

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Beskattning av andelsbyten vid utflyttning

Maj 2009

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	3
1 Lagtext.....	4
1.1 Förslag till lag om ändring av inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2 Bakgrund.....	7
2.1 De svenska reglerna.....	7
2.2 Förhållandet till EG-rätten.....	8
3 Överväganden och förslag.....	10
3.1 Andelsbyten när säljaren är bosatt utomlands.....	10
3.2 Beskattnings av framskjuten kapitalvinst från andelsbyten vid utflyttning.....	11
3.3 Beskattnings av fysiska personers uppskovsbelopp vid utflyttning.....	13
3.4 Beskattnings av uppskovsbelopp fastställda enligt äldre bestämmelser.....	14
4 Konsekvensanalys.....	15
5 Författningskommentarer.....	17
5.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	17

Sammanfattning

I promemorian föreslås att bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska vara tillämpliga om säljaren är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller stadigvarande vistas inom området. 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 (1999:1229), IL, vara tillämpliga om säljaren är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom området.

Vidare 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 bör i stället ske vid utflyttning från EES. Det klargörs att den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL ska tillämpas när begränsat skattskyldiga ska beskattas för kapitalvinst som uppkommit vid ett andelsbyte. Slutligen 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.

1 Lagtext

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

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 §, 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.

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* 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).

2 Bakgrund

2.1 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 innehafts 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, s.k. *kvalificerat bosatt*. 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 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, 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

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

beskattades omedelbart. Ett eventuellt kontantvederlag beskattades dock 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 vid andelsbyten, UBA. I denna lag användes samma teknik för uppskov som i IGOL. En förutsättning för att erhålla uppskov var dock att den skattskyldige var kvalificerat bosatt i Sverige. Om den skattskyldige flyttade från Sverige skulle avskattning alltid ske. När inkomstskattelagen (1999:1229), IL, 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 kvalificerat bosatt i Sverige, 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 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 vistas här. Det bör också nämnas att det enligt reglerna för framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyte 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.

2.2 Förhållandet till EG-rätten

Europeiska gemenskapernas kommission har i en formell underrättelse den 18 september 2008 [KOM:s ref. SG-Greffé (2008)D/205676, ärendenummer 2008/2162] 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. 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.

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 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 14 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 14 oktober 2005 inte sker någon beskattning vid utflyttning till en stat inom EES.

Skatteverkets skrivelse den 14 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.

En person som är obegränsat skattskyldig endast på grund av väsentlig anknytning till Sverige har inte rätt att skjuta fram beskattningen om han eller hon deltar i ett andelsbyte eller att tillämpa reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten. Detsamma gäller en begränsat skattskyldig person som är skattskyldig vid ett andelsbyte. Frågan om dessa regler är förenliga med EG-rätten har såvitt känt inte belysts i något rättsfall eller varit föremål för Skatteverkets ställningstagande.

3 Överväganden och förslag

3.1 Andelsbyten när säljaren är bosatt utomlands

Promemorians förslag: Bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska vara tillämpliga om säljaren är bosatt i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller stadigvarande vistas inom området. 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 (1999:1229), vara tillämpliga om säljaren är bosatt i EES eller stadigvarande vistas inom området.

Skälen för promemorians förslag: En fysisk person som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatt här är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), 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 fusionsdirektivet 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.

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. 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.

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

3.2 Beskattning av framskjuten kapitalvinst från andelsbyten vid utflyttning

Promemorians 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 vid utflyttning från EES. Den s.k. tioårsregeln ska vara tillämplig för begränsat skattskyldig 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.

Skälen för promemorians förslag: I 48 a kap. 11 § IL finns en bestämmelse om avskattning vid 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 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 3.4 redogörs för Skatterättsnämndens beslut i denna fråga.

Som redovisats ovan har det dock, sedan den 14 oktober 2005, inte skett någon beskattning av uppskovsbelopp respektive framskjuten vinst vid utflyttning till en stat inom EES på grund av ställningstaganden från Skatteverket.

Det sagda talar för att gällande svenska regler 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. Beskattning bör i stället ske vid utflyttning från EES. Reglerna i 48 a kap. 11 § IL bör ändras i enlighet härmed.

Efter utflyttning till ett annat EES-land ska beskattning även kunna ske på samma sätt som för övriga skattskyldiga, dvs. när den skattskyldige avyttrar de mottagna andelarna.

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 gets 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 tillämpning av 3 kap. 19 § IL 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 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 vid utflyttningen från EES enligt föreslagna 48 a kap. 11 § IL. Detta förutsätter dock att det finns en bestämmelse som säger att begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst som 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 (1000 kronor) trots att en del av vinsten (500 kronor) redan har beskattats. För att inte detta belopp ska dubbelbeskattas bör omkostnadsbeloppet ökas med kapitalvinsten på de bortbytta andelarna. Det bör därför införas en regel som tydliggör detta. Den nya regeln bör placeras i 48 kap. 17 b § IL.

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

3.3 Beskattning av fysiska personers uppskovsbelopp vid utflyttning

Promemorians 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 § IL, bara för att flyttning sker inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Beskattning ska i stället ske vid utflyttning från EES.

Skälen för promemorians förslag: I avsnitt 3.2 föreslås att en fysisk person inte ska beskattas vid flyttning inom EES för vinst som uppkommit vid ett andelsbyte enligt reglerna om i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyte. Beskattning ska i stället ske vid utflyttning från EES. 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 föreslås för 48 a kap. 11 § IL ändras så att beskattning i stället sker vid utflyttning från EES.

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.

Eftersom det i dessa fall är fråga om inkomst av näringsverksamhet skulle dock reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 5 § IL i vissa fall kunna medföra beskattning i samband med utflyttningen. Den frågan hanteras dock i ett annat lagstiftningsärende, Finansdepartementets

promemoria från april 2009, Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning m.m. (dnr Fi 2009/3274).

Förslaget föranleder ändringar i 49 kap. 26 § IL.

3.4 Beskattning av uppskovsbelopp fastställda enligt äldre bestämmelser

Promemorians förslag: En fysisk person ska beskattas vid utflyttning från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) för uppskovsbelopp enligt äldre bestämmelser. Den s.k. tioårsregeln ska vara tillämplig för begränsat skattskyldiga vid avyttring m.m. och vid utflyttning från EES.

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 sker vid en flyttning från Sverige till ett annat EES-land. Beskattning bör i stället ske vid utflyttning från EES. 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.

För perioden efter utflyttningen till 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. Eftersom Regeringsrätten ännu inte prövat frågan får rättsläget dock fortfarande anses oklart. Frågan bör därför regleras. En bestämmelse därom införs i övergångs-

bestämmelserna till de nya reglerna. 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. A 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 nu gällande lydelse av 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 tas upp som intäkt senast då äganderätten 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 hos en begränsat skattskyldig.

Som framgått ovan är det osäkert om den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för uppskopsbeloppet enligt gällande lydelse av 3 kap. 19 § IL. Av tydlighetsskäl föreslås därför att det övergångsvis regleras att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för dessa äldre uppskopsbelopp. En bestämmelse därom införs i punkt 3 i övergångsbestämmelserna. Nämnda förslag innebär också den som är begränsat skattskyldig blir skattskyldig för uppskopsbelopp som ska tas upp på grund av utflyttning från EES. Följande exempel illustrerar.

Exempel 4. B var tidigare bosatt i Sverige och deltog här 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. B ansökte om uppskov och ett uppskopsbelopp om 1 500 kronor fastställdes. B flyttar under 2010 till ett annat EES-land. Beskattning av uppskopsbeloppet ska inte ske vid utflyttningen enligt praxis. B flyttar här efter under 2011 till ett land utanför EES. Beskattning av uppskopsbeloppet om 1 500 kronor sker vid utflyttningen enligt förslaget till ändring av punkt 2 av övergångsbestämmelserna. Eftersom B är begränsat skattskyldig förutsätter detta att det finns en bestämmelse som säger att sådant uppskopsbelopp ska beskattas hos en begränsat skattskyldig. Den föreslagna punkt 3 av övergångsbestämmelserna täcker således in även detta fall.

4 Konsekvensanalys

Förslaget om att en fysisk person inte ska beskattas vid flyttning inom EES för vinst som uppkommit vid ett andelsbyte innebär att den praxis

som gällt i vart fall sedan Skatteverkets ställningstagande den 14 oktober 2005 lagfästas. I de fall utflyttningen skett tidigare och den skattskyldige beskattats för vinsten vid andelsbytet, kan det antas att omprövning av dessa fall i regel skett. Mot bakgrund härav medför inte förslaget något ökat skattebortfall. I stället kan de regler som nu föreslås vid avyttring av mottagna andelar efter utflyttning och vid utflyttning från EES, medföra att beskattning kommer att ske i något ökad utsträckning.

Förslaget om att bestämmelserna om framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyten ska vara tillämpliga om säljaren är bosatt i EES eller stadigvarande vistas inom området, torde inte medföra att antalet fall där reglerna tillämpas ökar i någon större utsträckning. De statsfinansiella effekterna av detta förslag torde därför vara försumbara, särskilt mot bakgrund av att det är oklart hur reglerna tillämpas i dag.

Sammantaget torde förslagen inte medföra annat än försumbara offentligfinansiella effekter.

Förslagen medför i huvudsak en kodifiering av redan gällande rätt. Vidare lämnas förslag till regler där det är oklart vad som gäller i dag. Sammantaget bör förslagen inte medföra några merkostnader för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslagen torde inte heller få några nämnvärda konsekvenser för enskilda eller företag.

5 Författningskommentarer

5.1 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 48 a kap. 11 § omfattas av denna bestämmelse, se avsnitt 3.2 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 här, anges att utgångspunkten för beskattningen enligt första stycket ska vara det tillfälle då kapitalvinsten ska tas upp.

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 3.2 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 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 området. Motiv för bestämmelsen ges i avsnitt 3.1.

11 §

Paragrafen ändras så att beskattning av kapitalvinst som uppkommit vid ett andelsbyte sker om en fysisk person, som deltagit i ett andelsbyte, inte längre är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom området. Motiv för bestämmelsen ges i avsnitt 3.2.

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 3.1.

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 3.3.

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 området. Bestämmelsen motiveras i avsnitt 3.4.

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 anslutning till exempel 3 och 4 i avsnitt 3.4.