*Lillon Lindberg och Alexander Horvath*

# Exitskatten på personaloptioner

*Vi har tidigare redovisat vår uppfattning om svårigheterna med den praktiska tillämpningen av regelverket avseende personaloptioner och den svenska "exitskattens" oförenlighet med EG-rätten. Skatterättsnämnden har nu prövat frågan och funnit att den svenska exitskatten på personaloptioner i dess nuvarande utformning är oförenlig med EG-rätten. I denna framställning fortsätter vi att belysa svårigheterna vid den praktiska tillämpningen eftersom utvecklingen på senare tid och förhandsbeskedet på intet sätt underlättat hanteringen. Slutligen berörs lagstiftarens föreslag till förändring av personaloptionsbeskattningen.*

## 1 Inledning

En särskild lagstiftning infördes 1998 avseende s.k. personaloptioner[1]. Lagstiftningen reglerar främst beskattningstidpunkten. En personaloption ska beskattas i inkomstslaget tjänst när rätten utnyttjas eller överlåts.[2] Av förenklingsskäl omfattar begreppet utnyttjande fortsättningsvis i denna artikel även en överlåtelse. Den skattepliktiga förmånen utgörs av skillnaden mellan det underliggande värdepapprets marknadsvärde vid utnyttjandet och förvärvspriset. När den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige ska förmånen, till den del den kan utnyttjas vid utflyttningen, beskattas redan vid utflyttningstillfället.[3] Omvänt gäller att personaloptioner som tjänats in före den skattskyldige bosatt sig i Sverige undantas från svensk beskattning.[4] I praxis har klarlagts att intjänandetidpunkten är den dag då personaloptionen för första gången blir möjlig att utnyttja.[5]

Den avskattning som sker i samband med en utflyttning från Sverige benämns vanligen "exitskatt". Vi har därför valt att använda den termen i denna artikel. Exitskatten infördes för att säkerställa Sveriges möjligheter att beskatta en personaloptionsförmån som tjänats in i Sverige.[6] Redan vid införandet av exitskatten uppmärksammades frågan om exitskatten var förenlig med EG-rätten. Den dåvarande regeringen bedömde emellertid att exitskatten inte torde strida mot EG-rätten med motiveringen att den saknade diskrimineringskaraktär, inte syf-

[1] Lagen omfattar rättigheter som i sig inte är värdepapper, utan istället en rätt att i framtiden få förvärva värdepapper – normalt aktier – till ett i förväg bestämt pris.
[2] Inkomstskattelagen (1999:1229) 10 kap. 11 § andra stycket första meningen (IL).
[3] IL 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen.
[4] IL 11 kap 16 § första stycket.
[5] Rå 2004 ref 50.
[6] Prop 1997/98:133 s. 36.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07

tade till att begränsa den fria rörligheten och endast träffade inkomst som härrörde från verksamhet i Sverige.[7]

Både Skatteverket och Skatterättsnämnden har därefter i ett ställningstagande respektive ett förhandsbesked funnit att den svenska exitskatten i dess nuvarande utformning är oförenlig med EG-rätten. Dessutom har EG-domstolen avkunnat dom i två mål som rörde en liknande frågeställning, de s.k. Lasteyrie-[8] och N-målen[9]. Slutligen har problematiken nu också uppmärksammats av lagstiftaren. Ett förslag till förändring av lagstiftningen har lämnats i en departementspromemoria.[10]

Nedan redovisar vi utvecklingen med utgångspunkt i den praktiska hanteringen och med betoning på Skatteverkets ställningstagande och Skatterättsnämndens förhandsbesked. Vi kommenterar de praktiska tillämpningssvårigheter som är en följd av ställningstagandet och förhandsbeskedet och kommenterar slutligen kort det nya lagförslaget. Vår uppfattning är att det idag råder stor osäkerhet om hur beskattningen av personaloptioner ska hanteras i fall där individer flyttar inom EU/EES området. Denna osäkerhet berör även arbetsgivarens möjligheter att korrekt redovisa förmåner, innehålla preliminärskatt och fastställa underlag för arbetsgivaravgifter.

## 2 Skatteverkets ställningstagande

Skatteverket har i ett ställningstagande[11] uttalat att de svenska reglerna om beskattning av en personaloptionsförmån vid en utflyttning är utformade på ett sådant sätt att de kan avhålla de skattskyldiga från att ta anställning eller etablera sig i andra medlemsländer. Reglerna hindrar därmed fri rörlighet för personer inom EU/EES-området. Tillräckliga skäl som kan motivera skillnader mellan dem som flyttar till ett annat EU/EES land och dem som bor kvar i Sverige bedöms inte föreligga. Enligt Skatteverket strider därför reglerna mot EG-rätten. Slutsatsen blir att en personaloptionsförmån därför inte ska beskattas vid en utflyttning till ett annat EU/EES-land utan istället vid tidpunkten för utnyttjandet, dvs. enligt huvudregeln[12] för beskattning av personaloptioner.

Skatteverket har i ett tidigare ställningstagande[13] kommit till samma slutsats avseende kravet på utflyttningsbeskattning vid uppskov med eller framskjuten beskattning vid ett andelsbyte. Det nya ställningstagandet har initierats efter att EG-domstolen i Lasteyriemålet ansett att Frankrikes regler om exitskatt stred

[7] Prop 1997/98:133 s. 39.

[8] Mål C-9/02, den 11 mars 2004 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministére de l'Economie et de l'Industrie. Målet behandlade det franska kravet på individer att ställa säkerhet för betalning av skatt som villkor för uppskov med erläggande av skatt på upparbetade vinster på aktier vid avflyttning från Frankrike.

[9] Mål C-470/04 den 7 september 2006. N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo.

[10] Ds 2006:23.

[11] Skatteverkets ställningstagande den 11 november 2005, Beskattning av personaloptioner vid utflyttning till annat EU/EES-land, dnr 131 581221-05/111.

[12] IL 10 kap. 11 § andra stycket första meningen.

[13] Skatteverkets ställningstagande den 14 oktober 2005, Beskattning av vinst vid bortbytta aktier vid utflyttning till annat EU- eller EES-land, dnr 131 532464-05/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07

mot EG-fördraget och med anledning av att bl.a. Kammarrätten i Stockholm i ett antal domar[14] funnit att de svenska reglerna är oförenliga med EG-rätten.

Skatteverkets ställningstagande är enligt vår uppfattning okontroversiellt. Det torde vara uppenbart att en beskattning i samband med en utflyttning till ett annat EES-land är oförenligt med EG-rätten. Frågan är vad följderna blir av att exitskatten är oförenlig med EG-rätten. För att utreda följderna kan det vara av intresse att närmare belysa N-målet.

## 3 N-målet

EG-domstolen har den 7 september 2006 avgjort frågan om den nederländska hanteringen av latenta vinster på aktier i samband med en utflyttning är förenlig med EG rätten, det s.k. N-målet.

Nederländerna hade tidigare ett krav på att personer som flyttade från landet och som vid utflyttningstillfället hade orealiserade vinster på aktier skulle ställa säkerhet för betalning av den latenta skatten. Den som lämnade säkerhet fick ett uppskov med betalningen av skatten. Kravet på säkerhet togs bort efter att EG-domstolen avkunnat dom i Lasteyriemålet, men individerna förväntades fortfarande deklarera de orealiserade kapitalvinsterna vid utflyttningen och den då fastställda skatten skulle betalas vid den framtida försäljningen.

EG-domstolen fann att de regler som avser att beskatta orealiserade vinster vid byte av hemvistland begränsar etableringsfriheten, men att reglerna ändå kunde rättfärdigas. Ett sådant rättfärdigande förutsätter emellertid att hänsyn tas till en eventuell värdeminskning på aktierna efter utflyttningen om någon sådan hänsyn inte tas i det nya bosättningslandet. Rättfärdigandet motiverades med att medlemsländerna har rätt att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten och att de är behöriga att genom konventioner eller unilateralt bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas. Reglerna kan således motiveras enligt territorialitetsprincipen och fördelningen av beskattningsrätten. Vidare beaktades att reglerna också ämnade tillförsäkra att en internationell dubbelbeskattning skulle undvikas.[15]

Skyldigheten att deklarera de orealiserade vinsterna under utflyttningsåret ansågs visserligen vara ett hinder för den fria rörligheten men åtgärden bedömdes vara proportionerlig i förhållande till det legitima syftet att dela beskattningsrätten mellan staterna.

## 4 Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 september 2006

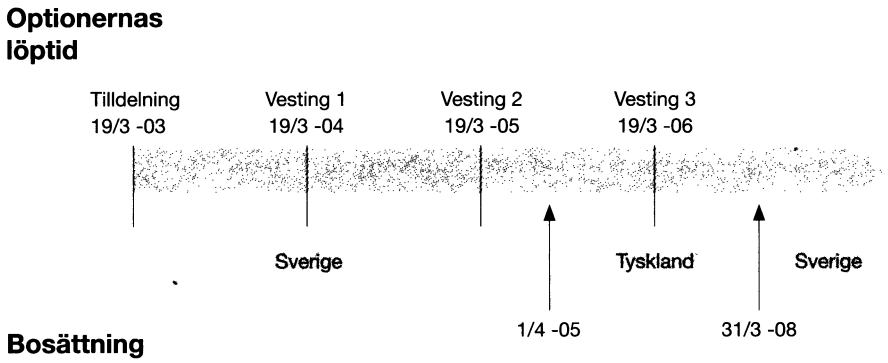
Kort efter att EG-domstolen avgjort N-målet prövade Skatterättsnämnden frågan om den svenska exitskatten på personaloptioner var förenlig med EG-rätten. Förhandsbeskedet avsåg en person som tilldelats personaloptioner som successivt blev möjliga att utnyttja under en treårsperiod. Sökanden avsåg att flytta till Tyskland under en tidsbegränsad period på tre år och sedan återvända till Sverige. Några personaloptioner kunde utnyttjas innan uppdraget i Tyskland

[14] Bl.a. domarna den 16 maj 2005 i målen nr 5189-03 och 5141-03.

[15] Nederländerna har s.k. step up regler för aktier som berörs av de aktuella reglerna som innebär att anskaffningskostnaden vid bosättning i landet sätts till marknadsvärdet på inflyttningsdagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07

påbörjades medan andra kunde utnyttjas först under utlandsvistelsen. Enligt förutsättningarna var den skattskyldige obegränsat skattskyldig i Sverige under hela utlandsvistelsen. Tidsaxeln nedan illustrerar förhållandena.




Sökanden ställde två frågor. Den första frågan avsåg om personaloptionerna som kunde utnyttjas vid utflyttningstillfället skulle beskattas vid den tidpunkten. Den andra frågan gällde vilken anskaffningsutgift den skattskyldige skulle få tillgodoräkna sig på de aktier som förvärvats genom personaloptioner som blev möjliga att utnyttja under tysklandsvistelsen.

Skatterättsnämnden ansåg att en tillämpning av artikel 39 i EG-fördraget leder till att den personaloptionsförmån som enligt gällande svenska regler ska beskattas vid utflyttningen är oförenlig med EG-rätten och att förmånen därför inte ska beskattas vid denna tidpunkt. Andra frågan besvarades med att anskaffningsutgiften för aktierna ska vara aktiernas marknadsvärde vid förvärvet.

Det har funnits vissa frågetecken kring den senare frågan. Regeringsrätten[16] har i ett tidigare avgörande kommit till samma slutsats men i det målet var den skattskyldige begränsat skattskyldig när personaloptionerna blev möjliga att utnyttja. Frågan har därför varit om domen även kunde tillämpas på personer som är obegränsat skattskyldiga när deras personaloptioner blir möjliga att utnyttja. Även om det är värdefullt att frågan om aktiernas anskaffningskostnad besvarades, är förhandsbeskedet enligt vår uppfattning, främst intressant för dess tolkning av exitskattens förenlighet med EG-rätten.

Skatterättsnämnden konstaterar inledningsvis att beskattningen av orealiserade vinster på personaloptioner vid byte av hemviststat är en inskränkning i rätten till fri rörlighet som kan avskräcka en medlemsstats medborgare från att lämna landet för att arbeta i en annan medlemsstat. Med hänvisning till N-målet konstateras vidare att vissa inskränkningar kan motiveras utifrån säkerställandet av beskattningsrätten och tvingande hänsyn till allmänintresset, vilket de svenska reglerna har till syfte att garantera. Skatterättsnämnden kom därefter fram till att även om bestämmelserna anses möta kravet på ändamålsenlighet uppfylls

[16] Regeringsrättens dom meddelande den 17 oktober 2005 som avser ett av Skatteverket överklagat förhandsbesked, 20-05/D, från den 26 maj 2005.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07

inte kravet på proportionalitet eftersom beskattningen tidigareläggs, samtidigt som någon hänsyn inte tas till en eventuell värdenedgång efter utflyttningen från Sverige.

Slutsatsen blir att reglerna endast är förenliga med EG-rätten om beskattningen skjuts fram till tidpunkten för utnyttjandet och att en eventuell värdenedgång efter utflyttningen beaktas om det inte redan sker i den nya hemviststaten. Enligt Skatterättsnämnden ska förmånsvärdet vid utnyttjandet således fastställas till högst det värde som skulle ha beskattas vid utflyttningen. Det sätts med andra ord ett tak för vilket värde som kan beskattas vid utnyttjandet. Något lägsta belopp fastställs inte eftersom en framtida värdeminskning kan komma att beaktas.

## 5 Effekterna av Skatteverkets ställningstagande och Skatterättsnämndens förhandsbesked samt några skillnader mellan dessa

Skatteverket konstaterar i sitt ställningstagande att reglerna om avskattning av optionsförmån vid utflyttning strider mot EG-rätten och att beskattning istället ska ske när personaloptionerna utnyttjas eller avyttras. Bedömningen överensstämmer med EG-domstolens slutsats i Lasteyriedomen.

Frågan som lämnas obesvarad i ställningstagandet är om Skatteverket anser att exitskatten är en nullitet och att beskattningen därför istället ska ske enligt huvudregeln[17], dvs. när personaloptionen utnyttjas. Det klargörs inte heller om en eventuell värdestegring efter utflyttningen ska beskattas eller om den exitskatt som beräknades vid utflyttningstillfället är den slutliga skatt som ska betalas vid utnyttjandet. En möjlig tolkning är att endast förmånens storlek och inte skattens storlek fastställs vid utflyttningstillfället. Beskattning kan variera avsevärt beroende på vilken tolkning som görs.

Om ställningstagandet ska tolkas som att Skatteverket infört en uppskovsregel uppstår frågan hur den senare beskattningen ska hanteras. Har den skattskyldige erhållit ett uppskov med att betala en framräknad skatt eller har Skatteverket fastställt ett förmånsvärde som ska redovisas när personaloptionerna utnyttjas? Eftersom den svenska skatten är progressiv och dessutom i viss mån varierar mellan åren (t.ex. kommunalskattesatsen) kan skillnaderna i skatteuttag bli stora beroende på hur uppskovet hanteras. Effekten kan bli ännu mer påtaglig om den skattskyldige upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Frågan uppkommer då om personaloptionsförmånen ska beskattas enligt SINK[18], vilket innebär en skatt på 25 % (att jämföra med den progressiva skatten på upp till cirka 57 %). En separat fråga är om det överhuvudtaget är möjligt att i efterhand påföra SINK på en personaloptionsförmån.

Skatteverkets ställningstagande reser också ett antal följdfrågor. Kan Skatteverket t.ex. hävda att reglerna är en nullitet med stöd av gemenskapsrätten i de fall den skattskyldige frivilligt vill betala exitskatt? I de fall där förmånen stigit i värde efter utflyttningen kan den skattskyldige vilja säkerställa att den svenska skatten inte kommer att överstiga den exitskatt som han eller hon betalat. Finns det i de fallen en risk för att Skatteverket påför skatt på den senare värdestegringen? Om så blir fallet, kan Skatteverket motivera ett beslut i strid med en

[17] IL 10 kap. 11 § andra stycket första meningen.
[18] Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07

skattskyldigs vilja att beskattas enligt en intern regel som inte upphävts av lagstiftaren?

Skatterättsnämnden har uttalat att endast värdetillväxten fram till utflyttningsdagen ska vara föremål för svensk beskattning. Eventuell värdetillväxt efter utflyttningen ska inte beaktas vid den framtida beskattningen i Sverige. Vidare måste hänsyn tas till eventuell värdenedgång på förmånens värde efter utflyttningen för att vidmakthålla kravet på proportionalitet. Det torde därmed vara klarlagt att nämnden inte anser att exitskatten är en nullitet på grund av oförenligheten med EG-rätten. Vi har emellertid inte funnit att nämnden tagit ställning till om den skattskyldige ska erhålla ett uppskov med betalning av en framräknad skatt eller ett fastställt förmånsvärde som ska redovisas och ligga till grund för en framtida beskattning.

En intressant iakttagelse är att nämnden i sin prövning av den svenska exitskattens förenlighet med EG-rätten följer resonemanget i N-målet samtidigt som nämnden inte närmare redogör för en omständighet som skiljer sig i målen. Den stora skillnaden mellan N-målet och frågan i det aktuella förhandsbeskedet är, enligt vår uppfattning, att Nederländerna redan har ett regelverk för uppskov med betalning av exitskatt. EG-domstolen prövade därmed i N-målet frågan om hur upplupna värdestegringar får beskattas vid byte av hemviststat mot bakgrund av ett existerande regelverk. Något sådant regelverk finns inte i Sverige. Istället får vi uppfattningen att Skatterättsnämnden i förhandsbeskedet har anpassat eller vidareutvecklat den svenska exitskatten till en uppskovsregel och på så vis gjort exitskatten förenlig med EG-rätten. Frågan är om en sådan anpassning eller vidareutveckling överhuvudtaget är möjlig utan lagstöd.

## 6 Den praktiska tillämpningen efter ställningstagandet och förhandsbeskedet

Efter att Skatteverket i sitt ställningstagande bedömde att exitskatten är oförenlig med EG-rätten har det för individer och arbetsgivare varit oklart hur personaloptioner ska beskattas, avgiftsbeläggas och redovisas i samband med utflyttningen och vid tidpunkten för utnyttjandet. Yrkanden om att inte påföra exitskatt vid en utflyttning till ett annat EES-land godtogs redan vid taxeringen av 2004 års inkomster samtidigt som följderna av att inte påföra exitskatt fortfarande är oklara. Vissa indikationer tyder på att värdestegringar efter en utflyttning både beskattas och blir föremål för sociala avgifter. Andra indikationer tyder på det motsatta förhållandet. Enligt vår uppfattning ska, med beaktande av förhandsbeskedet, värdestegringar efter en utflyttning inte bli föremål för svensk beskattning. Frågan är om det också gäller för arbetsgivaravgifter. Det senaste initiativ från Skatteverkets sida som vi tagit del av avseende inkomstskatt och sociala avgifter redovisas nedan.

### Inkomstskatt

Skatteverket har i ett antal fall meddelat skattskyldiga som betalat exitskatt att den påförda exitskatten är oförenlig med EG-rätten. Exitskatten ska därför återbetalas. Samtidigt informerar Skatteverket den skattskyldige om att skatten på förmånen istället ska betalas när personaloptionerna utnyttjas. Vidare meddelas att skattebeloppet kan komma att justeras med hänsyn till inflation/deflation eller värdeförändring. Skatteverket försöker med andra ord skapa en administrativ rutin för att göra exitskatten förenligt med EG-rätten. Metoden som valts

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07

indikerar dessutom att uppskovet gäller den faktiska skatten såsom den beräknats på utflyttningsdagen (med vissa eventuella justeringar hänförliga till en värdenedgång) och inte ett förmånsvärde som ska återföras i samband med utnyttjandet. Möjlighet att t.ex. yrka beskattning enligt SINK torde då inte vara möjlig. Oklart är också vilka faktorer som kan leda till att skatten justeras för t.ex. inflation och värdeförändring. Det senare antas vara eftergiften att beakta eventuell värdenedgång efter en utflyttning som inte beaktas i den nya hemviststaten.

I andra fall har individer som inte exitbeskattats i samband med en utflyttning fått överväganden från Skatteverket som anger att hela värdestegringen ska beskattas vid utnyttjandet, dvs. inte bara den värdestegring som skedde fram till utflyttningen. Skatteverket motiverar inte sina överväganden närmare utan hänvisar till gällande skatteavtal, kommentarerna till OECD:s modellavtal och N-målet.

**Arbetsgivarens underlag för sociala avgifter**

Skatteverket har nyligen i ett ställningstagande[19] kommit till slutsatsen att vid en flytt inom EU/EES ska svenska arbetsgivaravgifter betalas på hela värdestegringen vid utnyttjandet, om den skattskyldige tillhörde svensk socialförsäkring vid den tidpunkt han först kunde utnyttja sina personaloptioner. Detta gäller oavsett om Sverige enligt skatteavtal har rätt att beskatta inkomsten eller inte.

Skatteverkets slutsats är överraskande med beaktande av att Skatterättsnämnden slog fast att en värdetillväxt efter en utflyttning inte skulle ske. Detta innebär en separering av skatte- och avgiftsunderlaget som inte är önskvärd. Vi har därför svårt att se att Skatteverkets ställningstagande kommer hålla vid en rättslig prövning om Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens avgörande i beskattningsfrågan. Frågan får därför anses lika oklar som innan Skatteverket kom med sitt ställningstagande.

Det är naturligtvis otillfredsställande för en arbetsgivare att inte kunna bedöma storleken på kostnaderna för arbetsgivaravgifter på de anställdas förmåner. Även om det bara är ett antal av företagets anställda som flyttar över gränserna kan kostnaderna vara betydliga framförallt med beaktande av de senare årens starka börsutveckling och dess effekter på anställdas förmåner. Klart är att Skatteverkets tolkning får betydande konsekvenser för arbetsgivarna som sannolikt måste justera underlagen för arbetsgivaravgifter för ett antal år tillbaka i tiden eftersom redovisning och betalning av avgifter skett enligt då gällande exitbeskattningsregler.

## 7 Den föreslagna lagändringen

Som ovan nämnts har även lagstiftaren uppmärksammat att den svenska exitskatten på personaloptioner torde stå i strid med EG-rätten. I en departementspromemoria[20] föreslås därför att exitskatten slopas. Om exitskatten slopas behöver den nuvarande lagstiftningen kompletteras med ändringar av skattepliktens omfattning. Två sådana alternativ redovisas därför i promemorian. Det första alternativet är en proportioneringsregel, dvs. en regel i vilken det uttryckligen

[19] Skatteverkets ställningstagande den 3 februari 2007, Arbetsgivaravgifter på personaloptioner vid utflyttning, dnr 131 703073-06/111.
[20] Ds 2006:23.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07

anges till vilken del en förmån anses härröra från arbete i Sverige och därigenom bli skattepliktig i Sverige. Det andra alternativet är en utvidgad skattskyldighet, som innebär att personaloptioner tas upp till beskattning oavsett var och när arbetet har utförts. Det alternativ som förespråkas i promemorian är den utvidgade skattskyldigheten eftersom proportioneringsregeln eventuellt skulle kunna utnyttjas i skatteplaneringssyfte. Den teknik som föreslås för att införa den utvidgade skattskyldigheten är att andra stycket i 10 kap. 11 § andra meningen upphävs kompletterat med vissa följdjusteringar. I promemorian anges vidare att den utvidgade skattskyldigheten inte bara gäller i inflyttningsfallen utan även utflyttningsfallen. Individer som har personaloptioner och som flyttar från Sverige ska således beskattas i Sverige när de utnyttjar sina personaloptioner oavsett var de är bosatta när de utnyttjar sina personaloptioner och oavsett var förmånen tjänats in. För att undvika internationell dubbelbeskattning hänvisas till skatteavtal och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Vid tillämpningen av skatteavtalen bör OECD:s syn på fördelningen av beskattningsrätten (på så sätt den redovisas i den kommentar som publicerats i juli 2005) ligga till grund för bedömningen. En sådan tillämpning innebär att om en förmån anses hänförlig till arbete i flera länder ska fördelningen av beskattningsrätten ske efter det antal dagar den skattskyldige har arbetat i respektive stat under kvalifikationstiden.

I promemorian nämns också att en proportionering efter var arbetat har utförts under kvalifikationstiden också bör kunna tillämpas om sexmånaders- och ettårsregeln blir aktuella. Man synes således förutsätta att sexmånaders- respektive ettårsregeln även fortsättningsvis kommer att kunna tillämpas på personaloptionsförmåner.

I promemorian anges vidare att den utvidgade skattskyldigheten behöver kompletteras med särskilda regler som behandlar arbetsgivarens skyldigheter att betala socialavgifter, göra skatteavdrag samt lämna kontrolluppgifter. Enligt förslaget ska dessa skyldigheter åläggas den hos vilken förmånen förvärvats, oavsett var förmånen tjänats in och oavsett var den skattskyldige är bosatt och arbetar då förmånen utnyttjas. Som vi uppfattat förslaget kommer skyldigheten att betala socialavgifter att vara föremål för en proportioneringsregel, dvs. endast till den del personaloptionsförmånen tjänats in i Sverige ska förmånen vara föremål för svenska socialavgifter. Avgiftsskyldigheten kommer därmed att skilja sig från skattskyldigheten eftersom den skyldigheten baserar sig på ett proportionellt intjänande.

## 8 Slutsatser och avslutande kommentarer

Skatteverkets och även Skatterättsnämnden synes vara av den uppfattningen att exitskatten kan anpassas genom att Skatteverket inför en uppskovsregel. För att uppskovsregeln ska vara förenlig med EG-rätten måste dock en eventuell värdenedgång som uppkommer efter att den skattskyldige flyttat från Sverige beaktas. Om uppskovsregeln innebär att det fastställs en framräknad skatt eller ett förmånsvärde vid utflyttningstillfället är emellertid oklart. Vår fundering i detta avseende är om Skatteverket verkligen kan införa och implementera en uppskovsregel utan lagstiftarens medverkan. För att komplicera den praktiska hanteringen ytterligare kan det vara på det viset att Skatteverket anser att skatt och arbetsgivaravgifter inte ska uttas på samma underlag eftersom de anställda förmånsbeskattas på förmånsvärdet vid utflyttningen medan en arbetsgivare eventuellt ska betala arbetsgivaravgifter på underlaget vid utnyttjandet. En

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07

sådan separering kommer enligt vår uppfattning att resultera i problem vid redovisningen.

För skattskyldiga och arbetsgivare bör rättsläget snarast klargöras på så vis att skattskyldiga får möjlighet att förutse sin skattskyldighet och arbetsgivare får möjlighet att korrekt redovisa underlag för och erlägga sociala avgifter samt lämna kontrolluppgifter. Mot den bakgrunden borde vi vara tacksamma över det försök till klargörande av den framtida beskattningen av personaloptioner som redovisas i departementspromemorian. Enligt vår uppfattning präglas emellertid förslaget i promemorian av inkonsekvens. Samtidigt som proportionering i enlighet med OECD:s riktlinjer förespråkas för att undvika internationell dubbelbeskattning införs interna regler med en kraftigt utökad beskattningsrätt. En intern proportioneringsregeln anses inte lämplig för beskattning eftersom en sådan regel kan komma att utnyttjas i skatteplaneringssyfte men föreslås för att bestämma avgiftsskyldigheten.

Avslutningsvis vidhåller vi vår uppfattning att svensk lagstiftning bör utformas i enlighet med OECD:s riktlinjer, dvs. en proportioneringsregel som styr både beskattning och avgiftsunderlaget. En sådan utformning minskar riskerna för internationell dubbelbeskattning och leder till en betydligt större förutsebarhet för internationell arbetskraft och deras arbetsgivare.

*Lillon Lindberg och Alexander Horvath är skattejurister och verksamma vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers avdelning för internationell personbeskattning Human Resource Services.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:07