

Regeringens proposition

2009/10:24



Beskattning av andelsbyten vid utflyttning

Prop.
2009/10:24

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 8 oktober 2009

Fredrik Reinfeldt

Anders Borg
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås bestämmelser om att en fysisk person inte ska beskattas för vinst som uppkommit vid ett andelsbyte bara för att personen inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Beskattning ska i stället ske om personen inte längre är bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller stadigvarande vistas inom EES. Det klargörs att den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska tillämpas när begränsat skattskyldiga ska beskattas för kapitalvinst som uppkommit vid ett andelsbyte. Vidare föreslås bestämmelser som säger att kapitalvinst som tagits upp vid utflyttning från EES enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning ska räknas in i omkostnadsbeloppet vid en senare avyttring av de mottagna andelarna.

I propositionen föreslås också att bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska vara tillämpliga om säljaren är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom EES. På motsvarande sätt ska bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten, när säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen vara tillämpliga om säljaren är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom EES.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
3	Ärendet och dess beredning.....	7
4	Bakgrund	8
4.1	De svenska reglerna	8
4.2	Förhållandet till EG-rätten	9
5	Ändrade regler för beskattning av andelsbyten vid utflyttning.....	10
5.1	Utgångspunkter för lagstiftningen.....	10
5.2	Beskattning av framskjuten kapitalvinst från andelsbyten vid utflyttning.....	11
5.3	Beskattning av fysiska personers uppskovsbelopp vid utflyttning.....	15
5.4	Beskattning av uppskovsbelopp fastställda enligt äldre bestämmelser.....	16
5.5	Andelsbyten när säljaren är bosatt utomlands.....	18
6	Konsekvensutredning	19
7	Författningskommentar.....	21
Bilaga 1	Lagförslag i promemorian Beskattning av andelsbyten vid utflyttning	23
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	26
Bilaga 3	Lagrådsremissens lagförslag.....	27
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	30
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den	31

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2009/10:24

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Prop. 2009/10:24

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 48 a kap. 5 och 11 §§ samt 49 kap. 8 och 26 §§ ska ha följande
lydelse,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 3 kap. 19 a § och
48 kap. 17 b §, samt närmast före 48 kap. 17 b § en ny rubrik av följande
lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

19 a §

*Skattskyldigheten enligt 19 §
första stycket gäller också
kapitalvinst på avyttrade andelar
som ska tas upp som intäkt enligt
48 a kap. 11 §.*

*Första stycket gäller bara om
den skattskyldige vid något tillfälle
under det kalenderår då
kapitalvinsten ska tas upp som
intäkt eller under de föregående
tio kalenderåren har varit bosatt i
Sverige eller stadigvarande vistats
här.*

48 kap.

*Belopp som tagits upp som intäkt
vid utflyttning*

17 b §

*Om en kapitalvinst tagits upp
som intäkt enligt 48 a kap. 11 §,
ska kapitalvinsten räknas in i
omkostnadsbeloppet för de
mottagna andelarna.*

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

48 a kap.

5 §

Säljaren ska vara bosatt i *Sverige* eller stadigvarande vistas *här*.

Säljaren ska vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller stadigvarande vistas *inom EES*.

11 §

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt i *Sverige* eller stadigvarande vistas *här*, ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller stadigvarande vistas *inom EES*, ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

I 48 kap. 17 b § finns en bestämmelse om beräkningen av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna.

49 kap.

8 §

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, ska han vara bosatt i *Sverige* eller stadigvarande vistas *här*.

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, ska han vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller stadigvarande vistas *inom EES*.

26 §

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i *Sverige* eller stadigvarande vistas *här*, ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller stadigvarande vistas *inom EES*, ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och ska tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

2. Det som sägs i 49 kap. 26 § gäller också fysisk person som har ett sådant uppskovsbelopp som avses i punkt 2 i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

3. Det som sägs om kapitalvinst i 3 kap. 19 a § gäller också sådant uppskovsbelopp som avses i punkt 2 i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

3 Ärendet och dess beredning

Europeiska kommissionen har i en formell underrättelse den 23 september 2008 [KOM:s ref. SG-Greffe (2008)D/205676, ärendenummer 2008/2162] uppmärksammat att vissa bestämmelser för fysiska personer i 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om framskjuten beskattning vid andelsbyten kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten för personer (artiklarna 12, 18 och 39 i EG-fördraget) samt för den fria rörligheten för kapital (artikel 56 i EG-fördraget). De bestämmelser som kommissionen syftar på är 48 a kap. 5 och 11 §§ IL. Av 48 a kap. 5 § IL framgår att säljaren ska vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här för att bestämmelserna ska vara tillämpliga. I 48 a kap. 11 § IL anges att kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet ska tas upp som intäkt om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt eller stadigvarande vistas här.

Regeringen har den 19 november 2008 (dnr Fi2008/5437) svarat kommissionen och anfört att avsikten är att så snart som möjligt ändra de svenska reglerna så att de inte strider mot EG-fördragets regler om fri rörlighet. Regeringen har vidare anfört att det i praktiken inte sker någon beskattning vid utflyttning till en stat inom Europeiska gemensamma samarbetsområdet (EES) sedan den 4 oktober 2005. Detta beror på att Skatteverket i en skrivelse den 4 oktober 2005 (dnr 131 532464-05/111) ansett att uppskovsbelopp, som fastställts vid ett andelsbyte, respektive framskjuten vinst inte ska beskattas vid utflyttning till ett annat land inom EU eller inom EES.

Inom Finansdepartementet har arbetats fram en promemoria (dnr Fi2009/4328) med förslag till lagstiftning i syfte att i enlighet med regeringens svar till kommissionen så snabbt som möjligt se till att den svenska lagstiftningen om andelsbyten vid utflyttning inte strider mot EG-rätten. Promemorian, Beskattning av andelsbyten vid utflyttning, innehåller även förslag beträffande uppskov vid uppskovsgrundande andelsbyten, när säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL. Slutligen föreslås regler för uppskov vid andelsbyten som fastställts enligt äldre regler i 49 kap IL. De senare förslagen är utarbetade efter mönster för vad som föreslås beträffande framskjuten beskattning. Promemorians förslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi 2009/4328).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 3 september 2009 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet har lämnat lagförslagen utan erinran. I förhållande till lagrådsremissen har det gjorts några ändringar av redaktionell karaktär.

4.1 De svenska reglerna

Vid 1990 års skattereform infördes i den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt den s.k. strukturregeln i 27 § 4 mom. Strukturregeln innebar att beskattningen sköts fram när aktier avyttrades till ett bolag mot ersättning i form av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. Beskattningen sköts fram genom att det inte ansågs uppkomma någon kapitalvinst vid bytet. De nya aktierna övertog i stället de avyttrade aktiernas anskaffningsvärde. Beskattning kom att ske när de mottagna aktierna avyttrades. Eventuell kontant ersättning beskattades dock direkt. Strukturregeln ersatte en äldre bestämmelse som gav regeringen rätt att helt eller delvis medge skattefrihet vid avyttring av aktier som innehafvs två år eller mer under förutsättning att beskattningen kunde antas hindra strukturrationalisering som var önskvärd från allmän synpunkt.

Strukturregeln gällde såväl vid avyttring till svenska aktiebolag som till utländska motsvarande bolag. Regeln gällde för den som hade sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistades här. Däremot gällde regeln inte för den som inte stadigvarande vistades i Sverige men som hade väsentlig anknytning hit och som tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, trots att en sådan person ansågs obegränsat skattskyldig, dvs. beskattades för alla sina inkomster oberoende av om de förvärvats inom eller utom landet.

Om den skattskyldige efter ett aktiebyte flyttade från Sverige, gällde olika regler beroende på om de mottagna aktierna var svenska eller utländska. Om de mottagna aktierna var svenska, skedde ingen avskattning av den vinst som uppkommit vid aktiebytet. Däremot var en fysisk person under en tioårsperiod från det han flyttat från Sverige skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av aktier utgivna av svenska bolag. Om de mottagna aktierna var utländska, beskattades den vinst som uppkommit vid aktiebytet vid utflyttning från Sverige.

Genom lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, förkortad IGOL, tillkom särskilda bestämmelser för internationella andelsbyten. Bestämmelserna baserades på Europeiska gemenskapernas råds direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater² (det s.k. fusionsdirektivet). Ett internationellt andelsbyte innebar att ett bolag förvärvade andelar i ett annat bolag av andelsägare i det senare bolaget. Som förutsättning för att IGOL skulle vara tillämplig gällde att någon andelsägare i det förvärvade bolaget var hemmahörande i Sverige och att det förvärvande bolaget var hemmahörande i en annan medlemsstat. Vederlaget skulle utgöras av nyemitterade andelar i det förvärvande bolaget med viss möjlighet till kontantvederlag. Vid andelsbytet fastställdes en kapitalvinst som inte beskattades omedelbart. Ett eventuellt kontantvederlag beskattades dock

² EGT L 225, 20.8.1990, s. 1 (Celex 31990L0434).

direkt. Den fastställda kapitalvinsten beskattades när vederlagsandelarna avyttrades. Om den skattskyldige flyttade från Sverige skedde ingen avskattning. En fysisk person var under en tioårsperiod från det att han flyttat från Sverige skattskyldig för den kapitalvinst som fastställts vid andelsbytet om vederlagsandelarna avyttrades.

Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1999 ersattes såväl strukturregeln som IGOL av ett enhetligt uppskovssystem. Bestämmelserna togs in i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, förkortad UBA. I denna lag användes samma teknik för uppskov som i IGOL. En förutsättning för att erhålla uppskov var dock att den skattskyldige hade sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistades här. Om den skattskyldige flyttade från Sverige skulle avskattning alltid ske. När inkomstskattelagen trädde i kraft den 1 januari 2001 överfördes reglerna i UBA till 49 kap. IL.

Det enhetliga uppskovssystemet ersattes den 1 januari 2002 av två parallella regelsystem, nämligen framskjuten beskattning vid andelsbyten och uppskovsgrundande andelsbyten. Reglerna om framskjuten beskattning, som placerades i 48 a kap. IL, var från början bara tillämpliga när en fysisk person, som var bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här, bytte marknadsnoterade andelar mot andelar som inte blev kvalificerade hos henne eller honom. Med kvalificerade andelar avses i princip andelar i fåmansföretag om ägaren är eller har varit verksam i företaget i betydande omfattning. Reglerna om framskjuten beskattning, utvidgades den 1 januari 2003 till att även omfatta fysiska personers byten av andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som efter bytet blir kvalificerade hos säljaren. I övriga fall, t.ex. för juridiska personer men även för fysiska personer som har avyttrat en andel som är en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL, gäller fortfarande reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL. Tekniken i de nya reglerna om framskjuten beskattning innebär att de mottagna andelarna övertar de avyttrade andelarnas omkostnadsbelopp, dvs. samma teknik som i den gamla strukturregeln. Avskattning ska ske om säljaren inte längre är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Det bör också nämnas att det enligt reglerna för framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyten finns ett krav på att vederlaget är marknadsmässigt och att det köpande företaget får röstmajoritet i det avyttrade företaget för att reglerna ska vara tillämpliga.

4.2 Förhållandet till EG-rätten

Som framgår av avsnitt 3 har Europeiska kommissionen i en formell underrättelse uppmärksammat att vissa bestämmelser för fysiska personer i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten för personer (artiklarna 12, 18 och 39 i EG-fördraget) samt för den fria rörligheten för kapital (artikel 56 i EG-fördraget). De bestämmelser som kommissionen syftar på är 48 a kap. 5 och 11 §§ IL.

Vidare har Regeringsrätten i en dom den 24 april 2008, RÅ 2008 not. 71, funnit att avskattning inte ska ske om en skattskyldig som fått uppskov enligt de regler som gällde år 2001 bosätter sig i ett annat EU-land. Regeringsrätten fann att bestämmelsen i dåvarande 49 kap. 26 § IL om beskattning av uppskovsbeloppet vid utflyttning stod i strid med artiklarna 39 och 43 i EG-fördraget. Enligt Regeringsrätten kunde bestämmelsen i och för sig motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset men syftet med bestämmelsen skulle kunna tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt sätt.

Redan tidigare har Skatteverket i en skrivelse den 4 oktober 2005 (dnr 131 532464-05/111) ansett att uppskovsbelopp, som fastställts vid ett andelsbyte, respektive framskjuten vinst inte ska beskattas vid utflyttning till ett annat land inom EU eller till ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Skatteverkets ställningstagande har medfört att det sedan den 4 oktober 2005 inte sker någon beskattning vid utflyttning till en stat inom EES.

Skatteverkets skrivelse den 4 oktober 2005 har numera ersatts med en skrivelse den 11 november 2008 (dnr 131 657877-08/111). I den senare skrivelsen görs liksom tidigare bedömningen att uppskovsbelopp enligt reglerna för uppskovsgrundande andelsbyten respektive framskjuten vinst inte ska beskattas vid utflyttning till ett annat EU- eller EES-land. Beskattning sker i stället när de mottagna andelarna avyttras. Om den skattskyldige är begränsat skattskyldig, dvs. inte obegränsat skattskyldig, förutsätter detta att den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § första stycket IL medför att uppskovsbeloppet respektive den framskjutna vinsten ska tas upp till beskattning när de mottagna andelarna avyttras. Denna regel innebär att en begränsat skattskyldig person är skattskyldig för kapitalvinst på vissa uppräknade tillgångar och förpliktelser, bl.a. aktier, under förutsättning att personen vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skatteverket anser att beskattning av framskjuten vinst respektive uppskovsbeloppet kan ske med stöd av tioårsregeln.

5 Ändrade regler för beskattning av andelsbyten vid utflyttning

5.1 Utgångspunkter för lagstiftningen

Regeringens bedömning: Befintliga regler rörande beskattningen av andelsbyten vid utflyttning bör ändras så att de inte kan anses strida mot EG-rätten.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Skatteverket och Föreningen Svenskt Näringsliv anser att frågan om generella regler för beskattning vid utflyttning snarast bör utredas.

Skälen för regeringens bedömning: I promemorian föreslås regler som ska förhindra att den svenska lagstiftningen beträffande beskattningen av fysiska personers andelsbyten vid utflyttning kan anses strida mot EG-rätten på sätt som redovisats ovan. *Skatteverket* anför att den beskattningsrätt som följer av 48 a kap. 11 § och 49 kap. 26 § IL är starkt begränsad på grund av bestämmelser i skatteavtal och i allmänhet inte kan utnyttjas efter en utflyttning från Sverige. Den mest ändamålsenliga lösningen skulle enligt *Skatteverket* vara en generell bestämmelse om uttagsbeskattning av värdetillväxten på aktier i samband med utflyttning från Sverige. En sådan bestämmelse bör kombineras med ett uppskovssystem för skattekravet. Det är enligt *Skatteverket* angeläget att arbetet med en sådan regel prioriteras. Även *Föreningen Svenskt Näringsliv* anser att det finns behov av att snarast utreda frågan om generella regler för beskattning vid utflyttning från Sverige.

Som regeringen anförde i prop. 2007/08:12 s. 15 om vissa kapitalbeskattningsfrågor bör det övervägas att införa generella regler för beskattning vid fysiska personers utflyttning. Ett sådant arbete är dock omfattande och resurskrävande. Dessutom bör sådana regler i så fall inte bara omfatta andelar som varit föremål för ett andelsbyte utan gälla generellt för fysiska personers innehav av andelar. Förevarande lagstiftningsärende har framförallt sin grund i den ovan redovisade formella underrättelsen från kommissionen. Det är angeläget att så skyndsamt som möjligt hantera den kritik som kommissionen riktat mot regelverket för att inte riskera att kommissionen vidtar ytterligare åtgärder i ärendet. Även om det finns behov av en generell översyn av beskattningen vid fysiska personers utflyttning, finns det inom ramen för detta lagstiftningsärende inte någon möjlighet att genomföra en sådan översyn. Regeringen delar därför bedömningen i promemorian att reglerna om andelsbyten bör anpassas så att de inte kan anses strida mot EG-rätten.

5.2 Beskattning av framskjuten kapitalvinst från andelsbyten vid utflyttning

Regeringens förslag: En fysisk person ska inte beskattas vid flyttning inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) för vinst som uppkommit vid ett andelsbyte. Beskattning ska i stället ske om personen inte längre är bosatt inom EES eller stadigvarande vistas inom EES. Den s.k. tioårsregeln ska vara tillämplig för vinst som uppkommit vid ett andelsbyte och som beskattas vid utflyttning från EES. Kapitalvinst som tagits upp vid utflyttning från EES ska räknas in i omkostnadsbeloppet vid en senare avyttring av de mottagna andelarna.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna tillstyrker eller har ingen erinran mot förslagen. *Skatteverket* har dock en synpunkt på tekniken för hur en kapitalvinst som tagits upp vid utflyttning från EES ska beaktas vid en senare avyttring av de mottagna andelarna.

Skälen för regeringens förslag: I 48 a kap. 11 § IL finns en bestämmelse om beskattning vid fysiska personers utflyttning från Sverige av kapitalvinst som uppkommit vid ett andelsbyte om kapitalvinsten har behandlats enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning. Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt. Den som är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här beskattas i stället när de mottagna andelarna avyttras.

I ovan nämnda dom (RÅ 2008 not. 71) har Regeringsrätten funnit att det strider mot artiklarna 39 och 43 i EG-fördraget att beskatta ett uppskovsbelopp avseende aktier i samband med utflyttning från Sverige till ett annat EU-land. I målet hade den skattskyldige fått uppskov enligt de regler i 49 kap. IL som gällde under år 2001. Beskattning vid utflyttning kunde enligt Regeringsrätten i och för sig motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset men syftet med bestämmelsen skulle kunna tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt sätt. Uppskovsbeloppet skulle därför inte tas upp till beskattning när bosättningen i Sverige upphörde. Regeringsrätten fann vidare att EG-rätten i och för sig inte hindrar en framflyttning av beskattningstidpunkten på så sätt att uppskovsbeloppet i stället tas upp som intäkt vid den tidpunkt som följer av huvudregeln i dåvarande 49 kap. 19 § IL, dvs. vid den tidpunkt då äganderätten till de mottagna andelarna övergick till någon annan eller upphörde att existera. En senareläggning av beskattningstidpunkten måste emellertid enligt domstolen ha stöd i bestämmelserna i 3 kap. 19 § IL om begränsad skattskyldighet. Regeringsrätten återförvisade av instansordningsskäl frågan om tillämpning av 3 kap. 19 § IL till Skatterättsnämnden för prövning. I avsnitt 5.4 redogörs för Skatterättsnämndens beslut i denna fråga.

I den formella underrättelsen har kommissionen anfört att de svenska reglerna kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten för personer (artiklarna 12, 18 och 39 i EG-fördraget) men även för den fria rörligheten för kapital (artikel 56 i EG-fördraget). När det gäller den fria rörligheten för kapital gäller den inte bara mellan medlemsstater utan även mellan medlemsstater och tredje land. Kommissionen har anfört att den svenska lagstiftningen i fråga torde avskräcka andelsägare från att behålla andelar när de flyttar från Sverige till ett annat land eller till och med från att delta i ett andelsbyte, om det finns en möjlighet att de senare kommer att byta hemvist. Kommissionen har vidare anfört att de svenska reglerna inte torde kunna motiveras med hänvisning till artikel 58 i EG-fördraget. Om de svenska reglerna strider mot den fria rörligheten för kapital, är det inte möjligt att beskatta den skattskyldige vid utflyttning till tredje land från Sverige eller från annat land inom EES.

Regeringen delar kommissionens uppfattning att de svenska reglerna kan anses utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för personer. Vidare är det möjligt att reglerna, i en del fall, kan få de följder kommissionen anger som grund för att reglerna även skulle strida mot den fria rörligheten för kapital. Om dessa följder skulle uppstå får detta endast anses vara en oundviklig konsekvens av inskränkningen av den fria rörligheten för personer. Den fria rörligheten för kapital kan enligt

regeringens mening därför inte åberopas i detta fall (jfr EG-domstolens dom C-452/04 Fidium Finanz³ punkterna 48 och 49). Det bör också noteras att den fria rörligheten för kapital inte åberopades i RÅ 2008 not. 71.

Regeringen gör mot bakgrund härav bedömningen att reglerna bör ändras så att en fysisk person inte är skattskyldig för en kapitalvinst som uppkommit vid ett andelsbyte bara för att personen inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Det är dock möjligt att beskatta en sådan kapitalvinst om personen inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt eller stadigvarande vistas inom EES.

Den lösning som föreslås i promemorian för att anpassa reglerna till EG-rätten är att den framskjutna vinsten i stället ska beskattas när den skattskyldige flyttar från EES alternativt när han eller hon säljer de mottagna andelarna. En alternativ metod skulle kunna vara att skatten fastställs vid utflyttning från Sverige och att uppskov med skatten ges till dess att de mottagna andelarna överlåtes. Som framgår av avsnitt 5.1 anser regeringen att ett sådant alternativ bör övervägas generellt för fysiska personers andelsinnehav men att frågan inte bör hanteras inom ramen för detta lagstiftningsärende. Det framstår därför inte som lämpligt att i avvaktan på en vidare översyn införa sådana regler bara för andelsbyten.

Regeringen gör därför bedömningen att beskattning på sätt som föreslås i promemorian bör ske om personen inte längre är bosatt inom EES eller stadigvarande vistas inom området. Efter utflyttning till ett annat EES-land ska beskattning kunna ske på samma sätt som för övriga skattskyldiga, dvs. när den skattskyldige avyttrar de mottagna andelarna. Förslaget föranleder ändringar i 48 a kap. 11 § IL.

Enligt 3 kap. 19 § första stycket IL är en begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig för kapitalvinst på andelar under förutsättning att personen vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (den s.k. tioårsregeln). Av tredje stycket framgår att andelar som getts ut av ett utländskt företag bara omfattas om de förvärvats under tiden som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Dessutom gäller att andelar som trätt i stället för de ursprungliga utländska delägarrätterna eller andelarna ska anses förvärvade vid den tidpunkt då de ursprungliga förvärven skett. Av fjärde stycket framgår att det som sägs i tredje stycket inte gäller utländska andelar som har ersatt svenska andelar.

Följande exempel belyser frågan om hur tillämpningen av 3 kap. 19 § IL påverkas av de föreslagna ändringarna i andelsbytesreglerna och visar att regelsystemet bör kompletteras. I exemplet beaktas dock inte skatteavtal som, i förekommande fall och beroende på utformning, kan påverka den slutliga beskattningen.

Exempel 1. A är bosatt i Sverige och deltar i ett andelsbyte. Han byter svenska andelar som anskaffats för 1 000 kronor när han var bosatt i Sverige mot utländska andelar. De utländska andelarna är värda

³ EG-domstolens dom den 3 oktober 2006 i mål C-452/04 Fidium Finanz AG mot Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, REG 2006, s. I-9251.

1 500 kronor. Reglerna om framskjuten beskattning tillämpas vid andelsbytet. A flyttar därefter till ett annat EES-land. Beskattning ska inte ske vid utflyttningen enligt de nya reglerna i 48 a kap. 11 § IL. A säljer de mottagna andelarna inom en tioårsperiod för 2 100 kronor. A beskattas för "hela vinsten" om $(2\ 100 - 1\ 000 =) 1\ 100$ kronor vid försäljningen enligt gällande lydelse av 3 kap. 19 § IL. Om A i stället för att sälja de mottagna andelarna inom tioårsperioden flyttar till ett land utanför EES, ska han beskattas för vinsten om $(1\ 500 - 1\ 000 =) 500$ kronor som uppkom vid andelsbytet enligt föreslagna 48 a kap. 11 § IL. Detta förutsätter dock att det finns en bestämmelse som säger att en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för kapitalvinst som ska tas upp som intäkt enligt föreslagna 48 a kap. 11 § IL.

Det är tveksamt om nuvarande lydelse av 3 kap. 19 § IL täcker detta fall. Det föreslås därför att det i en ny paragraf, 3 kap. 19 a § IL, tydliggörs att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för vinsten på de bortbytta andelarna som enligt 48 a kap. 11 § IL ska tas upp på grund av flytten från EES. Vidare anges det i denna paragraf hur tioårsfristen ska beräknas i dessa fall.

Om A inom tioårsperioden men efter utflyttningen från EES säljer de mottagna andelarna bör det belopp som beskattades vid utflyttningen inte beskattas en gång till. Om A t.ex. säljer de mottagna andelarna för 2 000 kronor är han vid en strikt formell tolkning skattskyldig för hela vinsten $(2\ 000 - 1\ 000 =) 1\ 000$ kronor enligt 3 kap. 19 § IL. Beskattning har därmed skett av hela vinsten (1 000 kronor) trots att en del av vinsten (500 kronor) redan har beskattats. För att inte detta belopp ska dubbelbeskattas föreslogs i promemorian i en ny paragraf, 48 kap. 17 b § IL, att omkostnadsbeloppet ska ökas med kapitalvinsten på de bortbytta andelarna.

Skatteverket anför att det tänkta syftet inte täcks in i de fall den skattskyldige vid redovisningen av försäljningen av de mottagna andelarna tillämpar schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL. Såsom schablonmetoden är utformad finns det nämligen ingen möjlighet att göra någon justering för det tidigare avskattade beloppet. Enligt Skatteverkets uppfattning uppnås syftet däremot om man vid redovisningen av avyttringen av de mottagna andelarna, i stället för att justera omkostnadsbeloppet, får möjlighet att justera resultatet av avyttringen.

Schablonmetoden innebär att omkostnadsbeloppet får bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av. Regeringen vill framhålla att syftet med schablonmetoden är att underlätta för den skattskyldige att beräkna omkostnadsbeloppet för aktier som innehafvs under mycket lång tid och där en utredning om det faktiska omkostnadsbeloppet är svår att göra. Den kapitalvinst som bestäms med hjälp av schablonmetoden kan således ses som ett tak för beskattningen. När omkostnadsbeloppet har beräknats vid beskattningen på grund av utflyttningen, oavsett om det beräknas utifrån det faktiska anskaffningsvärdet eller enligt schablonmetoden, ska detta omkostnadsbelopp – vid beskattningen på grund av en senare avyttring av de mottagna andelarna – användas vid beräkandet av kapitalvinsten enligt genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL. Omkostnadsbeloppet ska då ökas med kapitalvinsten i enlighet med förslaget. Utifrån syftet med schablonmetoden finns det däremot enligt

regeringens mening inte skäl att låta säljaren göra denna justering om han eller hon väljer att använda schablonmetoden vid avyttringen av de mottagna andelarna. Det finns därför enligt regeringens mening inte skäl att ändra förslaget i promemorian.

Lagförslaget

Förslagen föranleder ändringar i 48 a kap. 11 § och två nya paragrafer, 3 kap. 19 a § och 48 kap. 17 b § IL.

5.3 Beskattning av fysiska personers uppskovsbelopp vid utflyttning

Regeringens förslag: En fysisk person ska inte beskattas för ett uppskovsbelopp från ett uppskovsgrundande andelsbyte, när uppskovsbeloppet avser en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inkomsskattelagen, bara för att flyttning sker inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Beskattning ska i stället ske om personen inte längre är bosatt inom EES eller stadigvarande vistas inom EES.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna tillstyrker eller har ingen erinran mot förslagen.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 5.2 föreslås att en fysisk person inte ska beskattas vid flyttning inom EES för vinst som uppkommit vid ett andelsbyte enligt reglerna i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyte. Beskattning ska i stället ske om personen inte längre är bosatt inom EES eller stadigvarande vistas inom området. En ändring föreslås i 48 a kap. 11 § IL.

I 49 kap. IL finns regler om uppskovsgrundande andelsbyten för fysiska personer som har avyttrat en andel som är en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL. I 49 kap. 26 § IL finns en bestämmelse som anger att ett uppskovsbelopp ska tas upp som intäkt om den fysiske personen inte längre uppfyller villkoret om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Denna bestämmelse bör av samma skäl som redovisats för 48 a kap. 11 § IL ändras så att beskattning i stället sker om personen inte längre är bosatt inom EES eller stadigvarande vistas inom området.

När det gäller en begränsat skattskyldigs uppskovsbelopp, torde skattskyldighet normalt föreligga enligt 3 kap. 18 § första stycket punkt 2 IL. Frågan om den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL är tillämplig uppkommer därför inte.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 49 kap. 26 § IL.

Regeringens förslag: En fysisk person ska beskattas för uppskovsbelopp enligt äldre bestämmelser om personen inte längre är bosatt inom EES eller stadigvarande vistas inom EES. Den s.k. tioårsregeln ska vara tillämplig för sådana uppskovsbelopp som ska beskattas vid avyttring m.m. och vid utflyttning från EES.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna tillstyrker eller har ingen erinran mot förslagen. *Svenska Bankföreningen* ifrågasätter dock om inte förslaget att den s.k. tioårsregeln ska omfatta äldre uppskovsbelopp innebär en form av retroaktiv skattelagstiftning.

Skälen för promemorians förslag: Beträffande uppskovsbelopp som fastställts enligt de äldre reglerna i 49 kap. IL gäller enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) äldre bestämmelser i 48 a kap. och 49 kap. samt den upphävda lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Av praxis, RÅ 2008 not. 71, framgår att beskattning inte ska ske vid en flyttning från Sverige till ett annat EES-land. Beskattning bör i stället ske om personen inte längre är bosatt inom EES eller stadigvarande vistas inom området. Följande exempel illustrerar.

Exempel 2. B var bosatt i Sverige och deltog i ett andelsbyte under 2001. Hon bytte svenska andelar som förvärvats för 1 000 kronor under tiden hon var bosatt i Sverige mot utländska andelar som var värda 2 500 kronor. Reglerna om uppskov med beskattning enligt äldre lydelse av 49 kap. IL var tillämpliga vid andelsbytet. B ansökte om uppskov och ett uppskovsbelopp om 1 500 kronor fastställdes enligt äldre lydelse av 49 kap. 13 och 14 §§ IL. B flyttar under 2010 till ett land utanför EES.

Beskattning av uppskovsbeloppet om 1 500 kronor bör ske vid utflyttningen. En bestämmelse med denna innebörd föreslås i punkt 2 av övergångsbestämmelserna. Om B ett år efter utflyttningen säljer de mottagna andelarna för 3 000 kronor är hon skattskyldig för vinsten på de mottagna andelarna ($3\,000 - 2\,500 =$) 500 kronor enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL.

Om utflyttning i stället sker till ett annat EES-land bör uppskovsbelopp beskattas på samma sätt som för övriga skattskyldiga, dvs. senast vid den tidpunkt då äganderätten till de mottagna andelarna övergår till någon annan eller andelarna upphör att existera. Regeringsrätten anförde i RÅ 2008 not. 71 att en senareläggning av beskattningstidpunkten för uppskovsbelopp efter utflyttning måste ha stöd i bestämmelserna i 3 kap. 19 § IL om begränsad skattskyldighet. Frågan om tillämpligheten av den paragrafen återförvisades av instansordningsskäl till Skatterättsnämnden för prövning. Skatterättsnämndens majoritet har i beslut den 13 maj 2009 (dnr 61-08/D) funnit att 3 kap. 19 § IL ska tolkas så att skattskyldigheten omfattar uppskovsbelopp enligt 49 kap. IL. Avgörandet har överklagats hos Regeringsrätten. Eftersom Regeringsrätten ännu inte prövat frågan får rättsläget fortfarande anses oklart. I promemorian föreslogs att frågan

av tydlighetsskäl skulle regleras i punkt 3 av övergångsbestämmelserna. Följande exempel belyser denna fråga.

Exempel 3. B är bosatt i Sverige och deltog i ett andelsbyte under 2001. Hon bytte svenska andelar som anskaffats för 1 000 kronor när hon var bosatt i Sverige mot utländska andelar. De utländska andelarna var värda 1 500 kronor. Reglerna om uppskov med beskattning vid andelsbyten enligt äldre lydelse av 49 kap. IL var tillämpliga vid andelsbytet. B ansökte om uppskov och ett uppskopsbelopp om 500 kronor fastställdes enligt äldre lydelse av 49 kap. 13 och 14 §§ IL. B flyttar under år 2010 till ett annat EES-land. Beskattning av uppskopsbeloppet ska inte ske vid utflyttningen enligt gällande praxis, jfr RÅ 2008 not. 71. B säljer de mottagna andelarna inom en tioårsperiod för 2 100 kronor. Hon beskattas för vinsten på de mottagna andelarna om $(2\,100 - 1\,500 =) 600$ kronor enligt 3 kap. 19 § IL. B ska dessutom beskattas för uppskopsbeloppet om 500 kronor enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229), som anger att äldre bestämmelser i 49 kap. IL gäller i dessa fall. Enligt äldre lydelse av 49 kap. 19 § IL ska uppskopsbeloppet nämligen tas upp som intäkt senast då äganderätten till den mottagna andel övergår till någon annan eller upphör att existera. Eftersom B är begränsat skattskyldig förutsätter detta att det finns en bestämmelse som säger att sådant uppskopsbelopp ska beskattas.

Svenska Bankföreningen ifrågasätter om inte promemorians förslag innebär en form av retroaktiv skattelagstiftning. Regeringen delar inte den bedömningen. Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen får skatt inte tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Den föreslagna bestämmelsen föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering. Förslaget innebär att från och med 2011 års taxering kommer äldre uppskopsbelopp att beskattas om vissa omständigheter inträffar efter ikraftträdandet. En sådan bestämmelse står inte i strid med regeringsformens bestämmelser om förbud mot retroaktiv skattelagstiftning.

Regeringen anser att det bör införas en bestämmelse i punkt 3 av övergångsbestämmelserna som innebär att den s.k. tioårsregeln ska vara tillämplig för sådana uppskopsbelopp som ska beskattas vid avyttring m.m. efter utflyttning till EES. Den föreslagna bestämmelsen kommer också att reglera skattskyldigheten för äldre uppskopsbelopp för begränsat skattskyldig vid utflyttning från ett annat EES-land än Sverige till ett land utanför EES. Detta innebär att B i exempel 3 kommer att beskattas för uppskopsbeloppet om hon i stället för att sälja de mottagna andelarna efter flytten från Sverige inom en tioårsperiod flyttar till ett land utanför EES.

Lagförslaget

Förslagen finns i punkt 2 och 3 av övergångsbestämmelserna.

Regeringens förslag: Bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska vara tillämpliga om säljaren är bosatt i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller stadigvarande vistas inom EES. På motsvarande sätt ska bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten, när säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen, vara tillämpliga om säljaren är bosatt i EES eller stadigvarande vistas inom området.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna tillstyrker eller har ingen erinran mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: En fysisk person som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatt här är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § IL. Den som är obegränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 8 § IL skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

För att reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska vara tillämpliga krävs enligt 48 a kap. 5 § IL att säljaren är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. En person som är obegränsat skattskyldig endast på grund av väsentlig anknytning till Sverige har således inte rätt att skjuta fram beskattningen om han eller hon deltar i ett andelsbyte.

Den som inte är obegränsat skattskyldig är, enligt 3 kap. 17 § IL, begränsat skattskyldig. Av 3 kap. 19 § IL framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinster på andelar i svenska och utländska företag om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Om en begränsat skattskyldig person, som nyligen har varit bosatt i Sverige, deltar i ett andelsbyte är reglerna om framskjuten beskattning inte tillämpliga, vilket framgår av 48 a kap. 5 § IL.

Det kan ifrågasättas om de krav Sverige ställer på bosättning eller stadigvarande vistelse för att få tillämpa reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten strider mot det s.k. fusionsdirektivet⁴ men också mot EG-fördraget och EES-avtalet i de fall den skattskyldige är bosatt i ett annat EES-land än Sverige. Övervägande skäl talar för att reglerna bör ändras så att de blir tillämpliga om säljaren är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom området. De kommer då också att bli tillämpliga på en person som är bosatt i ett annat EES-land än Sverige men samtidigt är obegränsat skattskyldig här på grund av att han tidigare varit bosatt här och har väsentlig anknytning hit.

⁴ Europeiska gemenskapernas råds direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, EGT L 225, 20.8.1990, s. 1 (Celex 31990L0434), senast ändrat genom rådets direktiv 2005/19/EG, EUT L 58, 4.3.2005, s. 19 (Celex 32005L0019).

En liknande situation kan uppkomma vid tillämpning av reglerna i 49 kap. IL om uppskovsgrundande andelsbyten i de fall fysiska personer har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § IL. För att reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten ska vara tillämpliga krävs enligt 49 kap. 8 § IL att säljaren är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Om en fysisk person, som är obegränsat skattskyldig endast på grund av väsentlig anknytning till Sverige, deltar i ett andelsbyte och avyttrar andelar som är lagertillgångar är han skattskyldig för vinsten utan att möjlighet till uppskov ges. Detsamma gäller om han avyttrar en andel i en kooperativ förening betingad av näringsverksamheten. Av 3 kap. 18 § IL första stycket 2 framgår vidare att en begränsat skattskyldig är skattskyldig i Sverige i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från fast driftställe i Sverige. Det torde innebära att en begränsat skattskyldig, som deltar i ett andelsbyte och avyttrar andelar som är lagertillgångar knutna till ett fast driftställe i Sverige, är skattskyldig för vinsten. Detsamma torde gälla om han avyttrar en andel i en kooperativ förening knuten till ett fast driftställe i Sverige. Inte heller i dessa fall har han rätt till uppskov enligt nuvarande regler. Det är också i dessa fall motiverat att ändra reglerna så att de blir tillämpliga om säljaren är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom området.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 48 a kap. 5 § och 49 kap. 8 § IL.

6 Konsekvensutredning

Propositionen har sin bakgrund i att Europeiska kommissionen i en formell underrättelse den 23 september 2008 uppmärksammat att vissa bestämmelser för fysiska personer i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten kan strida mot EG-rätten. Vid arbetet med lagstiftning för att uppfylla EG-rättens krav när det gäller framskjuten beskattning har det konstaterats att de regler som finns om uppskovsgrundande andelsbyten för fysiska personer som har avyttrat en andel som är en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamhet är uppbyggda på liknande sätt som de av kommissionen kritiserade reglerna. Vidare har det konstaterats att detta också gäller de övergångsbestämmelser som finns för uppskovsbelopp som fastställts enligt de äldre reglerna i 49 kap. IL. Regeringens avsikt med förslaget i propositionen är att så skyndsamt som möjligt föreslå regler som gör att lagstiftningen inte kan anses strida mot EG-rätten.

Regelrådet avstyrker promemorians förslag och anför som skäl att det inte med säkerhet går att dra slutsatsen att den från administrativ synpunkt bästa lösningen valts. Som framgår av avsnitt 5.1 har regeringen, när det gäller utflyttningsfallen, redogjort för att en alternativ modell skulle kunna vara att fastställa skatten vid utflyttning från Sverige

och att uppskov med skatten ges till dess att de mottagna andelarna överläts. Av skäl som framgår i nämnda avsnitt anser dock regeringen att en sådan lösning inte är lämplig med tanke på syftet med åtgärden, dvs. att så skyndsamt som möjligt tillmötesgå kommissionens kritik av lagstiftningen. Den i lagrådsremissen valda metoden är dessutom mindre ingripande.

De som berörs av förslagen i propositionen är fysiska personer som deltagit eller kommer att delta i ett andelsbyte och som efter den 1 januari 2010 kommer att flytta från Sverige. Vidare kommer fysiska personer som deltar i ett andelsbyte och är obegränsat skattskyldiga i Sverige på grund av väsentlig anknytning eller är begränsat skattskyldiga på grund av den s.k. tioårsregeln att beröras. Det stora flertalet som berörs är aktieägare med små innehav i större bolag. Det förekommer dock även andelsbyten i fåmansföretag, vilket innebär att aktieägare i sådana bolag kan beröras. Undantagsvis kan även fysiska personer som innehar andelar som är en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamhet komma att beröras. För att få en uppfattning om hur många som sammantaget berörs av förslaget kan nämnas att det i november 2008 fanns cirka 134 000 uppskovsbelopp. Av dessa var det ca 950 stycken som rörde personer som flyttat utomlands (SOU 2009:33 s. 114). Dessa siffror torde så gott som uteslutande röra uppskovsbelopp fastställda enligt äldre regler i 49 kap. IL före den 1 januari 2002. Juridiska personer berörs inte och förslagen har inga effekter på företagens arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt.

För fysiska personer som har deltagit i ett andelsbyte innebär förslaget ingen förändring vid utflyttning från Sverige till ett annat land inom EES. Det har nämligen inte skett någon beskattning i dessa fall sedan den 4 oktober 2005. Däremot har det varit oklart vad som gäller vid en senare försäljning eller avyttring. Några merkostnader torde därför inte uppkomma. Inte heller uppkommer några merkostnader på grund av att en fysisk person som är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning eller är begränsat skattskyldig enligt den s.k. tioårsregeln får rätt att tillämpa reglerna om framskjuten beskattning.

Som framgår ovan innebär förslagen huvudsakligen en kodifiering av den praxis som redan gäller. Vidare lämnas förslag till regler där det är oklart vad som gäller i dag. Sammantaget bör förslagen inte medföra några offentligfinansiella effekter eller merkostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Skatteverket anför att förslaget ur praktisk synpunkt kommer att innebära fler manuella utredningsinsatser samt en ökad risk för skattebortfall inte minst ifråga om försäljning av mottagna andelar vid framskjuten beskattning eller när en begränsat skattskyldig person flyttar från ett EES-land till ett land utanför EES. Enligt Skatteverket är verkets kontrollmöjligheter i princip beroende av den skattskyldiges egna uppgifter och initiativ. För att åtgärda detta bör enligt Skatteverket, en uppgiftsskyldighet övervägas enligt vilken uppgift årligen ska lämnas om aktuell utlandsadress och eventuella förändringar i innehavet av de tillbytta andelarna.

Regeringen vill påpeka att förslaget huvudsakligen endast innebär en kodifiering av den praxis som Skatteverket enligt två ställningstaganden

(den 4 oktober 2005, dnr 131 532464-05/111 och den 11 november 2008, dnr 131 657877-08/111) redan tillämpar. Vidare klarläggs vad som gäller i några andra avseenden. Regeringen kan inte se att ett sådant förslag skulle kunna medföra ökade manuella utredningsinsatser för Skatteverket eller ökat skattebortfall. Eventuella merkostnader för Skatteverket ska dock hanteras inom befintliga ramar. Som framgår av avsnitt 5.1 bör generella regler för beskattning vid fysiska personers utflyttning övervägas. I samband med sådana överväganden kan frågan om en generell årlig uppgiftsskyldighet för utflyttades andelsinnehav komma att analyseras. Enligt regeringens mening är det därför inte lämpligt att införa en särskild uppgiftsskyldighet bara för ägare av andelar som deltagit i ett andelsbyte.

Prop. 2009/10:24

7 Författningskommentar

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

3 kap.

19 a §

Paragrafen, som är ny, utgör ett komplement till 3 kap. 19 § (den s.k. tioårsregeln). Enligt 3 kap. 19 § är en begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig för kapitalvinst på andelar under förutsättning att personen vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Det är oklart om framskjuten vinst som ska beskattas vid utflyttning från EES enligt föreslagna 48 a kap. 11 § omfattas av denna bestämmelse, se avsnitt 5.2 exempel 1. I *första stycket* klargörs därför att skattskyldighet föreligger i dessa fall för den som är begränsat skattskyldig.

I *andra stycket* anges av tydlighetsskäl hur tioårsfristen ska beräknas. Utgångspunkten för beräkningen av tioårsfristen i 3 kap. 19 § är avyttringen. Eftersom beskattning enligt 48 a kap. 11 § sker då den skattskyldige inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt i EES eller stadigvarande vistas inom EES, anges att utgångspunkten för beskattningen enligt första stycket ska vara det tillfälle då kapitalvinsten ska tas upp som intäkt.

Av förslaget till punkt 3 av övergångsbestämmelserna framgår att det som sägs om kapitalvinst i denna paragraf också gäller för uppskovsbelopp fastställda enligt äldre bestämmelser.

48 kap.

17 b §

Paragrafen är ny. Av den föreslagna lydelsen av 48 a kap. 11 § framgår att om reglerna om framskjuten beskattning har tillämpats vid ett andelsbyte, ska beskattning av kapitalvinst som uppkommit vid andelsbytet ske först vid flyttning till en stat utanför EES. I avsnitt 5.2 exempel 1 visas att dubbelbeskattning skulle kunna uppstå efter en utflyttning från EES. I den nya paragrafen föreslås därför att kapitalvinst

som tagits upp som intäkt enligt 48 a kap. 11 § ska inräknas i Prop. 2009/10:24 omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna.

48 a kap.

5 §

Paragrafen ändras så att bestämmelserna om framskjuten beskattning blir tillämpliga när säljaren är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom EES. Motiv för bestämmelsen ges i avsnitt 5.5.

11 §

Paragrafen ändras så att det i *första stycket* anges att beskattning av kapitalvinst som uppkommit vid ett andelsbyte ska ske om en fysisk person, som deltagit i ett andelsbyte, inte längre är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom EES. Motiv för bestämmelsen ges i avsnitt 5.2.

I *andra stycket*, som är nytt, finns en hänvisning till nya 48 kap. 17 b § som anger att kapitalvinst som tagits upp som intäkt enligt första stycket ska inräknas i omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna.

49 kap.

8 §

Paragrafen ändras så att bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten för en fysisk person som har avyttrat en andel, som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, blir tillämpliga om säljaren är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom området. Motiv för bestämmelsen ges i avsnitt 5.5.

26 §

Paragrafen ändras så att beskattning sker om den fysiska personen inte längre är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom området. Bestämmelsen motiveras i avsnitt 5.3.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Punkt 1. Bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

I *punkt 2* sägs att den nya lydelsen av 49 kap. 26 § även ska gälla sådant uppskovsbelopp som avses i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229). Hänvisningen innebär att uppskovsbeloppet ska tas upp när säljaren inte längre är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom EES. Bestämmelsen motiveras i avsnitt 5.4.

I *punkt 3* anges att det som sägs om kapitalvinst i föreslagna 3 kap. 19 a § också gäller sådant uppskovsbelopp som avses i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229). Hänvisningen till 3 kap. 19 a § klargör att skattskyldighet föreligger i dessa fall för den som är begränsat skattskyldig. Motiv för bestämmelsen ges i avsnitt 5.4.

Lagförslag i promemorian Beskattning av andelsbyten vid utflyttning

Prop. 2009/10:24
Bilaga 1

Förslag till lag om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)⁵ dels att 48 a kap. 5 och 11 §§ samt 49 kap. 8 och 26 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 3 kap. 19 a § och 48 kap. 17 b §, av följande lydelse,

dels att det i lagen närmast före 48 kap. 17 b § ska införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

19 a §

Skattskyldigheten enligt 19 § första stycket gäller också kapitalvinst på avyttrade andelar som ska tas upp som intäkt enligt 48 a kap. 11 §.

Första stycket gäller bara om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår som kapitalvinsten ska tas upp eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

48 kap.

Belopp som tagits upp vid utflyttning

17 b §

Om en kapitalvinst tagits upp som intäkt enligt 48 a kap. 11 § ska kapitalvinsten räknas in i omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna.

⁵ Lagen omtryckt 2008:803.

48 a kap.

5 §

Säljaren ska vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

Säljaren ska vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller stadigvarande vistas *inom området*.

11 §

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller stadigvarande vistas *inom området*, ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

49 kap.

8 §

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, ska han vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, ska han vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller stadigvarande vistas *inom området*.

26 §

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* eller stadigvarande vistas *inom området*, ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och ska tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

2. Det som sägs i 49 kap. 26 § gäller också sådant uppskovsbelopp som avses i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

3. Det som sägs om kapitalvinst i 3 kap. 19 a § gäller också sådant uppskovsbelopp som avses i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229).

Förteckning över remissinstanserna

Prop. 2009/10:24
Bilaga 2

Följande remissinstanser har yttrat sig över promemorian: Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Göteborg, Domstolsverket, Skatteverket, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Tillväxtverket, Sveriges advokatsamfund, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR SRS, Regelrådet, Svenska Bankföreningen, Aktiespararna.

Fondbolagens förening har instämt i yttrandet från Svenska Bankföreningen.

Följande remissinstanser har inte svarat eller anført att man avstår från att lämna några synpunkter: Riksrevisionen, Stockholms handelskammare, Företagarförbundet, Företagarna, Näringslivets regelnämnd, Svenska Fondhandlareföreningen.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)⁶
dels att 48 a kap. 5 och 11 §§ samt 49 kap. 8 och 26 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 3 kap. 19 a § och 48 kap 17 b §, samt närmast före 48 kap. 17 b § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

19 a §

Skattskyldigheten enligt 19 § första stycket gäller också kapitalvinst på avyttrade andelar som ska tas upp som intäkt enligt 48 a kap. 11 §.

Första stycket gäller bara om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår då kapitalvinsten ska tas upp eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

48 kap.

Belopp som tagits upp vid utflyttning

17 b §

Om en kapitalvinst tagits upp som intäkt enligt 48 a kap. 11 §, ska kapitalvinsten räknas in i omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna.

⁶ Lagen omtryckt 2008:803.

48 a kap.

5 §

Säljaren ska vara bosatt i *Sverige* eller stadigvarande vistas *här*.

Säljaren ska vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller stadigvarande vistas *inom EES*.

11 §

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt i *Sverige* eller stadigvarande vistas *här*, ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person inte längre uppfyller villkoret i 5 § om att vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller stadigvarande vistas *inom EES*, ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt.

I 48 kap. 17 b § finns en bestämmelse om beräkningen av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna.

49 kap.

8 §

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, ska han vara bosatt i *Sverige* eller stadigvarande vistas *här*.

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, ska han vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller stadigvarande vistas *inom EES*.

26 §

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i *Sverige* eller stadigvarande vistas *här*, ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 § inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller stadigvarande vistas *inom EES*, ska uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och ska tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

2. Det som sägs i 49 kap. 26 § gäller också fysisk person som har ett sådant uppskovsbelopp som avses i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

3. Det som sägs om kapitalvinst i 3 kap. 19 a § gäller också sådant uppskovsbelopp som avses i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2009-09-16

Närvarande: F.d. justitierådet Bo Svensson, regeringsrådet Carina Stävberg och f.d. justitieombudsmannen Nils-Olof Berggren.

Beskattning av andelsbyten vid utflyttning

Enligt en lagrådsremiss den 3 september 2009 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Kaj Håkansson.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 oktober 2009

Närvarande: Statsministern Reinfeldt, ordförande, och statsråden Olofsson, Odell, Ask, Husmark Pehrsson, Larsson, Torstensson, Carlgren, Hägglund, Björklund, Carlsson, Littorin, Borg, Sabuni, Billström, Tolgfors

Föredragande: statsrådet Borg

Regeringen beslutar proposition 2009/10:24 Beskattning av andelsbyten vid utflyttning