

Lagrådsremiss

Vissa kapitalskattefrågor

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 13 september 2007

Anders Borg

Per Classon
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås förändringar när det gäller fysiska personers möjligheter att utan skattekonsekvenser överlåta tillgångar till underpris till ett företag som personen själv eller någon närstående är delägare i. Reglerna bör EG-anpassas mot bakgrund av EG-domstolens dom i målet X och Y (mål C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket, REG 2002 I-10829). Regeringen föreslår därför att reglerna utvidgas till att gälla även överlåtelser till vissa utländska juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

För att den svenska skattebasen inte ska urholkas bör även den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) göras effektivare. Tioårsregeln innebär att begränsat skattskyldiga är skattskyldiga under tio år efter det att personen flyttat från Sverige för kapitalvinster vid avyttring av andelar i bl.a. svenska aktiebolag och vissa andra delägar-rätter och andelar. Regeln föreslås utvidgas till att gälla även utländska delägar-rätter och andelar.

Vid sammanläggning eller delning av svenska investeringsfonder ska en kapitalvinst inte tas upp till beskattning och en kapitalförlust ska inte dras av. Denna regel föreslås utvidgas till att gälla även kapitalvinster och kapitalförluster vid sammanläggning eller delning av vissa utländska investeringsfonder.

Vid avyttring av marknadsnoterade andelar ska, enligt gällande regler, fysiska personer beskattas i inkomstslaget kapital. Skatten uppgår till 30 procent. Av neutralitetsskäl föreslås att samma regler ska gälla även för andelar som varit marknadsnoterade men som är föremål för avnote-ring i samband med ett förfarande om t.ex. inlösen och fusion.

Enligt gällande regler är belopp som betalas ut på grund av en kapitalförsäkring skattefria och premier som betalas in får inte dras av. Skattefriheten gäller också belopp som utbetalas vid återköp av en försäkring. Vid överlåtelse till någon annan än försäkringsgivaren ska dock kapitalvinstbeskattning ske. Det innebär att en vinst ska tas upp till beskattning och en förlust ska dras av. För att skapa neutralitet mellan återköp och andra avyttringar föreslås reglerna för avyttring av kapitalförsäkringar ändras så att en kapitalvinst är skattefri och en kapitalförlust inte får dras av även då avyttring sker till någon annan än försäkringsgivaren.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
3	Ärendet och dess beredning	11
4	Vissa kapitalskattefrågor.....	11
4.1	Överlåtelse av tillgångar till underpris	11
4.2	Kapitalbeskattning efter utflyttning (tioårsregeln)	16
4.3	Kapitalvinst eller förlust vid sammanläggning eller delning av utländska investeringsfonder	20
4.4	Beskattning av kapitalvinst i samband med avnoteringsförfarande.....	23
4.5	Kapitalvinst respektive kapitalförlust vid avyttring av kapitalförsäkring.....	25
5	Offentligfinansiella konsekvenser.....	28
6	Författningskommentar	28
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Vissa kapitalbeskattningsfrågor	31
Bilaga 2	Lagförslagen i promemorian Vissa kapitalbeskattningsfrågor	32
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser till promemorian Vissa kapitalbeskattningsfrågor	37

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 19 §, 8 kap. 14 §, 24 kap. 14 §, 42 kap. 15 a §, 48 kap. 15 och 18 §§ och 53 kap. 2 och 6 §§ samt rubriken närmast före 53 kap. 2 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 44 kap. 40 §, samt närmast före 44 kap. 40 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

19 §¹

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, 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. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar

1. *andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,*

2. *konvertibler, konvertibla vinstandelsbevis och konvertibla kapitalandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,*

3. *köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och*

4. *terminer och optioner som avser sådana tillgångar som anges i 1–3.*

Om ett utländskt aktiebolag tidigare har varit svenskt, skall vid tillämpningen av andra stycket det som sägs om ett svenskt aktiebolag även gälla det utländska aktiebolaget till och med det femte året efter det år då bolaget upphörde att ha fast driftställe i Sverige,

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar *delägarätter*

enligt 48 kap. 2 §, andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Andelar i investeringsfonder omfattas inte.

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller att

1. *delägarätter som getts ut av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person bara omfattas om de förvärvats under tiden som den skattskyldige har varit obegränsat*

¹ Senaste lydelse 2006:619.

dock längst till och med det tionde året efter det år då bolaget upphörde att vara svenskt. Vad som sägs i detta stycke gäller på motsvarande sätt en utländsk ekonomisk förening som tidigare varit svensk.

skattskyldig i Sverige, och

2. delägarätter och andelar som har ersatt delägarätter eller andelar som avses i 1 skall anses förvärvade vid samma tidpunkt som det ursprungliga förvärvet.

Vad som sägs i tredje stycket tillämpas inte i fråga om delägarätter som getts ut av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som har ersatt svenska delägarätter och andelar i svenska handelsbolag.

8 kap.

14 §

Ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkring är skattefria.

Av 44 kap. 40 § framgår att en kapitalvinst vid avyttring av en kapitalförsäkring inte skall tas upp.

24 kap.

14 §²

Andelen skall vara en kapitaltillgång och uppfylla någon av följande förutsättningar:

1. Andelen är inte marknadsnoterad.
2. Det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av rösttalet för samtliga andelar i företaget.
3. Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Andelen skall anses vara marknadsnoterad även om marknadsnoteringen upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs.

Andelen skall anses vara marknadsnoterad även om marknadsnoteringen upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, *fission*, likvidation eller konkurs.

En andel i ett privatbostadsföretag anses inte näringsbetingad.

42 kap.

15 a §³

Utdelning och kapitalvinst på följande aktier och andelar tas upp till fem sjättedelar:

² Senaste lydelse 2003:224.

³ Senaste lydelse 2006:619.

– aktier i svenska aktiebolag,
– andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa,
och

– andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag, som inte är en kooperativ förening, med motsvarande inkomster.

Första stycket tillämpas inte om

– företaget är marknadsnoterat,

– företaget har varit marknadsnoterat men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs,

– företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,

– företaget är ett privatbostadsföretag,

– andelarna är kvalificerade, eller

– en kapitalvinst skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

44 kap.

Undantag från skatteplikt för kapitalförsäkringar

40 §

En kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av en kapitalförsäkring skall inte tas upp.

48 kap.

15 §⁴

För marknadsnoterade delägarätter får omkostnadsbeloppet bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av. Detta gäller dock inte terminer och optioner och inte heller sådana teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter som avses i 13 §.

Första stycket tillämpas även på delägarätter om de har varit marknadsnoterade men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett

⁴ Senaste lydelse 2005:1142.

*förfarande om inlösen, fusion,
fission, likvidation eller konkurs.*

18 §⁵

Sammanläggning eller delning av investeringsfonder enligt 8 kap. 1 § lagen (2004:46) om investeringsfonder skall inte leda till att kapitalvinster tas upp hos delägarna.

Efter en sådan ombildning anses som anskaffningsutgift för de nya andelarna det sammanlagda omkostnadsbelopp som skulle ha använts om de äldre andelarna hade avyttrats. Om en fond delas och den skattskyldige får andelar i mer än en nybildad fond, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet fördelas på de nya andelarna i förhållande till dessa nybildade fonders värde vid delningen.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller även sådana utländska investeringsfonder som har bildats i enlighet med rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag)⁶, senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/1/EG⁷, och då tillstånd till sammanläggning eller delning har lämnats av en behörig myndighet.

53 kap.

Överlåtelse till svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar eller svenska handelsbolag

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant svenskt aktiebolag, en sådan svensk ekonomisk förening eller

Överlåtelse till aktiebolag, ekonomiska föreningar, svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

2 §

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp om överlåtelserna sker till ett svenskt eller utländskt företag som hör hemma i

⁵ Senaste lydelse 2004:66.

⁶ EGT L 375, 31.12.1985, s. 3 (Celex 31985L0611).

⁷ EUT L 79, 24.3.2005, s. 9 (Celex 32005L0001).

ett *sådant* svenskt handelsbolag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp *till ett sådant svenskt* aktiebolag, en *sådan svensk* ekonomisk förening *eller* ett *sådant* svenskt handelsbolag som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i denna paragraf gäller dock inte överlåtelser som omfattas av bestämmelserna i 6–8 §§.

6 §

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till

1. en utländsk juridisk person som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett *sådant svenskt* aktiebolag, en *sådan svensk* ekonomisk förening *eller* ett *sådant* svenskt handelsbolag som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller

en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och företaget är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp *om överlåtelsen sker till ett svenskt eller utländskt företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och företaget är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person* som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i.

1. en utländsk juridisk person som *hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som* överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett *sådant* aktiebolag, en *sådan* ekonomisk förening, ett *sådant* svenskt handelsbolag *eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som en utländsk juridisk person* som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till

1. en utländsk juridisk person som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant *svenskt* aktiebolag, en sådan *svensk* ekonomisk förening *eller* ett sådant svenskt handelsbolag som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

1. en utländsk juridisk person *som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och* som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant aktiebolag, en sådan ekonomisk förening, ett sådant svenskt handelsbolag *eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person* som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

2. De nya bestämmelserna tillämpas på avyttringar och överlåtelser samt sammanslagningar och delningar som skett efter den 31 december 2007.

3. De nya bestämmelserna tillämpas på utdelning som lämnats efter den 31 december 2007.

3 Ärendet och dess beredning

Den ökade internationaliseringen jämte rättsutvecklingen – inte minst på EG-området – medför att det finns behov av lagändringar på kapitalbeskattningsområdet.

Inom Finansdepartementet utarbetades under våren 2007 en promemoria innehållande förslag till förändringar av bl.a. möjligheterna för fysiska personer att till underpris överlåta tillgångar till utländska juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr. Fi2007/4031).

I lagrådsremissen behandlas promemorians förslag.

4 Vissa kapitalskattefrågor

4.1 Överlåtelse av tillgångar till underpris

Regeringens förslag: Möjligheten för fysiska personer att till underpris överlåta tillgångar till svenska företag som överlåtaren äger andelar i utan att beskattas, utvidgas till att även omfatta överlåtelser till vissa utländska företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet* menar att det är osäkert hur effektiv en fortsatt tillämpning av bestämmelserna utanför EES-området kommer att bli och förordar att flera alternativ för införande av en utflyttnings-skatt bör övervägas för att lösa dessa problem på längre sikt. *Skatteverket* anser att bestämmelserna i 53 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL snarast bör ersättas med en generell regel om uttagsbeskattning av aktier i samband med utflyttning från Sverige. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlarföreningen* anser att förslaget bör förtydligas så att reglerna omfattar överlåtelser till utländska bolag.

Skälen för regeringens förslag: I 53 kap. IL finns bestämmelser för de fall en fysisk person överlåter tillgångar till ett pris som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp (underpris) till ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag (ett svenskt företag) som överlåtaren eller någon närstående till denne direkt eller indirekt äger andelar i. Om tillgångarna, t.ex. aktier, överlåts till ett svenskt företag ska tillgångarna anses avyttrade mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärdet om det är lägre. Detta innebär att det är möjligt att överföra realiserade värden till det förvärvande företaget utan att det leder till någon

beskattning vid själva överlåtelsen. Enligt nuvarande bestämmelser är det endast möjligt att skjuta upp beskattningen av en värdeökning på detta sätt om tillgångarna överläts till ett svenskt företag.

Om tillgången i stället överläts till en utländsk juridisk person eller till ett svenskt företag som direkt eller indirekt ägs av en utländsk juridisk person är det däremot inte möjligt att skjuta upp beskattningen av värdeökningen enligt nuvarande regler. I sådant fall ska i stället tillgångarna anses vara överlåtna mot en ersättning som motsvarar dess marknadsvärde. En värdeökning kommer då att beskattas vid överlåtelsen.

Syftet med den särskilda regleringen för överlåtelser till en utländsk juridisk person är att en orealiserad värdeökning på tillgångar som har uppkommit fram till överlåtelsen inte ska undgå svensk beskattning. De nuvarande bestämmelserna gör alltså skillnad på om överlåtelsen sker inom Sverige eller om den sker till ett företag som hör hemma i utlandet.

Reglerna i 53 kap. IL infördes först i den numera upphävda 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I samband med införandet av inkomstskattelagen (prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, SFS 1999:1229) överfördes bestämmelserna till 53 kap. IL.

I Regeringsrättens avgörande RÅ 2002 not. 210 prövades dessa bestämmelser i förhållande till bestämmelserna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital i EG-fördraget. De faktiska förhållandena i målet var följande. De fysiska personerna X och Y, som var svenska medborgare med hemvist i Sverige, avsåg att till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppen, vilka understeg marknadsvärdena, överlåta sina aktier i X AB till Z AB. Z AB var dotterbolag till Y SA, ett belgiskt bolag. X AB och Y SA ägdes på samma sätt och till lika delar av X, Y och ett maltesiskt företag, i vilket X och Y inte hade några ägarintressen. Skatterättsnämnden fann att ifrågavarande överlåtelser av aktier skulle behandlas som om överlåtelserna skett mot ersättningar motsvarande marknadsvärdena, dvs. att skillnaden mellan anskaffningsvärdet och marknadsvärdet skulle tas upp till beskattning. Regeringsrätten beslutade att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.¹ Den tilltänkta överlåtelsen av aktierna i X AB skulle göras till ett svenskt aktiebolag, Z AB, som ägdes av det belgiska bolaget Y SA. Regeringsrätten valde emellertid att fråga EG-domstolen även beträffande fallet att överlåtelsen skulle göras direkt till det utländska bolaget, dvs. Y SA. EG-domstolen ansåg att det stred mot etableringsfriheten enligt artiklarna 43 och 48 samt mot den fria rörligheten för kapital enligt artiklarna 56 och 58 i EG-fördraget att överlåtarens utestängs från möjligheten att skjuta upp beskattningen av övervärdet på de överlåtna aktierna när beskattningen skulle ha skjutits upp vid motsvarande överlåtelse till ett svenskt bolag som inte ägs av utländsk juridisk person. Även situationen där denna omedelbara beskattning aktualiseras när aktierna i de svenska bolagen avyttrades direkt till det utländska bolaget ansågs strida mot EG-rättens krav på fri rörlighet.

Regeringsrättens uttalade att EG-domstolens dom innebär att det inte är förenligt med gemenskapsrätten att i ett fall som det förevarande utestänga klagandena från möjligheten att skjuta upp beskattningen av över-

¹ Dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002 I-10829.

värdet på de aktuella aktierna. Regeringsrätten ändrade Skatterättsnämndens förhandsbesked och ansåg att aktierna skulle anses ha avyttrats mot ersättningar motsvarande omkostnadsbeloppen.

I uppdraget till 2002 års Företagsskatteutredning (dir. 2002:28) ingick bl.a. att undersöka frågan om bestämmelserna i 53 kap. IL var förenliga med EG-rätten. Utredningen har i slutbetänkandet Vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99) lämnat förslag till förändringar med anledning av domen från EG-domstolen. Betänkandet har remissbehandlats.

EG-domstolens avgörande har medfört att reglerna i 53 kap. IL om att ett övervärde i de tillgångar som överlåts ska beskattas vid en överlåtelse till utländska juridiska personer, medan någon beskattning inte ska ske vid en överlåtelse till svenska företag, inte längre kan upprätthållas. Reglerna bör därför, i likhet med vad Företagsskatteutredningen funnit, justeras.

I Företagsskatteutredningens slutbetänkande diskuterades om bestämmelserna bör behållas när överlåtelsen görs till en person som inte hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller om alla gränsöverskridande transaktioner ska behandlas enligt samma regelverk som inhemska transaktioner. Företagsskatteutredningen fann att alternativet med att behandla alla transaktioner lika i här aktuella hänseenden är att föredra och föreslog att 53 kap. IL anpassas efter detta. Det främsta skälet till detta var enligt Företagsskatteutredningen att regelverket bör vara neutralt även vid den faktiska tillämpningen.

Ett flertal remissinstanser, bland annat Skatteverket och Kammarrätten i Stockholm, anförde att det är viktigt att skyddet av den svenska skattebasen tillgodoses vid utformandet av nya regler. Av denna anledning avstyrkte Skatteverket Företagsskatteutredningens förslag om att utvidga förvärvssfären även till utländska juridiska personer som inte hör hemma i en stat inom EES.

Som framgår ovan kan den nuvarande begränsningen av möjligheten att överlåta tillgångar till underpris utan beskattningskonsekvenser inte längre upprätthållas. För att EG-anpassa de aktuella reglerna i 53 kap. IL, föreslår regeringen därför att reglerna ändras så att beskattning av övervärde ska få skjutas upp även vid överlåtelse av tillgångar till underpris till en utländsk juridisk person men bara om denne är hemmahörande i en stat inom EES. Den fysiska personens anskaffningsutgift för andelarna i det förvärvande bolaget räknas upp med ett belopp motsvarande skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången (eller marknadsvärdet om det är lägre) och ersättningen enligt 53 kap. 2 och 5 §§ IL. Vid avyttringar av kapitaltillgångar till underpris till eget eller närståendes bolag i tredje land bör däremot beskattning ske i enlighet med nu gällande regler.

Frågan är därmed hur den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56.1 EG-fördraget, som inte bara gäller mellan medlemsstater utan även mellan medlemsstater och tredje land, påverkas. Frågan om fri rörlighet av kapital till och från tredje land har endast varit föremål för prövning i EG-domstolen vid ett tillfälle.² I det fallet var frågan om det är förenligt

² Se dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 Sanz de Lera, REG 1995 I-4821.

med bestämmelserna om fri rörlighet att, i förväg, kräva tillstånd/deklaration som villkor för utförsel av pengar ut ur EU. Det går dock inte att av den domen dra några generella slutsatser om räckvidden av friheten för kapitalrörelser gentemot tredje land. Någon praxis från EG-domstolen rörande nationella skattereglers förenlighet med rörligheten för kapital mellan medlemsstater och tredje land finns inte. För närvarande finns det några mål i EG-domstolen³ där frågan kan bli föremål för domstolens prövning.

Starka ändamålsskäl talar för att utrymmet för att rättfärdiga restriktioner för kapitalrörelser bör vara betydligt större i förhållande till tredje land än vad som är fallet inom EU. Den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land utgör en ensidig liberalisering från unionens sida. Förhållandena på den inre marknaden karaktäriseras av gemensamma regler som antas av gemensamma institutioner och som tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt. Medlemsstaternas förhållande till tredje land saknar samtliga dessa gemensamma och varaktiga element. Syftet med den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land måste således antas vara väsentligt mindre långtgående än vad som gäller för EU:s inre marknad samtidigt som behovet av åtgärder för att undvika skatteflykt och oönskad skatteplanering samt av att säkerställa att den svenska skattebasen inte urholkas är större. Med hänsyn härtill föreslår regeringen att endast avyttringar till företag inom EES ska undantas från omedelbar beskattning. Regeringen avser dock att följa EG-rättens utveckling på området noggrant och att bevaka i fall det uppkommer anledning att återkomma i frågan.

Reglerna föreslås omfatta överlåtelse till sådana utländska juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar eller är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* anser att förslaget bör förtydligas så att reglerna omfattar överlåtelse till utländska bolag. Mot bakgrund av behovet att skydda den svenska skattebasen är det angeläget att inte utvidga reglerna mer än vad som är nödvändigt för att de svenska reglerna ska uppfylla EG-rättens krav. Regeringen anser därför inte att det finns anledning att utvidga reglerna till andra utländska juridiska personer än sådana som motsvarar de svenska juridiska personer som omfattas av reglerna i dag. Bolagsformer som motsvarar svenska juridiska personer, som t.ex. aktiebolag, är också de vanligaste bolagsformerna i Europa.

Några remissinstanser, bl.a. *Skatteverket*, anser att generella regler för beskattning vid utflyttning bör övervägas. För att skydda den svenska skattebasen behövs kompletterande regler i samband med att den fysiska personen flyttar ut från Sverige. Företagsskatteutredningen diskuterade i sitt slutbetänkande om en utvidgning av möjligheten att skjuta upp beskattningen kan kombineras med uppskov. Ett sådant förslag skulle vara mer ändamålsenligt vad gäller skyddet av den svenska skattebasen. Upparbetade, realiserade kapitalvinster på exempelvis andelar i svenska bolag skulle, på samma sätt som enligt dagens regler, tas upp till beskattning direkt vid utflyttningen. En sådan utflyttningsskatt skulle emellertid

³ Bl.a. mål nr. C-101/05, A mot Skatteverket.

behöva kombineras med möjlighet till uppskov. Beskattning skulle utlösas i samband med avyttring av andelarna och eventuell värdenedgång på tillgångarna skulle beaktas vid uttagandet av den slutliga skatten. Uppskovet skulle inte behöva kombineras med krav på ställande av säkerhet. Ett sådant förslag bör därmed inte strida mot EG-rättens krav på proportionalitet vid olikbehandling av en gränsöverskridande överlåtelse jämfört med en inhemsk transaktion. Stöd för denna uppfattning finns bland annat i EG-domstolens praxis.⁴ Även EG-kommissionen har gett uttryck för en sådan ståndpunkt vid ett flertal tillfällen, bland annat i ett meddelande från 2006.⁵

Regeringen delar remissinstansernas bedömning att generella regler för beskattning vid utflyttning bör övervägas. Den föreslagna ändringen av reglerna i 53 kap. IL ska därför ses som en temporär lösning. Frågan om generella regler för beskattning vid utflyttning måste dock beredas vidare, bl.a. måste övervägas vilka regler som krävs för att säkerställa effektiviteten av ett sådant system. Även kommissionens nyligen inledda arbete när det gäller utflyttningsbeskattning m.m. bör beaktas. Sådana överväganden bedöms alltför omfattande för att omfattas av detta lagstiftningsärende. Regeringen anser dock att det finns skäl att återkomma till saken och att frågan om generella regler vid flytt från Sverige bör utredas vidare.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 53 kap. 2 och 6 §§ IL.

⁴ Dom av den 7 september 2006, i mål C-470/04, N, REG 2006 I-07409.

⁵ Meddelande från Kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén. Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik. Bryssel den 19.12.2006, KOM (2006) 825 slutlig.

4.2 Kapitalbeskattning efter utflyttning (tioårsregeln)

Regeringens förslag: Begränsat skattskyldiga blir skattskyldiga upp till tio år efter utflyttning från Sverige för kapitalvinster även vid avyttring av utländska delägarätter och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Detta gäller bara kapitalvinster som uppkommer vid avyttring av delägarätter och andelar som förvärvats under den tid som personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Även en kapitalvinst vid avyttring av delägarätter som getts ut av utländska företag och andelar i utländska företag som har trätt i stället för de andelar som förvärvades när personen var obegränsat skattskyldig i Sverige omfattas.

Skattskyldigheten i Sverige kvarstår vid avyttring av delägarätter samt andelar i företag som vid förvärvet var svenska men som övergått till att bli utländska när personen upphört att vara obegränsat skattskyldig i Sverige.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Förslaget i promemorian innebar dock att även andelar i investeringsfonder skulle omfattas av tioårsregeln.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Kammarrätten i Göteborg* menar att den föreslagna utvidgningen torde medföra kontrollproblem och att det därför kan ifrågasättas om utvidgningen kommer att få avsett genomslag i praktiken. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att utvidgningen, mot bakgrund av reglernas temporära karaktär, endast bör omfatta avyttringar av andelar i företag hemmahörande inom EES-området som förvärvats under tiden som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Fakultetsnämnden anser vidare att det måste utredas ytterligare i vilken utsträckning den föreslagna lydelsen kan tillämpas enligt de gällande skatteavtalen. *Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)*, *Fondbolagens Förening*, *Skattebetalarnas Förening*, *Svenska Bankföreningen*, *Svenska Fondhandlareföreningen* och *Sveriges advokatsamfund* avstyrker promemorians förslag. Aktiespararna och Fondbolagens Förening anser att det, mot bakgrund av syftet med ändringen, är en alltför ingripande åtgärd att utvidga beskattningen till alla utländska aktier och övriga delägarätter, inklusive utländska fonder. Aktiespararna och Fondbolagens Förening anser i stället att tioårsregeln bör begränsas så att den inte ska gälla för svenska börsaktier. Fondbolagens Förening pekar vidare på att vissa utländska fonder som inte är av samma typ som svenska fonder, s.k. mutual funds, inte är några bolagsbildningar och därför inte är "utgivna av utländska företag". Olika regler kan därför komma att tillämpas för olika typer av utländska fonder. Skattebetalarnas Förening menar att effekten av ingångna skatteavtal till stor del gör förslagen verkningslösa och att förslaget därför inte bör genomföras. Även Sveriges advokatsamfund menar att skatteavtalens utformning hindrar regeln från att bli effektiv. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, i vars yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Stockholms Handelskammare* instämmer, anser att undantaget från skattskyldighet för delägarätter som förvärvats efter att den skatt-

skyldige upphört att vara obegränsat skattskyldig i Sverige och som utgivits av ett utländskt företag m.m. även ska omfatta delägarätter som inte har utgivits. NSD anser vidare att inte bara delägarätter och andelar i utländska juridiska personer som anskaffats under annan tid än då den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige ska undantas från den begränsade skattskyldigheten utan att samtliga andra delägarätter och andelar i svenska juridiska personer som förvärvats efter det att den fysiska personen upphörde att vara obegränsat skattskyldig i Sverige ska undantas. Svenska Bankföreningen och Svenska Fondhandlareföreningen anser att för det fall någon utvidgning över huvud taget ska göras så ska den endast avse utländska motsvarigheter till sådana instrument som omfattas av regeln i dag. Sveriges advokatsamfund anser att en justering av tioårsregeln endast bör omfatta utländska juridiska personer med koppling till Sverige under den tid som den fysiska personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige. FAR SRS tillstyrker förslaget men anser att endast vinst som föreligger vid tidpunkten för utflyttning ska beskattas i Sverige. Sveriges advokatsamfund anser att Sverige inte bör beskatta värdestegringar som uppkommit efter en fysisk person flyttat från Sverige.

Skälen för regeringens förslag

Bakgrund

Enligt den nuvarande utformningen av 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) är en begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig för kapitalvinster vid avyttring av särskilda uppräknade delägarätter och fordringsrätter utgivna av svenska aktiebolag, svenska handelsbolag eller svenska ekonomiska föreningar samt även, under vissa förutsättningar, andelar i europabolag och europakooperativ som flyttat sitt säte från Sverige. Den skattskyldige ska beskattas i Sverige för kapitalvinsten vid avyttringen om han under något tillfälle under det år avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Bestämmelsen om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga personer för kapitalvinster på andelar i svenska företag infördes år 1983 i den upphävda 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370), (prop. 1982/83:144, bet. 1982/83:SkU51, SFS 1983:452). I samband med införandet av IL placerades bestämmelsen i 3 kap. 19 §. Bakgrunden till att bestämmelsen infördes var att säkerställa svensk beskattning av kapitalvinster som uppkommer när en fysisk person avyttrar aktier i samband med en utflyttning. Innan reglerna infördes förekom det att den som flyttade ut sköt upp beskattningen av kapitalvinsten till dess han var begränsat skattskyldig här och då var han inte längre skattskyldig för kapitalvinsten i Sverige.

Regeln i 3 kap. 19 § IL har på senare tid tappat en del av sin effektivitet, bland annat som en konsekvens av X och Y-domen⁶. Avgörandet innebär, se avsnitt 4.1 ovan, att delägare i svenska företag, utan att beskattning uppkommer, kan avyttra sina andelar direkt eller indirekt till

⁶ Dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002 I-10829.

utländska företag till ett pris under marknadsvärdet. Om andelarna i det utländska företaget avyttras efter att personen har flyttat från Sverige, har Sverige, enligt nuvarande regler, inte rätt att beskatta den uppkomna kapitalvinsten i Sverige eftersom reglerna endast täcker situationer då svenska tillgångar och fordringsrätter, t.ex. andelar i svenska aktiebolag, avyttras av begränsat skattskyldiga personer.

Regeringen anser att det är angeläget att den svenska skattebasen inte urholkas. Tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL bör därför ändras för att möjliggöra en effektivare beskattning av kapitalvinster. Regeringen föreslår därför att tioårsregeln utvidgas till att även omfatta kapitalvinster vid avyttring av utländska delägarätter och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som har förvärvats under tiden som den fysiska personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Enligt den nuvarande utformningen av 3 kap. 19 § IL innehåller bestämmelsen en uppräkningslista av olika delägar- och fordringsrätter som omfattas. Vid reglernas tillkomst var syftet att förhindra skatteundandragande då fysiska personer flyttade till utlandet inför en förestående avyttring av andelar i svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och handelsbolag (prop. 1982/83:144). Reglerna har därefter vid flera tillfällen kompletterats med ytterligare delägar- och fordringsrätter, bland annat lades konvertibla skuldebrev och köp- och teckningsoptioner till år 1985 (prop. 1984/85:193) och konvertibla vinstandelsbevis samt optioner och terminer utökade uppräkningslistan i samband med 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110). Vid tillkomsten av en ny aktiebolagslag anpassades terminologin till denna genom att konvertibla skuldebrev ströks, medan konvertibla och konvertibla kapitalandelsbevis lades till (prop. 2005/06:39).

Utvecklingen på värdepappersmarknaden har varit omfattande under den tid som reglerna har varit i kraft. Såsom framgått är syftet med reglerna i 3 kap. 19 § IL att förhindra oönskade skatteplaneringstransaktioner i samband med utflyttning från Sverige. Utifrån syftet med reglerna måste det ifrågasättas om den nuvarande – och till sin omfattning begränsade – uppräkningslistan av olika tillgångar och fordringsrätter är effektiv. En aspekt på detta är att risken är stor för att den inte täcker in alla olika hybrider och konstruktioner som ständigt utvecklas på finansmarknaden.

För att göra regeln effektiv bör även utländska motsvarigheter till de nu uppräknade instrumenten omfattas. Dessutom bör en justering av reglerna ske för att undvika att vissa värdepapper oavsiktligt faller utanför tillämpningen av reglerna i 3 kap. 19 § IL, samt för att anpassa reglerna till utvecklingen på värdepappersmarknaden. Det föreslås därför att i stället för den nuvarande uppräkningslistan i paragrafen, görs en hänvisning till definitionen av delägarätter i 48 kap. 2 § IL.

I detta sammanhang uppkommer dock frågan om samtliga delägarätter enligt definitionen i 48 kap. 2 § IL bör omfattas. Flera remissinstanser, bl.a. *Aktiespararna* och *Fondbolagens Förening*, anser att det är en alltför ingripande åtgärd att utvidga beskattningen även till fonder. *Fondbolagens Förening* och *Näringslivets Skattedelegation* pekar även på att behandlingen kan bli olika för olika fonder då vissa utländska fonder inte är av samma typ som svenska fonder och att andelarna därför inte kan anses vara utgivna av utländskt företag. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* anser att för det fall någon utvidgning

över huvud taget ska göras så ska den endast avse utländska motsvarigheter till sådana instrument som omfattas av reglerna i dag. *FAR SRS* och *Sveriges advokatsamfund* anser att endast värdestegringar som uppkommit före flytten från Sverige bör beskattas.

Av definitionen i 48 kap. 2 § IL framgår att med delägar rätt avses, förutom de andelar och fordringsrätter som ingår i uppräknningen i 3 kap. 19 § IL, även optioner och terminer avseende aktieindex samt andelar i investeringsfonder. Det framgår vidare att även andra tillgångar med liknande konstruktion eller verkningssätt ska ingå vid bedömningen av om tillgången utgör en delägar rätt. Om tioårsregeln utvidgas till att inkludera samtliga tillgångar enligt delägar rättsdefinitionen innebär det att även andelar i investeringsfonder kommer att omfattas. Det är enligt regeringens mening viktigt med enhetliga regler som är enkla att förutse och tillämpa för såväl enskilda som myndigheter. Mot bakgrund av vad som anförts i avsnitt 4.1 om när det gäller behovet att utreda frågan om generella regler vid flytt från Sverige anser dock regeringen, i likhet med vad remissinstanserna anför, att någon utvidgning till investeringsfonder inte bör göras i nuläget. För ett sådant ställningstagande talar också att det finns risk för att lydelsen, om den inkluderar investeringsfonder, kan diskriminera mellan olika utländska investeringsfonder beroende av om de är att anse som "utgivna av utländskt företag" eller inte. Regeringen anser däremot inte att det finns anledning att inskränka området i förhållande till vad som gäller i dag. Mot denna bakgrund föreslår regeringen sammanfattningsvis att samtliga tillgångar som omfattas av definitionen delägar rätt, utom såvitt avser andelar i investeringsfonder, ska omfattas av den nya lydelsen i 3 kap. 19 § IL.

Andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägar beskattade juridiska personer omfattas inte av definitionen av delägar rätt i 48 kap. 2 § IL. Enligt förslaget ska andelar i svenska handelsbolag också fortsättningsvis falla in under bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL och även andelar i en i utlandet delägar beskattad juridisk person. Detta framgår av den föreslagna nya lydelsen. För att förhindra ett kringgående av reglerna ska även andelar som har trätt i stället för sådana andelar i utländska företag genom exempelvis andelsbyte eller fusion omfattas av de nya reglerna.

Några remissinstanser, bl.a. *Skattebetalarnas Förening* och *Sveriges advokatsamfund*, anför att skatteavtalens utformning hindrar regeln från att bli effektiv. Skattebetalarnas Förening anser att förslagen därför inte bör genomföras. Regeringen anser dock inte att skatteavtalens utformning påverkar bedömningen av behovet att utvidga tioårsregeln. Tioårsregeln är en intern svensk beskattningsregel. Det ligger i skatteavtalens natur att tillämpningen av interna regler kan komma att påverkas av det aktuella skatteavtalet. De svenska beskattningsanspråken enligt 3 kap. 19 § IL har i vissa fall begränsats genom bestämmelser i skatteavtal. Sverige har skatteavtal med cirka 80 stater. Många av dessa avtal har tillkommit före införandet av tioårsregeln. Sedan tioårsregeln infördes 1983 har det dock varit svensk förhandlingspolicy att ha bestämmelser i skatteavtalen som ger Sverige rätt att i utflyttningsfallen beskatta kapitalvinster vid avyttring av aktier och andra tillgångar. Sådana bestämmelser finns därför i flera skatteavtal som Sverige har ingått sedan införandet av tioårsregeln.

Regeringen är medveten om att det även i andra fall kan förekomma att 3 kap. 19 § IL inte blir tillämplig då en person flyttar från Sverige. Mot bakgrund av vad som anförs ovan i avsnitt 4.1 om att det finns anledning att utreda mer generella regler vid flytt från Sverige anser dock regeringen att det i nuläget inte är bör lämnas något förslag till ytterligare utvidgningar av reglerna.

Tionde bolagsdirektivet – gränsöverskridande fusioner

I oktober 2005 utfärdades ett nytt bolagsrättsligt direktiv, Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner (tionde bolagsdirektivet), EUT L 310, 25.11.2005, s. 1, Celex 32005L0056. Tionde bolagsdirektivet reglerar fusioner mellan bolag hemmahörande i olika medlemsstater. Det tionde bolagsdirektivet ska vara genomfört i medlemsstaterna senast den 15 december 2007. När det tionde bolagsdirektivet ska genomföras i svensk rätt kommer detta att få betydelse för tillämpningen av de föreslagna reglerna i 3 kap. 19 § IL. Exempelvis skulle följande situation kunna uppkomma.

En person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, äger andelar i ett svenskt bolag. Personen flyttar ut från Sverige och upphör att vara obegränsat skattskyldig här. Vid en tidpunkt efter utflyttningen från Sverige fusioneras det svenska bolaget med ett utländskt bolag på ett sådant sätt att det nya bolaget får sitt säte utanför Sverige. Andelarna i det nya bolaget övergår därmed till att bli utländska andelar. Eftersom fusionen äger rum efter att den skattskyldige flyttat från Sverige sker således förvärvet av de utländska aktierna vid en tidpunkt då den skattskyldige inte längre är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Samma effekt som den beskrivna uppkommer när ett svenskregistrerat europabolag eller europakooperativ flyttar sitt säte till ett annat land och andelarna därmed övergår till att bli utländska. Det är viktigt att även dessa situationer täcks in av den nya lydelsen i 3 kap. 19 § IL. Regeringen föreslår därför att ändringen i paragrafen utformas så att reglerna även omfattar situationer då svenska delägarätter och andelar övergår till att bli utländska vid en tidpunkt då personen inte längre är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 19 § IL.

4.3 Kapitalvinst eller förlust vid sammanläggning eller delning av utländska investeringsfonder

Regeringens förslag: Vid sammanläggning eller delning av vissa utländska investeringsfonder ska en kapitalvinst inte tas upp till beskattning och en kapitalförlust ska inte dras av.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)* och *Fondbolagens Förening*, anser dock att hänvisningen till UCITS-fonder medför att utvidgningen blir alltför begränsad och att neutralitet inte uppnås mellan svenska och utlandsregistrerade fonder. I stället anser de att en hänvisning bör göras till 1 kap. 1 § 8 lagen (2004:46) om investeringsfonder. Även *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Fondhandlareföreningen* anser att icke-UCITS-fonder bör omfattas av bestämmelserna.

Skälen för regeringens förslag: Kapitalvinst som uppkommer vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder ska inte tas upp till beskattning enligt 48 kap. 18 § IL. För att kapitalvinstbeskattning ska underlätas krävs att sammanläggningen eller delningen skett i enlighet med bestämmelserna i lagen (2004:46) om investeringsfonder (IFL). För att sammanläggning av investeringsfonder ska kunna ske, krävs enligt 8 kap. 1 § IFL att tillstånd till sammanläggningen lämnats av Finansinspektionen. Tillstånd till en sammanläggning ska lämnas om (1) åtgärden kan anses förenlig med fondandelägarnas intressen, (2) de fonder som ska läggas samman har placeringsinriktning och fondbestämmelser som är likartade samt (3) sammanläggningen inte är olämplig från allmän synpunkt. I paragrafen finns också motsvarande bestämmelser avseende delning av investeringsfonder. Av 44 kap. 2 § IL framgår att vad som sägs om kapitalvinster i bland annat 48 kap. IL, på motsvarande sätt gäller för kapitalförluster. Därav följer således att en förlust som uppkommer vid en sammanläggning eller delning av investeringsfonder som uppfyller kraven i IFL, inte får dras av.

När de civilrättsliga reglerna infördes som möjliggjorde sammanläggning och delning av investeringsfonder, infördes även regler avseende den skattemässiga hanteringen av andelsägaren i den numera upphävda lagen (1993:541) om inkomstbeskattning vid ombildning av värdepappersfond, (prop. 1992/93:206, bet. 1992/93:NU31, rskr. 1992/93:3). Vid tillkomsten av IL överfördes bestämmelsen till 48 kap. 18 §. Den civilrättsliga svenska fondlagstiftningen baseras i stora delar på rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), det så kallade UCITS-direktivet (EGT L 375, 31.12. 1985, s. 3. Celex 31985L0611). Direktivet avser att harmonisera medlemsstaternas regler för öppna fondföretag, dvs. företag vars enda syfte är att företa kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper med kapital från allmänheten. Fondföretaget ska tillämpa principen om riskspridning samt ge andelsägarna en möjlighet att få sina andelar återköpta eller inlösta av fonden. Direktivet medger att fondföretaget organiseras antingen på kontraktsrättslig grund (t.ex. svenska investeringsfonder), genom trustlagstiftning eller på associationsrättslig grund (t.ex. luxemburgska SICAV).

Enligt direktivet ska respektive medlemsstat utse behörig myndighet, dvs. den myndighet som ska svara för auktorisation och tillsyn av fondföretagen. I Sverige är Finansinspektionen behörig myndighet.

UCITS-direktivet innehåller inte några regler avseende sammanläggning eller delning av UCITS-fonder. Fondföretag omfattas inte heller av rådets tredje bolagsrättsliga direktiv, det så kallade fusionsdirektivet⁷ eller det tionde bolagsrättsliga direktivet om gränsöverskridande fusioner⁸ som träder i kraft senare i år, varför sammanläggningar av investeringsfonder i dagsläget är ett oharmoniserat område inom EU.⁹

Den 29 mars 2006 meddelade Regeringsrätten en dom (överklagat förhandsbesked) som behandlade skattekonsekvenser vid sammanläggning av utländska investeringsfonder (RÅ 2006 ref. 38). I domen behandlades frågan om sammanläggning av utländska fondföretag i skattehänseende ska jämföras med sammanläggning av svenska investeringsfonder enligt reglerna i 48 kap. 18 § IL. De utländska fonderna som skulle sammanläggas var bildade i enlighet med UCITS-direktivet och sammanläggningen hade godkänts av behörig myndighet i det aktuella landet (Luxemburg). Fonderna som skulle läggas samman hade olikartad placeringsinriktning och var bildade på associationsrättslig grund, de utgjorde s.k. SICAV.

Regeringsrätten fann i målet att även om fonderna hade olikartad placeringsinriktning, och sammanläggningen därmed inte skulle ha godkänts av svenska Finansinspektionen, så skulle beskattning av kapitalvinsten underlåtas i enlighet med bestämmelserna i 48 kap. 18 § IL mot bakgrund av EG-rättens regler om likabehandling. Regeringsrätten ansåg att eftersom den luxemburgska motsvarigheten till svenska Finansinspektionen, Commission de Surveillance du Secteur Financier, hade godkänt sammanläggningen så fanns det ingen anledning att göra en teoretisk prövning av huruvida den svenska Finansinspektionen skulle ha kommit till samma slutsats. Beslut som fattas av utländska kontrollmyndigheter i enlighet med UCITS-direktivet ska gälla på samma sätt som om beslutet fattats av en svensk myndighet. Regeringsrättens avgörande innebär därmed att beskattning av kapitalvinsterna hos andelsägarna inte ska ske vid sammanläggningen av de utländska fondföretagen.

Mot bakgrund av att Regeringsrätten har uttalat att de svenska reglerna om skattefrihet vid kapitalvinst i 48 kap. 18 § IL även ska tillämpas vid sammanläggning eller delning av utländska fondföretag, bör skattereglerna ändras så att denna situation uttryckligen omfattas. Av detta följer att kapitalförlust vid sammanläggning eller delning av utländska fondföretag bildade i enlighet med UCITS-direktivet inte heller ska få dras av. Skattefriheten gäller under förutsättning att behörig myndighet (dvs. den utländska motsvarigheten till Finansinspektionen) har gett sitt tillstånd till sammanläggningen eller delningen, alltså oavsett om de formella kraven för svenska investeringsfonder enligt 8 kap. 1 § IFL är uppfyllda.

⁷ Rådets tredje direktiv 78/855/EEG av den 9 oktober 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om fusioner av aktiebolag, EGT L 295, 20.10.1978, s. 36, Celex 31978L0855.

⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar, EUT L 310, 25.11.2005, s. 1, Celex 32005L0056.

⁹ EG-kommissionen har tagit fram en vitbok (Vitbok om förbättrade ramar för den inre marknaden för investeringsfonder, Bryssel den 15.11.2006, KOM(2006) 686 slutlig) där kommissionen presenterar sin avsikt att införa ett tillägg till UCITS-direktivet om fusion av UCITS-fonder.

Av denna anledning föreslås ett tillägg i 48 kap. 18 § IL där det anges att en kapitalvinst som har uppkommit i samband med sammanläggning eller delning av fondföretag inte ska tas upp hos delägarna om 1) fondföretagen bildats i enlighet med UCITS-direktivet och 2) behörig myndighet har lämnat sitt tillstånd. I enlighet med reglerna i 44 kap. 2 § IL ska vad som sägs om kapitalvinst i 48 kap. IL gälla på motsvarande sätt för kapitalförluster. Av detta följer att kapitalförluster vid sammanläggning eller delning av utländska fondföretag inte får dras av.

Några remissinstanser, bl.a. *Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)*, och *Fondbolagens Förening*, anser att utvidgningen inte bör begränsas till fondföretag som bildats i enlighet med UCITS-direktivet. Utländska fondföretag som bildats i enlighet med UCITS-direktivet står bl.a. under tillsyn av myndighet, motsvarande den svenska Finansinspektionen, i sitt hemland och kan anses motsvara svenska fondföretag. EG-rättens krav kan därmed anses vara uppfyllt för det fall även UCITS-fonder omfattas av reglerna. Regeringen anser därför inte att det finns anledning att utvidga reglerna utöver vad som följer av EG-rätten.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 48 kap. 18 § IL.

4.4 Beskattning av kapitalvinst i samband med avnoteringsförfarande

Regeringens förslag: Vid avyttring av andelar som varit marknadsnoterade, men som är föremål för avnotering i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs, ska en kapitalvinst beskattas enligt samma skattesats som gäller för marknadsnoterade andelar. Vid kapitalvinstberäkningen får omkostnadsbeloppet bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av (schablonmetoden).

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Promemorian innehöll dock inte något förslag om att omkostnadsbeloppet ska få beräknas enligt den s.k. schablonmetoden.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Skatteverket* anser att eftersom ett bolag även kan upphöra genom delning enligt 24 kap. aktiebolagslagen (2005:551) bör även sådan delning omfattas. Verket anser även att eftersom beskattning föreslås ske enligt de regler som gäller för marknadsnoterade bolag bör även möjligheten att använda sig av den s.k. schablonmetoden finnas.

Skälen för regeringens förslag: Vid avyttring av marknadsnoterade andelar ska fysiska personer beskattas i inkomstlaget kapital. Den statliga inkomstskatten uppgår till 30 procent beräknat på överskottet i inkomstlaget kapital.

Beskattningsreglerna för ägare i fåmansföretag har nyligen reformerats.¹⁰ I samband med detta arbete sänktes skattesatsen på utdelning och kapitalvinst vid avyttring av onoterade andelar från 30 procent till 25 procent (fem sjättedelar av kapitalvinsten eller utdelningen ska tas upp till beskattning), 42 kap. 15 a § IL.

Marknadsnoterade andelar avnoteras som regel i samband med ett tvångsförfarande efter ett offentligt erbjudande om uppköp, när det uppköpande företaget uppnått ett innehav om mer än 90 procent av kapitalet och rösterna i det företag som köps upp. Motsvarande gäller för det fall att avnotering sker under ett förfarande om likvidation, konkurs eller fusion. Vid avyttring av marknadsnoterade andelar som avnoteras i samband med en sådan händelse, har de nya reglerna således medfört att skattesatsen för fysiska personer sänkts från 30 procent till 25 procent.

Det kan inte anses motiverat att ha olika skattesatser vid avyttring av marknadsnoterade andelar och andelar som varit marknadsnoterade men som är föremål för avnotering i samband med ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs. Det finns också en risk för att inlösnings effekter skapas eftersom det kan vara skattemässigt fördelaktigt att invänta en avnotering efter exempelvis ett offentligt uppköpserbjudande. Bestämmelsen bör därför ändras.

Under 2003 infördes regler om skattefria kapitalvinster vid avyttring av så kallade näringsbetingade andelar inom bolagssektorn (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:224). För att en andel ska uppfylla kravet på att vara näringsbetingad ska det handla om en andel som inte är marknadsnoterad, om andelen är marknadsnoterad krävs det att det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda bolaget motsvarar 10 procent eller mer av rösttalet för samtliga andelar i företaget eller att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget (24 kap. 14 § IL). Avyttring av andelar som inte utgör näringsbetingade andelar beskattas i bolagssektorn med en skattesats om 28 procent.

Vid tillkomsten av bestämmelsen om näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96, s. 97) uttalade den dåvarande regeringen att det inte ansågs motiverat att marknadsnoterade andelar som inte utgör näringsbetingade andelar, på grund av avnotering ska kunna säljas eller lösas in utan beskattning av en kapitalvinst. Motsvarande gäller för det fall att avnotering sker under ett förfarande om inlösen i andra fall, likvidation, konkurs eller fusion. Av denna anledning infördes ett andra stycke i 24 kap. 14 § IL där det anges att andelen ska anses vara marknadsnoterad även om marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs.

Mot bakgrund av ovanstående föreslår regeringen att reglerna för fysiska personer som avyttrar marknadsnoterade aktier under ett avnoteringsförfarande anpassas för att överensstämja med motsvarande regler inom bolagssektorn. Det föreslås därför att andelar som avnoteras i samband med t.ex. ett uppköpsförfarande även fortsättningsvis ska anses marknadsnoterade.

¹⁰ Prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136.

Skatteverket anser att eftersom ett bolag även kan upphöra genom delning enligt 24 kap. aktiebolagslagen (2005:551) bör även sådan delning omfattas. Den föreligger inte någon anledning för att särskilja avnotering som sker i samband med en delning, dvs. en fission. Regeringen delar därför Skatteverkets bedömning i detta avseende. Även andelar som avnoteras i samband med ett fissonsförfarande bör således omfattas. I samband med detta bör även 24 kap. 14 § andra stycket IL ändras så att fission inkluderas.

Skatteverket anser vidare att den s.k. schablonmetoden bör få användas vid beräkning av omkostnadsbeloppet när andelar avyttras under ett avnoteringsförfarande. Regeringen delar Skatteverkets uppfattning. Förslaget innebär att den som avyttrar andelar under ett avnoteringsförfarande kommer att bli beskattad på samma sätt som den som avyttrar marknadsnoterade andelar. Starka skäl föreligger därför för att den s.k. schablonmetoden ska få användas även när det gäller sådana avyttringar. Förslaget bör därför kompletteras med en möjlighet att använda sig av den s.k. schablonmetoden för den som avyttrar andelar under ett avnoteringsförfarande.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 24 kap. 14 §, 42 kap. 15 a § och 48 kap. 15 § IL.

4.5 Kapitalvinst respektive kapitalförlust vid avyttring av kapitalförsäkring

Regeringens förslag: En kapitalvinst vid avyttring av en kapitalförsäkring ska vara skattefri och en förlust vid en avyttring ska inte få dras av.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslagen. *Skatteverket* pekar på att eftersom det inte är helt säkert att kapitalförsäkringar alltid är en annan tillgång så medför den föreslagna placeringen i 52 kap. att det är tveksamt om den föreslagna lydelsen omfattar t.ex. det fall unitlinked försäkringar med vissa aktieslag skulle visa sig beskattas som delägarätter. *Sveriges Försäkringsförbund* anser att bestämmelserna bör kompletteras med en hänvisning till även andra försäkringar som omfattas av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Skälen för regeringens förslag: Belopp som betalas ut på grund av kapitalförsäkringar är skattefria och premier som betalas för kapitalförsäkringar får inte dras av. Skattefriheten för ersättningar på grund av kapitalförsäkring framgår av 8 kap. 14 § IL. Denna skattefrihet omfattar också belopp som utbetalas vid återköp av en försäkring.

Vid sparande i en kapitalförsäkring erlägger den skattskyldige inte skatt på faktiskt utgående ränta, kapitalvinst och utdelning (se prop. 1992/93:187 s. 166). I stället schablonbeskattas försäkringskapitalet

enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Livförsäkringsföretagen är skattskyldiga för avkastningsskatten i stället för försäkringstagaren utom i de fall då försäkringen är meddelad i en försäkringsrörelse som bedrivs i utlandet. Skatteunderlaget är ett beräknat kapitalunderlag multiplicerat med en genomsnittlig statslåneränta och skattesatsen är 30 procent av nio tiondelar av skatteunderlaget.

Kapitalförsäkringar kan avyttras antingen genom återköp till försäkringsgivaren eller genom försäljning m.m. till annan än försäkringsgivaren. Regeringsrätten har i en dom från 2003 (RÅ 2003 ref. 1) gällande ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden, slagit fast att kapitalvinstbeskattning ska ske om en kapitalförsäkring avyttras till annan än försäkringsgivaren. Skatterättsnämnden uttalade i det överklagade förhandsbeskedet att i avsaknad av ett särskilt undantag för skatteplikt för vinster eller förluster vid avyttring av kapitalförsäkringar vid avyttring till annan än försäkringsgivaren (dvs. i annat fall än återköpsituationen), ska resultatet av en avyttring beräknas enligt de allmänna reglerna för kapitalvinster i 44 kap. IL. En beskattningsbar kapitalvinst uppkommer därvid om överlåtelsepriset vid avyttringen överstiger omkostnadsbeloppet, dvs. de premier som den skattskyldige erlagt.

Regeringsrättens dom har kommit att medföra en valfrihet för den skattskyldige genom att rätten till avdrag är beroende av vem försäkringen avyttras till. Om den avyttras till försäkringsbolaget (återköp) är vinst skattefri och förlust får inte dras av, medan vinst ska beskattas och förlust får dras av om förvärvaren är någon annan än försäkringsgivaren. Som en konsekvens av detta har sättet att tillgodogöra sig en försäkringsvärde kommit att variera beroende på om avyttringen av försäkringen kommer att medföra en vinst eller en förlust. Avyttring till annan än försäkringsgivaren används i princip bara då försäkringens marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet. Den skattskyldige har då rätt till avdrag för kapitalförlusten. Överstiger i stället försäkringens marknadsvärde de premier som erlagts av den skattskyldige, utnyttjas i stället möjligheterna till återköp, vilket innebär att vinsten blir skattefri.

Skatteverket har till regeringen inkommit med en hemställan den 26 februari 2007 om ändring av beskattningsreglerna vid avyttring av kapitalförsäkring. Skatteverket anför i sitt förslag att samma regler bör gälla vid avyttring av kapitalförsäkring till annan som vid avyttring till försäkringsgivaren (återköp), dvs. kapitalvinst ska inte tas upp till beskattning och kapitalförlust ska inte dras av. Vid Skatteverkets kontroller av de överlåtelser som skett har det framkommit att avyttring av kapitalförsäkring till annan än försäkringsgivaren ofta sker i syfte att skapa förluster som säljaren kan dra av. Detta sker främst genom avyttringar inom familjen men även andra tillvägagångssätt förekommer. En person kan t.ex. anlitas av ett företag för att agera köpare av en kapitalförsäkring, men står i princip ingen risk för förlust, eftersom villkoren är utformade så att köparen slutligen alltid garanteras ett visst belopp. Så snart försäkringen sålts begär köparen återköp och betalar säljaren med delar av det från försäkringsgivaren erhållna beloppet. Skatteverket uppskattar att yrkade avdrag till följd av förlust vid försäljning av kapitalförsäkringar uppgick vid 2004 års taxering till ca 1,3 miljarder kronor.

Regelsystemet har således kommit att innefatta en faktisk asymmetri med en valfrihet som medför möjligheter för innehavare av kapitalför-

säkringar att företa rent skattebetingade transaktioner. En sådan valfrihet har inte varit åsyftad. I samma riktning talar det faktum att kapitalförsäkringar belagts med avkastningsskatt. Syftet med att löpande beskatta avkastningen av försäkringskapital är att åstadkomma neutralitet i förhållande till direkta sparformer. Avkastningsskatten är trots att den är schabloniserad avsedd att ersätta skatt på faktisk utgående ränta, utdelning och kapitalvinst (se prop. 1992/93:187 s. 166). Det nu sagda talar för att en kompletterande beskattning enligt kapitalvinstreglerna vid överlåtelse av en kapitalförsäkring inte borde komma i fråga (se t.ex. prop. 1928:102 s. 229, jfr s. 208 f. och SOU 1989:33, del II, s. 215). En konsekvens av detta är att en kapitalförlust inte borde få dras av.

Eftersom den faktiska asymmetrin i beskattningen bör åtgärdas föreslås, i likhet med vad Skatteverket hemställt, att en kapitalvinst vid avyttring av en kapitalförsäkring alltid ska vara skattefri och att en förlust vid sådan avyttring inte ska få dras av oavsett vem som förvärvar försäkringen. I likhet med vad som gäller för ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkringar bör principerna för beskattning av vinster och förluster på kapitalförsäkringar gälla för samtliga inkomstslag. De föreslagna reglerna kommer därför även att omfatta inkomstslaget näringsverksamhet. Även om det framför allt är fysiska personer som innehar kapitalförsäkringar så förekommer det att juridiska personer innehar sådana försäkringar. Förslaget innebär således en skattemässig likabehandling av avyttringar till försäkringsgivaren (återköp) och avyttringar till annan.

Mot denna bakgrund föreslås att en ny bestämmelse införs. Mot bakgrund av *Skatteverkets* synpunkter såvitt avser bestämmelsens placering bör denna placeras i 44 kap. 40 § IL. Det framgår av reglerna i 15 kap. 1 § andra stycket IL att reglerna i 44 kap. IL även ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 44 kap. 2 § IL framgår vidare att vad som sägs om kapitalvinst gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster.

Sveriges Försäkringsförbund anser att de föreslagna ändringarna i inkomstskattelagen bör kompletteras med en hänvisning till även andra försäkringar som omfattas av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Till skillnad mot kapitalförsäkring får pensionsförsäkring överlåtas eller återköpas endast i särskilt reglerade situationer och dessutom avser rätten att överlåta eller återköpa olika situationer (58 kap. 17 och 18 §§ IL). Försäkringstagarens möjlighet att välja mellan att överlåta eller återköpa en pensionsförsäkring är således mycket begränsad. Mot denna bakgrund föreslås inte några särskilda regler som undantar andra försäkringar än kapitalförsäkring från kapitalbeskattning.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 8 kap. 14 § IL samt att en ny bestämmelse införs i 44 kap. 40 § IL.

5 Offentligfinansiella konsekvenser

Lagrådsremissen innehåller några förslag som utgör en anpassning till gällande rätt på kapitalbeskattningsområdet. Förslagen till ändrade regler om omedelbar beskattning vid avyttring av andelar till utländska juridiska personer och ändringen i reglerna om kapitalvinst vid sammanläggning eller delning av utländska fondföretag utgör EG-rättsliga anpassningar av lagstiftningen till vad som är gällande rätt till följd av rättspraxis. Utvecklingen till följd av avgöranden från Regeringsrätten och EG-domstolen har resulterat i att den aktuella skatteregeln i praktiken blivit verkningslös och att reglerna förlorat i effektivitet. Av liknande skäl föreslås en utvidgning av reglerna om kapitalvinstbeskattning efter utflyttning (tioårsregeln).

Förslagen om slopad avdragsrätt vid avyttring av kapitalförsäkring samt ändringen av skattesats av kapitalvinst på andelar som avnoterats i samband med uppköp eller liknande, avser att ta hand om situationer där omotiverad och oönskad olikformighet i den skattemässiga behandlingen har uppstått.

De ändringar som föreslås utgör således redan nu gällande rätt i stora delar eller avser att upprätthålla avsedd beskattning. Med hänsyn härtill kan förslagen inte anses ha någon påverkan på de offentliga finanserna. Förslagen medför inte heller ökade kostnader eller ökad arbetsbörda för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslagen förväntas inte heller få några särskilda effekter för småföretagen eller för jämställdheten.

6 Författningskommentar

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

3 kap.

19 §

Andra stycket ändras genom att den tidigare uppräknningen av tillgångar och förpliktelser ersätts med en hänvisning till de delägarrätter som finns definierade i 48 kap. 2 § IL samt andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Den tidigare begränsningen till tillgångar och förpliktelser som givits ut av svenska bolag eller svenska juridiska personer slopas. Ändringen medför därmed att bestämmelsen kommer att omfatta även begränsat skattskyldigas kapitalvinster som uppkommit vid avyttring av tillgångar och förpliktelser som utgivits av utländska företag, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och ekonomiska föreningar. Av andra meningen framgår dock att andelar i investeringsfonder inte omfattas.

Tredje stycket ges en ny lydelse. Enligt första punkten begränsas Sveriges beskattningsrätt enligt första och andra styckena till såvitt avser sådana delägarrätter utgivna av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person till att avse sådana som har förvärvats av den skattskyldige under tiden som den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige. Enligt andra punkten ska även delägar-

rätter och andelar som har trätt i stället för de ursprungliga delägarrätterna eller andelarna på grund av exempelvis andelsbyten, fusion eller liknande inkluderas vid tillämpningen av paragrafen. Värdepapper som trätt i stället för de ursprungliga delägarrätterna eller andelarna ska anses förvärvade vid tidpunkten då de ursprungliga värdepappren förvärvades, dvs. då den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige.

Fjärde stycket innebär att utländska delägarrätter eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som har ersatt svenska delägar-
rätter eller andelar i ett svenskt handelsbolag vid en tidpunkt då den skattskyldige inte längre var obegränsat skattskyldig i Sverige, ska hant-
eras enligt huvudregeln i paragrafens första och andra stycke. Detta stycke
tar bl.a. sikte på fall där en gränsöverskridande fusion har medfört att ett
svenskt företag har blivit utländskt.

8 kap.

14 §

Ett nytt *andra stycke* införs där en hänvisning görs till den nya bestämmelsen i 44 kap. 40 §.

24 kap.

14 §

I paragrafens *andra stycke* läggs fission till. Ändringen innebär att en andel ska anses vara marknadsnoterad om den tidigare varit marknadsnoterad men noteringen upphört i samband med ett fissionsförfarande.

42 kap.

15 a §

En ny *femte strecksats* har lagts till i *andra stycket* där det framgår att andelar i ett företag ska anses marknadsnoterade även om marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs.

44 kap.

40 §

Paragrafen är ny. Av paragrafen framgår att en kapitalvinst vid avyttring av en kapitalförsäkring inte ska tas upp till beskattning. En motsvarande kapitalförlust får inte dras av.

48 kap.

15 §

Ett nytt *andra stycke* har lagts till. Av stycket framgår att den s.k. schablonmetoden, dvs. att omkostnadsbeloppet får bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av, får tillämpas även på delägarrätter som har varit marknadsnoterade men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledande av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs.

18 §

Ett nytt *tredje stycke* har lagts till. Av detta stycke framgår att skattefrihet enligt paragrafen även omfattar kapitalvinst vid sammanläggning eller delning av sådana utländska investeringsfonder som bildats enligt det så

kallade UCITS-direktivet, samt då tillstånd till sammanläggningen eller delningen har lämnats av behörig myndighet. En motsvarande kapitalförlust får inte dras av.

53 kap.

2 §

I *första* och *andra styckena* har orden svenska och svenskt tagits bort och i stället har lagts till att förvärvaren ska vara ett svenskt eller utländskt företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Därigenom gäller bestämmelsen oavsett om förvärvaren är ett svenskt företag eller ett motsvarande subjekt som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

6 §

I paragrafen har orden svenska och svenskt tagits bort och i stället har orden ”som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet” lagts till. Därigenom gäller bestämmelserna om omedelbar beskattning vid avyttring av kapitaltillgångar endast om förvärvaren är en utländsk juridisk person i en stat som inte omfattas av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i vilken överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt äger andelar.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas på avyttringar och överlåtelser samt sammanläggningar och delningar som skett efter den 31 december 2007 samt på utdelning som lämnats efter den 31 december 2007.

Sammanfattning av promemorian Vissa kapitalbeskattningsfrågor

Bilaga 1

Mot bakgrund av rättsutvecklingen i bland annat praxis, föreslås i promemorian ett flertal anpassningar på kapitalbeskattningsområdet.

I syfte att EG-anpassa de svenska skattereglerna föreslås att möjligheten för fysiska personer att till underpris överlåta tillgångar till ett svenskt företag som överlåtaren äger andelar i utan att beskattas, ska utvidgas till att även omfatta överlåtelser till utländska juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

För att de svenska skattereglerna ska bli effektivare föreslås att den så kallade tioårsregeln ska utvidgas till att även omfatta utländska delägar-rätter och andelar som förvärvats vid en tidpunkt då den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta innebär att begränsat skattskyldiga under en tioårsperiod blir skattskyldiga i Sverige för vinster vid avyttring av vissa utländska delägar-rätter och andelar.

Som en följd av EG-rättens krav på likabehandling föreslås att kapitalvinster och förluster vid sammanläggning eller delning av utländska investeringsfonder ska omfattas av skattereglerna som gäller för svenska investeringsfonder. Det innebär att om utländska fonder, bildade enligt det så kallade UCITS-direktivet, sammanläggs eller delas så ska en kapitalvinst inte tas upp till beskattning och en kapitalförlust inte dras av. En sammanläggning eller delning ska godkännas av tillsynsmyndigheten i utlandet.

I syfte att skapa neutrala skatteregler vid vissa uppköpsförfaranden inom bolagssektorn föreslås att vinst vid avyttring av andelar som avnoteras i anslutning till ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs, ska beskattas som om andelen fortfarande varit marknadsnoterad.

För att minska möjligheten till omotiverade skattefördelar föreslås att en kapitalvinst vid avyttring av en kapitalförsäkring ska vara skattefri och en förlust vid en avyttring inte ska få dras av.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 19 §, 8 kap. 14 §, 42 kap. 15 a §, 48 kap. 18 § och 53 kap. 2 och 6 §§ samt rubriken närmast före 53 kap. 2 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 52 kap. 1 a § samt ny rubrik närmast före 52 kap. 1 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

19 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, 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. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp. Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar

1. andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,

2. konvertibler, konvertibla vinstandelsbevis och konvertibla kapitalandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,

3. köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och

4. terminer och optioner som avser sådana tillgångar som anges i 1–3.

Om ett utländskt aktiebolag tidigare har varit svenskt, skall vid tillämpningen av andra stycket det som sägs om ett svenskt aktiebolag även gälla det utländska aktiebolaget till och med det femte året efter det år då bolaget upphörde

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar *delägarätter enligt 48 kap. 2 §, andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.*

Vid tillämpningen av denna paragraf gäller att

1. *delägarätter som utgivits av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person bara omfattas om de förvärvats under tiden som den*

att ha fast driftställe i Sverige, dock längst till och med det tionde året efter det år då bolaget upphörde att vara svenskt. Vad som sägs i detta stycke gäller på motsvarande sätt en utländsk ekonomisk förening som tidigare varit svensk.

skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige, och

2. delägar rättigheter och andelar som har ersatt delägar rättigheter eller andelar som avses i 1. skall anses förvärvade vid samma tidpunkt som det ursprungliga förvärvet.

Vad som sägs i tredje stycket tillämpas inte ifråga om delägar rättigheter som utgivits av ett utländskt företag och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som har ersatt svenska delägar rättigheter och andelar i svenska handelsbolag.

8 kap.

14 §

Ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkring är skattefria.

Av 52 kap. 1 a § framgår att en kapitalvinst vid avyttring av en kapitalförsäkring inte skall tas upp.

42 kap.

15 a §

Utdelning och kapitalvinst på följande aktier och andelar tas upp till fem sjättedelar:

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag, som inte är en kooperativ förening, med motsvarande inkomster.

Första stycket tillämpas inte om

- företaget är marknadsnoterat,

– företaget har varit marknadsnoterat men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inslösen, fusion, likvidation eller konkurs,

- företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,

- företaget är ett privatbostadsföretag,
- andelarna är kvalificerade, eller

– en kapitalvinst skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

48 kap.

18 §

Sammanläggning eller delning av investeringsfonder enligt 8 kap. 1 § lagen (2004:46) om investeringsfonder skall inte leda till att kapitalvinster tas upp hos delägarna.

Efter en sådan ombildning anses som anskaffningsutgift för de nya andelarna det sammanlagda omkostnadsbelopp som skulle ha använts om de äldre andelarna hade avyttrats. Om en fond delas och den skattskyldige får andelar i mer än en nybildad fond, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet fördelas på de nya andelarna i förhållande till dessa nybildade fonders värde vid delningen.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller även sådana utländska investeringsfonder som har bildats i enlighet med rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper, (fondföretag), senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/1/EG, och då tillstånd till sammanläggning eller delning har lämnats av en behörig myndighet.

52 kap.

1 a §

Undantag från skatteplikt

1 a §

En kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av en kapitalförsäkring skall inte tas upp.

53 kap.

Överlåtelser till svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar eller svenska handelsbolag

Överlåtelser till aktiebolag, ekonomiska föreningar, svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

2 §

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot

ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant *svenskt* aktiebolag, en sådan *svensk* ekonomisk förening *eller* ett sådant svenskt handelsbolag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant *svenskt* aktiebolag, en sådan *svensk* ekonomisk förening *eller* ett sådant svenskt handelsbolag som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i denna paragraf gäller dock inte överlåtelser som omfattas av bestämmelserna i 6–8 §§.

6 §

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till

1. en utländsk juridisk person som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant *svenskt* aktiebolag, en sådan *svensk* ekonomisk förening *eller* ett sådant svenskt handelsbolag som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant aktiebolag, en sådan ekonomisk förening, ett sådant svenskt handelsbolag *eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant aktiebolag, en sådan ekonomisk förening, ett sådant svenskt handelsbolag *eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i.

1. en utländsk juridisk person som *hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant aktiebolag, en sådan ekonomisk förening, ett sådant svenskt handelsbolag *eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.*

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till

1. en utländsk juridisk person som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant *svenskt* aktiebolag, en sådan *svensk* ekonomisk förening *eller* ett sådant svenskt handelsbolag som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

1. en utländsk juridisk person *som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och* som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant aktiebolag, en sådan ekonomisk förening, ett sådant svenskt handelsbolag *eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person* som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008.

2. De nya bestämmelserna tillämpas på avyttringar och överlåtelser samt sammanslagningar och delningar som skett efter den 31 december 2007.

3. De nya bestämmelserna tillämpas på utdelning som lämnats efter den 31 december 2007.

Förteckning över remissinstanser till promemorian Vissa kapitalbeskattningsfrågor

Efter remiss har yttranden inkommit från Riksdagens ombudsmän JO, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Jönköpings län, Domstolsverket, Kommerskollegium, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Statskontoret, Konkurrensverket, Sveriges Försäkringsförbund, Aktiespararna, FAR SRS, Fondbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Landsorganisationen i Sverige (LO), Skattebetalarnas förening, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Sveriges advokatsamfund

Därutöver har Peter Sundgren yttrat sig över promemorian.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Internationella Handelshögskolan i Jönköping och OMX.