ECR I-4017

C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker, REG, 1995 s. I-225

C-55/94, Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Accocati e Procuratori di
Milano [1995] ECR I-4165

C-80/94, G.H.E.J Wielockx mot Inspecteur der directe belastingen, [1995] ECR I-2493

C-107/94, P.H Assher mot Staatssecretaris van Financiën, [1996] ECR I-3089

C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer [1998] ECR I-4695

C-294/97, Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna, REG 1999 s. I-7447

C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt
Aachen- Innenstadt, REG 1999 s. I-6161

C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey [2005] ECR I-10837

Internationell rätt

Fördrag

Vienna Convention on the Law of Treaties (1969)

Svensk rätt

Författningar

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

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Offentligt tryck

Propositioner och skrivelser

Proposition 1984/85:175 – Om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av utlandstjänstgöring

Proposition 1997/98:133 – Beskattning av personaloptioner

Proposition 2007/08:152 – Slopad avskattning för personaloptioner

Riksrevisionen, Sveriges skatteavtal med andra länder - effekten av regeringens arbete, RiR 2010:24, Riksdagstryckeriet, Stockholm.

Rättsfall

RÅ83 1:58

RÅ 2004 ref. 50

Kammarrätten dom målnr 5579-10

Doktrin

Andersson, Torbjörn, Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik, Juridikens termer, Nionde upplagan, 2002, Liber, Stockholm

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, 2009, 2:a uppl, Studentlitteratur AB, Lund

Edvardsson, Leif, Skatteregler för incitamentsprogram, 2012, 2:a Uppl, Nordstedts juridik AB Vällingby

Gribnau, Hans, Legal protection against discriminatory tax legislation, 2003, Kluwer Law International, Nederländerna

Hilling, Maria, Taxation of workers in Europe, 2010, From the selected work of Maria Hilling, Lund university faculty of law

Lang, Michael, Schuch, Staringer, Claus – Tax Treaty Law and EC Law, 2007, Linde, Wien

Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2011, 5:e Uppl, Studentlitteratur AB, Lund

Pötgens, Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, October 2007

Pötgens, Income from international private employment, 2006, volume 12, IBFD,

Amsterdam

Sandgren Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämnen, material, metod och argumentation, 2007, 2:a Uppl, Nordstedt Juridik AB

Ståhl, Kristina, Persson österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, EU Skatterätt, 2011, 2:a Uppl. IUSTUS, Uppsala

Terra, J.M Ben, Wattel, J. Peter, European Tax Law, 2008, Fifth Edition, Kluwer law international, Nederländerna

Virin, Nicklas, Beskattning av optionsplaner, Svensk Skattetidning 1995 nr 2

Vogel Klaus, Klaus Vogel on double taxation conventions – A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital. With particular reference to German treaty practice, Third Edition, 1997, Kluwer law international, Nederländerna

Westberg, Peter, Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats-en idé om rättsvetenskaplig öppenhet, 1992, Lund

Material från Skatteverket

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering

Skatteverkets ställningstagande 2009-02-23 - Förmån av personaloptioner sedan avskattningsreglerna slopats. Dnr/målnr/löpnr: 131 218739-09/111

Material från OECD

Modellavtal och kommentar

OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010

Commentary OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010