

Exitbeskattning för fysiska personer

Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige

Innehåll

Sammanfattning	1
1 Förslag till författningstext	3
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	3
1.2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	8
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	9
1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	10
1.5 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	35
2 Bakgrund	37
2.1 Behov av effektiv utflyttningsbeskattning	37
2.1.1 Skatteverkets förstudie 2007	37
2.1.2 Regeringens tidigare ställningstagande	37
2.1.3 Riksrevisionens granskning	38
3 Gällande rätt	40
3.1 Skattskyldighet i Sverige	40
3.1.1 Obegränsad och begränsad skattskyldighet	40
3.1.2 Bosättningsutredning	40
3.1.3 Tioårsregeln	40
3.2 Skatteavtal	42
3.3 Metoder för att undvika dubbelbeskattning	43
3.3.1 Avdrag för utländsk skatt	43
3.3.2 Avräkning av utländsk skatt	44
3.4 EU-rättsliga aspekter på fri rörlighet	44
3.4.1 Fördraget	44
3.4.2 EU-domstolens praxis	47
3.4.3 Kommissionens meddelande	49
3.5 Internationellt samarbete vid beskattning och indrivning	51
3.5.1 EU-rättsligt samarbete	51
3.5.2 Samarbete enligt mellanstatliga överenskommelser, konvention och global standard	52
4 Överväganden och förslag om utflyttningsbeskattning	54
4.1 Tioårsregeln slopas	54
4.2 Nya regler om utflyttningsbeskattning	56
4.2.1 Grundläggande för utflyttningsbeskattning	56
4.2.2 Skattskyldighetens inträde	59

4.2.3	Beskattningsbara tillgångar och förpliktelser	63
4.2.4	Kapitalvinst och kapitalförlust.....	67
4.2.5	Övriga bestämmelser om beskattning när bolagsandelar avyttras.....	72
4.2.6	Inte alla utflyttade	75
4.2.7	Gränsbelopp	77
4.2.8	Evigt skatteanspråk	79
4.3	<i>Deklarationsskyldighet</i>	80
4.3.1	Inkomstdeklaration ska lämnas.....	80
4.3.2	Innehållet i inkomstdeklarationen.....	81
4.4	<i>Ny kontrolluppgift om innehav</i>	82
4.5	<i>Utflyttningsskatt</i>	84
4.5.1	Utflyttningsskatten – en del av den slutliga skatten.....	84
4.5.2	Utflyttningsskattens storlek	86
4.5.3	Slutskatteberäkning.....	88
4.5.4	Registrering på skattekontot	89
4.5.5	Utflyttningsskattens fördelning mellan olika exittillgångar	90
4.5.6	Underrättelse om fördelningen	93
4.6	<i>Beslut om utflyttningsbeskattning omprövas och överklagas i vanlig ordning</i>	94
4.7	<i>Anstånd med betalning av utflyttningsskatt</i>	96
4.7.1	Skattebetalningen ska senareläggas	96
4.7.2	Villkor för anstånd vid flytt utanför EES.....	100
4.7.3	Anståndsansökan.....	102
4.7.4	Anståndsbelopp.....	103
4.7.5	Anståndsförteckning	104
4.7.6	Krav på årlig uppgiftsskyldighet vid anstånd	108
4.7.7	Ingen kostnadsränta under anståndstiden.....	111
4.8	<i>Skattebetalning</i>	112
4.8.1	Betalning på den skattskyldiges initiativ	112
4.8.2	Grunder för att upphäva anståndet.....	114
4.8.3	Belopp att betala vid förfogande utan avyttring och vid lån.....	124
4.8.4	Särskilt om betalningsskyldighetens inträde vid partiell fission	125
4.8.5	Fördelning av resterande anståndsbelopp	126
4.8.6	Turordningsregel.....	126
4.8.7	Mottagarens anskaffningsutgift när en utflyttningsbeskattad tillgång överläts benefikt.....	128
4.9	<i>Senare värdenedgång beaktas</i>	129
4.9.1	Grunderna för att en senare värdenedgång ska beaktas	129
4.9.2	Skatten på tillgången sätts ned i proportion till vinstminskningen	132
4.9.3	Nedsättning av skatt på förpliktelse	137
4.10	<i>Dubbelbeskattning elimineras</i>	138
4.11	<i>Beslut om att upphäva anstånd</i>	141
4.12	<i>Beslut om skattebetalning omprövas och överklagas i vanlig ordning</i>	141
4.13	<i>Avräkning enligt avräkningslagen</i>	142

4.14	<i>Kupongskatt</i>	143
4.15	<i>Återflyttning</i>	144
4.15.1	Återflytt med exittillgångar i behåll.....	144
4.15.2	Utflyttningskatt ska sättas ned.....	145
4.15.3	Anskaffningsutgift för utflyttningsbeskattad egendom	146
4.15.4	Anskaffningsutgift för egendom som inte gett upphov till utflyttningskatt.....	149
4.16	<i>Skattetillägg</i>	150
4.17	<i>Ikraftträdande</i>	153
5	Överväganden och förslag om beskattning av benefika överlåtelser.....	155
5.1	<i>Benefik överlåtelse till en icke skattskyldig person beskattas....</i>	155
5.2	<i>Skattskyldig person</i>	158
5.3	<i>Inkomstberäkningen</i>	158
5.4	<i>Särskild step-up regel</i>	159
5.5	<i>Ny kontrolluppgift om benefika överlåtelser.....</i>	159
5.6	<i>Inga särskilda bestämmelser om skattebetalning</i>	161
5.7	<i>Mottagarens anskaffningsutgift</i>	162
5.8	<i>Beskattning av obegränsat skattskyldig mottagare med hemvist i annat land</i>	162
5.9	<i>Ikraftträdande</i>	163
6	Konsekvensanalys	164
6.1	<i>Offentligfinansiella konsekvenser</i>	164
6.1.1	Sammanfattning	164
6.1.2	Beräkningsstruktur och antaganden.....	164
6.1.3	Bedömningar av skattebasen.....	168
6.1.4	Beräknad offentligfinansiell effekt	170
6.1.5	Faktorer som inte beaktats	171
6.2	<i>Konsekvenser för Skatteverket</i>	172
6.2.1	Sammanfattning	172
6.2.2	Initiala merkostnader	173
6.2.3	Löpande kostnader	174
6.3	<i>Konsekvenser för enskilda och företag</i>	176
6.3.1	Konsekvenser för enskilda.....	176
6.3.2	Konsekvenser för företagen	177
6.4	<i>Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna</i>	178
6.5	<i>Övriga konsekvenser</i>	178
6.5.1	EU-aspekter.....	178
6.5.2	Övrigt	179
7	Författningskommentar	180
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	180
7.2	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) ..	187

7.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	187
7.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	188
Bilaga A	218

Sammanfattning

I promemorian föreslås att den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska avskaffas och ersättas med bestämmelser om s.k. utflyttningsbeskattning. Syftet är att tillhandahålla ett effektivt regelverk för att kapitalvinster som upparbetas i Sverige ska kunna beskattas här även om den fysiska person som äger de vinstbärande tillgångarna eller förpliktelserna har flyttat ut och blivit begränsat skattskyldig eller fått skatteavtalsrättslig hemvist i ett annat land när värdeökningen realiseras. Om förslaget genomförs övergår den svenska skattelagstiftningen från ett system med utsträckt skattskyldighet till förmån för ett system där orealiserade kapitalinkomster beskattas vid utflyttningen. Därtill föreslås att benefika överlåtelser till en fysisk person som antingen är begränsat skattskyldig eller som har hemvist enligt skatteavtal i en annan stat ska kunna beskattas.

Enligt förslaget ska regelverket om utflyttningsbeskattning fungera enligt följande. En fysisk person som flyttar ut och upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige eller som enligt ett skatteavtal får hemvist i en annan avtalsslutande stat (här s.k. utflyttning), ska beskattas för kapitalvinster som har upparbetats fram till dagen före utflyttningen. Reglerna ska dock bara tillämpas om den fysiska personen har varit skattskyldig för inkomst av detta slag under sammanlagt mer än fem av de tio år som föregått utflyttningen och om den beskattningsbara vinsten uppgår till minst 100 000 kronor. Undantag från kravet på viss tids skattskyldighet föreslås för att hindra skatteundandragande genom upprepade utflyttningar eller genom benefika överlåtelser mellan närstående.

Egendom som ska omfattas av utflyttningsbeskattning är kapitaltillgångar i form av delägarrätter och fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag, andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och annan lös egendom som inte innehas för personligt bruk samt förpliktelser avseende sådana tillgångar. Undantag görs dock för tillgångar och förpliktelser som förvaras på investeringssparkonto i enlighet med bestämmelserna i lagen (2011:1268) om investeringssparkonto samt för tillgångar och förpliktelser som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Utflyttningskatten ska beslutas för det beskattningsår när utflyttningen äger rum. Den som flyttar till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska beviljas anstånd med skattebetalningen. Anstånd med betalningen ska beviljas även för den som flyttar till en stat utanför EES – förutsatt att Sverige har ett skatteavtal med denna stat och att avtalet innehåller bestämmelser om informationsutbyte. I sistnämnda fall får anståndet villkoras av att säkerhet ställs och anståndstiden ska bestämmas till längst fem år efter dagen för skattebeslutet. Alla anståndshavare ska varje år lämna särskilda uppgifter för att Skatteverket ska kunna pröva om förutsättningarna för anstånd alltså är uppfyllda eller om anståndsbeloppet helt eller delvis ska betalas.

Ett anstånd ska upphöra och skatten betalas om

- den tillgång eller förpliktelse som gett upphov till anståndet har avyttrats, alternativt avslutats, överlåtits benefikt eller av annan anledning förlorat sin förmåga att öka den skattskyldiges betalningsförmåga,
- anståndshavaren eller dennes närstående, direkt eller indirekt, har förfogat över den beskattade värdeökningen utan att avyttra den underliggande tillgången alternativt avsluta den underliggande förpliktelsen,

- anståndshavaren eller dennes närstående har fått ett lån från ett företag som har gett ut anståndsbelagda delägarätter, från ett företag i samma koncern, eller från ett företag som i sin tur har erhållit lån från något av dessa företag,
- anståndshavaren avlider eller bosätter sig i en stat utanför EES utan att beviljas nytt anstånd,
- anståndshavaren underlåter att lämna årlig särskild uppgift, eller
- anståndshavaren begär det.

I samband med att anståndet upphör ska skatteanspråket sättas ned om den underliggande egendomen förlorat i värde efter utflyttningsstillfället. Denna justering ska dock bara ske om värdeminskningen är definitiv och verklig och inte har kunnat beaktas vid beskattningen i den stat dit den skattskyldige har flyttat.

Om en utflyttningsbeskattad person återvänder till Sverige och blir obegränsat skattskyldig med hemvist enligt skatteavtal i Sverige ska kvarvarande anståndsbelopp sättas ned. Den egendom som fullt ut omfattas av anstånd ska behålla sina ursprungliga anskaffningsutgifter. Det innebär att en utflyttningsbeskattad person, som återvänder med samtliga utflyttningsbeskattade tillgångar och det ursprungliga anståndsbeloppet intakt, hamnar i samma skattemässiga läge som om han eller hon aldrig hade flyttat ut från Sverige. Om betalningsskyldigheten däremot har inträtt för hela eller delar av skatten för den kvarvarande egendomen ska nya anskaffningsutgifter användas när egendomen så småningom avyttras. När vinsten realiserats kommer den justerade anskaffningsutgiften att kompensera för att delar av vinsten har utflyttningsbeskattats.

Som ett nödvändigt komplement till utflyttningsbeskattningen föreslås ett undantag från kontinuitetsprincipen om sådana tillgångar som kan utflyttningsbeskattas överlåts benefikt från en fysisk person eller ett dödsbo till en fysisk person som antingen är begränsat skattskyldig eller har hemvist enligt ett skatteavtal i en annan stat. En sådan överlåtelse ska i stället beskattas som en icke benefik överlåtelse och medföra att överlåtaren ska ta upp kapitalvinsten eller dra av kapitalförlusten.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas på utflyttningar respektive benefika transaktioner den 1 januari 2020 eller senare. När det gäller tioårsregeln föreslås att den fortsatt ska gälla för fysiska personer som vid ingången av den 1 januari 2020 är begränsat skattskyldiga.

1 Förslag till författningstext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 3 kap. 19 och 19 a §§ ska upphöra att gälla, dels att 41 kap. 10 § och 49 a kap. 3 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas nio nya paragrafer, 44 kap. 8 c–8 g, 14 a och 14 b, 21 a och 25 a §§, av följande lydelse, samt närmast före 44 kap. 8 c § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

41 kap.

10 §

Bestämmelserna i 8 och 9 §§ gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster. För sådana vinster och förluster finns bestämmelser om beskattningstidpunkten i 44 kap. 26–32 §§ och 54 kap. 5 §.

Bestämmelserna i 8 och 9 §§ gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster. För sådana vinster och förluster finns bestämmelser om beskattningstidpunkten i 44 kap. 25 a–32 §§ och 54 kap. 5 §.

44 kap.

Utflyttning m.m.

8 c §

En tillgång eller förpliktelse som avses i 48, 50 eller 52 kap. och som ägs av en fysisk person anses avyttrad om personen bosätter sig i ett annat land och upphör att vara obegränsat skattskyldig eller får hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal (utflyttning).

Första stycket gäller inte

– personliga tillgångar som avses i 52 kap. 2 §,

– tillgångar och förpliktelser som förvaras på ett investeringssparkonto enligt lagen (2011:1268) om investeringssparkonto, eller

– tillgångar och förpliktelser som ingår i en näringsverksamhet.

Avyttringen anses ha skett dagen före utflyttningen mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet denna dag.

8 d §

En tillgång eller förpliktelse som avses i 48, 50 eller 52 kap. och som ägs av en fysisk person eller ett dödsbo anses avyttrad om den överläts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en fysisk person som är begränsat skattskyldig eller har hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal.

Första stycket gäller inte

– personliga tillgångar som avses i 52 kap. 2 §,

– tillgångar och förpliktelser som förvaras på ett investeringssparkonto enligt lagen (2011:1268) om investeringssparkonto, eller

– tillgångar och förpliktelser som ingår i en näringsverksamhet.

Avyttringen anses ha skett vid överlåtelsen mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet denna dag.

8 e §

Med avyttring enligt 8 c och 8 d §§ likställs avslut och liknande slutförande av en förpliktelse.

8 f §

Kapitalvinst vid avyttring enligt 8 c § ska tas upp om den utflyttade personen

– har varit obegränsat skattskyldig och inte haft hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal under mer än fem av de tio år som föregår utflyttningen,

– tidigare har beskattats för kapitalvinst enligt 8 c § och därefter blivit obegränsat skattskyldig eller fått hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal, eller

– har erhållit tillgångar och förpliktelser som omfattas av utflyttningsbeskattning genom gåva, bodelning eller på liknande sätt från en närstående person som uppfyller villkoren i första eller andra strecksatsen.

Kapitalvinsten ska dock bara tas upp om den sammanlagt uppgår till minst 100 000 kronor efter kvotering enligt 42 kap. 15 a § eller 57 kap. 21–22 §§ och avdrag för kapitalförluster.

8 g §

En fysisk person som har hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal, ska inte beskattas för kapitalvinst eller dra av kapitalförlust på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 48, 50 eller 52 kap.

14 a §

Om en tillgång anses ha avyttrats enligt 8 c eller 8 d § av en person som har tagit upp dess värde till beskattning i en annan stat på grund av att personen har flyttat till Sverige och blivit begränsat skattskyldig i det tidigare bosättningslandet eller fått hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal, ska tillgången anses förvärvat till det beskattade värdet.

Detta gäller dock bara om den andra staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller även för förpliktelser med den skillnaden att utfärdaren ska anses ha åtagit sig förpliktelsen för en ersättning motsvarande det beskattade värdet.

14 b §

Den som har avyttrat en tillgång enligt 8 c § får en ny anskaffningsutgift för den beskattade tillgången om

– skatten har förfallit till betalning, eller

– beslut har fattats om att skatten ska betalas.

Om hela skatten omfattas av betalningsskyldighet enligt första stycket, är ersättningen enligt 8 c § tredje stycket ny anskaffningsutgift. Om en del av skatten omfattas av betalningsskyldighet enligt första stycket, ska omkostnadsbeloppet enligt 14 § höjas med ett belopp som motsvarar denna andel av skatten multiplicerad med beskattad vinst.

Vad som sägs i första och andra styckena ska gälla även för förpliktelser med den skillnaden att ersättningen enligt 8 c § tredje stycket är ny ersättning för att åta sig förpliktelsen om hela skatten omfattas av betalningsskyldighet.

21 a §

En tillgång som har beskattats enligt 8 f § och som därefter förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt anses, i stället för vad som anges i 21 §, förvärvad till det lägsta av marknadsvärdet vid avyttringen enligt 8 c § och – om värdenedgången fått skattemässig effekt för överlåtaren – marknadsvärdet vid förvärvet.

En tillgång som förvärvas vid en avyttring enligt 8 d § anses, i stället för vad som anges i 21 §, förvärvad till marknadsvärdet.

25 a §

Kapitalförlust på tillgång eller förpliktelse som anses ha avyttrats enligt 8 c § ska dras av mot kapitalvinst på sådan tillgång eller förpliktelse.

Annan kapitalförlust får inte dras av mot kapitalvinst på tillgång eller förpliktelse som anses ha avyttrats enligt 8 c §.

49 a kap.3 §¹

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas inte om

1. någon andel i det företag som andelen hänförs till är marknadsnoterad,
2. andelen anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2,
3. ett handelsbolag upplöses eller andelen i ett handelsbolag övergår till en ny ägare på sätt som anges i 50 kap. 2 § andra stycket, eller
4. bestämmelserna i 51 kap. om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag ska tillämpas.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.
 2. Lagen tillämpas på en fysisk person som den 1 januari 2020 eller senare
 - a) antingen upphör att vara obegränsat skattskyldig eller får hemvist i en annan avtalsslutande stat enligt ett skatteavtal, eller
 - b) överlåter en tillgång eller förpliktelse genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till någon som är begränsat skattskyldig eller som enligt tillämpligt skatteavtal har hemvist i en annan avtalsslutande stat.
 3. Bestämmelsen i 44 kap. 8 g § tillämpas inte på en fysisk person som vid ingången av den 1 januari 2020 har hemvist i en annan stat enligt tillämpligt skatteavtal.
 4. Äldre bestämmelser gäller för en fysisk person som vid ingången av den 1 januari 2020 är begränsat skattskyldig.

¹ Senaste lydelse 2007:1419.

1.2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 1 § kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Kupongskatt ska betalas enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) på aktie i svenskt aktiebolag.

Vad som i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även aktie i europabolag med säte i Sverige samt andel i svensk värdepappersfond och svensk specialfond.

I ärenden och mål om kupongskatt gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap., 68 kap. 2 § och 71 kap. 4 §,
2. bevissäkring och betalningssäkring i 45 kap., 46 kap., 68 kap. 1 och 3 §§, 69 kap. och 71 kap. 1 §, samt
3. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§.

Föreslagen lydelse

1 §¹

Kupongskatt ska betalas enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) på aktie i svenskt aktiebolag. *Kupongskatt ska dock inte betalas för utdelning av värden som har beskattats enligt 44 kap. 8 f § inkomstskattelagen.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

¹ Senaste lydelse 2013:574.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska införas två nya paragrafer, 2 kap. 1 b och 1 c §§ av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 b §

Vid tillämpning av detta kapitel ska det bortses från inkomster enligt 44 kap. 8 f § inkomstskattelagen (1999:1229) och statlig och kommunal skatt på sådana inkomster.

Första stycket gäller inte till den del skatten betalas enligt 62 kap. 8 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

1 c §

Rätt till avräkning enligt detta kapitel gäller inte för utländsk skatt som ska avräknas enligt 62 a kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)
dels att 3 kap. 1 §, 20 kap. 1, 3 och 6 §§, 21 kap. 1, 3 och 5 §§, 22 kap. 1 §, 30 kap. 1 §, 31 kap. 1 §, 33 kap. 1, 2, 9 och 11 §§, 49 kap. 11 §, 56 kap. 9 §, 61 kap. 5 och 6 §§, 62 kap. 8 §, 63 kap. 1, 8, 15 och 16 §§, samt 65 kap. 6 och 7 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel, 62 a kap., 22 nya paragrafer, 22 kap. 26–28 §§, 31 kap. 35 §, 33 kap. 6 a §, 56 kap. 6 a och 11 §§ samt 63 kap. 21 b och 24–37 §§, samt närmast före 22 kap. 26 §, 31 kap. 35 §, 33 kap. 6 a §, 56 kap. 11 § och 63 kap. 24, 25, 26, 27, och 32 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar finns i nedan angivna paragrafer:

- arbetsgivaravgifter i 3 §
- arbetsgivardeklaration i 26 kap. 3 §
- beskattningsår i 4 och 5 §§
- beslut om debitering av preliminär skatt i 55 kap. 2 §
- beslut om preliminär A-skatt i 55 kap. 6 §
- beslut om särskild inkomstskatteredovisning i 13 kap. 1 §
- byggarbetsplats i 39 kap. 2 §
- byggverksamhet i 39 kap. 2 §
- deklarationsombud i 6 kap. 4 §
- europiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) i 6 §
- europiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) i 7 §
- europiska politiska partier i 7 a §
- europiska politiska stiftelser i 7 a §
- felaktigt debiterad mervärdesskatt i 12 §
- frisörverksamhet i 39 kap. 2 §
- förenklad arbetsgivardeklaration i 26 kap. 4 §
- granskningsledare i 8 §
- handling i 9 §
- hemortskommun i 10 §
- huvudinkomst i 11 kap. 3 §
- journalminne i 42 kap. 2 §

¹ Senaste lydelse 2016:1061.

juridisk person i 11 §
 kassaregister i 39 kap. 2 §
 konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier) i 7 §
 kontrollremsa i 42 kap. 2 §
 näringsverksamhet i 14 §
 punktskatt i 15 §
 regelbunden ersättning i 11 kap. 2 §
 restaurangverksamhet i 39 kap. 2 §
 skönsbeskattning i 57 kap. 1 §
 slutlig skatt i 56 kap. 2–7 §§
 särskilda avgifter i 17 §
 torg- och marknadshandel i 39 kap. 2 §
 tvätteriverksamhet i 39 kap. 2 §
utflyttningsskatt i 56 kap. 6 a §
 verksamhetslokal i 18 §
 överskjutande ingående mervärdesskatt i 13 §
 överskjutande punktskatt i 16 §.

20 kap.

1 §²

Kontrolluppgift ska lämnas om avyttring av andelar i

1. en värdepappersfond,
2. ett sådant fondföretag som driver verksamhet i Sverige enligt 1 kap. 7 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder,
3. en specialfond, eller
4. en utländsk specialfond som marknadsförs i Sverige enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Kontrolluppgift om sådan avyttring som avses i 44 kap. 8 d § inkomstskattelagen (1999:1299) ska lämnas om andelar som avses i första stycket överläts till en fysisk person som inte är folkbokförd i Sverige.

3 §³

<p>Kontrolluppgift om avyttring genom inlösen eller avyttring som avses i 44 kap. 8 a § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämnas av</p>	<p>Kontrolluppgift om avyttring genom inlösen eller avyttring som avses i 44 kap. 8 a eller 8 d § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämnas av</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

1. sådana fondbolag som avses i 1 kap. 1 § första stycket 8 lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller av ett förvaringsinstitut, om förvaltningen av värdepappersfonden eller fondföretaget har övergått till institutet,
2. AIF-förvaltare som förvaltar sådana fonder som avses i 1 § 3 och 4, eller av ett förvaringsinstitut, om förvaltningen av fonden har övergått till institutet,

² Senaste lydelse 2013:585.

³ Senaste lydelse 2013:585.

2. slutförande av options- och terminsaffärer, som inte innebär förvärv eller försäljning av egendom, samt
3. utfärdande av optioner.

Kontrolluppgift om avyttring enligt 44 kap. 8 d § inkomstskattelagen (1999:1299) ska lämnas om delägarrätter eller fordringsrätter som avses i första stycket 1 överlåts till en fysisk person som inte är folkbokförd i Sverige.

3 §⁵

Kontrolluppgift ska lämnas av

1. värdepappersinstitut i de fall de medverkar vid avyttring av delägarrätt eller fordringsrätt och kontrolluppgift inte ska lämnas av dem som avses i 2–7,
2. värdepappersinstitut i de fall de registrerar en option eller en termin eller på annat sätt medverkar vid utfärdandet av optionen eller vid slutförandet av option- eller terminsaffären,
3. kreditmarknadsföretag,
4. garantimyndigheten enligt lagen (1995:1571) om insättningsgaranti eller lagen (1999:158) om investerarskydd,
5. den som har betalat ut ersättning vid avyttring genom inlösen,
6. försäkringsgivare som har betalat ut ersättning på grund av en sådan försäkring som ett värdepappersbolag har tecknat för skadeståndsskyldighet som det kan komma att ådra sig när tjänster utförs i rörelsen, *och*
7. den som för eller har fört ett investeringssparkonto vid avyttring som avses i 44 kap. 8 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

6. försäkringsgivare som har betalat ut ersättning på grund av en sådan försäkring som ett värdepappersbolag har tecknat för skadeståndsskyldighet som det kan komma att ådra sig när tjänster utförs i rörelsen,

7. den som för eller har fört ett investeringssparkonto vid avyttring som avses i 44 kap. 8 a § inkomstskattelagen (1999:1229), *och*

8. den som förvarar tillgångar eller förpliktelser som avyttras enligt 44 kap. 8 d § inkomstskattelagen.

5 §⁶

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. den ersättning som har överenskommit efter avdrag för försäljningsprovision och liknande uppgifter,
2. antalet delägarrätter eller fordringsrätter,
3. delägarrätternas eller fordringsrätternas slag och sort,
4. den kontanta ersättningen vid sådana byten av andelar som avses i
4. den kontanta ersättningen vid sådana byten av andelar som avses i

⁵ Senaste lydelse 2011:1289.

⁶ Senaste lydelse 2011:1289.

48 a kap. 2 § och 49 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),
 samt

5. om det är fråga om en avyttring som avses i 44 kap. 8 a § inkomstskattelagen samt den ersättning som avses i den paragrafen.

48 a kap. 2 § och 49 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),

5. om det är fråga om en avyttring som avses i 44 kap. 8 a § inkomstskattelagen samt den ersättning som avses i den paragrafen, och

6. nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren av en delägarrätt eller fordringsrätt som avyttras enligt 44 kap. 8 d § inkomstskattelagen och tillgångens marknadsvärde på avyttringsdagen.

Om ett terminsavtal slutförs genom att den ena parten säljer en tillgång samtidigt som samma part förvärvar en mindre tillgång av samma slag, får uppgift lämnas om bruttoersättningen vid försäljningen.

22 kap.

1 §⁷

I detta kapital finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

– överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),

– samfällighet (5 och 6 §§),

– räntebidrag (7 §),

– pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),

– avskattning av pensionsförsäkring (10 §),

– tjänstepensionsavtal (11 §),

– underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar (12 §),

– skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),

– elcertifikat (14 §),

– utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),

– schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),

– schablonintäkt vid innehav av andelar i värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder och utländska specialfonder (17–21 §§),

– investeraravdrag (23 och 24 §§),

och

– skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §).

24 §§),

– skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §), och

– innehav av tillgångar och förpliktelser som avyttras vid innehavarens utflyttning (26–28 §§).

⁷ Senaste lydelse 2017:387.

Innehav av tillgångar och förpliktelser som avyttras vid innehavarens utflyttning

26 §

Kontrolluppgift ska lämnas om innehav av tillgångar och förpliktelser som enligt 44 kap. 8 c § inkomstskattelagen (1999:1229) avyttras om innehavaren bosätter sig i ett annat land och upphör att vara obegränsat skattskyldig eller får hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal (utflyttning).

27 §

Kontrolluppgift ska lämnas för en innehavare som har avregistrerats som utflyttad enligt 20 § folkbokföringslagen (1991:481).

Kontrolluppgift ska lämnas av den som för ett konto där följande tillgångar förvaras eller registreras

- 1. andelar i fonder och fondföretag som avses i 20 kap. 1 §,*
- 2. fordringsrätter och delägar-
rätter som avses i 21 kap. 1 §, eller*
- 3. tillgångar enligt 52 kap.
inkomstskattelagen (1999:1229).*

28 §

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om tillgångarnas och förpliktelsernas slag och sort, antal och marknadsvärde dagen före avregistreringen.

30 kap.

1 §⁸

En fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration, om

1. intäkterna i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet under beskattningsåret,

2. sådan intäkt i inkomstlagen tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av

⁸ Senaste lydelse 2012:835.

passiv näringsverksamhet har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

3. intäkterna i inkomstslaget kapital, med undantag för sådan ränta, utdelning eller annan avkastning som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. och för sådan schablonintäkt som kontrolluppgift har lämnats om enligt 22 kap. 16 § eller 17–21 §§, har uppgått till sammanlagt minst 200 kronor under beskattningsåret,

4. han eller hon är begränsat skattskyldig och den skatte- eller avgiftspliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

5. underlag för statlig fastighets- skatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas, *eller*

6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas.

5. underlag för statlig fastighets- skatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas,

6. uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 § ska lämnas, *eller*

7. han eller hon har avyttrat en tillgång eller förpliktelse enligt 44 kap. 8 c § inkomstskattelagen under beskattningsåret.

31 kap.

1 §⁹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska person och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 b §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion för hushållsarbete och mikroproduktion av förnybar el (33 och 33 a §§), *och*
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

⁹ Senaste lydelse 2016:888.

– uppgifter om tillgångar och förpliktelser som har avyttrats enligt 44 kap. 8 c § inkomstskattelagen (35 §).

Utflyttning

35 §

Den som har avyttrat en tillgång eller förpliktelse enligt 44 kap. 8 c § inkomstskattelagen (1999:1229) ska lämna uppgift om

1. de tillgångar och förpliktelser som anses avyttrade,
2. vinst och förlust på respektive tillgång och förpliktelse,
3. bostadsadress i den nya bosättnings- eller hemviststaten, och
4. datum för utflyttningen.

33 kap.

1 §¹⁰

I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med särskilda uppgifter (2 §),
- uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),
- uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),
 - uppgifter som ska lämnas av den som har anstånd med att betala utflyttningsskatt (6 a §),
- uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),
- uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),
- uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),
- uppgifter som ska lämnas av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat (9 a §),
- när särskilda uppgifter ska lämnas (10 och 11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

2 §¹¹

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

¹⁰ Senaste lydelse 2016:888.

¹¹ Senaste lydelse 2016:888.

2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,
5. beslut om avräkning av utländsk skatt, *och*
6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.
5. beslut om avräkning av utländsk skatt,
6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat, *och*
7. *kontroll av anstånd med att betala utflyttningsskatt.*

Anstånd med betalning av utflyttningsskatt

6 a §

Den som har anstånd enligt 63 kap. 24 eller 25 § ska lämna särskilda uppgifter om

- ändrad bostadsadress,*
- förvärv av tillgång som enligt 63 kap. 30 eller 31 § ska föras in i anståndsförteckningen,*
- sammanläggning av andelar som omfattas av anståndsförteckningen, eller*
- händelse som enligt 63 kap. 33 eller 35 § medför att anståndet helt eller delvis ska upphävas.*

Om Skatteverkets registrerade uppgifter om anståndet är korrekta, ska anståndshavaren godkänna uppgifterna.

9 §

Den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt enligt bestämmelser i skatteavtal eller enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och därefter har fått nedsättning av den utländska skatten, ska lämna särskilda uppgifter om nedsättningen.

Den som har fått avräkning av utländsk skatt från sin inkomstskatt enligt 62 a kap. 5 §, enligt bestämmelser i skatteavtal eller enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och därefter har fått nedsättning av den utländska skatten, ska lämna särskilda uppgifter om nedsättningen.

*Nuvarande lydelse*11 §¹²

Särskilda uppgifter enligt 5 och 7–9 §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

<u>Särskilda uppgifter enligt</u>	<u>ska ha kommit in till Skatteverket senast</u>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum
7 §	den 2 maj året efter beskattningsåret
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det
9 a §	tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning gäller fick del av det

Föreslagen lydelse

11 §

Särskilda uppgifter enligt 5, 6 a och 7–9 §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

<u>Särskilda uppgifter enligt</u>	<u>ska ha kommit in till Skatteverket senast</u>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum
6 a §	den 2 maj året efter det kalenderår uppgifterna avser
7 §	den 2 maj året efter beskattningsåret
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det
9 a §	tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning gäller fick del av det

¹² Senaste lydelse 2016:888.

49 kap.

11 §

Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (*skattetillägg på slutlig skatt*) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften.

Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

Skattetillägg på sådan skatt som avses i 56 kap. 3 § 1–4 och 6 (*skattetillägg på slutlig skatt*) är 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. *Skattetillägg på utflyttningsskatt är dock 30 procent av den skatt som inte skulle ha bestämts om den oriktiga uppgiften hade godtagits.*

Skattetillägg på annan skatt är 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.

56 kap.

6 a §

Utflyttningsskatt är den del av den slutliga skatten som utgörs av

- kommunal inkomstskatt,
- statlig inkomstskatt på förvärvs-inkomst, och

- statlig inkomstskatt på kapitalinkomst enligt inkomstskattelagen (1999:1229), samt

- begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144), och

- avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, som tillkommer på grund av kapitalvinst vid avyttring enligt 44 kap. 8 c § inkomstskattelagen, jämfört med den slutliga skatt som hade bestämts utan denna inkomst.

Vid tillämpning av första stycket ska skattereduktion enligt 67 kap. inkomstskattelagen i första hand räknas av mot statlig fastighetskatt, respektive kommunal fastighetsavgift och i andra hand mot kommunal och statlig inkomstskatt. Avräkning ska ske med så stor del av skattereduktionen som respektive

skatt eller avgift utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter och avgift före skattereduktionen. En skattereduktion ska dock bara räknas av mot skatter som ingår i utflyttningsskatten till den del skattereduktionen inte kan utnyttjas mot annan skatt eller avgift.

Skattereduktion enligt 67 kap. 5–9 §§ inkomstskattelagen ska bara räknas av mot kommunal inkomstskatt.

9 §¹³

Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning).

Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning). *Vid beräkningen enligt andra – tredje styckena ska utflyttningsskatt undantas från den slutliga skatten för att därefter läggas till det där framräknade beloppet.*

Från den slutliga skatten ska avdrag göras för

1. debiterad F-skatt och särskild A-skatt,
2. avdragen A-skatt,
3. A-skatt som ska betalas på grund av beslut enligt 59 kap. 3 § andra stycket,
4. skatt som har förts över från en stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att ta ut och föra över skatt,
5. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats för den tid under beskattningsåret då den som beslutet gäller har varit obegränsat skattskyldig i Sverige,
6. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som har betalats, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen, och
7. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats, om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen.

Till den slutliga skatten ska följande belopp läggas:

1. skatt som har betalats tillbaka enligt 64 kap. 5 § första stycket,
2. skatt som har förts över till en annan stat enligt 64 kap. 7 och 8 §§,
3. preliminär skattereduktion enligt 17 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,
4. skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt, och

¹³ Senaste lydelse 2015:918.

5. förseningsavgift som har beslutats för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid.

Fördelning av utflyttningsskatt

11 §

Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket fördela utflyttningsskatten mellan de tillgångar och förpliktelser som gett upphov till skatten.

Utflyttningsskatt ska fördelas till en enskild tillgång eller förpliktelse i förhållande till dess andel av den sammanlagda vinst som beskattats i inkomstslaget på grund av avyttring enligt 44 kap. 8 c § inkomstskattelagen (1999:1229).

En underrättelse om hur utflyttningsskatten har fördelats ska skickas till den som beslutet gäller senast den 15 december efter beskattningsårets utgång.

61 kap.

5 §

Slutlig skatt och belopp som avses i 56 kap. 9 § ska registreras samtidigt. Beloppen ska registreras

1. på förfallodagen för slutlig skatt, om beräkningen enligt 56 kap. 9 § visar att slutlig skatt ska betalas, eller

2. så snart det finns underlag, om beräkningen visar att skatt ska tillgodoräknas.

Utflyttningsskatt ska dock alltid registreras på förfallodagen för slutlig skatt.

6 §

Registreringen ska göras så snart det finns underlag även om slutlig skatt ska betalas, om

1. det finns ett överskott på skattekontot som täcker den skatt som ska betalas, och

2. kontohavare inte

a) har F-skatt eller särskild A-skatt och inte heller har varit skyldig att lämna annan skattedeclaration än förenklad arbetsgivardeklaration under det innevarande beskattningsåret, eller

b) har en skatt eller avgift att betala med förfallodag före förfallodagen för den slutliga skatten.

Första stycket gäller inte utflyttningsskatt.

62 kap.8 §¹⁴

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Följande skatter och avgifter ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

1. annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,

2. förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelseavgift eller kontrollavgift,

3. särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, *samt*

3. särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §,

4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap., *samt*

5. *utflyttningsskatt som ska betalas enligt ett beslut om att anstånd upphör enligt 63 kap. 32, 33 eller 35 §.*

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 och 5 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket.

Mervärdesskatt enligt andra stycket 1 samt skattetillägg enligt andra stycket 2 som har beslutats med anledning av beslut om mervärdesskatt behöver inte betalas före den förfallodag som anges i 3 §.

¹⁴ Senaste lydelse 2016:888.

62 a kap. Nedsättning av utflyttningsskatt

Nedsättning vid värdenedgång

1 §

Om värdet av en tillgång som har gett upphov till utflyttningsskatt minskar, ska skatten på tillgången sättas ned.

Värdenedgången ska dock bara beaktas om den är definitiv och verklig och till den del den inte beaktas vid beskattning i det nya bosättningslandet.

2 §

Vid en värdenedgång ska utflyttningsskatt i form av

– statlig inkomstskatt på kapitalinkomst,

– kommunal inkomstskatt på förvärvsinkomst,

– begravningsavgift, och

– avgift till registrerat trossamfund,

sätts ned till ett belopp som motsvarar kvoten av verklig vinst genom kapitalvinst vid utflyttningen.

Utflyttningsskatt i form av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst sätts ned med ett belopp som motsvarar

– 25 procent av minskad beskattningsbar förvärvsinkomst över den övre skiktgräns som gällde vid utflyttningsbeskattningen, och

– 20 procent av minskad beskattningsbar förvärvsinkomst i skiktet mellan den nedre och den övre skiktgräns som gällde vid utflyttningsbeskattningen.

Det är dock bara skatt som omfattas av anstånd enligt 63 kap. 24 eller 25 §, eller – om anstånd inte har beviljats – skatt som inte har förfallit till betalning, som får sättas ned.

3 §

Verklig vinst enligt 2 § första stycket är skillnaden mellan

– ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen, och

– det omkostnadsbelopp som användes för att beräkna kapitalvinsten vid utflyttningsbeskattningen.

I avsaknad av ersättning är verklig vinst skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde den dag då värdenedgången blev definitiv och omkostnadsbeloppet enligt första stycket.

4 §

Vad som sägs i 1–3 §§ ska gälla även för förpliktelser med den skillnaden att det då är en senare värdeökning som medför att skatten ska sättas ned.

Nedsättning för utländsk skatt

5 §

Utländsk skatt på kapitalvinst eller utdelning ska avräknas från utflyttningskatt som ska betalas på grund av den händelse som utlöst beskattning i utlandet. Avräkning ska dock bara medges för utländsk skatt på den inkomst som ingår i underlaget för att ta ut utflyttningskatten.

Med utländsk skatt avses allmän slutlig skatt på inkomst som har betalats till en utländsk stat, delstat eller lokal myndighet.

Om tillämpligt skatteavtal har särskilda bestämmelser om fördelning av beskattningsrätten avseende tillgångar och förpliktelser som beskattas på grund av att en fysisk person byter hemviststat, ska avräkning inte medges enligt denna bestämmelse.

Nedsättning vid återflyttning**6 §**

Utflyttningsskatt på tillgångar och förpliktelser som en utflyttad person har kvar ska sättas ned om personen åter

– blir obegränsat skattskyldig och inte har hemvist i annat land enligt ett skatteavtal, eller

– får hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal.

Nedsättningen vid sådan återflyttning ska dock bara avse skatt som omfattas av anstånd enligt 63 kap. 24 eller 25 §, eller – om anstånd inte har beviljats eller om ett tidsbegränsat anstånd har upphört – skatt som inte har förfallit till betalning.

Uppgiftsskyldighet när nedsättning begärs**7 §**

Den som begär att utflyttningsskatten ska sättas ned ska lämna de uppgifter som behövs för att pröva begäran.

63 kap.**1 §¹⁵**

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansökan om anstånd (2 §),
- deklarationsanstånd (3 §),
- ändringsanstånd (4 §),
- anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
- anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
- anstånd med att betala skattetillägg, återkallelseavgift och kontrollavgift (7 och 7 a §§),
- säkerhet (8–10 §§),
- anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
- anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),

¹⁵ Senaste lydelse 2016:888.

- anstånd vid totalförsvartjänstgöring (13 §),
 - anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
 - anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag (14 a–14 c §§),
 - anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
 - anståndsbeloppet (16–21 a §§),
 - ändrade förhållanden (22–22 c §§), *och*
 - anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).
- anståndsbeloppet (16–21 b §§),
 - ändrade förhållanden (22–22 c §§),
 - anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §), *och*
 - *anstånd med att betala utflyttningsskatt (24–37 §§).*

8 §¹⁶

Om det i de fall som avses i 4 eller 5 § kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning.

Första stycket gäller inte om

1. anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt,
 2. det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas,
 3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift eller kontrollavgift,
 4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked,
- eller
5. det annars finns särskilda skäl.

15 §

Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 3–8 och 11–14 §§.

Om det finns synnerliga skäl, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 3–8, 11–14 c, 24 och 25 §§.

16 §¹⁷

Anstånd beviljas, om inte annat följer av 17–21 a §§, med skäligt belopp. I de fall som avses i 7 § ska anstånd dock beviljas med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller.

Anstånd beviljas, om inte annat följer av 17–21 b §§, med skäligt belopp. I de fall som avses i 7 § ska anstånd dock beviljas med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller.

¹⁶ Senaste lydelse 2016:888.

¹⁷ Senaste lydelse 2013:772.

21 b §

Anstånd enligt 24 och 25 §§ beviljas med det belopp som anges i ansökan och som avser utflyttningsskatt som inte ska betalas enligt 32, 33 eller 35 §.

**Anstånd med att betala
utflyttningsskatt**

Anstånd vid utflyttning till en stat
inom Europeiska ekonomiska
samarbetsområdet

24 §

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av obetald utflyttningsskatt.

Tidsbegränsat anstånd vid utflyttning till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

25 §

Om den som är skyldig att betala utflyttningsskatt är bosatt i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), ska anstånd som avses i 24 § beviljas bara om Sverige har ingått ett skatteavtal med bestämmelser om informationsutbyte med denna stat.

Ett anstånd för den som är bosatt utanför EES ska bestämmas till längst fem år efter dagen för beslutet om utflyttningsskatt.

Ansökan om anstånd med att betala
utflyttningsskatt

26 §

Den som ansöker om anstånd med att betala utflyttningsskatt ska lämna uppgift om

– bostadsadress och skatteregistreringsnummer i den nya bosättnings- eller hemviststaten,

– de tillgångar eller förpliktelser som gett upphov till den skatt som ansökan avser,

- anståndsbeloppet för varje enskild tillgång eller förpliktelse,
- sammanläggning av andelar som gett upphov till den skatt som ansökan avser, eller
- förvärv av tillgång som enligt 30, 31 eller 35 § ska ingå i anstånds-förteckningen.

Anståndsförteckning

27 §

Skatteverket ska upprätta en anståndsförteckning för den som beviljas anstånd med betalning av utflyttningsskatt.

28 §

Anståndsförteckningen ska innehålla följande uppgifter:

1. anståndsbelopp,
2. den tillgång eller förpliktelse som ligger till grund för den skatt som omfattas av anstånd och
3. hur den beskattade inkomsten och skatten har beräknats.

Uppgifterna ska redovisas per tillgång eller förpliktelse. Uppgifter om tillgångar eller förpliktelser av samma slag och sort ska redovisas i en anståndspost.

29 §

Anståndsförteckningen ska upprättas och uppdateras i enlighet med de uppgifter som ligger till grund för beskattningen samt de uppgifter som anståndshavaren ska lämna i anståndsansökan och som särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a §.

30 §

Andelar som anståndshavaren förvärvar genom fondemission, split eller liknande förfarande i ett företag, vars andelar finns i anstånds-förteckningen ska, oavsett andelarnas slag och sort, föras in i förteckningen. Anståndsbeloppet för de gamla

andelarna ska fördelas lika mellan de gamla och de nya andelarna.

Om andelar i anståndsförteckningen läggs samman, ska anståndsbeloppet för de gamla andelarna fördelas lika mellan de nya andelarna.

Andelar som anståndshavaren förvärvar genom andelsbyte enligt 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska ersätta de avyttrade andelarna i anståndsförteckningen. Anståndsbeloppet för de avyttrade andelarna ska fördelas lika mellan de nya andelarna.

31 §

Om anståndshavaren utnyttjar en rättighet att förvärva tillgångar ska de förvärvade tillgångarna ersätta rättigheten i anståndsförteckningen. Anståndsbeloppet för rättigheten ska fördelas lika mellan de förvärvade tillgångarna.

Anstånd med att betala utflyttnings- skatt upphör

32 §

Anstånd med betalning av utflyttningskatt ska helt eller delvis upphävas om den skattskyldige begär det.

En begäran om att anståndet ska upphöra ska avse minst 20 000 kronor eller hela anståndet för en tillgång, en förpliktelse, eller – om anståndet avser flera tillgångar av samma slag och sort – hela anståndet för denna anståndspost.

33 §

Ett anstånd med betalning av utflyttningskatt ska helt eller delvis upphävas om

1. en tillgång eller förpliktelse som enligt 28 och 29 §§ ska finnas i anståndsförteckningen har avyttrats, avslutats eller slutförts på liknande

sätt enligt 44 kap. 3–8 §§ inkomstskattelagen (1999:1229),

2. en tillgång eller förpliktelse som enligt 28 och 29 §§ ska finnas i anståndsförteckningen har övergått till en ny ägare genom gåva eller bodelning eller av annan anledning förlorat möjligheten att öka anståndshavarens betalningsförmåga,

3. anståndshavaren eller dennes närstående har direkt eller indirekt förfogat över den beskattade värdeökningen utan att avyttra eller överlåta den tillgång eller förpliktelse som enligt 28 och 29 §§ ska finnas i anståndsförteckningen,

4. anståndshavaren eller dennes närstående har fått ett penninglån från

– ett företag vars andelar, som inte är marknadsnoterade, ska finnas i anståndsförteckningen enligt 28 och 29 §§ (anstånds företaget),

– ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget, eller

– ett annat företag som har fått ett penninglån, direkt eller indirekt, från anstånds företaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget,

5. anståndshavaren har bosatt sig i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller – om anståndshavaren har ett tidsbegränsat anstånd – i en annan stat utanför EES,

6. anståndshavaren blir obegränsat skattskyldig i Sverige och inte har hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal, eller får hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal,

7. anståndshavaren avlider, eller

8. föreläggande att lämna särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a § har sänts ut till anståndshavaren och föreläggandet inte har följts.

Om avyttringen som avses i första stycket 1 sker i form av andelsbyte

enligt 48 a kap. inkomstskattelagen, ska anståndet bara upphävas till den del anståndshavaren har fått ersättning i pengar.

Om de särskilda uppgifterna som avses i första stycket 8 har kommit in för sent men innan anståndet har upphävts, ska anståndet bestå.

34 §

Om anståndshavaren har förfogat över den beskattade värdeökningen enligt 33 § första stycket 3, ska anståndet upphävas med ett belopp som motsvarar det överförda värdet. Om ägandeförhållandena i ett företag som har tagit emot värdeökningen är kända för Skatteverket, ska anståndet i stället upphävas med ett belopp som motsvarar en del av värdeöverföringen, beräknat i förhållande till anståndshavarens och den närståendes direkta och indirekta ägarandel i det mottagande företaget.

Om anståndshavaren eller dennes närstående har fått ett lån enligt 33 § första stycket 4, ska anståndet upphävas med ett belopp som motsvarar lånebeloppet – eller, om lånet har erhållits från ett företag som avses i 33 § första stycket 4, tredje strecksatsen – den del av lånebeloppet som direkt eller indirekt härrör från ett lån från anstånds företaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget.

Vid tillämpning av första eller andra stycket ska en värdeöverföring eller ett lån till en närstående beaktas bara till den del transaktionen inte medför att den närståendes eget anstånd med betalning av utflyttningskatt ska upphävas.

35 §

Ett anstånd med betalning av utflyttningsskatt på andelar i ett företag ska helt eller delvis upphävas om företagets tillgångar överläts till ett annat företag genom en partiell fission. Anståndet ska upphävas med ett belopp som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för de andelar som omfattas av anståndet.

Om anståndshavaren begär det ska i stället

– anståndet upphävas med ett belopp som motsvarar anståndshavarens ersättning i pengar, och

– en del av resterande anståndsbelopp föras över till de andelar som anståndshavaren tagit emot vid den partiella fissionen. Anståndsbeloppet ska föras över i förhållande till anståndsandelarnas minskade marknadsvärde, efter avdrag för den kontanta ersättningen.

Andelar som anståndshavaren förvärvar genom partiell fission och som övertar en del av anståndsbeloppet ska föras in i anståndsförteckningen.

36 §

Om en anståndshavare äger tillgångar eller förpliktelser av samma slag och sort som de som enligt 28 och 29 §§ ska finnas i anståndsförteckningen, ska tillgångarna respektive förpliktelserna i förteckningen anses ha avyttrats, alternativt överlåtits, i första hand.

37 §

Om en del av anståndet upphävs, ska resterande anståndsbelopp fördelas med lika belopp mellan samtliga tillgångar eller förpliktelser som ingår i anståndsförteckningen för denna anståndspost.

65 kap.**6 §¹⁸**

Om en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 § visar att slutlig skatt ska betalas, ska kostnadsränta, om inte annat följer av 4 § andra stycket, beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Innan kostnadsräntan beräknas ska avräkning göras för

- | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. särskilda avgifter, <i>och</i> | 1. särskilda avgifter, |
| 2. skatt enligt 2 § första stycket 6–9 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. | 2. skatt enligt 2 § första stycket 6–9 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, <i>och</i> |
| | 3. <i>utflyttningsskatt.</i> |

7 §¹⁹

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades.

Vid anstånd enligt 63 kap. 14 <i>eller</i> 14 a § tas <i>anstånds</i> ränta inte ut. Om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade.	Vid anstånd enligt 63 kap. 14, 14 a, 24 <i>eller</i> 25 § tas <i>kostnads</i> ränta inte ut. Om beslutet om anstånd <i>enligt 63 kap. 14 eller 14 a §</i> genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade.
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

¹⁸ Senaste lydelse 2011:1289.

¹⁹ Senaste lydelse 2013:772.

1.5 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261) dels att 13 kap. 6 § och 20 kap. 3 § ska ha följande lydelse, dels att det i förordningen ska införas en ny paragraf, 5 kap. 12 a §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

12 a §

En kontrolluppgift enligt 20 kap. 1 § andra stycket eller 21 kap. 1 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla följande identifikationsuppgifter för mottagaren av tillgången eller förpliktelsen:

- 1. namn,*
- 2. personnummer, samordningsnummer eller motsvarande utländska skatteregistreringsnummer, samt*
- 3. postadress.*

13 kap.

6 §

Ett besked om slutlig skatt enligt 56 kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska innehålla följande uppgifter:

1. fastställd och beskattningsbar förvärvsinkomst,
2. inkomst av kapital,
3. storleken på de skatter och avgifter som anges i 56 kap. 6 § skatteförfarandelagen,
4. summan av gjorda skattereduktioner enligt 56 kap. 7 § skatteförfarandelagen, samt
5. pensionsgrundande inkomst.

I beskedet för fysiska personer och dödsbon ska även skattesatserna för kommunal inkomstskatt anges.

20 kap.

3 §

Uppgifter och handlingar som avser revision enligt 41 kap. 2 § första stycket 1–5 skatteförfarandelagen (2011:1244) får bevaras under längre tid än vad som följer av 2 § om det behövs med hänsyn till omständigheterna.

Uppgifter och handlingar som avser revision enligt 41 kap. 2 § första stycket 1–5, *eller anstånd med betalning av utflyttningsskatt enligt 63 kap. 24 § skatteförfarandelagen* (2011:1244), får bevaras under längre tid än vad som följer av 2 § om det behövs med hänsyn till omständigheterna.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2020.

2 Bakgrund

2.1 Behov av effektiv utflyttningsbeskattning

2.1.1 Skatteverkets förstudie 2007

Skatteverket gjorde under år 2007 en förstudie om försäljning av aktier efter utflyttning.¹ I förstudien konstaterades att ett stort antal personer utvandrade för att därefter avyttra aktier och andelar med i Sverige upparbetade vinster skattefritt eller med förmånligare beskattning samt att den typen av skattedriven utflyttning tenderade att öka. En slutsats av förstudien var att den som skaffar sig en överblick av den interna lagstiftningen hos ett antal stater och Sveriges skatteavtal med dessa stater, hade en uppsjö av möjligheter att undvika att kapitalvinster på aktier och andelar beskattades i Sverige. Ofta fick inte heller destinationsstaten beskattningsrätten.

I förstudien identifierades ett antal olika upplägg. I vissa fall såldes andelarna direkt, i andra fall gick man via utländska holdingbolag som avyttrade andelarna. Dessutom förekom det att man tillgodogjorde sig medel skattefritt genom utdelning, genom omstruktureringar (fusion) eller genom att helt enkelt låta det svenska bolaget byta hemvist till en stat som inte beskattar vinster vid försäljning av bolagsandelar.

Uppläggen var möjliga enligt de unionsrättsliga reglerna om fri rörlighet för kapital och etablering och reglerna om skattefria utdelningar mellan moder- och dotterbolag men också enligt helt interna svenska regler om skattefrihet vid näringsbetingade överlåtelser och underprisöverlåtelser. Det största problemet som identifierades i förstudien var dock tioårsregelns dåvarande utformning, som inte beaktade vinster på utländska andelar, jämte det faktum att ett flertal av Sveriges skatteavtal saknade utflyttningsregler.

I förstudien uppskattades att ovanstående bestämmelser lett till ett inkomstbortfall om 2,6 miljarder kronor avseende fåmansföretagsdelägare som utvandrade under åren 2005 och 2006. Räknade man även med övriga aktieägare uppgick inkomstbortfallet för perioden till mer än 3 miljarder kronor. Det påpekas i förstudien att de beloppsmässiga uppskattningarna är försiktigt gjorda.

2.1.2 Regeringens tidigare ställningstagande

Tillämpningsområdet för tioårsregeln har successivt utvidgats sedan den infördes år 1983. En viktig utvidgning skedde år 2008 då den även kom att omfatta utländska delägarrätter och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. I det lagstiftningsärendet framfördes kritik från några remissinstanser som ansåg att skatteavtalens utformning hindrar regleringen från att bli effektiv. I denna del anförde regeringen bland annat följande (prop. 2007/08:12 s. 19 f):

¹ Skatteverkets förstudie ”Försäljning av aktier efter utflyttning”, Malmö den 1 juni 2007.

... 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 bör lämnas något förslag till ytterligare utvidgningar av reglerna.

I ett senare lagstiftningsärende om beskattning av andelsbyten vid utflyttning återkom regeringen till behovet av att överväga generella regler för beskattning av kapitalvinster vid fysiska personers utflyttning (prop. 2009/10:24 s. 11) och anförde följande.

Som regeringen anförde i prop. 2007/08:12 s. 15 om vissa kapitalbeskattningsfrågor bör det övervägas att införa generella regler för beskattning vid fysiska personers utflyttning. Ett sådant arbete är dock omfattande och resurskrävande. Dessutom bör sådana regler i så fall inte bara omfatta andelar som varit föremål för ett andelsbyte utan gälla generellt för fysiska personers innehav av andelar. ... Även om det finns behov av en generell översyn av beskattningen vid fysiska personers utflyttning, finns det inom ramen för detta lagstiftningsärende inte någon möjlighet att genomföra en sådan översyn.

2.1.3 Riksrevisionens granskning

Riksrevisionen har granskat regeringens arbete med skatteavtal (RiR 2010:24). Riksrevisionen konstaterade i sina sammanfattande slutsatser och rekommendationer att det är viktigt att skatteavtal innehåller bestämmelser som förhindrar att avtalen används på ett sätt som inte är avsett. Därefter påtalade Riksrevisionen att vissa av Sveriges skatteavtal kan användas för skatteupplägg som innebär att vissa kapitalinkomster inte kan beskattas vare sig i Sverige eller i den andra avtalsslutande staten. Enligt Riksrevisionen skulle det med rådande låga avtalstakt ta lång tid att omförhandla samtliga dessa skatteavtal. Ett alternativ eller komplement till att omförhandla gamla skatteavtal var dock enligt Riksrevisionen att se över möjligheten att införa mer generella regler för att förhindra dessa skatteupplägg, något som bland annat förts fram av Skatteverket. Riksrevisionen konstaterade vidare att regeringen år 2007 lovade

att återkomma i frågan, men att något sådant arbete ännu inte hade påbörjats (RiR 2010:24, avsnitt 6.1).

3 Gällande rätt

3.1 Skattskyldighet i Sverige

3.1.1 Obegränsad och begränsad skattskyldighet

Bestämmelser om fysiska personers skattskyldighet i Sverige finns i 3 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Fysiska personer som är bosatta i Sverige, som stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldiga. En obegränsat skattskyldig person är enligt intern rätt skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

De personer som inte är obegränsat skattskyldiga är begränsat skattskyldiga. Begränsad skattskyldighet innebär att det bara är vissa inkomster som har anknytning till Sverige som kan beskattas enligt inkomstskattelagen. Vilka inkomster det handlar om är uttömmande reglerat i 3 kap. 18–19 a §§ IL.

En obegränsat skattskyldig person som bosätter sig utomlands kan bli begränsat skattskyldig redan i och med avresan från Sverige. Har personen varit bosatt i Sverige kan han eller hon även efter flytten vara obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning till landet. Den obegränsade skattskyldigheten gäller då till dess anknytningen inte längre kan betraktas som väsentlig. Om anknytningen är väsentlig bedöms utifrån ett antal omständigheter. Bostad, familj och ekonomiskt engagemang i landet talar starkt för att personen har väsentlig anknytning hit. Andra omständigheter som också beaktas är exempelvis om utlandsvistelsen är föranledd av studier eller av hälsoskäl samt om den som vistas utomlands är varaktigt bosatt på en viss utländsk ort.

Den omständigheten att en person betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern svensk rätt, utesluter inte att personen vid tillämpning av skatteavtal kan anses ha hemvist i annat land. Om den skattskyldige har sin hemvist enligt skatteavtal i den andra staten begränsas den svenska beskattningsrätten väsentligt.

3.1.2 Bosättningsutredning

När någon flyttar ut från Sverige behöver Skatteverket ta ställning till om personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig efter flytten. En bosättningsutredning görs därför regelmässigt. För detta ändamål finns en särskild blankett. Utredningen ska belysa alla relevanta frågor om personens anknytning till Sverige och förbindelser med det andra landet.

3.1.3 Tioårsregeln

En begränsat skattskyldig fysisk person är som utgångspunkt inte skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på värdepapper. För den som tidigare har varit obegränsat skattskyldig i Sverige kan dock sådan skattskyldighet följa av den så kallade tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL. Enligt tioårsregeln är en begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig för kapitalvinst på vissa angivna tillgångar och förpliktelser – förutsatt att han eller hon vid något tillfälle

under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Tioårsregeln innebär således en i tiden utsträckt skattskyldighet för inkomster som inte realiserats vid utflyttningstillfället.

Bestämmelsen infördes år 1983 för att säkerställa svensk beskattning av kapitalvinster som uppkommer när en fysisk person avyttrar aktier i samband med en utflyttning från Sverige.² Innan dessa regler infördes förekom det att den som flyttade ut sköt upp beskattningen av kapitalvinsten till dess han blev begränsat skattskyldig och inte längre skattskyldig för kapitalvinsten i Sverige (se prop. 1982/83:144 s. 13).

När tioårsregeln infördes gällde den bara kapitalvinster på aktier i svenska aktiebolag samt andelar i svenska ekonomiska föreningar och handelsbolag. Härefter har regelns tillämpningsområde successivt utvidgats. Sedan år 2008 omfattar bestämmelserna även utländska delägarätter samt andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Därmed omfattas

- samtliga delägarätter utom investeringsfonder,
- andelar i svenska handelsbolag, och
- andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Bakgrunden till ändringen var EU-domstolens dom X och Y, C-436/00, EU:C:2002:704. Domen innebar att delägare i svenska företag, utan beskattningseffekter, kunde avyttra sina andelar till ett utländskt företag inom EU till ett pris under marknadsvärdet. Om andelarna i det utländska företaget avyttrades efter att personen flyttat från Sverige, hade Sverige inte rätt att beskatta den uppkomna kapitalvinsten eftersom tioårsregeln då bara omfattade svenska tillgångar. Regeringen motiverade utvidgningen av tioårsregeln enligt följande (prop. 2007/08:12 s. 17 f.).

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-domen. Avgörandet innebär ... att delägare i svenska företag, utan att beskattning uppkommer, kan avyttra sina andelar direkt eller indirekt till 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

² Bestämmelsen infördes ursprungligen i 53 § 1 mom. a i den numera upphävda kommunal-skattelagen (1928:370).

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 uppräkningsområdet 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 konvertibler 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 – uppräkningsområdet 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. ...

I fråga om delägarätter som har getts ut av svenska företag och andelar i svenska handelsbolag gäller tioårsregeln oavsett om de har förvärvats före eller efter utflyttningen. Utländska delägarätter och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person omfattas bara om de förvärvats under den tid personen var obegränsat skattskyldig i Sverige. Beskattningsanspråket enligt tioårsregeln är inte begränsat till värden som fanns vid utflyttningen utan även värdeökningar efter utflyttningen från Sverige omfattas.

Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten ska tas upp. Det innebär bland annat att vinster på andelar i fåmansföretag som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt bestämmelserna i 57 kap. IL omfattas. Skattskyldigheten gäller också belopp motsvarande kapitalvinst som vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet (se 51 kap. 3 och 4 §§ IL).

3.2 Skatteavtal

Skattelagstiftningen i olika stater bygger i de allra flesta fall på principerna om hemviststatsbeskattning och källstatsbeskattning. Med hemviststatsbeskattning avses att en stats beskattningsanspråk grundas på att den skattskyldige har sin skatterättsliga hemvist i staten, se t.ex. 3 kap. 3 och 8 §§ IL. Med källstatsbeskattning avses att en stats beskattningsanspråk grundas på att den skattskyldige har inkomster som förvärvats i, härrör från och i vissa fall även utbetalats från rättssubjekt i denna stat, se t.ex. 3 kap. 17 och 18 §§ IL. Tillämpning av två eller flera olika principer kan medföra att samma skattskyldig kan beskattas för samma inkomst i flera stater, s.k. internationell juridisk dubbelbeskattning.

Skatteavtalen syftar till att lösa sådan dubbelbeskattning genom att fastställa vilken stat – hemviststaten eller källstaten – som ska ha rätt, åtminstone i första hand, att beskatta olika slags inkomster samt hur dubbelbeskattning ska undanröjas. Skatteavtalen erbjuder två olika metoder för att undanröja den dubbla beskattningen. Undantagandemetoden (exemptmetoden) innebär att inkomsten undantas från beskattning. Avräkningsmetoden (creditmetoden) innebär att den utländska skatten avräknas från den nationella skatten. Staterna är fria att välja vilken av metoderna man vill använda. Bestämmelser i ett skatteavtal kan begränsa men inte utvidga den svenska beskattningsrätten.

Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har utformat en modell för skatteavtal (modellavtalet), att användas som förlaga till skatteavtal mellan stater. Av modellavtalet följer att kapitalvinster vid överlåtelse av aktier och andra delägarätter bara beskattas i hemviststaten (artikel 13 punkt 5). Här ska anmärkas att Sverige har reserverat sig mot artikel 13 punkt 5 på så sätt att vi förbehåller oss rätten att beskatta kapitalinkomster vid avyttring av aktier och andra delägarätter i svenska företag. Aktier och andra delägarätter vars värde till mer än 50 procent direkt eller indirekt härrör från fast egendom belägen i den andra avtalslutande staten får dock beskattas i denna andra stat (artikel 13 punkt 4). Modellavtalet innehåller inga särskilda bestämmelser om utflyttningsbeskattning av en person som byter hemvist.

Skatteavtalen är alltså avgörande för möjligheten att utöva den beskattningsrätt som följer av tioårsregeln. För närvarande har Sverige skatteavtal med cirka 80 stater. Sveriges rätt att beskatta fysiska personers kapitalvinster efter utflyttningsbeskattning varierar mellan de olika avtalen.

3.3 Metoder för att undvika dubbelbeskattning

Om en inkomst beskattas både i Sverige och i ett annat land tillhandahåller svensk lagstiftning två olika sätt för att lindra eller undanröja dubbelbeskattningen, dels kan utländsk skatt dras av som en kostnad vid beräkning av den skattepliktiga inkomsten, dels kan utländsk skatt avräknas från den svenska skatt som tas ut på den aktuella inkomsten.

3.3.1 Avdrag för utländsk skatt

Utländsk skatt får dras av som en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 16 kap. 18–19 §§ IL. Genom hänvisningar i 12 kap. 1 § och 42 kap. 2 § IL tillämpas denna avdragsrätt på samma sätt i inkomstslagen tjänst respektive kapital.

I inkomstslaget tjänst medges avdrag för betald utländsk skatt enligt vad som gäller för övriga utgifter, dvs. med belopp som sammanlagt överstiger 5 000 kronor. I inkomstslaget kapital medges avdrag för utländsk skatt med fullt belopp som en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster. Utländsk skatt som avser en avyttrad tillgång ska därför inte dras av vid beräkningen av kapitalvinsten. Avdrag medges efter begäran från den skattskyldige när skatten är betald.

Enligt 16 kap. 18 § IL medges inte avdrag för utländsk skatt som avser inkomster som ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.

Att den utländska skatten tagits ut i strid med gällande skatteavtal hindrar dock inte att avdrag kan medges om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda (jfr prop. 2007/08:24 s. 28).

3.3.2 Avräkning av utländsk skatt

Den som är obegränsat skattskyldig har, liksom den som är begränsat skattskyldig med en intäkt från ett fast driftsställe i Sverige, rätt att avräkna utländsk skatt från den statliga eller kommunala inkomstskatt som tas ut på inkomsten. Sådan avräkning görs enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (förkortad AvrL).

En grundläggande förutsättning för att en utländsk skatt ska vara avräkningsbar är att den är betald. När det gäller allmän skatt på inkomst krävs dessutom att den är slutlig. För att få fram det högsta belopp som kan avräknas ska summan av de avräkningsbara utländska skatterna jämföras med den svenska inkomstskatt som belöper på de utländska inkomsterna, det så kallade spärrbeloppet. Det lägsta av dessa två belopp får avräknas, dock gäller att avräkning aldrig kan medges med större belopp än den skatt som den utländska staten har rätt att ta ut enligt ett med Sverige träffat skatteavtal.

Om den skattskyldige har gjort avdrag för utländsk skatt ska spärrbeloppet beräknas som om sådant avdrag inte gjorts. Den skatteeffekt som avdraget medfört påverkar dock det belopp som ska avräknas.

Den utländska skatten ska enligt huvudregeln i 2 kap. 7 § andra stycket AvrL räknas av från den svenska skatt som beslutas det år då den i utlandet beskattade inkomsten har ingått i underlaget för beslutet. Om summan av den avräkningsbara utländska skatten överstiger spärrbeloppet detta beskattningsår, kan det överskjutande beloppet avräknas för något av de fem efterföljande beskattningsåren enligt den s.k. carry forward-regeln i 17 § samma kapitel.

Enligt 33 kap. 9 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska den som fått avräkning för utländsk skatt och därefter har fått nedsättning av den utländska skatten lämna särskilda uppgifter om nedsättningen.

3.4 EU-rättsliga aspekter på fri rörlighet

3.4.1 Fördraget

Bestämmelser om fri rörlighet

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan kallat EUF-fördraget eller fördraget) innehåller bestämmelser som säkerställer fri rörlighet för arbetstagare (artikel 45) och medborgare i ett EU-land som vill etablera sig i en annan medlemsstat (artikel 49). Om en person förflyttar sig mellan olika medlemsstater i egenskap av arbetstagare eller näringsidkare är av något mindre betydelse sedan bestämmelserna om unionsmedborgarskap infördes i fördraget. Tidigare skyddades inte den som bara flyttade sin bostad eftersom det inte ansågs vara en sådan ekonomisk aktivitet som omfattades av bestämmelserna om fri rörlighet. Numera har dock alla unionsmedborgare en generell rätt till fri rörlighet, vilket framgår av artikel 21 läst tillsammans med det allmänna

diskrimineringsförbudet i artikel 18 (se t.ex. EU-domstolens dom Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446).

Fördraget innehåller även bestämmelser till skydd för fri rörlighet för kapital mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och länder utanför unionen, nedan kallat tredjeland (artikel 63).

Här kan även nämnas att motsvarande regler om fri rörlighet också gäller inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, (EU:s medlemsstater samt Norge, Island och Liechtenstein) enligt artiklarna 29, 31 och 40 i EES-avtalet.

Fördraget innebär att hinder i såväl verksamhetsstaten som i hemstaten är förbjudna. EU-domstolen har vidare slagit fast att förbudet inte bara gäller nationella bestämmelser som hindrar personer från andra medlemsstater att fritt röra sig och uppehålla sig, att etablera sig eller investera i landet utan också sådana bestämmelser som avhåller egna medborgare eller företag från att bosätta sig eller verka i en annan medlemsstat.

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet gäller bara för medborgare i någon av EU:s medlemsstater. Juridiska personer, som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, likställs med EU-medborgare (artikel 54).

Begreppet kapitalrörelse

Begreppet kapitalrörelse definieras i Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget. I direktivets bilaga 1 finns en uppräknning över ett stort antal transaktioner som klassificeras som kapitalrörelser. Av direktivet framgår att kapitalrörelser inte bara avser rent finansiella placeringar över gränserna utan också olika typer av direktinvesteringar, t.ex. i fastigheter och etableringar. Bland uppräknade transaktioner finns under rubriken XI personliga kapitalrörelser såsom lån, gåvor och donationer, arv och testamentsförordnanden samt överföringar av tillgångar som inläningar, i samband med utvandring, genomför vid tidpunkten för inflyttning i annat land eller under vistelsen utomlands.

Gåvor och arv som berör personer i olika medlemsstater är kapitalrörelser i den mening som avses i fördraget, oavsett om det utgörs av penningbelopp, fast egendom eller lös egendom (se EU-domstolens domar Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 30, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, punkt 16 och Eckelkamp, C-11/07, EU:C:2008:489, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

Den vida definitionen av kapitalrörelser leder till att många transaktioner faller in under fler än en fördragsfrihet. Vid en rent unionsintern transaktion är det av underordnad betydelse mot vilken av fördragsfriheterna som den ifrågasatta bestämmelsen prövas. Om det är fråga om en transaktion till eller från ett tredjeland som inte omfattas av EES-avtalet, är det däremot av avgörande betydelse att bestämma vilken fördragsfrihet som berörs, eftersom det i sådant fall bara är den fria rörligheten för kapital som skyddas av fördraget. Det bör här nämnas att den fria rörligheten för kapital inte kan åberopas om en annan fördragsfrihet kan anses dominera i det aktuella fallet (se t.ex. EU-domstolens domar Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, punkt 34, A och

B, C-102/05, EU:C:2007:275, punkt 27 och Geurts och Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, punkt 16). Detta gäller trots att den dominerande fördragsfriheten inte är tillämplig gentemot tredjeland. I alla de situationer då en gränsöverskridande transaktion till eller från ett land utanför EES kan omfattas av den fria rörligheten för kapital tillsammans med en annan fördragsfrihet måste man således fastställa om någon av dessa friheter kan anses överordnad och i så fall vilken.

EU-domstolens praxis ger viss vägledning för hur gränsdragningen mellan olika fördragsfriheter ska göras. Av domarna framgår att det är de nationella reglernas ändamål och syfte samt de faktiska förhållandena i målet som har betydelse vid bedömningen av vilken fördragsfrihet som ska anses vara dominerande (domarna *Lasertec*, C-492/04, EU:C:2007:273 och *Scheunemann*, C-31/11, EU:C:2012:481). I dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707 förtydligas dock att bedömningen i vissa fall ska göras utan hänsyn till de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet. Målet handlade om nationell lagstiftning som negativt särbehandlade vinstutdelning från utländska dotterbolag, jämfört med vinstutdelning från inhemska dotterbolag. Domstolen erinrade inledningsvis om att nationell lagstiftning som bara ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, omfattas av etableringsfriheten. Därefter konstaterade domstolen att nationell lagstiftning som är tillämplig på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av företaget, ska bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital. Den i målet aktuella lagstiftningen gällde dock oberoende av andelsinnehavets storlek. I denna situation fann domstolen skäl att göra skilda bedömningar beroende på varifrån utdelningen kom. I den mån den nationella lagstiftningen avsåg utdelning med ursprung i en *annan medlemsstat* var det enligt domstolen inte möjligt att utifrån ändamålet med lagstiftningen fastställa om den till övervägande del omfattades av artikel 49 eller artikel 63 i fördraget. Domstolen tog under dessa förhållanden hänsyn till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet för att avgöra om lagstiftningen omfattades av den ena eller den andra fördragsfriheten. För att bedöma om den skattemässiga behandlingen av utdelning från *tredjeland* stred mot fördragets bestämmelser om kapital räckte det däremot att ta ställning till ändamålet med den nationella lagstiftningen.

Ändamål som kan rättfärdiga hinder

En hindrande regel kan ändå tillåtas om den kan rättfärdigas på vissa i fördraget angivna grunder eller på grunder som har utvecklats i EU-domstolens praxis. För att en negativ särbehandling ska kunna godtas måste den vara ägnad att säkerställa tvingande hänsyn av allmänintresse och får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning. Den nationella regleringen ska med andra ord vara proportionerlig.

Utgångspunkten är att bestämmelserna om fri rörlighet i EES-avtalet ska tolkas på samma sätt som motsvarande bestämmelser i fördraget. Praxis visar dock att möjligheterna att rättfärdiga nationella hinder för fria kapitalrörelser i vissa fall är större i relation till länder utanför EU (se t.ex. EU-domstolens domar *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 60-62 och Kommissionen / Italien,

C-540/07, EU:C:2009:717). Denna skillnad kan förklaras med att de unionsrättsliga direktiven bara är bindande för EU:s medlemsstater och att transaktioner med länder utanför unionen görs i ett annat rättsligt sammanhang än det som EU konstituerar.

3.4.2 EU-domstolens praxis

Lasteyrie-domen och N-domen

EU-domstolen prövade under 2000-talet i två mål hur nationella bestämmelser om utflyttningsbeskattning av fysiska personer förhåller sig till EUF-fördragets friheter; domen av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138 (nedan kallad Lasteyrie-domen) och domen av den 7 september 2006, N, C-470/04, EU:C:2006:525 (nedan kallad N-domen). I Lasteyrie-domen kom domstolen fram till att franska bestämmelser om beskattning av orealiserade värdeökningar på bolagsandelar för en person som flyttar sin hemvist från Frankrike, och vars syfte var att förebygga skatteflykt, stred mot etableringsfriheten. N-domen gällde ett nederländskt system med beskattning av kapitalvinster vid utflyttning. Även i detta fall kom domstolen fram till att reglerna stred mot etableringsfriheten.

Av EU-domstolens domar framgår sammanfattningsvis följande. Den fria etableringsrätten inskränks om en skattskyldig person som vill flytta ut sitt hemvist till en annan medlemsstat behandlas sämre än en person som stannar kvar i landet. Den sämre behandlingen bestod i att den utflyttade personen, enbart på grund av en sådan flytt, blev skyldig att betala en skatt på inkomst som i annat fall inte hade beskattats förrän, och endast i den utsträckning som, den eventuellt faktiskt hade realiserats.

Att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är emellertid ett legitimt ändamål som kan motivera att den fria rörligheten begränsas. Nationella bestämmelser som innebär att latent vinst som upparbetats under den tid den skattskyldige varit bosatt i landet ska tas upp till beskattning om den skattskyldige flyttar till ett annat land, kan därför i princip godtas om ursprungslandet annars skulle gå miste om sin rätt att beskatta vinsten. Åtgärderna får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Regleringen ska med andra ord vara proportionell. Ett krav på att lämna deklaration vid utflyttningen bedömdes inte som oproportionerligt. Ett krav på att skatten ska betalas direkt vid utflyttningen var däremot alltför långtgående. Likaså ansågs ett krav på säkerhet för att få anstånd med skattebetalningen oproportionerligt eftersom det ömsesidiga bistånd med beskattning och indrivning som tillämpas inom unionen säkerställer att skatten kan tas ut. I N-domen anges vidare att bara ett system för indrivning av skatt som tar hänsyn till hela den värdeminskning som kan uppstå efter utflyttningen kan anses vara proportionerligt och att utflyttningsstaten inte behöver medge avdrag för värdeminskningen om denna redan har beaktats i värdmedlemsstaten.

National Grid Indus-domen m.fl. domar om utflyttningsbeskattning för juridiska personer

I detta sammanhang kan nämnas att EU-domstolen även har meddelat domar om utflyttningsbeskattningsregler för juridiska personer. Den första domen meddelades i ett mål om de nederländska utflyttningsbeskattningsreglerna för bolag (dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785). I målet prövades nationella regler om beskattning av orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett bolag som flyttar sitt säte till en annan medlemsstat än den medlemsstat där bolaget bildats. Enligt domstolen utgjorde beskattningsåtgärden i princip en otillåten inskränkning enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Domstolen konstaterade emellertid att beskattningsåtgärden var motiverad för att garantera ursprungsmedlemsstatens rätt att beskatta värdeökningar som omfattades av den statens beskattningsrätt när de uppkom före utflyttningen.

I motsats till vad som gällde i den ovan nämnda N-domen ansågs reglerna i detta fall vara proportionerliga trots att de inte tog hänsyn till värdeminskningar som inträffar efter utflyttningen. Skälen som domstolen angav för att frånga kravet om att sådana värdeminskningar måste beaktas var dels att tillgångarna i ett bolag är direkt knutna till ekonomisk verksamhet som drivs i syfte att generera intäkter, dels att storleken av den skattepliktiga inkomsten i ett bolag delvis påverkas av värderingen av tillgångarna i bolagets balansräkning eftersom avskrivningen minskar beskattningsunderlaget. Med hänvisning till den skatterättsliga territorialitetsprincipen slog domstolen fast att det – med hänsyn till sambandet mellan tillgångarna i ett bolag och dess skattepliktiga inkomst – ankommer på den mottagande staten att beakta eventuella värdeförändringar som inträffar efter det datum då ursprungsmedlemsstaten förlorat rätten att beskatta inkomsterna i bolaget.

Anstånd med skattebetalningen kunde i detta fall förenas med ränta och krav på säkerhet. I domen anges vidare att en uppskjuten betalning oundvikligen leder till en administrativ börda för den skattskyldige i samband med bevakningen av de tillgångar som ligger till grund för anståndet. Detta sågs dock som ett mindre ingrepp i etableringsfriheten än en åtgärd som innebär att skatten tas ut omgående, vilket medför nackdelar i likviditetshänseende. En sådan administrativ börda kunde därmed motiveras för att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.

Av det som sägs i domen går det inte att med säkerhet avgöra om den bara tar sikte på bolagsbeskattning eller om rättsläget vad gäller proportionalitet vid utflyttningsbeskattning av fysiska personer har ändrats i dessa delar.

Av senare domar om utflyttningsbeskattning av juridiska personer framgår numera att nationell lagstiftning som ger den skattskyldige en möjlighet att dela upp betalningen av skatt på orealiserade värdeökningar i fem annuiteter är proportionerlig för att uppnå syftet med utflyttningsbeskattningen. Det bakomliggande skälet är enligt domstolen att risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras ökar ju längre tiden går och att den berörda medlemsstaten ska kunna ta hänsyn till denna risk i sin nationella lagstiftning om uppskov med betalning av skatten (dom Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331 och dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkterna 49–52).

Kommissionen mot Portugal

Den 21 december 2016 meddelade EU-domstolen dom i mål C-503/14, Kommissionen mot Republiken Portugal, EU:C:2016:979 (nedan kallad Portugal-domen). I målet prövades om Portugal underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 45 och 49 FEUF samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet genom att anta och bibehålla bestämmelser om att en skattskyldig person som gör ett utbyte av bolagsandelar och flyttar till ett annat land dels

- måste ta upp inkomsten som härrör från andelsbytet i beskattningsunderlaget för det sista beskattningsår då personen anses vara skattskyldig med hemvist i Portugal, dels
- inte kan få uppskov med betalning av skatten på transaktionen.

Domstolen inledde sin prövning med att konstatera att den som enbart till följd av flytten blir skyldig att betala skatten på en värdeökning som annars inte hade behövt betalas förrän och endast i den utsträckning som den faktiskt realiserats, lider en nackdel i likviditetshänseende samt att denna skillnad i behandling utgör en inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare och för etableringsfriheten.

Därefter slog domstolen fast att en inskränkande utflyttningsbeskattning kan motiveras med behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna – både för fysiska och juridiska personer (p 56) och oavsett om värdeökningen är realiserad eller orealiserad (p 54). Som svar på kommissionens invändning om att ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten inte skulle vara tillämpligt på utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade värdeökningar av den anledningen av de inte kan dra av kapitalförluster som eventuellt realiserats efter flytten till en annan medlemsstat, erinrade domstolen om att den omständigheten att den mottagande medlemsstaten eventuellt inte beaktar värdeminskningar när de nya bolagsandelarna avyttras inte medför någon skyldighet för ursprungsmedlemsstaten att räkna om skatt som blivit slutligt fastställt när den skattskyldige upphörde att vara skattskyldig i ursprungsmedlemsstaten (p 55).

Dock bedömde domstolen att den portugisiska lagstiftningen gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå ändamålet då den inte gav den skattskyldige någon möjlighet att välja mellan att betala skatten omedelbart och att få uppskov med att betala skatten. Behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten kunde därför inte motivera inskränkningen. I detta sammanhang noterade domstolen att ett uppskov med betalningen oundvikligen dels leder till en administrativ börda för den skattskyldige i samband med bevakningen av överförda tillgångar, dels fordrar en bankgaranti. Inskränkningen kunde inte heller motiveras av något annat åberopat ändamål och var således förbjuden.

3.4.3 Kommissionens meddelande

Europeiska kommissionen la den 19 december 2006 fram ett meddelande om utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik, KOM(2006) 825 slutlig.

Utifrån domarna i Lasteyrie-målet och N-målet drar kommissionen bland annat följande slutsatser. Även om en medlemsstat hävdar sin rätt till

skatteintäkter som uppstått under en skattskyldigs vistelse på statens territorium, kan staten inte vidta åtgärder som hindrar den fria rörligheten. Därigenom utesluts omedelbar skatteuppbörd av orealiserade vinster när skattskyldiga personer flyttar sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat. EU-rätten hindrar inte den medlemsstat från vilken en medborgare flyttar från att bedöma vilken inkomstnivå den vill bevara sin beskattningsrätt på, förutsatt att det inte leder till omedelbar beskattning och att uppskovet med skattebetalningen inte är kopplat till ytterligare villkor.

Även om ett villkorslöst uppskov kan lösa de omedelbara skillnaderna i behandlingen av skattskyldiga som flyttar till en annan medlemsstat och de som stannar kvar i ursprungsmedlemsstaten, är det enligt kommissionen inte säkert att det löser problemet med olikheterna mellan medlemsstaternas skattesystem. Kommissionen konstaterar att OECD:s modellavtal inte innehåller några specifika regler för hur personer som bytt sin skattemässiga hemvist ska behandlas. Vissa medlemsstater har infört särskilda bestämmelser i sina bilaterala skatteavtal för att se till att uppdelningen av beskattningsrätter matchas av en utvidgad skattskyldighet i enlighet med nationell lagstiftning. I andra medlemsstater anser man att eftersom tillgången till medlen ”uppstår” alldeles före emigrationen, rör det sig om en inhemsk transaktion som inte omfattas av deras skatteavtal.

Kommissionen anser att om två medlemsstater väljer att beskatta samma inkomst två gånger, måste de också se till att det inte leder till dubbelbeskattning. Den uppfattningen får enligt kommissionen ett klart stöd i domstolens beslut i N-målet.³ Enligt kommissionen skulle följande alternativ vara möjliga för medlemsstaterna för att komma till rätta med skillnaderna i medlemsstaternas system:

- I praktiken har ett antal medlemsstater, som antingen antar att avyttrandet sker strax före utflyttningen eller tillämpar ett system med utvidgad skattskyldighet, redan ett system med avdrag för de skatter som den nya hemviststaten tagit ut på samma vinster.
- Medlemsstaterna skulle också kunna komma överens om att dela upp beskattningsrätten på vinster, t.ex. genom att dela beskattningsrätten efter hur länge aktieinnehavaren var bosatt i respektive medlemsstat. Detta skulle eventuellt kunna kräva ändringar av dagens avtal om dubbelbeskattningar. Så som domstolen bekräftade i N-målet, måste man i alla lösningar ta hänsyn till en eventuell värdeminskning hos aktierna, antingen i värdmedlemsstaten eller i ursprungsstaten. Det faktum att en skattskyldig har använt sig av sin rätt till fri rörlighet får inte leda till en beskattning av ett högre vinstbelopp än vad som skulle ha varit fallet om den skattskyldige inte flyttat utomlands.

Kommissionen betonar att ett effektivt administrativt samarbete är av mycket stor vikt för att åtgärderna ska få avsedd effekt. Medlemsstaterna bör därför fullt

³ Kommissionen hänvisar till punkten 49 i domen. Där anger domstolen att ett krav på deklARATION kan anses vara proportionerligt i förhållande till det legitima syftet att dela upp beskattningsrätten, ”särskilt när denna uppdelning syftar till att avskaffa dubbelbeskattning mellan medlemsstater.”

ut använda de möjligheter som ges i direktiven om ömsesidigt bistånd respektive om indrivning.

3.5 Internationellt samarbete vid beskattning och indrivning

3.5.1 EU-rättsligt samarbete

Rådets direktiv om administrativt samarbete om beskattning

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG innehåller bestämmelser om informationsutbyte mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter.⁴ Det nya direktivet omfattar all information som kan göra det möjligt för de behöriga myndigheterna att fastställa korrekta beslut om skatt på inkomst och kapital. Direktivbestämmelserna har genomförts genom lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Genom rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU (DAC 2) utökas informationsutbytet till att också avse finansiella instituts utbetalningar från depåkonto, inlåningskonto och andra rapporteringspliktiga konton till en kontohavare med hemvist i en annan medlemsstat. Ändringsdirektivet innebär vidare att OECD:s globala standard, (Common Reporting Standard, förkortad CRS) om utbyte av finansiell information tas in i direktivet, vilket bl.a. medför att banksekretess inte hindrar uppgiftslämnandet.

DAC 2 har genomförts genom lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, jämte tillhörande förordningar samt genom införandet av 22 b kap. SFL. Ändringsbestämmelserna ska tillämpas från och med den 1 januari 2016, vilket innebär att uppgifter om finansiella tillgångar ska lämnas automatiskt första gången år 2017.

Rådets direktiv om indrivning

Sedan den 1 januari 2012 tillämpas rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet). Biståndet kan bestå av att den anmodade myndigheten lämnar de upplysningar som den sökande myndigheten behöver för att driva in fordringar som har uppstått i den sökande medlemsstaten. Vidare ska den anmodade myndigheten delge gäldenären alla handlingar som gäller dessa fordringar och som har sitt ursprung i den sökande medlemsstaten. Den anmodade myndigheten kan även på begäran av den sökande myndigheten driva in eller vidta åtgärder för att säkerställa indrivningen av fordringar som har uppstått i den sökande medlemsstaten. Det

⁴ Även kallat DAC, efter Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

nya direktivet innebär effektiviseringar i olika avseenden, bl.a. genom bestämmelser om enhetliga dokument. Direktivbestämmelserna har genomförts genom lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen.

3.5.2 Samarbete enligt mellanstatliga överenskommelser, konvention och global standard

Mellanstatliga överenskommelser om informationsutbyte och indrivning finns också i skatteavtal. Det nordiska skattehandräckningsavtalet av den 7 december 1989 (SFS 1990:226) har införlivats i svensk rätt genom lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Avtalet innehåller bestämmelser om informationsutbyte och indrivning av skatt och är, jämfört med indrivningsdirektivet (ovan), mer administrativt lätthanterligt. Det tillämpas därför i stor utsträckning mellan Danmark, Finland och Sverige, trots att även indrivningsdirektivet gäller mellan dessa stater.

Dessutom har Europarådet och OECD utarbetat en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden (SFS 1990:313).

Internationellt informationsutbyte

Under senare år har arbetet intensifierats för att få till ett utökat internationellt informationsutbyte inom det finansiella området. Det har bland annat resulterat i ett avtal mellan Sveriges och Amerikas förenta staters regeringar för att förbättra internationell efterlevnad av skatteregler och för att genomföra Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA. FATCA är en amerikansk lag som antogs av den amerikanska kongressen i mars 2010. Lagen syftar till att den amerikanska federala skattemyndigheten, IRS, ska få tillgång till information om tillgångar och inkomster på amerikanska personers konton hos finansiella institut utanför USA. Med amerikansk person avses – i fråga om fysiska personer – amerikanska medborgare eller personer med hemvist i USA. Avtalet innebär att olika finansiella företag i Sverige ska samla in och lämna uppgifter till Skatteverket, som i sin tur ska vidarebefordra uppgifterna till IRS. I gengäld kommer Sverige att få motsvarande uppgifter från USA. Uppgifter ska bland annat lämnas om avyttringar och utdelningar. Uppgifter om avyttrade aktier i fåmansföretag kommer dock inte att lämnas eftersom det bara är värdepapper som förvaras i en depå eller hos en värdepapperscentral som omfattas av upplysningsskyldigheten. FATCA-avtalet har genomförts genom lagen (2015:62) om identifiering av rapporteringspliktiga konton med anledning av FATCA-avtalet och lagen (2015:63) om utbyte av upplysningar med anledning av FATCA-avtalet, jämte tillhörande förordningar samt genom införandet av 22 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Dessutom har OECD tagit fram en global standard för utbyte av finansiell information, CRS. Innehållet stämmer till stor del överens med FATCA. Här knyts dock rapporteringsskyldigheten bara till kontohavarens hemvist och inte till medborgarskap. CRS har genomförts gemensamt med DAC 2 (ovan). Automatiskt utbyte av information enligt FATCA och CRS påbörjas under år 2017.

Indrivningssamarbetet

Utanför EU får skatten drivas in med hjälp av hemviststaten i enlighet med de internationella överenskommelser som kan finnas tillgängliga. Förutom det nordiska skattehandräckningsavtalet har Sverige dubbelbeskattningsavtal som innehåller indrivningsbestämmelser med tre stater utanför EU; USA (SFS 1994:1617), Indien (SFS 1997:918) och Japan (SFS 1983:203). Handräckningsmöjligheterna är i dessa fall kraftigt begränsade. Enligt avtalet med USA kan indrivningsåtgärder inte vidtas om gäldenären är amerikansk medborgare. Skatteskulden får inte heller vara bestridd av gäldenären.

Den av Europarådet och OECD upprättade konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden kan tillämpas mellan Sverige, Azerbajdzjan, Belgien, Danmark (inklusive Grönland), Finland, Frankrike, Island, Norge, Polen, Storbritannien och Ukraina. Om gäldenären har sin hemvist i en annan stat än Sverige måste skattebeslutet ha vunnit laga kraft för att det ska kunna drivas in med stöd av konventionen. Konventionen har därför liten betydelse för svensk del. Konventionsstaterna kan dock träffa överenskommelser om att inte tillämpa denna begränsning.

4 Överväganden och förslag om utflyttningsbeskattning

4.1 Tioårsregeln slopas

Förslag: Den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL ska slopas och ersättas med regler om utflyttningsbeskattning av tillgångar och förpliktelser.

Skälen för förslaget

Utrymme för kringgående

Tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, infördes i syfte att säkerställa svensk beskattning av vissa kapitalvinster i samband med att fysiska personer flyttar utomlands. När regeln infördes utgjorde den ett viktigt led i regeringens arbete för att förhindra skatteflykt och att åstadkomma en rättvis beskattning (prop. 1982/83:144, s. 10 f.). Under de drygt 30 år som tioårsregeln har funnits har tillämpningsområdet successivt utvidgats, t.ex. omfattar regeln i dag även utländska delägarrätter. Dessutom har ett antal av våra skatteavtal omförhandlats under senare år, vilket medfört att vissa av de tidigare gällande inskränkningarna i den svenska beskattningsrätten är undanröjda.

Trots dessa förändringar är det fortfarande fullt möjligt att helt eller delvis undgå beskattning av kapitalvinster i samband med utvandring. Bland EU-länderna är det t.ex. bara ett fåtal med vilka Sverige har skatteavtal som fullt ut medger beskattning enligt tioårsregeln. I avtalen med övriga EU-länder finns begränsningar av olika slag. Dessa kan t.ex. innebära att den period under vilken beskattning får ske är begränsad eller att endast delägarrätter i svenska bolag omfattas. Den sistnämnda begränsningen ska ses i kombination med att det enligt 53 kap. IL är möjligt att överlåta tillgångar till underpris till utländska företag inom EES utan beskattningseffekter. Det innebär att den som före utflyttningen säljer sina svenska bolagsandelar till underpris till ett eget bolag inom EES kan sälja andelarna i det utländska bolaget efter utflyttningen utan att vinsten kan beskattas i Sverige.

Beskattning kan också undvikas om den utflyttade personen tillgodogör sig bolagets värde genom utdelning. Ett vanligt upplägg är att till underpris sälja ett svenskt fåmansföretag med stort obeskatat kapital till ett cypriotiskt holdingbolag. Det fria egna kapitalet delas sedan ut till holdingbolaget utan skatteeffekter. Den fysiska ägaren bosätter sig på Malta och tar emot utdelning från det cypriotiska bolaget. Utdelning från cypriotiska bolag beskattas inte av Malta. Det blir inte heller någon svensk beskattning eftersom tioårsregeln inte är tillämplig på utdelning.

Det faktum att tioårsregeln fortfarande kan sättas ur spel visar att den trots alla förändringar inte fungerar som det var tänkt. Den är med andra ord inte tillräckligt effektiv för att säkerställa att Sverige behåller rätten att beskatta kapitalvinster som upparbetats i Sverige om den person som är skattskyldig flyttar utomlands. I vissa fall går det genom tillämpning av olika staters interna regler och skatteavtal att helt och hållet undvika beskattning.

Risk för skattebortfall

Frågan är hur stort framtida skatteundandragande som kan förväntas med ett oförändrat regelverk. I den förstudie som Skatteverket genomförde år 2007 (se avsnitt 2.1.1) uppskattades att beskattningsunderlaget minskade med mer än tre miljarder kronor på grund av att fåmansföretagsdelägare och andra aktieägare utvandrade år 2005 och 2006. Dessa beräkningar utgår visserligen från förhållanden som gällde innan skattereglerna för förbjudna lån utvidgades till att även omfatta utländska företag och innan skatteavtalet med t.ex. Österrike omförhandlades. Skatteverket bedömer dock att det i dag finns upplägg som ger samma gynnsamma skattemässiga effekt till likartad ekonomisk risk och arbetsinsats som de upplägg som var populära vid den tid som omfattas av förstudien. Resultatet av förstudiens beräkning av minskat beskattningsunderlag i mitten av 2000-talet behöver därför inte omvärderas på denna grund.

Så länge det är möjligt att inom lagens ramar helt eller delvis undgå beskattning finns det ingen anledning att anta att människors benägenhet och förmåga till skattedriven utflyttning kommer att minska. Olika typer av upplägg för att undgå skatt vid utflyttning marknadsförs också öppet av skattekonsulter.

Omfattningen av ett framtida skattebortfall beror dock i första hand på omständigheter av demografisk natur såsom befolkningens sammansättning, rörlighet, förmögenhet och liknande omständigheter. Det ska här noteras att generationsskifte och försäljning av företag traditionellt har inneburit en risk för nationell och internationell skatteplanering. Mot denna bakgrund är det intressant att uppmärksamma de rapporter om framtida generationsväxling bland svenska småföretag som tagits fram inom näringslivet. Enligt en rapport från branschorganisationen Företagarna år 2011 uppger fyra av tio småföretagare med 1–49 anställda att de planerar att dra sig tillbaka från sitt företag inom de närmaste tio åren. I rapporten anges att det påverkar ca 90 000–100 000 företag, eller ca 290 000 företag om även egenföretagarna räknas med. Samma uppgifter presenteras i en rapport från Svenskt Näringsliv år 2014. Rapporterna finns publicerade på www.foretagarna.se, respektive www.svensktnaringsliv.se.

Förstärkt tioårsregel eller utflyttningsbeskattning?

Som framgår ovan har tioårsregeln stora brister och är som skatteflyktsregel inte särskilt effektiv. Någon form av förändring av det interna regelverket är därför nödvändig. Frågan är på vilket sätt det nuvarande systemet behöver förändras för att beskattningen av orealiserade kapitalvinster i samband med utflyttning ska bli så effektiv att Sveriges skattebas kan värnas samtidigt som en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan olika länder upprätthålls. De tre alternativ som Skatteverket har övervägt är att förstärka tioårsregeln, att komplettera tioårsregeln eller att ersätta tioårsregeln med regler om utflyttningsbeskattning. Med utflyttningsbeskattning menas här särskilda beskattningskonsekvenser avseende orealiserade inkomster på kapitaltillgångar som aktualiseras om en obegränsat skattskyldig fysisk person flyttar ut från landet och blir begränsat skattskyldig eller får hemvist i det andra landet enligt ett skatteavtal.

Vad först gäller möjligheterna att göra ytterligare ändringar i den nuvarande tioårsregeln konstateras att sådana ändringar inte skulle medföra några

omedelbara effekter. Detta hänger samman med att våra skatteavtal – som i många fall kommit till före tioårsregeln – innehåller bestämmelser som helt eller delvis begränsar möjligheterna att tillämpa den utsträckt skattskyldighet som följer av tioårsregeln. För att få en effektivare tioårsregel krävs således inte bara att bestämmelserna i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL ändras utan också att flertalet svenska skatteavtal omförhandlas i akt och mening att ge Sverige en utökad rätt att beskatta utflyttade fysiska personer. Med hänsyn bland annat till den tid det tar att omförhandla ett skatteavtal och då tioårsregeln internationellt sett är att betrakta som en udda regel kan Skatteverket inte se att ytterligare ändringar i tioårsregeln är en framkomlig väg.

Oavsett de ovan beskrivna svårigheterna kvarstår det faktum att tioårsregeln är en sedan lång tid inarbetad bestämmelse. Den skulle därför, i syfte att effektivisera beskattningen vid utflyttning, kunna kompletteras med nya regler om utflyttningsbeskattning. En ordning med dubbla regelverk skulle dock bli tämligen komplicerad och svåröverskådlig. Att komplettera tioårsregeln med ett system för utflyttningsbeskattning är således en möjlig men, enligt Skatteverket, inte lämplig väg att gå.

Mot denna bakgrund anser Skatteverket att den nuvarande tioårsregeln bör avskaffas och ersättas med ett nytt system för utflyttningsbeskattning. Att införa regler för utflyttningsbeskattning är också den väg som ett flertal andra stater har valt. Även ur ett internationellt perspektiv finns det således klara fördelar med en ren utflyttningsbeskattning. En redogörelse för Skatteverkets förslag om utflyttningsbeskattning följer nedan.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 3 kap. 19 och 19 a §§ IL slopas.

4.2 Nya regler om utflyttningsbeskattning

4.2.1 Grundläggande för utflyttningsbeskattning

Förslag: En fysisk person som upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige eller som får hemvist i en annan avtalsslutande stat enligt ett skatteavtal ska anses ha avyttrat vissa kapitaltillgångar som denne innehar vid utflyttningen.

Skälen för förslaget

Effektivare regler för att värna skattebasen

I avsnitt 4.1 konstateras att vår interna rätt i kombination med gällande skatteavtal inte är tillräckligt effektiv för att säkerställa att upparbetade men orealiserade värdeökningar på kapitaltillgångar kan beskattas om innehavaren blir begränsat skattskyldig eller får hemvist enligt skatteavtal i ett annat land. Ett regelverk som effektivt värnar den svenska skattebasen och motverkar skatteundandragande är nödvändigt. Det är också en grundläggande förutsättning för att upprätthålla en välavvägd fördelning av olika länders beskattningsrätt. Skatteverket föreslår därför att den nuvarande tioårsregeln om utsträckt skattskyldighet ersätts med regler om utflyttningsbeskattning.

Hänsyn till EU-rätten och internationella överenskommelser

En självklar utgångspunkt för detta lagstiftningsärende är att de nya regler om utflyttningsbeskattning som här föreslås ska vara förenliga med EU-rätten och andra internationella överenskommelser.

Varje stat är i princip fri att välja hur den vill utforma sina inkomstskatteanspråk inom det egna territoriet. Det svenska skatteanspråk som aktualiseras i och med utflyttningsbeskattningen ska bestämmas vid en tidpunkt innan beskattningsrätten övergår till den nya hemviststaten och avse värden som uppkommit dessförinnan. Utflyttningsbeskattningen som sådan får därför anses vara förenlig med skatteavtalen och skatteanspråket bör kunna hävdas, oavsett vilket land som enligt tillämpligt skatteavtal har rätt att beskatta den vinst som kan uppkomma när tillgången sedermera överlåts. Däremot kan det inte uteslutas att det svenska skatteanspråket måste sättas ned om hemviststatens vinstbeskattning omfattar den värdeökning som redan har utflyttningsbeskattats i Sverige.

Nationella regler som aktualiseras på grund av att en person byter hemviststat kan av naturliga skäl komma att påverka den fria rörlighet som råder enligt EUF-fördraget och andra internationella avtal. Enligt EU-domstolens praxis kan dock inskränkningar i den fria rörligheten godtas om en medlemsstat annars riskerar att gå miste om sin rätt att beskatta vinster som upparbetats i medlemsstaten på grund av att ägaren till den vinstbärande tillgången byter hemviststat. De unionsrättsliga bedömningarna kan därmed främst koncentreras till frågor om hur utflyttningsbeskattningen bör regleras för att säkerställa att beskattningsrätten fördelas på ett väl avvägt sätt utan att för den skull medföra att inskränkningarna i de fördragsskyddade friheterna går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta rättmätiga syfte.

Utflyttning

Reglerna om utflyttningsbeskattning ska enligt förslaget gälla för fysiska personer som flyttar ut från Sverige och upphör att vara obegränsat skattskyldiga eller som enligt ett skatteavtal får hemvist i en annan avtalsslutande stat. Det är i denna bemärkelse som begreppet utflyttning används i denna promemoria om inte något annat särskilt anges. Hemvistbytet kan inträda vid olika tillfällen beroende på vilka ekonomiska och personliga intressen som personen har kvar i Sverige efter flytten. När den fysiska förflyttningen sker kan, men behöver alltså inte, vara direkt avgörande för när den beskattningsgrundande händelsen inträffar.

Tillgångar och förpliktelser anses avyttrade

De tillgångar och förpliktelser som enligt förslaget ska omfattas av utflyttningsbeskattning är delägarrätter och fordringsrätter, förpliktelser vars underliggande tillgångar består av delägarrätter, fordringsrätter, räntor eller råvaror, andelar i svenska handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person samt annan lös egendom som inte är för personligt bruk. Sådana tillgångar och förpliktelser som ägs av en fysisk person som bosätter sig i ett annat land bör anses avyttrade dagen innan personen upphör att vara obegränsat skattskyldig eller enligt ett skatteavtal får hemvist i en annan avtalslutande stat. Med avyttring likställs i detta sammanhang avslut och liknande slutföranden. Genom denna fiktiva avyttring bestäms det svenska skatteanspråket vid en tidpunkt när Sverige fortfarande har rätt att beskatta värdeökningar som har upparbetats men ännu inte realiserats.

Fastigheter och bostadsrätter berörs inte

Systemet med utflyttningsbeskattning ska ersätta den nuvarande tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL. Till skillnad från tioårsregeln är det primära syftet med utflyttningsbeskattning inte att förhindra skatteflykt. Det huvudsakliga syftet är i stället att möjliggöra för Sverige att på mer generell basis beskatta kapitalvinster som upparbetats under tid då innehavaren har varit obegränsat skattskyldig och haft skatterättslig hemvist här. Vinster och förluster på fastigheter och bostadsrätter i Sverige kan beskattas här oavsett var ägaren finns eftersom Sverige är källstat (se 3 kap. 18 § första stycket 11 IL samt artikel 13 punkt 1 jämförd med artikel 6 punkt 2 i OECD:s modellavtal från år 2014). Någon ytterligare reglering är således inte nödvändig när det gäller svenska fastigheter och bostadsrätter.

Enligt intern rätt kan kapitalvinster på fast egendom i utlandet i och för sig beskattas så länge ägaren är obegränsat skattskyldig i Sverige. Att skatteavtalen tilldelar källstaten den primära beskattningsrätten innebär dock att Sverige i praktiken har starkt begränsade möjligheter att faktiskt ta ut skatt på utländska fastigheter eftersom den utländska skatten ska avräknas mot den svenska skatten. Att ägaren till en utländsk fastighet flyttar ut från Sverige får således inte någon betydande statsfinansiell effekt. Kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter kan därför lämpligen hållas helt utanför systemet för utflyttningsbeskattning.

Andelar i s.k. oäkta bostadsföretag beskattas däremot enligt reglerna för delägarrätter och den som är begränsat skattskyldig är inte skattskyldig för kapitalvinst på sådana andelar. Dessa skillnader motiverar att andelar i oäkta bostadsföretag, till skillnad från fastigheter och bostadsrätter, ska ingå i systemet för utflyttningsbeskattning.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 8 c och 8 e §§, tas in i 44 kap. IL.

4.2.2 Skattskyldighetens inträde

Förslag: Skattskyldigheten ska inträda dagen före utflyttningen, vilket är den dag då den beskattningsbara tillgången ska anses avyttrad, alternativt förpliktelsen ska anses avslutad.

Utflyttningen ska anses ske när en person som flyttar från Sverige upphör att vara obegränsat skattskyldig eller får hemvist i den andra staten enligt tillämpligt skatteavtal.

En obegränsat skattskyldig fysisk person som har hemvist i annat land enligt ett skatteavtal ska inte beskattas för inkomster på sådana tillgångar och förpliktelser som omfattas av regelverket för utflyttningsbeskattning.

Skälen för förslaget

Skattskyldigheten ska inträda innan svensk beskattningsrätt upphör

Det nya regelverket om utflyttningsbeskattning avser att säkerställa att orealiserade vinster på kapitaltillgångar kan beskattas i Sverige om ägaren flyttar utomlands och blir skattskyldig för vinsterna i den nya hemviststaten. Som tidigare har nämnts är avsikten att utflyttningsbeskattningen ska initieras vid en tidpunkt omedelbart före bytet av skatterättslig hemvist, dvs. innan beskattningsrätten övergår till den nya hemviststaten.

En omständighet att beakta i detta sammanhang är att flera av de svenska skatteavtalen innehåller bestämmelser som innebär att den svenska beskattningsrätten även omfattar inkomster på avyttringar som sker efter hemvistbytet. Att hemvistbytet inte alltid innebär att den svenska beskattningsrätten direkt övergår till den nya hemviststaten gör att den rättsliga grunden för utflyttningsbeskattningen blir mindre självklar än vad den först kan tyckas vara. Det finns därför skäl att fundera något över om det är hemvistbytet eller det faktum att personen upphör att vara skattskyldig för värdeökningen som är bäst lämpat att utgöra grund för utflyttningsbeskattning.

Skatteavtalens betydelse för begränsat och obegränsat skattskyldiga personer

Bestämmelser i ett skatteavtal kan aldrig utvidga den interna beskattningsrätten. Om den s.k. tioårsregeln slopas kommer Sverige inte att ha någon beskattningsrätt enligt intern rätt som kan utövas mot *begränsat* skattskyldiga personer. Det innebär att rätten att beskatta upparbetade men orealiserade kapitalvinster kommer att upphöra direkt när en utflyttad person blir begränsat skattskyldig.

Om en *obegränsat* skattskyldig person som får hemvist i ett annat land enligt ett skatteavtal kan beskattas för kapitalvinster efter hemvistbytet beror emellertid på innehållet i det aktuella skatteavtalet. Det finns grund för ett svenskt beskattningsanspråk i 3 kap. 8 § IL. Enligt detta lagrum är en obegränsat skattskyldig person skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige eller från utlandet. Mot denna bakgrund måste frågan om en obegränsat skattskyldig person som enligt ett skatteavtal har hemvist i ett annat land är skattskyldig i Sverige för vinst på en specifik exittillgång, prövas utifrån bestämmelserna i det aktuella avtalet.

Enligt OECD:s modellavtal beskattas tillgångar av de slag som är aktuella för utflyttningsbeskattning endast i hemviststaten med undantag för andelar i

vissa fastighetsbolag. Det är emellertid vanligt förekommande att de svenska skatteavtalen innehåller bestämmelser som ger Sverige rätt att beskatta en person som fått hemvist i annat land. Avtalsbestämmelser om utsträckt beskattningsrätt har sannolikt tillkommit för att stämma överens med vår tioårsregel. De skatteavtal som ger Sverige beskattningsrätt efter hemvistbytet har varierande innehåll, bl.a. i fråga om vilka tillgångar som omfattas av den utsträcka beskattningsrätten och hur länge den kan göras gällande. Enligt några skatteavtal gäller den svenska beskattningsrätten efter hemvistbytet bara vinster på andelar i bolag med hemvist i Sverige. Utländska aktier och svenska handelsbolagsandelar omfattas inte (se exempelvis skatteavtalen med Nederländerna och Thailand). I skatteavtalet med Frankrike finns särskilda bestämmelser när andelarna i ett svenskt bolag utgör en del av ett väsentligt innehav.

I vissa fall är rätten att beskatta en obegränsat skattskyldig person med skatterättslig hemvist i annan stat beroende av att personen är svensk medborgare (se exempelvis skatteavtalen med Belgien och Schweiz). Ibland finns bestämmelser om att personen måste vara svensk medborgare men inte får vara medborgare i det andra landet, vilket innebär att den utsträckt beskattningsrätten upphör om personen byter medborgarskap (se exempelvis skatteavtalet med Frankrike). Beskattningsrätten omfattar inkomst vid överlåtelser som genomförs inom viss tid efter hemvistbytet. Tiden räknas ibland från dagen för hemvistbytet, ibland från utgången av det år när hemvistbytet gjordes och varierar mellan två och tio år.

Att avtalen har så skiftande innehåll gör att frågan om när skattskyldigheten upphör efter ett hemvistbyte inte kan ges ett enkelt och entydigt svar. Om utflyttningsbeskattningen skulle ansluta till att skattskyldigheten upphör enligt tillämpligt skatteavtal skulle exitbeskattningen ibland ske vid olika tillfällen beroende på vilka tillgångar den utflyttade personen äger. En person som äger andelar i såväl ett svenskt som ett utländskt bolag skulle beskattas vid två olika tillfällen. Att tidpunkten för utflyttningsbeskattningen skulle vara kopplad till avtalsbestämmelser med så skiftande innehåll är inte rättssäkert. Det kan vidare ifrågasättas hur den rättsliga metoden för utflyttningsbeskattning fungerar om den utflyttade personen flyttar vidare till ett annat land innan den svenska beskattningsrätten har upphört i det land dit personen först flyttade.

Begränsad skattskyldig eller hemvist i annat land enligt skatteavtal

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att utflyttningen ska anses ha skett i och med att en person som bosätter sig i ett annat land blir begränsat skattskyldig eller förblir obegränsat skattskyldig men får hemvist i det andra landet enligt tillämpligt skatteavtal. Grunden för utflyttningsbeskattning ska inträda när den första av ovan nämnda händelser inträffar.

Förslaget innebär att beskattningsbara tillgångar och förpliktelser ska anses avyttrade, alternativt avslutade, dagen före utflyttningen. Utflyttningsbeskattningen blir därmed förenlig med skatteavtalen och ett skatteanspråk som avser värden som uppkommit före utflyttningen bör kunna hävdas, oavsett vilket land som enligt tillämpligt skatteavtal har rätt att beskatta den vinst som kan uppkomma när tillgången sedermera överläts eller förpliktelsen upphör. Det är också den mest lämpliga tidpunkten för att fastställa den värdeökning som

upparbetats under tiden fram till utflyttningen. När i tiden utflyttningsskatten ska betalas saknar i detta sammanhang betydelse.

Denna bedömning delas av ett flertal andra länder. Europeiska kommissionen har också i sitt meddelande om utflyttningsbeskattning m.m. pekat ut ett sådant system – tillsammans med ett system för avdrag för de skatter som den nya hemviststaten tagit ut på samma vinster – som ett sätt för att komma till rätta med skillnaderna i medlemsstaternas interna skattesystem.

Det kan givetvis förekomma olika uppfattningar i frågor dels om och när en fysisk person har upphört att vara obegränsat skattskyldig i Sverige, dels om och när hemvisten enligt skatteavtal har flyttats till den andra avtalslutande staten. Sådana bedömningar är centrala för den svenska beskattningsrätten och måste alltid göras när fysiska personer blir begränsat skattskyldiga. Enligt Skatteverkets uppfattning bör därför dessa frågor, även i förhållande till det nu föreslagna systemet med utflyttningsbeskattning, kunna hanteras inom ramen för Skatteverkets ordinarie beskattningsverksamhet. Några särskilda regler föreslås därför inte i denna del.

Utsträckt beskattningsrätt enligt skatteavtal ska inte tillämpas på tillgångar och förpliktelser som kan utflyttningsbeskattas

Enligt nuvarande lagstiftning kan nu gällande skatteavtal leda till att en obegränsat skattskyldig person som har hemvist i ett annat land beskattas för inkomster på sådana tillgångar och förpliktelser som ska omfattas av den här föreslagna utflyttningsbeskattningen. En sådan ordning är bara logisk så länge tioårsregeln gäller. Med nya regler om utflyttningsbeskattning som innebär att det svenska skatteanspråket ska bestämmas vid en tidpunkt innan beskattningsrätten övergår till den nya hemviststaten och avse värden som uppkommit dessförinnan brister logiken.

Utflyttningsbeskattningen grundar sig på principen att Sverige har rätt att beskatta de värdeökningar som upparbetats på tillgångarna medan personen bor i Sverige. En utsträckt beskattningsrätt skulle innebära att värdeökningar som uppkommer efter utflyttningen också kommer att beskattas. Om den nuvarande ordningen behålls kan den också komma att åberopas till stöd för att de nya reglerna om utflyttningsbeskattning strider mot den fria rörligheten eftersom Sverige vid tillämpning av vissa skatteavtal inte alls riskerar att gå miste om sin rätt att beskatta vinster som upparbetats i medlemsstaten på grund av att ägaren till den vinstbärande egendomen byter hemviststat.

När principen om utsträckt skattskyldighet överges till förmån för ett system där orealiserade kapitalinkomster beskattas vid utflyttning bör därför den avtalsreglerade rätten att beskatta samma inkomst inskränkas. För att den nya utflyttningsbeskattningen ska bli legitim och konsekvent måste principen om omedelbar beskattning få fullt genomslag. I annat fall riskerar en redan utflyttningsbeskattad inkomst på egendom som överläts efter hemvistbytet att bli föremål för dubbel svensk beskattning. Det ska vidare noteras att beskattning enligt skatteavtal avser både vinster och förluster.

Därmed uppkommer frågan vilken egendom som ska undantas från beskattning enligt intern rätt när ett skatteavtals bestämmelser medger utsträckt beskattningsrätt. Skatteverket har övervägt följande tre avgränsningar;

– tillgångar och förpliktelser som har gett upphov till utflyttningsskatt samt senare förvärvade tillgångar som ersatt beskattade tillgångar eller som av annan

anledning ska föras in i anståndsförteckningen (se vidare om anståndsförteckning i avsnitt 4.7.5),

– tillgångar och förpliktelser som anses ha avyttrats på grund av utflyttning, eller

– tillgångar och förpliktelser som omfattas av regler om utflyttningsbeskattning.

Vid valet mellan dessa avgränsningar ska det noteras att formuleringen i den första strecksatsen förutsätter att utflyttningsbeskattning skett och att den specifika tillgången eller förpliktelsen har gett upphov till skatt. Det innebär att en utflyttad person som anses ha avyttrat sitt innehav men som inte ska utflyttningsbeskattas för att vinsten inte når upp till gränsbeloppet (se vidare om gränsbelopp i avsnitt 4.2.7) eller för att han eller hon inte har varit skattskyldig i Sverige tillräckligt lång tid (se avsnitt 4.2.6), skulle kunna beskattas i de fall den interna beskattningsrätten inte begränsas av skatteavtal. Att behålla en subsidiär beskattningsmöjlighet i dessa fall är inte önskvärt. En avgränsning enligt första strecksatsen skulle vidare innebära att tillgångar som redovisats med förlust vid utflyttningen skulle kunna beskattas med stöd av skatteavtal efter utflyttningen. En sådan tillgång kan ha minskat den utflyttningsbeskattade inkomsten men har inte gett upphov till utflyttningskatt. Om tillgången säljs dagen efter utflyttningen eller senare skulle den kunna ge upphov till en avdragsgill förlust eller skattereduktion. En sådan dubbel avdragsrätt är inte avsedd.

En avgränsning enligt den andra strecksatsen ger ett vidare undantag. Enligt denna formulering undantas all egendom som omfattas av utflyttningsbeskattning och som den utflyttade ägde vid utflyttningsstillfället. Den hindrar emellertid inte att senare förvärvade tillgångar och förpliktelser beskattas vid en avyttring – om det tillåts enligt tillämpligt skatteavtal. Att vidhålla rätten att beskatta värden som uppkommit upp till tio år efter utflyttningen när personen bor i och har störst anknytning till det andra landet, harmonierar inte med den EU-konforma synen på en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.

Dessutom skulle en avgränsning enligt såväl första som andra strecksatsen innebära att obegränsat skattskyldiga personer som får hemvist i ett annat land enligt skatteavtal behandlas olika efter hemvistbytet beroende på vilket land de flyttar till och vilka tillgångar de äger.

Slutsatsen av dessa överväganden blir att undantaget bör gälla samtliga tillgångar och förpliktelser som omfattas av regler om utflyttningsbeskattning, dvs. den formulering som återfinns i den tredje strecksatsen ovan. Det innebär att den svenska skattebasen minskar. Som tidigare beskrivits brister dock den nuvarande ordningen i effektivitet. Med hänsyn till fördelarna med att principen om omedelbar beskattning får fullt genomslag anser Skatteverket att den utsträckta beskattningsrätten som tillåts av skatteavtal måste begränsas på detta sätt.

Lagförslag

Förslaget föranleder att tre nya paragrafer, 8 c, 8 e och 8 g §§, förs in i 44 kap. IL.

4.2.3 Beskattningsbara tillgångar och förpliktelser

Förslag: Regelverket för utflyttningsbeskattning ska tillämpas på tillgångar och förpliktelser som omfattas av bestämmelserna i 48, 50 och 52 kap. IL, dock inte på sådana personliga tillgångar som avses i 52 kap. 2 § IL, tillgångar och förpliktelser som förvaras på investeringssparkonto i enlighet med bestämmelserna i lagen (2011:1268) om investeringssparkonto, eller tillgångar och förpliktelser som ingår i en enskild näringsidkares verksamhet.

Skälen för förslaget

Kapitaltillgångar

Sverige får i egenskap av källstat beskatta vinster och förluster på fastigheter och bostadsrätter i Sverige, oavsett var ägaren är bosatt. Övriga tillgångar och förpliktelser som omfattas av inkomstskattelagens bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster måste däremot utflyttningsbeskattas om den svenska beskattningsrätten inte ska gå förlorad om innehavaren blir begränsat skattskyldig eller får hemvist i ett annat land enligt ett skatteavtal. De tillgångar som kan bli aktuella är sådana som beskattas som delägarätter och fordringsrätter samt förpliktelser vars underliggande tillgångar består av sådana rättigheter (48 kap. IL), andelar i svenska handelsbolag (50 kap. IL) samt annan lös egendom (52 kap. IL). Enligt Skatteverket bör de nu föreslagna reglerna om utflyttningsbeskattning omfatta samtliga tillgångar och förpliktelser som avses i nämnda kapitel, med undantag för sådana personliga tillgångar som avses i 52 kap. 2 § IL samt sådana tillgångar och förpliktelser som förvaras på investeringssparkonto i enlighet med bestämmelserna i lagen (2011:1268) om investeringssparkonto. Att tillgångar och förpliktelser på investeringssparkonto inte ska omfattas beror på att de schablonbeskattas löpande under innehavstiden och att varken värdeökningen eller avkastningen på dessa kontotillgångar ska beskattas ytterligare.

I 52 kap. IL samlas bestämmelser om kapitalvinst på andra tillgångar och förpliktelser än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap. IL. Att investeringstillgångar som avses i 52 kap. IL ska omfattas av nya regler om utflyttningsbeskattning är viktigt för att undvika alla de gränsdragningsproblem som annars kan förväntas. Med tanke på att den finansiella marknaden tillhandahåller ett flertal kapitalplaceringsinstrument med en konstruktion som kräver ingående analys för att avgöra om de omfattas av 48 eller 52 kap. IL bör problemen inte underskattas. Som exempel kan nämnas att en strukturerad produkt som inte är kapitalskyddad och där värdeuppgången följer en råvara eller råvarukorg är en tillgång enligt 52 kap. IL. Skulle samma strukturerade produkt däremot vara kapitalskyddad ska den i stället ses som en fordringsrätt vars kapitalvinst beskattas enligt 48 kap. IL.

För tydlighetens skull noteras att förslaget om utflyttningsbeskattning bara ska omfatta sådana tillgångar och förpliktelser som beskattas i inkomstlagen kapital. Därmed utesluts bland annat tillgångar i form av lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier, näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar samt patent och rättigheter som enligt 18 kap. 1 § andra stycket IL ska behandlas som inventarier, se 13 kap. 7 § IL. Tanken är alltså inte att en utflyttad person som driver enskild

näringsverksamhet ska beskattas för orealiserade värdeökningar på tillgångar som vid en försäljning hade beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet.

För ökad tydlighet noteras även att bestämmelserna i 52 kap. IL tillämpas på andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (jfr RÅ 1997 ref. 36) och att en andel i en Europeisk ekonomisk intressegruppering beskattas enligt 50 kap. IL, dvs. enligt samma regler som gäller för andelar i ett svenskt handelsbolag (5 kap. 2 § andra stycket IL). Kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i någon av dessa associationsformer kommer således att omfattas av den föreslagna utflyttningsbeskattningen.

Någon ytterligare redogörelse för vilka tillgångar och förpliktelser som omfattas av 48, 50 och 52 kap. IL och som därmed – med ovan nämnda undantag – ska omfattas av utflyttningsbeskattningsreglerna lämnas inte i detta sammanhang. För den grundläggande frågan om en viss kapitalvinst eller kapitalförlust beskattas enligt något av dessa kapitel hänvisas i stället till relevanta förarbeten och praxis.

Tioårsregeln är – när det gäller utländska värdepapper eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person – bara tillämplig på sådana värdepapper eller andelar som förvärvats under den tid som den utflyttade personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Frågan är om motsvarande begränsning bör tas in i det nu föreslagna regelverket. Vid jämförelser med tioårsregeln ska det framhållas att utflyttningsbeskattningen har en i grunden annan konstruktion med andra begränsningar. För det första ska den bara gälla fysiska personer som har varit skattskyldiga i Sverige under mer än fem år under en tioårsperiod. För det andra är det bara sådana tillgångar och förpliktelser som personen ägde vid utflyttningen som ska beskattas. Skatteverket bedömer att dessa begränsningar är tillräckliga och föreslår inte någon särreglering motsvarande den ovan redovisade.

Särskilt om förpliktelser

Det förhållandet att kapitalvinster och kapitalförluster på förpliktelser ska ingå i systemet för utflyttningsbeskattning kan behöva förklaras något.

Inledningsvis kan konstateras att begreppen tillgång och förpliktelse inte definieras i inkomstskattelagen. Den självständiga betydelsen bör dock enligt allmänt språkbruk vara att en tillgång förstås som en resurs för innehavaren och en förpliktelse som en skyldighet för innehavaren. För att ett finansiellt instrument ska utgöra en tillgång i denna grundläggande bemärkelse måste det vara förenat med en rättighet eller, annorlunda uttryckt, ett positivt värde för innehavaren. För att ett finansiellt instrument ska utgöra en förpliktelse måste det vara förenat med en skyldighet eller ha ett negativt värde för innehavaren. Att en förpliktelse definieras som ett negativt värde för innehavaren utesluter givetvis inte att handel med det finansiella instrument som bär förpliktelsen kan generera en kapitalvinst lika väl som handel med en tillgång kan generera en förlust. Regeringen har tidigare bedömt att den självständiga innebörden av uttrycket tillgång inte omfattar finansiella instrument som är förpliktelser (prop. 2012/13:24, s. 8).

Avgörande för att en förpliktelse överhuvudtaget ska omfattas av regelverket för utflyttningsbeskattning är att den har sin grund i ett finansiellt instrument som beskattas enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital. Denna grundläggande förutsättning medför att förpliktelsen måste härledas till ett

fristående avtal eller värdepapper som kan överlåtas till någon annan (jfr RÅ 1997 ref. 63 och RÅ 1999 ref. 14). Förpliktelser av sådant slag kan uppkomma i samband med olika former av fristående options- och terminsavtal och liknande avtal, vars underliggande tillgångar kan hänföras till aktier, aktieindex, valutor, räntor eller råvaror. En gemensam beteckning för dessa avtal är derivat.

Terminer och optioner definieras i 44 kap. 11 respektive 12 § IL. Hur dessa avtal fungerar kan översiktligt beskrivas enligt följande. Ett *optionsavtal* träffas mellan två parter och innebär vanligtvis att den ena parten (innehavaren) får en rättighet att köpa eller sälja den underliggande tillgången i framtiden, medan den part som utfärdar optionen (utfärdaren) åtar sig att i framtiden uppfylla sin förpliktelse att sälja eller köpa enligt avtalet. Eftersom rättigheten har ett värde betalar innehavaren en ersättning till utfärdaren när de ingår avtalet. Den ersättning som utfärdaren därmed erhåller för att åta sig förpliktelsen när optionsavtalet ingås behandlas som försäljningsintäkt när förpliktelsens kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas.

Utfärdaren kan normalt betala en ersättning för att avtalet ska upphöra. Ett sådant återköp innebär att utfärdaren slipper att fullgöra sin förpliktelse och den ersättning som utfärdaren betalar för att optionsavtalet ska upphöra behandlas som anskaffningsutgift för förpliktelsen. Hur stor ersättning en utfärdare måste betala för att återköpa optionen varierar under optionsavtalets löptid.

En *termin* är ett annat slags finansiellt instrument. Härmed avses ett avtal, lämpat för allmän omsättning, om förvärv av exempelvis aktier eller andra tillgångar vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris. En termin kan under innehavstiden antingen uppvisa ett positivt eller ett negativt värde. Skatteverket har i ett ställningstagande uttalat att beroende på vad kursen är på den underliggande egendomen i förhållande till terminskursen har den ena parten i ett terminsavtal en förpliktelse och den andra parten en tillgång (Skatteverkets ställningstagande den 11 april 2005, dnr 130 192631-05/111). I förlängningen betyder det att en av parterna i ett terminsavtal kan ha en förpliktelse den ena dagen och en tillgång den andra dagen – på grund av ett och samma finansiella instrument.

Det kännetecknande för derivat är alltså att de är kopplade till händelser eller förutsättningar vid en specifik tidpunkt eller en viss tidsperiod i framtiden. Vinst eller förlust på derivatet beskattas i vanlig ordning enligt reglerna för den underliggande egendomen, dvs. enligt endera 48 kap. 2–4 §§ eller 52 kap. 1 § IL. Om den som innehar rättigheten eller förpliktelsen skulle flytta ut innan derivatet har avslutats kan reglerna om utflyttningsbeskattning därmed tillämpas på den värdeförändring som uppkommit vid denna tidpunkt.

Uttrycket *exit*tillgång används i denna promemoria som en samlande benämning på all egendom som kan omfattas av reglerna om utflyttningsbeskattning och för egendom som har blivit föremål för utflyttningsbeskattning. När tillgångsbegreppet används på något av dessa sätt, dvs. för att hänvisa till viss egendom, används det oberoende av om *exit*tillgången har ett positivt eller negativt värde och inkluderar alltså både tillgångar och förpliktelser.

Ett heltäckande system inkluderar förpliktelser

Skatteverket ser inte att det finns något tungt vägande skäl för att undanta förpliktelser från utflyttningsbeskattning. Med ett sådant undantag skulle regelverket troligen bli krångligare att både förstå och tillämpa. Den utflyttade skulle då inte kunna nöja sig med att konstatera om ett specifikt finansiellt instrument är skattepliktigt eller inte. Det skulle dessutom bli nödvändigt att avgöra om det finansiella instrumentet är en tillgång eller en förpliktelse.

Om bara tillgångar skulle beskattas vid en utflyttning skulle beskattningen bli inkonsekvent, i vart fall när terminsavtal utflyttningsbeskattas. När det gäller terminer skulle ett undantag för förpliktelser innebära att en utflyttad innehavare av en specifik termin skulle ha en tillgång eller förpliktelse beroende på om kursen för den underliggande egendomen ligger över eller under terminskursen på avyttringsdagen. Om det är en tillgång skulle den alltid ge en vinst som den utflyttade ska deklarerat. Är det en förpliktelse skulle den alltid ge en förlust som den utflyttade inte får dra av. En sådan behandling skulle inte vara skattemässigt neutral.

När det gäller förpliktelser på grund av optionsavtal skulle ett undantag i och för sig bli skattemässigt neutralt för den enskilde eftersom skattefriheten skulle gälla oavsett om förpliktelsen har gett upphov till vinst eller förlust för utfärdaren. Däremot skulle ett och samma optionsavtal behandlas skattemässigt olika hos avtalsparterna. Om optionsinnehavaren skulle flytta ut skulle optionen beskattas. Utfärdaren skulle dock kunna flytta ut utan beskattningsekvenser. Om frågan om skatteplikt skulle avgöras utifrån partsförhållandet kompliceras prövningen, vilket sannolikt ökar risken för fel.

Dessutom finns det en risk för att inte obetydliga värden skulle undgå beskattning om förpliktelser, alternativt alla finansiella instrument som kan ge upphov till förpliktelser, skulle lämnas utanför systemet med utflyttningsbeskattning.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 8 c och 8 e §§, förs in i 44 kap. IL.

4.2.4 Kapitalvinst och kapitalförlust

Förslag: När kapitalvinsten beräknas ska tillgångarna och förpliktelserna anses avyttrade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet vid avyttringstillfället.

Om en person har bosatt sig i Sverige och blivit beskattad i ett annat land för värdet av en tillgång på grund av att han eller hon antingen blev begränsat skattskyldig i det tidigare bosättningslandet eller fick hemvist i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal, ska det beskattade värdet anses som anskaffningsutgift vid utflyttningen. Detta gäller bara om den andra staten ingår i EES eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Motsvarande ska gälla för förpliktelser med den skillnaden att det beskattade värdet då ska anses som ersättning för att åta sig förpliktelsen.

Vid kapitalvinstberäkningen ska förluster på tillgångar eller förpliktelser som tas upp till beskattning på grund av utflyttning (exittillgångar) bara få dras av från vinster på andra exittillgångar. Kapitalförluster som tas upp på annan grund än utflyttning ska inte få dras av mot vinster på exittillgångar.

Skälen för förslaget

Separat inkomstredovisning för orealiserade kapitaltillgångar

Beskattning som utlöses på grund av att en skattskyldig person flyttar ut på ett sätt som medför att den svenska beskattningsrätten upphör skiljer sig markant från annan kapitalvinstbeskattning. Den mest avgörande skillnaden är naturligtvis att den utflyttade personen alltså har kvar de beskattade tillgångarna. Att orealiserade tillgångar beskattas innebär vidare att det uppstår ett skatteanspråk utan att den beskattade personen har erhållit någon försäljningsersättning som ökar dennes förmåga att betala skatten. Systemet för utflyttningsbeskattning måste naturligtvis anpassas med hänsyn till dessa skillnader. Exempelvis måste tillgångarna kunna identifieras om den skattskyldige flyttar tillbaka till Sverige och fortfarande har kvar de beskattade tillgångarna. Systemet ska också förses med särskilda anståndsregler.

Mot denna bakgrund är det nödvändigt att de tillgångar som utflyttningsbeskattas behandlas och hanteras separat. För att inte i onödan komplicera inkomstberäkningen bör dock kapitalinkomster som aktualiseras på grund av utflyttning, så långt som möjligt, beräknas som om tillgångarna faktiskt hade avyttrats. Skatteverket föreslår därför att inkomstskattelagens regler om kapitalinkomster och om kapitalvinster och kapitalförluster för respektive tillgångsslag ska tillämpas om inget annat särskilt anges. Särregler ska bara tas in i den mån det är nödvändigt. Att utflyttningsbeskattningen ska hållas åtskild från annan kapitalbeskattning innebär att det krävs särskilda regler om avdragsrätt för kapitalförluster. Dessutom krävs särskilda regler om kapitalvinstberäkning eftersom den utflyttningsbeskattade egendomen inte avyttras mot ersättning.

Fiktiva belopp vid vinstberäkningen

När en tillgång har avyttrats genom utflyttning ska vinstberäkningen göras som om tillgången hade avyttrats genom försäljning, byte eller liknande överlåtelse. Enligt huvudregeln i 44 kap. 13 § IL beräknas kapitalvinst och kapitalförlust som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och dess omkostnadsbelopp. I utflyttningsfallen kommer det emellertid inte att finnas någon verklig ersättning att utgå från vid vinstberäkningen. I stället bör tillgångarnas marknadsvärde vid avyttringen, dvs. dagen före utflyttningen, läggas till grund för beräkningen. Huvudregeln måste således kompletteras med en regel om fiktivt ersättningsbelopp för tillgångar som utflyttningsbeskattas.

När en förpliktelse anses ha upphört genom utflyttning bör vinstberäkningen göras på motsvarande sätt, dvs. som om den utflyttade personen sluppit sin förpliktelse dagen före utflyttningen. Enligt 44 kap. 15 § IL ska kapitalvinst och kapitalförlust beräknas som skillnaden mellan den betalning som utfärdaren har fått för att åta sig förpliktelsen (ersättningen) och vad utfärdaren ger ut för att förpliktelsen ska upphöra (anskaffningsutgiften). Om en förpliktelse anses avslutad genom utflyttning är det således en verklig anskaffningsutgift som kommer att saknas eftersom den utflyttade inte har betalat något för att slippa förpliktelsen. I fråga om förpliktelser är det därför en fiktiv anskaffningsutgift som måste regleras särskilt. Skatteverket anser att den fiktiva anskaffningsutgiften bör vara det belopp som den utflyttade personen skulle ha fått betala för att lösa förpliktelsen dagen före utflyttningen. Detta belopp motsvarar förpliktelsens marknadsvärde. Vad den utflyttade personen skulle ha fått betala för att befrias från förpliktelsen beror på värdet av den underliggande tillgången och bör i praktiken framgå av kursen den aktuella dagen.

Marknadsvärdet

Marknadsvärdet för en tillgång kan i många fall bestämmas utan problem. Värderingen av andelar i fåmansföretag och andra onoterade företag kan emellertid vara besvärlig, i vart fall om det gäller ett företag med pågående verksamhet. Marknadsvärdet är det pris som ägaren skulle ha erhållit om andelarna hade bjudits ut på marknaden enligt villkor som på affärsmässiga grunder framstår som naturliga (jfr 61 kap. 2 § IL). Varje värdering av icke marknadsnoterade andelar bygger således på att man kan bedöma den unika risken för värderingsobjektet, något som förutsätter tillgång till företagsintern information och erfarenhet som en extern värderare många gånger saknar.

Marknadsvärdet för andelar i onoterade företag efterfrågas också i andra skattesammanhang, se t.ex. 17 kap. 7 a §, 22 kap. 3 §, 23 kap. 2 §, 50 kap. 7 §, 53 kap. 2-8 §§ och 57 kap. 23 a § IL. Man skulle därför kunna hävda att det inte behövs någon särskild reglering för hur detta värde ska bestämmas just i utflyttningsfallen. Skatteverkets erfarenhet är dock att den skattskyldige och Skatteverket ofta kan ha olika uppfattning i värderingsfrågan, som då slutligt måste avgöras av domstol. Det skulle därför finnas betydande effektivitetsfördelar om värdet på icke marknadsnoterade andelar kan bestämmas på mer generell basis när den fiktiva ersättningen på grund av utflyttningen ska bestämmas. En schabloniserad metod vinner i enkelhet och förutsebarhet men ger å andra sidan en mindre precis värdering än den som tar fasta på varje omständighet i varje enskilt fall. Frågan är dock om det går att

hitta en generell värderingsmetod som ger ett tillräckligt precist värde för att fastställa den fiktiva ersättningen för alla sorters delägarätter i alla typer av onoterade företag.

En godtagbar företagsvärdering ska i princip vara upprättad på vedertaget sätt och innehålla såväl en värdering av framtida avkastning, en multipelvärdering avseende omsättning, vinst och eget kapital samt en jämförande värdering med branschspecifika företag. En enklare värdering riskerar otvivelaktigt att slå fel och kan, om den appliceras på samtliga företag oberoende av dess storlek och verksamhet, resultera i mycket skiftande och direkt felaktiga uppskattningar av företagets värde. Att beskattningsunderlaget ligger nära det verkliga värdet är vidare en omständighet som bör värnas för att lagstiftningen ska upplevas som rättvis och legitim. Ägarförhållandena kan också variera. I fall där en minoritetsägare saknar möjlighet att tillgodogöra sig information om företaget eller om innehavet är förhållandevis litet kan det av naturliga skäl vara rimligt att ställa lägre krav på värderingen än om det är bolagets ende ägare som flyttar ut. Skatteverket ser mot denna bakgrund inte någon möjlighet att föreslå schabloniserade lagregler om hur marknadsvärdet av icke marknadsnoterade andelar ska bestämmas i utflyttningsfallen. För att minimera antalet värderingstvister bör dock verket, inom ramen för sin rättsliga vägledning, kunna bistå med olika värderingsmodeller som kan tillämpas på icke marknadsnoterade andelar i olika typer av företag.

Avdrag för kapitalförluster

Inkomstskattelagens grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster ska tillämpas vid avyttring och avslut på grund av utflyttning. Det gäller t.ex. bestämmelserna som anger storleken av de skattepliktiga vinsterna samt hur förluster får dras av mot dessa vinster. Ett viktigt förbehåll när dessa regler tillämpas är dock att beräkningen av inkomst på tillgångar som utflyttningsbeskattas ska hållas åtskild från inkomstberäkningen för andra tillgångar.

För delägarätter och fordringsrätter finns bestämmelser som anger i vilken omfattning kapitalförluster får dras av mot kapitalvinster i 48 kap. 20–24 §§ IL. Dessa kvittningsbestämmelser ska tillämpas som vanligt. En konsekvens av att inkomsten på exittillgångar, så långt som möjligt, ska hållas åtskild från annan kapitalinkomst är dock att kapitalförluster på exittillgångar bara ska få dras av från kapitalvinster på andra exittillgångar. En grundläggande förutsättning för kvittning är således att såväl vinsten som förlusten är hänförlig till egendom som beskattas på grund av utflyttning.

Det ska här noteras att ett negativt resultat vid inkomstberäkningen för samtliga exittillgångar aldrig kan ge upphov till beskattning (även om någon eller några av exittillgångarna som ingår i det sammantaget redovisade resultatet har redovisats med vinst). Följaktligen ska en sådan förlust inte heller kunna dras av mot kapitalvinster på tillgångar som har avyttrats eller avslutats på annat sätt än genom utflyttning under året.

Vid en första anblick kan det tyckas oskäligt att en kapitalförlust på andra tillgångar än exittillgångar inte kan dras av mot en kapitalvinst på utflyttningsbeskattade tillgångar. Det finns dock skäl att anta att värdepapperstransaktioner föregås av ett antal ekonomiska avvägningar och att de skattemässiga konsekvenserna är en av dem. Den begränsade avdragsrätten

blir därmed ytterligare en parameter som den enskilde får beakta vid denna avvägning.

Att utflyttningsskatten kommer att vara oviss såtillvida att den kanske aldrig ska betalas (se avsnitt 4.9 och 4.15) är ett starkt skäl för att skilja den inkomstberäkning som avser orealiserade tillgångar från annan inkomstberäkning. Dessutom ska utflyttningsskatten förenas med generösa anståndsregler. Det är med andra ord utflyttningsskattens särartade konstruktion som rättfärdigar att utflyttningsskatten särskiljs och avdragsrätten begränsas på detta sätt. En separat inkomstberäkning är absolut avgörande för att fastställa hur stor del av den slutliga skatten som ska omfattas av särskilda regler om betalning samt för att utflyttningsskatten ska kunna fördelas till den tillgång eller förpliktelse som har gett upphov till skatten. Skatteverket anser därmed att begränsningen uppfyller de EU-rättsliga kraven såväl vad gäller ändamålsenlighet som proportionalitet.

Det ska vidare framhållas att en separat kapitalvinstberäkning inte hindrar att den framräknade nettovinsten för samtliga exittillgångar (om den ska tas upp till beskattning) kvittas mot andra kostnadsposter när resultatet i inkomstslaget kapital beräknas enligt 41 kap. 12 § IL.

Anskaffningsutgift för tillgångar som anskaffats före inflyttning (step-up)

Alla exittillgångar ska enligt förslaget vara beskattningsbara – oavsett när de har anskaffats. Detta kommer att medföra att inflyttade fysiska personer som efter mer än fem år flyttar ut från Sverige kan bli utflyttningsbeskattade för kapitalvinster som hänför sig till bosättningstiden utomlands. Det svenska skattesystemet har inte någon generell s.k. step-up regel för personer som flyttar in i Sverige. De ordinarie reglerna om kapitalbeskattning innebär således att en värdetillväxt som hänför sig till tiden innan den skattskyldige flyttat hit ska beskattas i vanlig ordning. Skatteverket anser inte att det finns några tvingande skäl att frångå detta grundläggande synsätt bara för att beskattningen ska utlösas på grund av utflyttning. Det finns dock klara fördelar med att göra svensk utflyttningsbeskattning mer kompatibel med rättsordningar i andra länder som tillämpar utflyttningsbeskattning av fysiska personers kapitalökningar. Om en person har bosatt sig i Sverige och tagit upp värdet av en tillgång i det tidigare bosättningslandet på grund av att han eller hon antingen blev begränsat skattskyldig där eller fick hemvist i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal, föreslås därför att det beskattade värdet ska anses utgöra anskaffningsutgift vid utflyttningen. Detta ska dock bara gälla om den andra staten ingår i EES eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Det är nämligen nödvändigt att Skatteverket kan få tillgång till detaljerade uppgifter från den andra staten för att veta hur den utflyttningsbeskattade inkomsten har fastställts och att den faktiskt har lagts till grund för beskattning när personen bytte hemvist till Sverige.

En särskild reglering med denna innebörd kan införas utan att skapa ytterligare värderingsproblem och bidrar till en mer konsekvent och neutral beskattningsordning. Grunderna för att utflyttningsbeskatta upparbetade kapitalvärden ansluter därmed till de allmänna reglerna om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift för tillgångar som ingår i en näringsverksamhet och som förs in i svensk skattemiljö (jfr 20 a kap. 7 § IL).

Om tillgången har utflyttningsbeskattats i ett tidigare led i en flyttkedja mellan olika länder bör inte spela någon roll för anskaffningsutgiften. En person som ursprungligen kommer från landet A där han eller hon har utflyttningsbeskattats på grund av sin flytt till landet B men som inte utflyttningsbeskattats i landet B på grund av sin flytt till Sverige, kommer således inte att omfattas av den här beskrivna step-up regeln. Å ena sidan kan det tyckas rimligt att också beakta utflyttningsbeskattning i tidigare led. Å andra sidan finns det flera omständigheter som talar emot. För det första kan det dröja flera år mellan utflyttningsbeskattningen i land A och inflyttningen till Sverige. Personen kan då ha bott flera år i land B. För det andra kan utflyttningsbeskattningen i land A ha beaktats vid utflyttningsbeskattningen i land B, vilket kan ha lett till att det inte påfördes någon utflyttningskatt på grund av flytten till Sverige. Att personen inte har utflyttningsbeskattats i land B kan naturligtvis också bero på att land B inte alls tillämpar regler om utflyttningsbeskattning. Skatteverket anser mot denna bakgrund att en regel som tar hänsyn till utflyttningsbeskattning i flera led kan vara svår att följa och kräver kunskap om flera länders beskattningssystem under lång tid. Förslaget begränsas därför till att bara omfatta utflyttningsbeskattning i det land som förlorat beskattningsrätten på grund av att personen har bosatt sig i Sverige.

Den step-up regel som föreslås bör gälla även för förpliktelser med den skillnaden att utfärdaren då ska anses ha åtagit sig förpliktelsen för en ersättning motsvarande det beskattade värdet. Det lär inte bli vanligt förekommande att en person blir utflyttningsbeskattad för en förpliktelse som har tagits upp till beskattning i ett tidigare hemvistland på grund av att han eller hon har bosatt sig i Sverige. Detta antagande bygger på att de finansiella instrument som kan ge upphov till skattepliktiga förpliktelser har korta löptider. Om en person trots allt hinner bosätta sig i Sverige, bli skattskyldig här och dessutom flytta ut och bli skattskyldig i det nya bosättningslandet inom den tid instrumentet lever kan frågan om step-up bli aktuell.

Övriga bestämmelser om kapitalvinstbeskattning

En grundläggande utgångspunkt för förslaget är att skattesystemet ska vara neutralt och att skattereglerna i möjligaste mån ska vara generella. Därmed blir skattesystemet så enkelt och överskådligt som möjligt. I enlighet med detta synsätt föreslås att den skattepliktiga kapitalvinsten på grund av en utflyttning i princip ska beskattas enligt de regler som gäller om motsvarande egendom avyttras enligt 44 kap. 3–4 §§ IL. Det innebär att inkomstskattelagens övriga bestämmelser om kapitalvinstberäkning och beskattning ska gälla också för den inkomst som utflyttningsbeskattas – om det inte särskilt anges att reglerna inte ska tillämpas vid utflyttningsbeskattning.

Som ovan nämnts ska beräkningen av inkomst på tillgångar som utflyttningsbeskattas hållas åtskild från inkomstberäkningen för andra tillgångar. Det hindrar emellertid inte att i huvudsak samma regler kan tillämpas för att fastställa och beräkna inkomsten. Det är snarare en förutsättning för att en gränsöverskridande och en icke gränsöverskridande transaktion ska behandlas så lika som möjligt.

Resultatet i inkomstslaget kapital

När de olika intäktsposterna väl har beräknats ska dessa minskas med de olika kostnadsposter som kan finnas i inkomstslaget kapital. Den skattskyldige kan exempelvis ha sålt ett småhus med förlust samt ha räntekostnader som överstiger ränteintäkterna. Han eller hon kan även ha deklarerat en realiserad förlust på sålda tillgångar av det slag som utflyttningsbeskattas. Denna minskning görs enligt 41 kap. 12 § IL. Skatteverkets bedömning är att den slutligt beräknade intäktsposten avseende utflyttningsstillgångar ska behandlas på samma sätt som andra intäktsposter när resultatet i inkomstslaget kapital fastställs.

Exempel

Exempel som visar hur en framtida blankett för att redovisa kapitalinkomst på grund av utflyttning kan se ut finns i bilaga A, sektion A1.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 14 a och 25 a §§ förs in i 44 kap. IL samt att ett tredje stycke förs in i den tidigare föreslagna 8 c § i nämnda kapitel. Förslaget föranleder vidare att 41 kap. 10 § IL ändras.

4.2.5 Övriga bestämmelser om beskattning när bolagsandelar avyttras

Särskilda beskattningsbestämmelser om avyttring av bolagsandelar

För kapitalvinstbeskattning av andelar i fåmansföretag samt vid avyttring av andelar i skalbolag finns särskilda regler. Det finns även särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. Frågan om dessa regler bör tillämpas också i en utflyttningsituation behandlas i det följande.

Andelar i skalbolag

Förslag: Bestämmelserna om beskattning vid avyttring av andelar i skalbolag i 49 a kap. IL ska inte tillämpas vid utflyttningsbeskattning.

Skälen för förslaget: I 49 a kap. IL finns bestämmelser om skalbolag. Ett skalbolag kännetecknas av att det i allt väsentligt innehåller kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar som lätt kan omvandlas till kontanter. Om en fysisk person avyttrar en andel i ett sådant bolag med vinst ska kapitalvinsten i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt 49 a kap. 3 § IL gäller det emellertid inte om någon andel i företaget är marknadsnoterad eller om andelen anses avyttrad genom likvidation eller konkurs.

För att skalbolagsreglerna inte ska bli tillämpliga när en fysisk person blir begränsat skattskyldig eller får hemvist enligt skatteavtal i en annan stat måste motsvarande undantag införas om andelen anses avyttrad genom utflyttning. Frågan är om det är önskvärt. För att besvara denna fråga får man se både till syftet med skalbolagsreglerna och till syftet med reglerna om utflyttningsbeskattning.

Syftet med skalbolagsreglerna är att säkerställa att den svenska dubbelbeskattningen inte kringgås. Den ekonomiska dubbelbeskattning som ska skyddas innebär dels att bolaget ska betala inkomstskatt på den vinst som genereras i bolaget (första ledet i dubbelbeskattningen), dels att bolagsägaren ska betala inkomstskatt på den del av vinsten som delas ut från bolaget (andra ledet i dubbelbeskattningen). Skalbolagsreglerna är till för att säkra det första ledet och infördes för att komma till rätta med den då ökande handeln med skalbolag. I prop. 2001/02:165 s. 22 återgavs dåvarande Riksskatteverkets uppgifter om skalbolagshandeln. Enligt Riksskatteverkets beskrivning kunde priset för obeskattade vinstmedel i ett aktiebolag ligga kring 85–90 procent av den obeskattade vinsten. Priset bestämdes utifrån antagandet att skalbolaget inte skulle betala bolagsskatten efter ägarövergången och köparen och säljaren delade på ”vinsten”. Syftet med en skalbolagstransaktion var således att eliminera det första ledet (bolagsskatten) i dubbelbeskattningen. I flertalet fall utsattes skalbolag för rena plundringen. Bolag tömdes på likvida medel. En s.k. målvakt var vanligt förekommande som företrädare för skalbolaget. I andra fall eliminerades obeskattad vinst mot utnyttjat avdragsutrymme hos köparbolaget.

Redan här kan konstateras att syftet med skalbolagsreglerna, dvs. att säkerställa att bolagsskatten betalas, är ett helt annat än syftet med utflyttningsbeskattningen, vilket är att säkerställa att ägaren beskattas för värdeökningar på kapitaltillgångar som upparbetats under den tid som ägaren varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Att tillämpa skalbolagsreglerna i en utflyttningsituation där andelarna inte är föremål för någon verklig överlåtelse är vidare oproportionerligt eftersom det i sådant fall inte är fråga om en transaktion av det slag som skalbolagsreglerna är avsedda att förhindra. Slutsatsen blir mot denna bakgrund att skalbolagsreglerna inte ska tillämpas om andelen anses avyttrad genom andelsägarens utflyttning.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 49 a kap. 3 § IL ändras.

Särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall

Bedömning: Bestämmelserna om beskattning vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 51 kap. IL, ska inte tillämpas vid utflyttningsbeskattning.

Skälen för bedömningen: I 51 kap. IL finns bestämmelser om att en fysisk person som avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag i vissa fall ska beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet för ett belopp som motsvarar kapitalvinsten vid avyttringen. Bestämmelserna i kapitlet tillämpas bara om andelen förvärvas av någon annan än en obegränsat skattskyldig fysisk person. Bestämmelserna infördes ursprungligen i lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall. I 1 § nämnda lag angavs uttryckligen att andelen skulle ha överlåtits genom köp, byte eller på därmed jämförligt sätt. Denna begränsning gäller enligt Skatteverkets uppfattning alltså även om det inte uttryckligen anges i nuvarande lagstiftning.

Bestämmelserna infördes för att stävja ett förfarande som var vanligt förekommande i slutet av 1980-talet där fysiska personer som var delägare i handelsbolag avyttrade bolaget med årets obeskattade vinst före bokslutsdagen.

Vinsten beskattades då i inkomstslaget kapital. Om den fysiska personen i stället hade beskattats för årsvinsten som en inkomst från handelsbolaget hade beskattningen varit progressiv och inkomsten hade lagts till grund för egenavgifter eller särskild löneskatt. Utan särskilda beskattningsregler som de i 51 kap. IL skulle det därför i vissa fall vara skattemässigt förmånligt att överlåta en andel i ett handelsbolag med upparbetad arbetsinkomst till ett aktiebolag.

De här aktuella reglerna syftar – i likhet med skalbolagsreglerna – till att förhindra ett skatteundandragande som åstadkoms genom att skattskyldigheten för bolagets vinst övergår till en annan person. Händelseförloppet förutsätter därmed att andelarna är föremål för en verklig överlåtelse, vilket de inte är i en utflyttningssituation. Inte heller reglerna i 51 kap. IL ska därför tillämpas om andelen anses avyttrad genom andelsägarens utflyttning. Att reglerna i 51 kap. IL inte ska tillämpas framgår av t.ex. 51 kap. 1 § 3 IL och någon lagändring behövs inte.

Andelar i fåmansföretag och särskild skatteberäkning för ackumulerad tjänsteinkomst

Bedömning: Bestämmelserna om kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL ska tillämpas vid utflyttningsskattning.

Skälen för bedömningen: I 57 kap. IL finns bestämmelser om kapitalvinst på andelar i fåmansföretag. Enligt 57 kap. 2 § ska en kapitalvinst på kvalificerade andelar hos fysiska personer tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital i den omfattning som anges i 20–22 §§. För att denna inkomstfördelning inte ska kunna kringgåas finns det i 50 kap. 7 § IL särskilda bestämmelser för det fall en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en delägar rätt som skulle ha ansetts som en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen. Den del av vinsten som motsvarar delägarrättens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget ska då tas upp som inkomst av tjänst.

Syftet med reglerna i 57 kap. IL är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i princip ska få lika hög skatt på sina arbetsinkomster som en anställd utan ägarintresse. Detta syfte bör upprätthållas även för det fall kapitalvinsten beskattas på grund av att andelsägaren flyttar ut från Sverige och blir begränsat skattskyldig eller får hemvist i en annan stat enligt skatteavtal. Behovet av en regel som förhindrar kringgåenden är lika nödvändigt i en utflyttningssituation som vid annan avyttring.

Det kan här vara på sin plats att ännu en gång uppmärksamma att varje stat har en principiell rätt att utforma sina skatteanspråk inom det egna territoriet samt att EU-rätten inte hindrar den medlemsstat från vilken en medborgare flyttar från att bedöma vilken inkomstnivå den vill bevara sin beskattningsrätt på (jfr KOM/2006/825 slutlig).

Att en del av kapitalvinsten på kvalificerade andelar och andelar i handelsbolag därmed kan komma att beskattas i inkomstslaget tjänst aktualiserar frågan om den utflyttningsskattade personen ska ha rätt att begära särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt 66 kap. IL. Enligt 66 kap. 1 § IL får en särskild beräkning av den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster göras om en fysisk person ett visst beskattningsår får en

förvärvsinkomst som tjänats in under minst två beskattningsår eller på något annat sätt hänför sig till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst). Enligt 66 kap. 3 § IL är bestämmelserna om särskild skatteberäkning tillämpliga på all ackumulerad inkomst i inkomstslaget tjänst med undantag av sådana engångsbelopp till följd av personskada som anges i 11 kap. 38 § och 39 § första stycket första meningen IL. Att inkomst av detta slag undantas beror på att en skattelättnad redan har erhållits genom att bara 60 procent av engångsbeloppet ska beskattas enligt 11 kap. 38 § IL.

En kapitalvinst som beskattas som intäkt av tjänst enligt 57 kap. eller 50 kap. 7 § IL redovisas som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst och behandlas i viss mån annorlunda än andra förvärvsinkomster. I fråga om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst behandlas tjänsteinkomsten vid försäljning av aktier i fåmansföretag emellertid som andra förvärvsinkomster (prop. 1990/91:54 s. 274). Att skattskyldigheten utlöses av att andelsinnehavaren flyttar ut från Sverige innebär inte att inkomsten ska behandlas på annat sätt än om den kvalificerade andelen hade avyttrats enligt 44 kap. 2–8 §§ IL. Bestämmelserna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst blir därför tillämpliga även på inkomst av tjänst som uppkommer om kvalificerade andelar avyttras genom ägarens utflyttning – till den del tjänsteinkomsten anses hänförlig till arbetsinsatser under flera år. Detsamma gäller om tjänsteinkomsten tagits upp vid redovisning av den utflyttades handelsbolagsandelar.

Någon lagändring behövs inte.

4.2.6 Inte alla utflyttade

Förslag: Kapitalvinst på grund av utflyttning ska bara tas upp om den utflyttade personen har varit obegränsat skattskyldig och inte haft hemvist i annan stat enligt ett skatteavtal under mer än fem av de tio år som föregår utflyttningen.

Kravet på viss tids skattskyldighet ska dock inte gälla för:

- den som har utflyttningsbeskattats och återinvandrat till Sverige, och
- den som har erhållit beskattningsbara tillgångar eller förpliktelser genom gåva, bodelning eller på liknande sätt från närstående som har varit skattskyldig sammanlagt mer än fem av de tio år som föregår utflyttningen eller som har utflyttningsbeskattats och återinvandrat till Sverige.

Skälen för förslaget: Den föreslagna utflyttningsbeskattningen bör – såväl av principiella som av praktiska skäl – begränsas till att bara omfatta fysiska personer som före utflyttningen har varit skattskyldiga i Sverige under en viss tid. En person som är obegränsat skattskyldig är enligt intern rätt skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. I normalfallet är det därför tillräckligt att konstatera att den som flyttar ut har varit obegränsat skattskyldig tillräckligt lång tid.

Det kan emellertid hända att en person som är obegränsat skattskyldig inte kan beskattas i Sverige om rätten att beskatta en inkomst tillfaller en annan stat enligt tillämpligt skatteavtal. Ett sådant scenario är inte alls otänkbart för en person som har varit bosatt i ett annat land innan han eller hon flyttar till Sverige. Om en inflyttad person flyttar vidare till ett annat land innan beskattningsrätten har övergått till Sverige kan utflyttningsbeskattning naturligtvis aldrig komma i

fråga. Har Sverige väl fått rätten att beskatta kapitalvinsterna kan dock en inflyttad person utflyttningsbeskattas om Sverige därefter skulle tappa beskattningsrätten. Om tidskravet bara skulle ta hänsyn till den tid som en person varit obegränsat skattskyldig skulle utflyttningsbeskattningen i princip kunna ske dagen efter det att Sverige fått rätt att beskatta inkomsten. För att med fog kunna hävda Sveriges rätt att beskatta orealiserade vinster i samband med utflyttningen bör inte bara den obegränsade skattskyldigheten utan också den svenska beskattningsrätten ha gällt under viss tid. Att vinsten på tillgångar av det slag som utflyttningsbeskattas har varit beskattningsbar i landet en inte obetydlig tid stärker rätten att beskatta den orealiserade vinst som uppkommit fram till utflyttningsstidpunkten.

Frågan är då hur lång tid av skattskyldighet som är befogad. Denna bedömning inkluderar vissa praktiska avvägningar för att systemet med utflyttningsbeskattning ska harmoniera med övrig skattelagstiftning. Skatteverket har därför utgått från bestämmelserna i 11 kap. 22–23 a §§ IL om ersättningar till utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner. Dessa regler gäller vid tidsbegränsade vistelser i Sverige som är avsedda att vara i högst fem år. Skatteverket bedömer att det är lämpligt att dessa båda regelverk samordnas och föreslår därför att bara sådana fysiska personer som har varit skattskyldiga i Sverige i mer än fem år före utflyttningen ska omfattas av de nu föreslagna reglerna om utflyttningsbeskattning. I normalfallet innebär det att ovan nämnda nyckelpersoner inte kommer att bli föremål för utflyttningsbeskattning.

För att förhindra kringgåenden bör alla perioder av skattskyldighet under de tio år som närmast föregår utflyttningen beaktas. De fem åren av skattskyldighet behöver inte vara sammanhängande. Det innebär att den som sammantaget har varit skattskyldig i Sverige under mer än fem år under den senaste tioårsperioden kan bli föremål för utflyttningsbeskattning.

För att säkra utflyttningsbeskattningens effektivitet bör dock en bestämmelse med denna innebörd förenas med undantag för det fall en tidigare utflyttningsbeskattad och därefter återinvandrad person flyttar ut från Sverige igen. I ett sådant fall bör utflyttningsbeskattning vara möjlig även om tidskriteriet inte är uppfyllt. I annat fall kan två utflyttningar med mer än fem års mellanrum leda till att den utflyttningskatt som tas ut vid den första utflyttningen sätts ned vid återflyttningen och att personen – som mycket väl kan ha kvar alla utflyttningsbeskattade tillgångar – inte kan beskattats vid den andra utflyttningen på grund av att han eller hon vid den tidpunkten inte har varit skattskyldig mer än fem av de tio år som föregår utflyttningen.

Utan undantaget skulle anspråket på utflyttningskatt i princip kunna begränsas till fem år. Någon sådan tidsbegränsning är inte åsyftad. Undantaget innebär visserligen att det finns en risk för att en återflyttad person ska beskattas för värden som upparbetats utomlands om han eller hon flyttar ut från Sverige en andra gång. Denna risk motverkas till viss del genom den step-up regel som föreslås gälla för inflyttade personer från EES (avsnitt 4.2.4).

Risken för att en person ska beskattas för samma vinst vid två utflyttningsstillfällen elimineras genom förslagen om nya anskaffningsutgifter vid återflyttningen (avsnitt 4.15.3). Om en utflyttningsbeskattad person återvänder, ska skatt som inte har förfallit till betalning sättas ned. Att skatten inte har förfallit till betalning betyder att den utflyttade har kvar den beskattade

tillgången. Om en del eller hela skatten på en viss tillgång har betalats innan återflyttningen – trots att den utflyttningsbeskattade personen har kvar tillgången – kommer tillgången att få en ny anskaffningsutgift. Denna nya anskaffningsutgift kommer då att bestämmas utifrån hur stor andel av skatten som har betalats och garanterar att samma värdeökning inte beskattas igen om personen ännu en gång flyttar ut från Sverige med samma tillgång i behåll.

Kravet på en viss tids skattskyldighet bör av effektivitetsskäl inte heller gälla för en utflyttad person som har erhållit beskattningsbara tillgångar eller förpliktelser genom gåva eller bodelning från en närstående som antingen har varit skattskyldig sammanlagt mer än fem av de tio år som föregår utflyttningen eller som har utflyttningsbeskattats och därefter återinvandrat. Att undantaget från tidsrekvisitet även ska gälla vid överlåtelser mellan sambor som tidigare varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn följer av 2 kap. 20 § IL. För tydlighetens skull kan anmärkas att det helt saknar betydelse om den person som överlätit tillgångarna till den utflyttade personen flyttar ut. Undantaget från kravet på viss tids skattskyldighet syftar till att förhindra kringgåenden. Mot den bakgrunden bör undantaget inte gälla om överlåtelserna skett genom arv eller testamente.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 8 f §, förs in i 44 kap. IL.

4.2.7 Gränsbelopp

Förslag: Den sammanlagda beskattningsbara kapitalvinsten ska tas upp om den uppgår till minst 100 000 kronor.

Skälen för förslaget: En fysisk person som bosätter sig i ett annat land och blir begränsat skattskyldig eller får hemvist enligt skatteavtal i det andra landet ska i och med utflyttningen anses ha avyttrat de tillgångar och förpliktelser som ingår i systemet för utflyttningsbeskattning. Därmed blir han eller hon skyldig att redovisa kapitalvinst eller kapitalförlust på de avyttrade tillgångarna. En komplikation med ett system för utflyttningsbeskattning som uppfyller EU-rättsliga krav på proportionalitet är att det kräver betydande insatser för att bevaka och säkerställa att skatten betalas på rätt sätt. För att systemet med utflyttningsbeskattning inte ska bli alltför administrativt betungande är det därför lämpligt att det avgränsas så att det bara omfattar värdeökningar av viss betydelse. Beslut om utflyttningsbeskattning bör därför inte fattas för personer vars samlade innehav av skattepliktiga tillgångar understiger ett visst värde.

En sådan beloppsgräns kan fastställas med utgångspunkt i tillgångarnas och förpliktelsernas marknadsvärde, kapitalvinsten på de utflyttningsbeskattade tillgångarna eller inkomstskatten på exitvinsten. Vad först avser ett gränsbelopp som utgår från tillgångarnas och förpliktelsernas marknadsvärde vid utflyttningen konstateras att en sådan regel i ett tidigt skede skulle sälla bort ett antal utflyttade personer och på så sätt minska den administrativa bördan. Å andra sidan skulle ett gränsbelopp som bara bygger på marknadsvärdet innebära att även personer vars tillgångar och förpliktelser har ett omkostnadsbelopp som motsvarar eller till och med överstiger marknadsvärdet skulle komma att

omfattas av reglerna om utflyttningsbeskattning. Med beaktande av att systemet med utflyttningsbeskattning primärt syftar till att säkerställa Sveriges rätt att beskatta kapitalvinster som upparbetats under tid då innehavaren har varit bosatt och haft hemvist i Sveriges framstår en beloppsgräns som bara utgår från marknadsvärdet som mindre lämplig.

Frågan är då vilket av de två återstående alternativen som är mest ändamålsenligt. Eftersom syftet med ett gränsbelopp är att mindre värdeökningar helt ska undantas från beskattning bör beloppet kopplas till den redovisade vinsten. Att i det läget ha ett gränsbelopp som innebär att skatten ändå måste beräknas blir nämligen onödigt krångligt. Vinstberäkningen kan i det enskilda fallet vara nog så besvärlig. Vinst och förlust på de olika tillgångarna måste dock under alla omständigheter beräknas eftersom de ska redovisas i och med att exittillgångarna anses avyttrade på grund av utflyttningen. Ett gränsbelopp som bestäms utifrån vinsten på de avyttrade tillgångarna bör därför inte kräva några ytterligare administrativa åtgärder från den skattskyldiges sida. Mot denna bakgrund framstår ett system där gränsbeloppet kopplas till kapitalvinsten som mer ändamålsenligt än om gränsbeloppet skulle utgå från inkomstskatten.

För att undvika eller minimera risken för att en person med stora orealiserade värdeökningar undgår utflyttningsbeskattning genom att överlåta tillgångar benefikt till make och barn under 18 år inför en framtida utflyttning skulle gränsbeloppet kunna bestämmas gemensamt för dessa personer. Om den sammantagna vinsten för dessa personer skulle överstiga gränsbeloppet skulle samtliga personer beskattas för sin andel av den orealiserade värdeökningen. För att i ytterligare någon mån motverka kringgående skulle exittillgångar som innehas av make och underåriga barn som flyttat ut under det år som den skattskyldige flyttar ut och de närmast föregående fyra åren räknas med i gränsbeloppet. Därmed skulle utrymmet för att undgå beskattning genom att låta familjemedlemmar flytta ut vid olika tidpunkter minska.

Ett gemensamt gränsbelopp som beaktar tillgångar som innehas av den skattskyldiges make och minderåriga barn har dock flera brister. Den främsta bristen är att nämnda personkrets utgår från föräldern. För att ett minderårigt barn ska kunna beskattas för sin del av vinsten måste personkretsen utökas så att den även omfattar den skattskyldiges föräldrar. Därtill kräver ett gränsbelopp som avser flera personer och flera år ökade arbetsinsatser i form av utredning och kontroll. Om flera utflyttade personer beskattas på grund av att deras gemensamma innehav överstiger gränsbeloppet kan resultatet dessutom bli att en eller flera av dem beskattas trots att den beskattningsbara vinsten för just denna person är betydligt lägre än gränsbeloppet.

Efter dessa överväganden väljer Skatteverket trots allt att inte föra fram ett förslag om gemensamt beräknat gränsbelopp. Det främsta skälet är att det enligt Skatteverkets mening inte är lämpligt att införa ett gränsbelopp som ska ta hänsyn till föräldrars innehav, ens om den potentiellt skattskyldige är under 18 år. Dessutom blir ett gränsbelopp som bara avser den skattskyldiges egna exittillgångar betydligt enklare. Risken för att utflyttade exittillgångar ska undgå beskattning på grund av att innehavet delas upp mellan olika familjemedlemmar får i stället beaktas genom att gränsbeloppet sätts relativt lågt.

Skatteverket ser inte något principiellt hinder mot att utflyttningsbeskatta alla vinster från första kronan. Syftet med ett gränsbelopp är dock, som sagt, att inte tynga systemet med mindre skatteanspråk eftersom kostnaderna för att hantera en sådan skattebetalning skulle bli stora. Samtidigt bör ett gränsbelopp inte sättas så högt att tröskeleffekterna, som beror på att vinster över gränsbeloppet beskattas fullt ut medan vinster under gränsbeloppet helt undgår beskattning, ska uppfattas som alltför orättvisa. Vid en sammantagen bedömning anser Skatteverket att en beskattningsbar vinst om 100 000 kronor är ett rimligt gränsbelopp. Därmed rensas systemet i princip från skatteanspråk under 30 000 kronor.

Om den beskattningsbara exitvinsten överstiger gränsbeloppet ska vinsten beskattas i sin helhet. Det är med andra ord inte bara den del som överstiger gränsbeloppet som ska beskattas.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 8 f §, förs in i 44 kap. IL.

4.2.8 Evigt skatteanspråk

Bedömning: Skatteanspråket ska inte tidsbegränsas.

Skälen för bedömningen: En rad länder har regler om särskilda beskattningskonsekvenser för fysiska personer som flyttar ut och blir begränsat skattskyldiga, s.k. utflyttnings- eller exitbeskattning. Sådana beskattningskonsekvenser förekommer i olika former. En första kategori av utflyttningskatter är nationella regler om utsträckt skattskyldighet som innebär att utflyttningsstaten förbehåller sig rätten att beskatta inkomster som realiseras under viss tid efter utflyttningsstillfället. Ett exempel på utsträckt skattskyldighet är den som följer av vår svenska tioårsregel. En annan typ av utflyttningsbeskattning innebär att en stat som har beviljat tillfälliga skattekrediter, t.ex. genom avdrag för inkomster vid tidigare års inkomstbeskattning eller genom uppskov med beskattning av vissa tidigare realiserade inkomster, återför dessa avdrag eller uppskopsbelopp till beskattning – på grund av och i samband med den skattskyldiges utflyttning. En tredje kategori av utflyttningsbeskattning, beskattning av orealiserade värdeökningar som uppkommit före, infördes i vissa stater redan i slutet av 1980-talet, i Danmark år 1987 och i Österrike år 1988. Spanien införde regler om utflyttningsbeskattning av fysiska personers orealiserade kapitalinkomster så sent som år 2015. Skatteverket har tittat på hur utflyttningsbeskattningen har utformats i dessa stater, i Norge och i ytterligare tre av EU:s medlemsstater (Frankrike, Holland och Tyskland). I några av dessa länder är utflyttningsbeskattningen tidsbegränsad så till vida att beskattning bara sker om de aktuella tillgångarna rent faktiskt avyttras inom viss tid (5, 8 respektive 10 år) efter utflyttningen. Andra stater (t.ex. Danmark) saknar sådan tidsgräns. Vid en internationell jämförelse kan man således konstatera att det inte finns någon enhetlig internationell ordning i denna del.

För svenskt vidkommande kan inledningsvis noteras att den nuvarande tioårsregeln är tidsbegränsad på så sätt att den bara är tillämplig om den

skattskyldige har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren. Frågan är nu om de nya reglerna om utflyttningsbeskattning – i likhet med tioårsregeln – bara ska omfatta fall då de aktuella tillgångarna eller förpliktelserna faktiskt avyttras respektive avslutas inom en viss tid efter utflyttningen.

Som tidigare framhållits är de nu föreslagna reglerna om utflyttningsbeskattning – till skillnad från tioårsregeln – inte skatteflyktsregler. Det huvudsakliga syftet är i stället att ge Sverige möjlighet att på mer generell basis beskatta värdeökningar på kapitaltillgångar som upparbetats under den tid då en utflyttad fysisk person har varit skattskyldig här. För att nå detta syfte bör utflyttningskatten tas ut oavsett när i tiden den faktiska avyttringen eller avslutet äger rum. Skatteanspråket ska med andra ord inte begränsas till att gälla ett visst antal år efter utflyttningen.

4.3 Deklarationskyldighet

4.3.1 Inkomstdeklaration ska lämnas

Förslag: Den som anses ha avyttrat en tillgång eller förpliktelse på grund av att han eller hon har upphört att vara obegränsat skattskyldig eller fått hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal ska lämna en inkomstdeklaration.

Skälen för förslaget: Utflyttningsbeskattningen ska enligt förslaget träffa den som har en beskattningsbar kapitalvinst som uppgår till 100 000 kronor eller mer. Den som blir skattskyldig för utflyttningskatt kommer således alltid att ha intäkter i inkomstslaget kapital som överstiger 200 kronor för utflyttningsåret. Därmed blir han eller hon skyldig att lämna en inkomstdeklaration senast den 2 maj året efter utflyttningen enligt 30 kap. 1 § och 32 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Skatteverket anser emellertid att alla som har avyttrat en tillgång eller förpliktelse genom en utflyttning ska lämna en inkomstdeklaration. I annat fall kan en person som bedömer att exitvinsten uppgår till högst 99 999 kronor och som inte har andra skattepliktiga inkomster i Sverige under utflyttningsåret flytta ut – utan att behöva lämna några som helst uppgifter om vare sig exittillgångar eller inkomstberäkning. Skatteverket bör även i dessa fall få möjlighet att kontrollera att eventuella exittillgångar redovisas samt att vinst och förlust har bedömts och beräknats korrekt, varför en utökad skyldighet att lämna inkomstdeklaration föreslås. Även om en utökad kontrolluppgiftsskyldighet föreslås kommer den bara att gälla för tillgångar som förvaras hos företag som lyder under svensk lagstiftning. Kontrolluppgiftsskyldigheten måste dessutom vara kopplad till att en person avregistreras som utflyttad i folkbokföringen, vilket inte alltid måste inträffa samtidigt som den skattemässiga utflyttningen. Att kontrolluppgiften därmed får ett begränsat kontrollvärde är enligt Skatteverket skäl för att deklareringskyldigheten ska gälla alla som blir begränsat skattskyldig eller får hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal.

Att det ur ett EU-rättsligt perspektiv inte föreligger något hinder mot att kräva att den som flyttar ut ska deklarerera sina realiserade kapitalvinster och

kapitalförluster framgår klart av KOM(2006) 825 slutlig s. 4 i vilken bland annat följande uttalas:

Ett krav på att lämna en skattedeclaration vid tidpunkten för utflyttning, som behövs för att inkomstens storlek skall kunna bedömas, kan anses vara proportionerligt mot bakgrund av det legitima syftet att dela upp beskattningsrätten, särskilt när denna uppdelning syftar till att avskaffa dubbelbeskattning mellan medlemsstater.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 30 kap. 1 § SFL ändras.

4.3.2 Innehållet i inkomstdeklarationen

Förslag: Inkomstdeklarationen ska innehålla uppgifter om;

- tillgångar och förpliktelser som anses avyttrade på grund av utflyttningen,
- vinst och förlust för respektive tillgång och förpliktelse,
- bostadsadress i den nya bosättnings- eller hemviststaten, och
- datum för utflyttningen.

Skälen för förslaget: Allmänna bestämmelser om vad en inkomstdeklaration ska innehålla finns i 31 kap. 2 och 3 §§ SFL. I 31 kap. 2 § SFL anges bland annat att en inkomstdeklaration ska innehålla uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag. Av 31 kap. 3 § SFL framgår att den som är deklarationsskyldig också ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. Härutöver ska nämnas att det av 29 kap. 1 § SFL framgår att syftet med inkomstdeklarationen är att den ska innehålla alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att bl.a. kunna bestämma underlaget för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen. Bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i deklarationen måste därför läsas mot bakgrund av de materiella skattereglerna (prop. 2010/2011:165 s. 818).

Om det här föreslagna systemet för utflyttningsbeskattning genomförs blir en konsekvens att den som är skyldig att ta upp kapitalvinsten till beskattning måste lämna uppgifter om de avyttrade tillgångarna och förpliktelserna samt uppgift om vinst och förlust för varje enskild tillgång och förpliktelse med stöd av 31 kap. 2 § SFL.

För att ett korrekt beslut om utflyttningsbeskattning ska kunna fattas krävs dessutom uppgifter dels om datum för bytet av skatterättslig hemvist, dels om den nya bostadsadressen. Dessa uppgifter behövs inte för den egentliga skatteberäkningen. Däremot behövs de för att Skatteverket ska kunna avgöra om förutsättningarna för utflyttningsbeskattning är uppfyllda och när utflyttningen i så fall har genomförts. Uppgiften om var den utflyttade är bosatt är nödvändig t.ex. för att veta om det finns något skatteavtal som ska tillämpas när frågan om utflyttning bedöms. Uppgift om datum för hemvistbytet behövs bl.a. för att Skatteverket ska kunna avgöra vilka tillgångar och förpliktelser som ska läggas till grund för utflyttningsbeskattningen. Båda uppgifterna får därmed anses vara nödvändiga för att beslutet om utflyttningskatt ska bli riktigt. (I avsnitt 4.5.1

föreslås att utflyttningskatten ska vara en del av den slutliga skatten.) Skatteverket bedömer därmed att skyldigheten att lämna dessa uppgifter också kommer att följa av skatteförfarandelagens allmänna bestämmelser om vad en inkomstdeklaration ska innehålla.

Om den som har avyttrat tillgångarna eller förpliktelserna inte behöver ta upp kapitalvinsten på grund av att den understiger gränobeloppet på 100 000 kronor är det tveksamt om 31 kap. 2 och 3 §§ SFL är tillämpliga. För att det tydligt ska framgå att ovan nämnda uppgifter ska lämnas även i dessa fall föreslås en ny bestämmelse där det uttryckligen anges.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 35 §, förs in i 31 kap. SFL samt att 31 kap. 1 § SFL ändras.

4.4 Ny kontrolluppgift om innehav

Förslag: Kontrolluppgift ska lämnas om innehav av

- andelar i fonder och fondföretag som anges i 20 kap. 1 § SFL,
- fordringsrätter och andra delägarrätter som anges i 21 kap. 1 § SFL, samt
- tillgångar enligt 52 kap. IL.

Kontrolluppgiften ska lämnas *för* en fysisk person som under året har avregistrerats som utflyttad enligt folkbokföringslagen *av* den som för ett konto där tillgångarna förvaras eller registreras.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om tillgångarnas slag och sort, antal och marknadsvärde dagen innan personen avregistrerades som utflyttad enligt folkbokföringslagen. Kontrolluppgift ska dock inte lämnas om tillgångar på ett investeringssparkonto.

Skälen för förslaget:

Uppgiftsskyldigheten knyts till ändring i folkbokföringsregistret

Skatteverket får information om fysiska personers och dödsbans inkomstförhållanden genom bland annat kontrolluppgifter som lämnas av banker och andra finansiella aktörer. Uppgifter som lämnas av någon annan än den skattskyldige själv är i regel mycket tillförlitliga. I många fall kan en korrekt beskattning bestämmas direkt med ledning av kontrolluppgifterna. Vissa av kontrolluppgifterna som Skatteverket får är dock inte tillräckliga för att bestämma storleken av en skattepliktig inkomst. Exempelvis är en uppgift om att en viss aktie är såld för ett visst pris inte i sig tillräcklig för att få fram skattepliktig kapitalvinst eller avdragsgill kapitalförlust. En sådan kontrolluppgift ger emellertid en upplysning om att ytterligare uppgifter behövs från den skattskyldige. Bestämmelser om kontrolluppgifter finns i 14–25 kap. SFL.

Sedan förmögenhetsskatten avskaffades får Skatteverket inte längre några kontrolluppgifter om skattskyldigas innehav av värdepapper. Om den föreslagna utflyttningsbeskattningen införs bör en sådan kontrolluppgiftsskyldighet återinföras. En ny kontrolluppgift bör avse andelar i fonder och fondföretag som anges i 20 kap. 1 § SFL, sådana fordringsrätter och andra

delägarrätter som anges i 21 kap. 1 § SFL samt tillgångar enligt 52 kap. IL. Det främsta skälet för en ny kontrolluppgift om innehav av värdepapper är att Skatteverket behöver en indikation på att det finns kapitaltillgångar som en utflyttad person ska deklarerat. Förekomsten av kontrolluppgifter minskar dessutom skattefelet och förenklar för den som ska deklarerat realiserade värdeökningar på innehavet.

Kontrolluppgifterna bör lämnas i nära anslutning till att skattskyldigheten upphör. För att inte skapa onödigt administrativt arbete bör uppgifterna helst bara lämnas för personer som inte längre ska beskattas i Sverige. Frågan är hur dessa personer kan urskiljas och vilken händelse som tidsmässigt indikerar att en skattemässig utflyttning genomförs eller kan ha påbörjats.

Svårigheten att hitta en händelse som ska utlösa uppgiftsskyldigheten hänger samman med att skattskyldigheten upphör vid olika tidpunkter för olika personer. Skattskyldigheten kan mycket väl upphöra omedelbart när en person bosätter sig utomlands. En fysisk person som har varit bosatt i Sverige och som behåller en stark anknytning till Sverige kan dock fortsätta att vara skattskyldig här. Härtill kommer att en person som är bosatt utomlands och som är obegränsat skattskyldig ändå inte kan beskattas i Sverige om beskattningsrätten enligt tillämpligt skatteavtal tillfaller det andra landet. När skattskyldigheten upphör regleras i inkomstskattelagen och tillämpligt skatteavtal och är inte alltid så lätt att avgöra. Denna bedömning bör inte överlämnas till den som ska lämna kontrolluppgifterna.

Uppgiftsskyldigheten bör i stället utlösas av att en person blir avregistrerad som utflyttad i folkbokföringen. Denna registeråtgärd ska enligt huvudregeln i 20 § folkbokföringslagen (1991:481) vidtas när det kan antas att en person under sin normala livsföring kommer att tillbringa sin dygnsvila utom landet under minst ett år. Även en person som kan antas tillbringa sin dygnsvila både inom och utom landet ska avregistreras om han eller hon med hänsyn till samtliga omständigheter får anses ha sin egentliga hemvist utom landet. Den som är avregistrerad från folkbokföringen som utflyttad kan alltså vara skattskyldig i Sverige eftersom de två regelverken är olika. Att en folkbokförd person avregistreras som utflyttad är emellertid en konkret händelse som i vissa fall sammanfaller med att skattskyldigheten upphör. Dessutom är det en offentlig uppgift som är tillgänglig för den som ska lämna kontrolluppgiften (se nedan om SPAR). När avregistreringen i folkbokföringen sammanfaller med att skattskyldigheten upphör ger kontrolluppgifterna direkt information om vilka tillgångar den utflyttade personen ska deklarerat. Mot denna bakgrund är det lämpligt att knyta kontrolluppgiftsskyldigheten till denna händelse.

För att uppnå störst nytta som kontrollmaterial och som underlag för de personer som ska deklarerat eventuella värdeökningar, bör kontrolluppgiften ange vilka tillgångar en person äger samt tillgångarnas marknadsvärde dagen före den dag när personen anges som utflyttad enligt folkbokföringsregistret.

Den nya kontrolluppgiften om värdepappersinnehav ska lämnas av den som för ett konto där de aktuella tillgångarna förvaras eller registreras. I praktiken är det den krets av finansiella aktörer som enligt 20 och 21 kap. SFL ska lämna kontrolluppgifter om avyttring av andelar i fonder och fondföretag, fordringsrätter och andra delägarrätter.

Kontrolluppgifter ska enligt huvudregeln lämnas för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår

(24 kap. 1 § SFL). Det saknas skäl att införa en annan reglering i förevarande fall. Kontrolluppgifter om innehav ska således ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari året efter det kalenderår när personen avregistrerades i folkbokföringen.

Statens personadressregister

Statens personadressregister, SPAR, är ett offentligt register som omfattar alla personer som är folkbokförda i Sverige, både svenska och utländska medborgare. Uppgifterna i registret uppdateras varje dygn med uppgifter från folkbokföringsregistret. Personuppgifterna får enligt 3 § lagen (1998:527) om det statliga personadressregistret behandlas för att aktualisera, komplettera och kontrollera personuppgifter (kontrolländamålet). Utöver uppgifter om bl.a. namn, adress, och folkbokföringsort, får SPAR enligt 4 § nämnda lag innehålla den i detta sammanhang viktiga uppgiften om avregistrering från folkbokföringen på grund av dödsfall, med angivande av tidpunkt, eller avregistrering av annan anledning. Om uppgifterna i SPAR anger att en person är avregistrerad från folkbokföringen av annan anledning än dödsfall anges ofta en ny adress i utlandet. Det kan hända att personen är försvunnen. I de allra flesta fall orsakas dock avregistreringen av att personen tillbringar sin dygnsvila eller anses ha sin egentliga hemvist utomlands.

För att uppfylla kontrolländamålet erbjuder SPAR en aviseringstjänst för underhåll av eget kundregister. Uppgifterna aviseras då via fil till kunden. Ungefär 300 företag använder aviseringstjänsterna för att hålla sina register uppdaterade med aktuella folkbokföringsadresser. Bland dessa företag finns de flesta stora banker, försäkringsbolag och flera av landets kreditupplysningsföretag. Vid s.k. ändringsavisering, anger kunden vilka personer som ska utsökas genom en elektroniskt inlämnad fil och får därefter aktuella uppgifter från SPAR om de ändringar som har skett sedan ett angivet datum, alternativt sedan föregående aviseringstillfälle.⁵

Lagförslag

Förslaget föranleder att tre nya paragraf, 26–28 §§, förs in i 22 kap. SFL och att 1 § i nämnda kapitel ändras.

4.5 Utflyttningsskatt

4.5.1 Utflyttningsskatten – en del av den slutliga skatten

Utflyttningsskatten ingår i den slutliga skatten

Den inkomst som ska tas upp på grund av utflyttningen ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Det kommer att följa av den gängse regeln om beskattningstidpunkten för kapitalvinster (44 kap. 26 § första stycket IL). Om den utflyttade personen anses ha avyttrat kvalificerade andelar i fåmansföretag ska inkomsten fördelas mellan inkomstslagen kapital och tjänst i

⁵ www.statenspersonadressregister.se

enlighet med bestämmelserna i 57 kap. IL. Även vinsten på en handelsbolagsandel kan komma att fördelas mellan nämnda inkomstslag enligt 50 kap. 7 § IL. Övriga inkomster ska i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital.

Uppgifterna som den utflyttade personen lämnar i sin inkomstdeklaration kommer att läggas till grund för Skatteverkets beslut om slutlig skatt för det beskattningsår när avyttringen äger rum. Den eventuella utflyttningsskatt som beslutas kommer därmed enligt detta förslag att utgöra en del av den slutliga skatten.

Skatteberäkningen

Utgångspunkten för det här föreslagna systemet för utflyttningsbeskattning är att de orealiserade värdeökningarna så långt som möjligt ska beskattas som om de hade realiserats. Den inkomst som ska tas upp på grund av utflyttningen ska därför läggas samman med andra inkomster och kostnader inom respektive inkomstslag när underlaget för att ta ut den slutliga skatten fastställs. Hur stor del av utflyttningsskatten som blir beskattad kommer därmed att bli beroende av inkomstdeklarationens övriga innehåll.

Systemet för att fastställa den slutliga skatten för fysiska personer är komplext och låter sig inte enkelt beskrivas. När den slutliga skatten fastställs beaktas bland annat den skattskyldiges rätt till allmänna avdrag (62 kap. IL), grundavdrag (63 kap. IL) och skattereduktioner (67 kap. IL). De möjligheter till avdrag och skattereduktioner som tillämpas inom inkomstbeskattningen kan således medföra att utflyttningsskatten kan bli lägre än om utflyttningsskatten hade beskattats inom ett helt separat förfarande, vid sidan av övrig inkomstbeskattning. Å andra sidan läggs den beskattningsbara förvärvsinkomsten till grund för den begravningsavgift och den kyrkoavgift som den utflyttade eventuellt ska betala. Det betyder att dessa avgifter kan bli högre i de fall en del av utflyttningsskatten beskattas i inkomstslaget tjänst.

Statlig inkomstskatt på kapitalinkomster

Den som anses ha avyttrat kapitaltillgångar på grund av utflyttning ska i de allra flesta fall ta upp inkomsten i inkomstslaget kapital. Den statliga inkomstskatten på kapitalinkomster är 30 procent (65 kap. 7 § IL).

Kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster

Den del av inkomsten som tas upp i inkomstslaget tjänst kommer att ingå i den utflyttade personens förvärvsinkomst. En fysisk person som har en beskattningsbar förvärvsinkomst över en viss nivå (nedre skiktgränsen) betalar både kommunal och statlig inkomstskatt. För fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunalskatt och landstingsskatt som gäller i hemortskommunen för beskattningsåret multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten (65 kap. 3 § IL). Den statliga inkomstskatten är 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger den nedre skiktgränsen och 5 procent av den delen av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns (65 kap. 5 § IL). För beskattningsåret 2017 är den nedre skiktgränsen 430 200 kronor och den övre skiktgränsen 625 800 kronor.

Utflyttningsinkomsten bör ingå i underlaget för att ta ut skatt på samma sätt som den utflyttade personens övriga inkomster. Utflyttningsinkomsten blir således inte hårdare beskattad än andra förvärvsinkomster. Varje ökning av den beskattningsbara förvärvsinkomsten kan dock leda till att den sammanlagda inkomsten når någon av skiktgränserna, vilket leder till att det överskjutande beloppet beskattas med en högre skattesats.

Det progressiva inslaget i beskattningen av förvärvsinkomster kan emellertid få ett visst genomslag om utflyttningskattens storlek bestäms enligt den här föreslagna metoden (se avsnitt 4.5.2). Det beror på att utflyttningsinkomsten ofrånkomligen hamnar på toppen av den utflyttades inkomster när utflyttningskatten bestäms som skillnaden mellan slutlig skatt med, respektive utan utflyttningsinkomsten. För den enskilde innebär det inte någon egentlig nackdel eftersom det totala skatteuttaget blir korrekt. Såvitt Skatteverket kan se innebär det enbart att den andel av den slutliga skatten som kan förenas med betalningsanstånd och som vid en senare värdenedgång eller återflytt till Sverige kan komma att sättas ned, kan bli något större på grund av eventuella progressionseffekter.

Begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund

Eftersom den beskattningsbara förvärvsinkomsten utgör underlag för kyrkoavgift och avgift till annat trossamfund enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund och underlag för begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144) kommer även dessa avgifter att påverkas.

4.5.2 Utflyttningskattens storlek

Förslag: Utflyttningskatt ska vara den del av den slutliga skatten som tillkommer på den kapitalvinst som beskattas på grund av utflyttningen, jämfört med den slutliga skatt som hade bestämts utan denna inkomst.

När utflyttningskatten fastställs ska skattereduktioner enligt 67 kap. 11 i första hand räknas av mot statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift och i andra hand mot kommunal och statlig inkomstskatt. Skattereduktion enligt 67 kap. 5–9 §§ ska dock bara räknas av mot kommunal inkomstskatt.

Skattereduktioner enligt 67 kap. 11 ska bara räknas av mot utflyttningskatt till den del de annars inte kan utnyttjas.

Utflyttningskattens storlek ska anges i beskedet om slutlig skatt.

Skälen för förslaget

Metod för att fastställa utflyttningskattens storlek

Utflyttningskatten ska vara det belopp som skiljer mellan den utflyttade personens slutliga skatt, jämfört med den slutliga skatt som hade bestämts om den realiserade kapitalvinsten som beskattas på grund av utflyttningen inte hade ingått i underlaget för den slutliga skatten. Det kräver att Skatteverket gör två beräkningar av slutlig skatt, en verklig (med utflyttningsinkomsten) och en fiktiv (utan utflyttningsinkomsten). Denna metod är mot bakgrund av skattesystemets komplexitet det enklaste sättet att fastställa utflyttningskatten.

Om utflyttningsskattens storlek är densamma som skillnaden mellan den verkliga och fiktiva beräkningen kommer utflyttningsskatten bara att minskas för avdrag och skattereduktioner i den mån den utflyttades övriga avräkningsbara skatter och avgifter inte räcker till.

Skattereduktioner

En skattereduktion medges automatiskt av Skatteverket i samband med att den slutliga skatten beslutas. Bestämmelser om skattereduktioner finns i 67 kap. IL. En fysisk person som utflyttningsbeskattas kan i princip vara berättigad till skattereduktion för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, arbetsinkomst (jobbskatteavdrag), underskott av kapital, hushållsarbete och mikroproduktion av förnybar el i nu nämnd ordning (67 kap. 1 § och 2 § första stycket IL).⁶

Vilka skatter som skattereduktionerna ska räknas av mot anges i 67 kap. 2 § andra stycket IL. Skattereduktion för jobbskatteavdrag räknas bara av mot kommunal inkomstskatt. Övriga skattereduktioner enligt inkomstskattelagen räknas av mot såväl kommunal som statlig inkomstskatt som har beräknats enligt 65 kap. IL, mot statlig fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt samt mot kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Någon bestämmelse som anger i vilken ordning skatterna ska avräknas finns inte.

Om förslaget om utflyttningsskatt genomförs kommer utflyttningsskatten att ge upphov till kommunal och statlig inkomstskatt för utflyttningsskatten. I princip kan eventuella skattereduktioner därmed räknas av mot utflyttningsskatt på samma sätt som mot annan kommunal och statlig inkomstskatt. En sådan tillämpning är inte önskvärd. Skälet är att skattereduktionen får ett lägre ekonomiskt värde för den enskilde om den räknas av mot utflyttningsskatten, som kanske ändå kommer att sättas ned, i stället för att räknas av mot annan skatt eller avgift av mer definitiv karaktär. Skattereduktionen bör dock kunna räknas av mot utflyttningsskatten om det är den enda skatten som står till buds för avräkning.

För det fall den utflyttade personen har fått skattereduktion måste det finnas en bestämd avräkningsordning mellan de skatter och den avgift som ska räknas av enligt 67 kap. 2 § andra stycket IL. Det är nämligen nödvändigt att bestämma storleken av varje enskild skatt och avgift som ingår i utflyttningsskatten för att Skatteverket sedan ska kunna fördela utflyttningsskatten mellan de tillgångar som har gett upphov till skatten.

Som redan nämnts får skattereduktion för jobbskatteavdrag bara räknas av mot kommunal inkomstskatt. Denna regel ska gälla även när utflyttningsskatten bestäms. Övriga skattereduktioner ska i första hand räknas av mot statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift och i andra hand mot kommunal och statlig inkomstskatt. Avräkningen ska göras med så stor del av skattereduktionen som respektive skatt eller avgift utgör av det sammanlagda

⁶ Skattereduktion enligt lagen (2008:1744) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift medges bara för den som hela beskattningsåret har ägt och varit bosatt i det småhus som fastighetsavgiften avser och bör därför inte vara aktuell det år när utflyttningsbeskattningen sker (3 och 4 §§ nämnda lag).

beloppet av nämnda skatter och avgifter före skattereduktionen. Därmed räknas skattereduktionerna av proportionerligt, vilket stämmer överens med det synsätt som redan tillämpas vid avräkning av utländsk skatt (2 kap. 10 § andra stycket lagen [1986:468] om avräkning av utländsk skatt).

För att skattereduktioner bara ska räknas av mot utflyttningsskatt i den mån skatt på andra inkomster inte räcker till måste den avräkning som görs vid den fiktiva beräkningen av slutlig skatt användas. Skattereduktioner som inte kan räknas av vid den fiktiva beräkningen ska dock räknas av mot de skatter som tillkommer vid beskattning av utflyttningssinkomsterna.

Uppgift om utflyttningsskattens storlek i slutskattebeskedet

Utflyttningsskattens storlek bör framgå av det besked om slutlig skatt som enligt 56 kap. 10 § SFL ska skickas ut till fysiska personer och dödsbon senast den 15 december efter beskattningsårets utgång. Vilka uppgifter som ett slutskattebesked ska innehålla regleras i 13 kap. 6 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF. Enligt den tredje punkten ska beskedet innehålla uppgift om storleken på de skatter och avgifter som anges i 56 kap. 6 § SFL. Eftersom det enligt förslaget ska finnas särskilda regler om anstånd, registrering på skattekontot och räntefrihet avseende utflyttningsskatten är det angeläget att den enskilde vet hur stor utflyttningsskatten är. Utflyttningsskattens andel av den utflyttades statliga och kommunala inkomstskatt, begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund bör därför anges särskilt i beskedet.

Exempel

Exempel som visar skatteuträkningen och metoden för att fastställa utflyttningsskatten finns i bilaga A, sektion A2 och A3.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 6 a §, förs in i 56 kap. SFL samt att 3 kap. 1 § SFL och 13 kap. 6 § SFF ändras.

4.5.3 Slutskatteberäkning

Förslag: Utflyttningsskatten ska undantas vid slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 § andra–tredje styckena SFL. Därefter ska utflyttningsskatten läggas till det belopp som framkommer vid denna beräkning.

Skälen för förslaget: Efter att beslutet om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket göra en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 § SFL. Beräkningen innebär att vissa belopp ska läggas till den slutliga skatten och att andra belopp ska dras ifrån den slutliga skatten. Resultatet av slutskatteberäkningen visar om den som beslutet gäller ska betala eller tillgodoräknas skatt. Om utflyttningsskatten inte undantas från övrig slutlig skatt vid denna beräkning skulle exempelvis en för hög debiterad preliminär skatt kunna dras av mot utflyttningsskatten. Det är inte önskvärt med hänsyn till att den föreslagna ordningen för utflyttningsskattning innehåller en generös möjlighet till betalningsanstånd och att skatten i vissa fall ska sättas ned. Utflyttningsskatten bör därför hållas utanför slutskatteberäkningen enligt 56 kap. 9 § andra–tredje

styckena SFL. Resultatet av denna beräkning kommer då att visa hur mycket skatt som den skattskyldige ska betala eller få tillbaka, exklusive utflyttningsskatten. För att slutskatteberäkningen ska bli komplett i de fall den slutliga skatten inkluderar utflyttningsskatt måste den utökas med ett led som innebär att utflyttningsskatten läggs till det belopp som framkommer vid beräkningen enligt nuvarande lag.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 56 kap. 9 § SFL ändras.

4.5.4 Registrering på skattekontot

Förslag: Utflyttningsskatten ska alltid registreras på den skattskyldiges skattekonto på förfallodagen för slutlig skatt.

Skälen för förslaget: För varje skattskyldig person finns ett skattekonto där alla transaktioner för de skatter som omfattas av skattekontosystemet bokförs. På skattekontot registreras skatter och avgifter som den enskilde antingen ska betala eller tillgodoräknas samt in- och utbetalningar. Skatter och avgifter som ska betalas debiteras på kontot. Inbetalningar och belopp som ska tillgodoräknas krediteras på kontot. Skattekontot fungerar som ett avräkningskonto som inte gör skillnad mellan olika typer av debiteringar och krediteringar. Även om en särskild avräkningsordning tillämpas i vissa situationer innebär det i princip att en kreditering på skattekontot räknas av mot den sammanlagda skulden för skatter och avgifter. Bestämmelserna om skattekontot finns i 62 kap. SFL.

Om förslaget om utflyttningsskatt genomförs ska utflyttningsskatten, precis som annan slutlig skatt, registreras på den enskildes skattekonto. När utflyttningsskatten väl har registrerats på skattekontot kan det därför hända att den blir betald genom en kreditering på kontot.

För att utflyttningsskattningen ska vara förenlig med EU-rätten får skatten inte tas ut förrän den orealiserade inkomsten har realiserats. Skatteverket föreslår därför att ett särskilt anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska införas (avsnitt 4.7). Anståndsmöjligheten ska enligt förslaget gälla för obetald skatt. Ett syfte med att begränsa anståndsmöjligheten till att bara gälla för obetald skatt är att en frivillig betalning på den skattskyldiges eget initiativ ska vara bindande. Med en sådan begränsning är det dock angeläget att skatten inte blir oavsiktligt betald genom en kreditering på skattekontot innan den skattskyldige hinner söka anstånd. I så fall skulle ju den skattskyldige gå miste om rätten att söka anstånd.

Enligt nuvarande lydelse av 61 kap. 5 och 6 §§ ska slutskatten i vissa fall registreras på skattekontot så snart det finns underlag. För att skydda utflyttningsskatten från att bli betald av misstag föreslår Skatteverket att utflyttningsskatten aldrig ska registreras före den ordinarie förfallodagen för slutlig skatt. Den slutliga skatten ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades (62 kap. 8 § SFL). Innan utflyttningsskatten registreras på kontot kan den inte avräknas mot ett eventuellt överskott på skattekontot. En ordning där den betalningsskyldige får minst 90 dagar på sig att söka anstånd är enligt

Skatteverkets mening rimlig. Det finns heller inget som hindrar den som vill öppna ett anståndsärende redan när deklarationen lämnas. Om anstånd med att betala skatten har beviljats före skattens förfallodag ska anståndet enligt nuvarande regler registreras på förfallodagen (61 kap. 3 § SFL). När anståndet och anståndsskatten registreras samma period bör det inte vara något problem att knyta anståndet till den avsedda skatten.

För att inte utsätta skattebetalningssystemet för onödiga särlösningar bör samma bestämmelser om registreringstid gälla för all utflyttningsskatt, oberoende av om den därefter kommer att omfattas av betalningsanstånd eller inte.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 61 kap. 5 och 6 §§ SFL ändras.

4.5.5 Utflyttningsskattens fördelning mellan olika exittillgångar

Förslag: Utflyttningsskatten ska fördelas mellan de olika exittillgångar som gett upphov till vinst. Fördelningen ska göras enligt följande.

– Utflyttningsskatt i form av statlig inkomstskatt på kapital ska fördelas till en tillgång eller förpliktelse i proportion till dess andel av den sammanlagda vinsten på exittillgångar som har beskattats i inkomstslaget kapital.

– Utflyttningsskatt i form av kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst, begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund, ska fördelas till en tillgång i proportion till dess andel av den sammanlagda vinsten på exittillgångar som beskattats i inkomstslaget tjänst.

Skälen för förslaget

Skatten fördelas till en tillgång eller förpliktelse utifrån dess andel av den sammanlagda vinsten på exittillgångar i inkomstslaget

Skatteverket föreslår att den beskattningsbara exitvinsten ska bestämmas enligt de regler som gäller om motsvarande egendom hade avyttrats enligt 44 kap. 3–4 §§ IL. Härav följer att det är de allmänna reglerna om avdrag för kapitalförluster för respektive tillgångsslag som ska tillämpas när den beskattningsbara utflyttningssinkomsten bestäms.

De allmänna reglerna om avdragsrätt är olika för olika tillgångar. Dessutom varierar avdragsrättens ekonomiska värde beroende på om förluster kunnat dras av fullt ut, vilket i sin tur beror på tillgångsmassans sammansättning i det enskilda fallet. Detta bidrar sammantaget till att det är svårt att ange hur stort skattebelopp som avser en viss tillgång. Denna svårighet blir inte större vid utflyttningsskattningen än vid annan kapitalvinstbeskattning. Det är emellertid bara vid utflyttningsskattningen som denna fråga blir aktuell att besvara. När den totala utflyttningsskatten har beslutats måste skatten nämligen fördelas mellan de olika tillgångar som har beskattats och faktiskt gett upphov till skatt. Att ett visst skattebelopp kan härledas till en viss tillgång är nödvändigt för att avgöra hur mycket av utflyttningsskatten som ska betalas om tillgången avyttras eller hur mycket som helt eller delvis måste sättas ned om en (eller

flera) av de utflyttningsbeskattade tillgångarna skulle falla i värde efter utflyttningen.

I följande två exempel beskrivs hur skatten fördelas när nuvarande regler om avdragsrätt tillämpas på avyttrade tillgångar i form av marknadsnoterade andelar och onoterade konvertibler. De vanliga reglerna om avdrag för kapitalförluster på delägarätter finns i 48 kap. 20–21 och 23–24 §§ IL. Exempel A visar hur skatten fördelas när beskattningen avser både marknadsnoterade andelar och onoterade konvertibler. Exempel B visar hur skatten fördelas när såväl vinst- som förlusttillgångarna består av marknadsnoterade andelar.

Exempel A

En fysisk person flyttar ut och redovisar innehav av marknadsnoterade andelar i två olika företag, AB V(vinst) och AB F(förlust), samt icke marknadsnoterade konvertibler.

Marknadsnoterade andelar:			
<i>Beteckning</i>	<i>Vinst-förlust =beskattningsbar vinst</i>	<i>Beskattningsbar vinst per tillgångspost</i>	<i>Skatt (30%)</i>
AB V	+100 000 kr	50 000 kr (100 000/200 000 x 100 000)	15 000 kr
AB F	- 100 000 kr = 0	–	–
Onoterade konvertibler			
<i>Beteckning</i>	<i>Vinst-förlust =beskattningsbar vinst</i>	<i>Beskattningsbar vinst per tillgångspost</i>	<i>Skatt (30%)</i>
Onot. konv.	+100 000 kr =100 000 kr	50 000 kr (100 000/200 000 x 100 000)	15 000 kr

Den beskattningsbara inkomsten uppgår till 100 000 kronor. Skatten i exemplet uppgår till 30 000 kronor. Skatten fördelas proportionerligt mellan de exittillgångar som gett upphov till vinst. Att vinsten på AB V helt kvittas bort i enlighet med kvittningsreglerna i 48 kap. 20 § IL har inte någon betydelse för skattefördelningen.

Tillgångarna som redovisats med förlust (andelarna i AB F) har i och för sig ingått i beskattningsunderlaget men har de facto inte gett upphov till någon skatt att betala.

Exempel B

En fysisk person flyttar ut och redovisar innehav av marknadsnoterade andelar i fyra olika företag. Redovisade vinster uppgår till totalt 325 000 kronor. Dessutom redovisas en förlust på 100 000 kronor. Den beskattningsbara vinsten uppgår enligt vanliga avdragsregler till 225 000 kronor.

Marknadsnoterade andelar:			
Beteckning	Vinst-förlust =beskattningsbar vinst	Beskattningsbar vinst per tillgångspost	Skatt (30%)
AB X	+100 000 kr	69 231 kr (100 000/325 000 x 225 000)	20 769 kr
AB Y	+150 000 kr	103 846 kr (150 000/325 000 x 225 000)	31 154 kr
AB Z	+ 75 000 kr	51 923 kr (75 000/325 000 x 225 000)	15 577 kr
AB F	- 100 000 kr =225 000 kr		
			Totalt: 67 500 kr

I exempel B fördelas förlustavdraget proportionerligt mellan de tre vinstposterna. Det betyder att avdrag medges med 100 000 kronor men att avdragsbeloppet fördelas mellan de olika vinstposterna i förhållande till värdet av respektive tillgångsposts andel av den totalt redovisade vinsten. Beslutad skatt för den utflyttade personen i exempel B uppgår till 67 500 kronor (30 % av 225 000). Även här fördelas skatt till respektive tillgångspost i förhållande till dess andel av den totala beskattningsbara vinsten.

I avsnitt 4.5.2 föreslås att utflyttningsskatten ska vara den del av den slutliga skatten som tillkommer när utflyttningssinkomsten beskattas, jämfört med den slutliga skatt som hade bestämts utan denna inkomst. Där redogörs för hur utflyttningsskatten storlek kommer att bli beroende av vilka övriga inkomster och avdrag som den utflyttade personen tar upp i sin inkomstdeklaration samt vilka avdrag och skattereduktioner som tillämpas inom inkomstbeskattningen. Exempelen här ovan visar en mycket förenklad beskattningssituation där den utflyttade personen inte redovisar några andra inkomster eller kostnader i sin inkomstdeklaration och inte heller har rätt till vare sig grundavdrag, allmänna avdrag eller skattereduktioner. Den slutligt fastställda utflyttningsskatten skulle därför i en verklig beskattningssituation kunna bli en helt annan än de i exemplen framräknade skattebeloppen. Det är givetvis den slutligt fastställda utflyttningsskatten som ska fördelas mellan de olika vinsttillgångarna. Det är alltså alltid det belopp som framgår av slutskattebeskedet som ska fördelas. Grunden för fördelningen är dock den som framgår av exemplen, det vill säga att skatten ska fördelas till en tillgång eller förpliktelse i förhållande till dess andel av den sammanlagda vinsten som har utflyttningsskattats i inkomstslaget.

Samma fördelningsmodell för utflyttningsskatt om vinsten beskattats i inkomstslaget tjänst

Om en del av kapitalvinsten har tagits upp i inkomstslaget tjänst, ska utflyttningsskatten på denna inkomst fördelas mellan de tillgångar som gett upphov till skatten enligt samma modell som gäller för fördelning av utflyttningsskatt i form av statlig inkomstskatt på kapital. Vilka skatter och avgifter som kan ingå i utflyttningsskatt på andelar som tas upp i inkomstslaget tjänst anges i avsnitt 4.5.1.

Fördelningsmodellen blir tillämplig om den utflyttade personen antingen har utflyttningsskattats för andelar i flera olika fåmansföretag eller för andelar av olika slag eller sort i ett fåmansföretag. Om den utflyttade bara har utflyttningsskattade andelar av samma slag och sort i ett (1) fåmansföretag är

fördelningen förhållandevis enkel. I så fall ska hela utflyttningsskatten i form av kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst, begravningsavgift och avgift till registrerat trossamfund fördelas mellan det antal andelar som har gett upphov till skatten.

Exempel

Exempel som visar hur skatten fördelas mellan olika exittillgångar som gett upphov till vinst finns i bilaga A, sektion A4.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 11 §, förs in i 56 kap. SFL

4.5.6 Underrättelse om fördelningen

Förslag: Skatteverket ska underrätta den som har utflyttningsskattats om hur skatten fördelas mellan olika tillgångar och förpliktelser.

Skälen för förslaget: Utflyttningsskatten kommer att utgöra en del av den slutliga skatten för beskattningsåret och den totala utflyttningsskattens storlek kommer enligt förslaget i avsnitt 4.5.2 att framgå av den utflyttades besked om slutlig skatt. Det kan emellertid vara svårt att avgöra hur skatten faktiskt ska fördelas mellan de olika exittillgångarna. Mot denna bakgrund får det ankomma på Skatteverket att underrätta den skattskyldige om hur skatten fördelas på respektive exittillgång.

Enligt 17 kap. 1 § SFF ska den skattskyldige underrättas om innehållet i ett beslut enligt skatteförfarandelagen om det inte är uppenbart obehövt. Skatteverket anser dock att det behövs en särskild bestämmelse om Skatteverkets skyldighet att skicka en underrättelse om hur utflyttningsskatten fördelas mellan olika tillgångar. I bestämmelsen bör även anges när en sådan underrättelse senast ska skickas.

En underrättelse om hur utflyttningsskatten fördelas är inte ett sådant beslut som undantas från sekretess enligt 27 kap. 6 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) utan ett förtydligande av innehållet i ett beslut om slutlig skatt.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 11 §, förs in i 56 kap. SFL

4.6 Beslut om utflyttningsbeskattning omprövas och överklagas i vanlig ordning

Bedömning: Beslut om utflyttningskatt ska omprövas och överklagas enligt de regler som gäller för beslut om slutlig skatt.

Skälen för bedömningen

Beslut om utflyttningsbeskattning på felaktiga grunder ändras

Utflyttningsbeskattningen ska kunna omprövas och överklagas enligt de regler som enligt 66 och 67 kap. IL gäller för beslut om slutlig skatt. Om beslutet har fattats på felaktiga grunder ska det naturligtvis kunna ändras. Frågan om beslutet är felaktigt eller inte bedöms utifrån tillämplig lagstiftning det beskattningsår när utflyttningen skedde och utifrån de omständigheter som rådde vid utflyttningsstillfället. Om lagstiftningen eller den utflyttades personliga förhållanden ändras efter utflyttningen och utflyttningskatten därför är högre eller lägre än den skatt som hade tagits ut – om den utflyttade personen alltså hade varit bosatt i Sverige när inkomsten sedermera realiseras – innebär det inte att beslutet om utflyttningskatt ska ändras. Den utflyttningskatt som fastställs i enlighet med gällande regler och omständigheter vid utflyttningen är därmed i princip utkrävbar. Denna ståndpunkt är enligt Skatteverkets bedömning förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet såsom de tillämpats av EU-domstolen i målen om utflyttningsbeskattning och de slutsatser som kommissionen har dragit av dessa domar (se vidare om dessa domar i avsnitt 3.4.2).

Beslut om utflyttningskatt enligt gällande skattebestämmelser och förhållanden ändras inte

Enligt kommissionens meddelande, KOM(2006) 825 slutlig, (2.1 sjätte stycket) hindrar EU-rätten inte den medlemsstat från vilken en medborgare flyttar från att bedöma vilken inkomstnivå den vill bevara sin beskattningsrätt på. Att en medlemsstat beskattar och fastställer skattebeloppet när en skattskyldig person flyttar ut från landet utgör en del av en nationell lagstiftning som EU-domstolen har sett som ett godtagbart medel för att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (N-domen punkt 46–47). Att ursprungsstaten skulle vara skyldig att räkna om skatt som blivit slutligt fastställt vid utflyttningen är en invändning som EU-domstolen har förkastat (Portugal-domen punkt 55).

Utflyttningskatt som fastställs vid tiden för utflyttningen kan naturligtvis vara högre eller lägre än den skatt som – om den skattskyldige fortfarande hade varit obegränsat skattskyldig med skatterättslig hemvist i Sverige vid överlåtelsestillfället – skulle ha påförts när den beskattade tillgången så småningom överläts. Skillnaden kan exempelvis bero på ändrade regler om skattesatser, avdragsrätt för förluster eller hur inkomster fördelas mellan olika inkomstslag. Skillnaden kan också bero på att den utflyttade personens förhållanden ändras under tiden från utflyttningen till dess inkomsten realiseras eller att utflyttningsbeskattade andelar i fåmansföretag som vid beskattningstillfället ansågs kvalificerade med tiden har bytt karaktär till

okvalificerade andelar. Beskattning som sker vid olika tidpunkter och på olika grunder är emellertid inte jämförbara. Något EU-rättsligt krav på att ett regelsystem för utflyttningsbeskattning måste eliminera varje form av hårdare beskattning som eventuellt kan uppkomma på grund av ändrade materiella beskattningsregler och andra förhållanden när inkomsten sedermera realiseras har inte heller framkommit.

De materiella reglerna om inkomstbeskattningen och den skattskyldiges personliga förhållanden påverkar förvisso det skattemässiga resultatet. De är emellertid inte en del av den egentliga utflyttningsbeskattningen. Den utflyttningskatt som fastställts enligt gällande regler och omständigheter vid utflyttningen är således i princip utkrävbar. Detta synsätt stämmer överens med kommissionens och EU-domstolens uttalanden om att utflyttningsstaten bestämmer inkomstnivån, beskattar inkomsten och fastställer skattebeloppet.

Nedsättning av skatt på grund av senare värdenedgång innebär inte att beskattningsbeslutet ändras

EU-domstolen har förvisso konstaterat att den fria rörligheten inskränks om en skattskyldig person som vill flytta ut sin hemvist till en annan medlemsstat behandlas sämre än en person som stannar kvar i landet. Den sämre behandlingen bestod enligt domstolen i att den utflyttade blev skyldig att betala skatt på en inkomst som ännu inte hade realiserats och som den skattskyldige alltså inte förfogade över (skattebetalningsförmågan) och utan att beakta i vilken utsträckning inkomsten verkligen realiserades (värdeökningens storlek). Hade personen inte flyttat ut hade värdeökningen inte beskattats förrän, och endast i den utsträckning som, den eventuellt faktiskt hade realiserats. De skillnader i behandling som domstolen inte accepterade rör således den utflyttades förmåga att betala skatten samt beskattningsunderlagets storlek.

Negativa beskattningskonsekvenser som beror på att den utflyttningsbeskattade kapitalvinsten fastställs till ett högre belopp än den kapitalvinst som sedermera realiseras (beskattningsunderlagets storlek) måste undanröjas för att utflyttningsbeskattningen ska vara proportionerlig. Detta är en negativ beskattningskonsekvens som – till skillnad från ovan nämnda materiella regler – följer direkt av en särskild bestämmelse om utflyttningsbeskattning, nämligen den som reglerar hur inkomsten, dvs. kapitalvinsten, ska fastställas just i utflyttningsfallen. Att den utflyttningsbeskattade kapitalvinsten bestäms utifrån den beskattade tillgångens värde vid utflyttningen innebär att en senare värdenedgång måste beaktas när inkomsten realiseras och skatten ska betalas. Detta är essentiellt för att värdeökningen inte ska beskattas dubbelt och en viktig utgångspunkt när beskattningsrätten ska fördelas mellan olika medlemsstater. Märk väl att en sådan värdenedgång inte heller ska föranleda att beskattningsbeslutet ändras. Den ska i stället beaktas genom att en del eller hela skatteanspråket efterges inom förfarandet för skattebetalning, se förslaget i avsnitt 4.9.

4.7 Anstånd med betalning av utflyttningskatt

4.7.1 Skattebetalningen ska senareläggas

Förslag: Den som har beskattats på grund av utflyttning till en stat inom EES eller till en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal med en bestämmelse om informationsutbyte ska beviljas anstånd med betalning av skatten. Anståndsmöjligheten ska gälla för obetald skatt.

Skälen för förslaget

Skatten ska tas ut när inkomsten realiserats

Den här föreslagna utflyttningsbeskattningen inskränker onekligen den fria rörlighet för personer som råder inom EES. Härmed inte sagt att den utgör ett otillåtet hinder för den fria rörligheten. Att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan stater är nämligen ett legitimt syfte som kan motivera att nationella skatteregler begränsar den fria rörligheten. Det innebär att vissa hinder kan rättfärdigas och godtas, trots att de medför att en gränsöverskridande transaktion kan komma att behandlas negativt jämfört med en motsvarande transaktion inom riket. Hinder i form av merbeskattning eller administrativa åtgärder får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå regelverkets legitima syfte. Såsom Skatteverket tolkar EU-domstolens domar i Lasteyrie-målet och i N-målet (som båda rör utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar) och i Portugal-målet (som rör utflyttningsbeskattning av en orealiserad men konstaterad värdeökning på utbytta andelar vid ett andelsbyte) bör ett system för utflyttningsbeskattning av fysiska personer vara legitimt och ändamålsenligt förutsatt att den skattskyldige ges möjlighet att välja mellan att betala skatten omedelbart och att få uppskov med att betala skatten till dess inkomsten har realiserats.

EU-domstolens krav på att nationella regler om utflyttningsbeskattning av orealiserade tillgångar ska kompletteras med en möjlighet att senarelägga betalningen gäller oavsett om den skattskyldige är en fysisk eller juridisk person. I domen National Grid Indus, EU:C:2011:785, punkt 37 och 68, som gäller exitbeskattning av bolag, förtydligas att kravet syftar till att motverka de likviditetsproblem som uppstår om skatten tas ut omedelbart, dvs. innan eventuella övervärden har realiserats. I N-målet (punkt 35) och Lasteyrie-målet (punkt 46) framhålls vikten av att den skattskyldige kan förfoga över inkomsten när skatten tas ut.

För att regelverket ska stämma överens med kravet på fri rörlighet för personer föreslås att personer som utflyttningsbeskattats på grund av att de har flyttat till ett land inom EES inte ska vara skyldiga att betala skatten omedelbart.

Frågan är om samma rätt att senarelägga betalningen ska gälla också om utflyttningen görs till tredjeland. Avgörande för svaret på denna fråga är om bestämmelserna om utflyttningsbeskattning anses strida mot den fria rörligheten för kapital. Vid en rent unionsintern transaktion är det av underordnad betydelse mot vilken av fördragsfriheterna som den ifrågasatta bestämmelsen prövas. Om det är fråga om en transaktion till eller från ett tredjeland som inte omfattas av EES-avtalet är det däremot av avgörande betydelse att bestämma vilken

fördragsfrihet som berörs eftersom det i sådant fall bara är den fria rörligheten för kapital som skyddas av fördraget. Det bör här nämnas att den fria rörligheten för kapital inte kan åberopas om en annan fördragsfrihet kan anses dominera i det aktuella fallet. Detta gäller trots att den dominerande fördragsfriheten inte är tillämplig gentemot tredjeland (se t.ex. EU-domstolens domar *Fidium Finanz*, EU:C:2006:631 samt A och B, EU:C:2007:275). I alla de situationer då en gränsöverskridande transaktion till eller från ett land utanför EES kan omfattas av den fria rörligheten för kapital tillsammans med en annan fördragsfrihet måste man således fastställa om någon av dessa friheter kan anses överordnad och i så fall vilken.

EU-domstolens praxis ger viss vägledning för hur gränsdragningen mellan olika fördragsfriheter ska göras. Enligt dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707 är det de nationella reglernas ändamål och syfte som har betydelse vid bedömningen av vilken fördragsfrihet som ska anses vara dominerande i förhållande till tredjeland.

Syftet med utflyttningsbeskattningen är, som tidigare nämnts, att möjliggöra beskattning av orealiserade vinster som upparbetats medan den utflyttade var skattskyldig i Sverige. Regelverket ska tillämpas när en fysisk person lämnar landet på ett sådant sätt att Sveriges rätt att beskatta vinster som realiserats efter flytten upphör. Var de beskattade tillgångarna är placerade eller om de flyttas till ett annat land saknar helt betydelse för frågan om utflyttningsbeskattning. Den här föreslagna regleringen bör därmed inte i första hand utgöra hinder för någon kapitalrörelse. Om de finansiella flödena ändå skulle minska på grund av att människor avstår från att flytta från Sverige för att undgå utflyttningsbeskattning får det ses som en oundviklig konsekvens av inskränkningen av den fria rörligheten för personer. Den fria rörligheten för personer får därmed anses överordnad den fria rörligheten för kapital (jfr dom *Fidium Finanz*, EU:C:2006:631, punkt 48, jfr även regeringens resonemang i prop. 2009/10:24 s. 12 f. om beskattning av andelsbyten vid utflyttning). Mot denna bakgrund skulle skatteanspråk som uppkommer på grund av utflyttning till tredjeland i princip kunna krävas in omedelbart.

Det kan emellertid – även i förhållande till fysiska personer som flyttar till tredjeland – finnas skäl att avvakta med att ta ut utflyttnings beskattningen till dess att kapitalvinsten har realiserats dels av likviditetshänsyn, dels för att inte i onödan försvåra för dem som tillfälligt flyttar ut för att leva och arbeta i en stat utanför EES. I de fall det finns rimliga förutsättningar för att säkerställa att skatten betalas i rätt tid bör därför även dessa personer ges tillfälle att senarelägga skattebetalningen. En förutsättning för att den som flyttar till en stat utanför EES ska få anstånd bör dock vara att den skattskyldige flyttar till och får hemvist i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller bestämmelser om informationsutbyte avseende exittillgångarna. Detta för att Skatteverket ska kunna kontrollera om tillgångarna och förpliktelserna har avyttrats respektive avslutats eller om den skattskyldige har flyttat vidare etc.

Anstånd med skattebetalningen eller uppskov med beskattningen?

I det föregående avsnittet konstateras att reglerna om utflyttningsbeskattning ska kompletteras med förfaranderegler som innebär att skyldigheten att betala skatten kan senareläggas till dess att den skattskyldige rent faktiskt avyttrar egendomen eller, på annat sätt, disponerar över värdeökningen. Ett alternativt

system till denna ordning skulle dock kunna vara att den skattskyldige deklarerar den beskattningsbara vinsten vid utflyttningen och får uppskov med beskattningen till dess att vinsten realiserar. Nedan utvecklas vilka för- och nackdelar som är förknippade med dessa alternativa beskattningsformer samt skälen för Skatteverkets förslag om att komplettera en omedelbar utflyttningsbeskattning med ett anståndsförfarande.

Uppskov med beskattningen förekommer enligt nu gällande skattelagstiftning om kapitalvinster vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt (47 kap. IL) och vid vissa andelsbyten (49 kap. IL). Gemensamt för dessa situationer är att skattskyldigheten grundas på en verklig överlåtelse mot ersättning i någon form. Det är alltså i båda fallen fråga om redan realiserade vinster.

Skattetekniskt innebär ett uppskovsförfarande att den skattepliktiga kapitalvinsten redovisas och fastställs för det inkomstår när överlåtelsen sker och att den skattskyldige får avdrag med ett mot kapitalvinsten svarande belopp (uppskovsbeloppet). Uppskovsbeloppet tas upp till beskattning när ersättningsbostaden respektive de mottagna andelarna säljs. Ett uppskovsförfarande innebär således att beskattningen sker vid en senare tidpunkt med beaktande av de förhållanden och den lagstiftning som då gäller. En fördel med att senarelägga utflyttningsbeskattningen genom ett uppskovsförfarande skulle således vara att exempelvis storleken av den skattepliktiga inkomsten och dess fördelning mellan olika inkomstslag kan bedömas utifrån de förhållanden som gäller när tillgången eller förpliktelsen faktiskt avyttras.

För att inte riskera att komma i konflikt med den internationella skatteavtalsrätten och EU-rätten förespråkar Skatteverket ändå att ett beskattningsbeslut som fattas före utflyttningen ska kompletteras med ett anståndsförfarande. Den främsta fördelen med ett sådant system ligger i att skattebeloppet är fastställt och att det tydligt framgår att skattskyldigheten för kapitalvinsten inträder före utflyttningen. Därtill kommer att anståndslösningen är den som används i ett flertal andra stater.

Med ett system där beskattningstidpunkten ligger före utflyttningen och den skattskyldige får anstånd med skattebetalningen står det klart att svensk beskattningsrätt inte begränsas av eventuella skatteavtal. Att beskattningsrätten fördelas i enlighet med internationell rätt, särskilt OECD:s modellavtal, borgar för att den också kan godtas i ett unionsrättsligt perspektiv. Att EU-domstolen är mer benägen att acceptera hindrande skatteregler om syftet är att fördela beskattningsrätten i enlighet med den internationella skatterättens grundprinciper kan bl.a. utläsas av domarna *Futura Participations* och *Singer*, C-250/95, EU:C:1997:239, *Lidl Belgien*, C-414/06, EU:C:2008:178 och *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89.

För den skattskyldige kan uppskovsförfarandet i och för sig framstå som mer förmånligt än om beskattningen fastställs redan i samband med utflyttningen. Detta hänger samman med att ett beslut om beskattning ska fattas enligt den lagstiftning som råder vid beskattningstidpunkten och bedömas utifrån de förhållanden som gäller när skattskyldigheten inträder. Lagstiftning och omständigheter som därefter ändras kan inte påverka innehållet i ett redan fattat beskattningsbeslut. När anståndet upphör och skatten ska betalas kan den skattskyldiges situation och relevant lagstiftning naturligtvis ha ändrats. Utflyttningsbeskattade andelar i fåmansföretag som ansågs kvalificerade vid

beskattningstillfället kan t.ex. vara okvalificerade när tillgången överläts. Likaså kan förlustavdragens storlek och bestämmelser om skattesatser, skatteplikt eller förlustavdragens skattemässiga värde ha ändrats under mellantiden. Det är därför möjligt att den skatt som påfördes på grund av utflyttningen är högre än den skatt som – om den skattskyldige hade varit obegränsat skattskyldig med skatterättslig hemvist i Sverige vid överlåtelsestillfället – skulle ha påförts på grund av överlåtelsen. Utflyttningsskatten kan dock lika gärna vara lägre än den skatt som skulle ha påförts om den skattskyldige hade varit obegränsat skattskyldig med skatterättslig hemvist i Sverige vid överlåtelsestillfället. Om skatteuttaget vid den senare tidpunkten skulle bli högre eller lägre beror givetvis på vilka förändringar som genomförs.

Det kan tyckas orättvist om den som flyttat ut kan beskattas hårdare eller mildare än om han eller hon inte flyttat ut. Beskattningssituationer som sker vid olika tidpunkter och på olika grunder är emellertid inte jämförbara. Enligt EUF-fördraget är det bara olikbehandling av två jämförbara situationer som är otillåten. Man kan därför bortse från invändningar som bygger på hypotetiska resonemang av detta slag. I avsnitt 4.6 utvecklas Skatteverkets resonemang till stöd för att lagstiftning och omständigheter som ändras efter utflyttningen inte ska påverka skattebeslutet eller skyldigheten att betala skatten.

Obetald skatt

Anståndsmöjligheten ska bara gälla för obetald skatt. Om den skattskyldige betalar hela eller en del av skatten bör han eller hon därefter inte kunna hävda sin rätt till anstånd och kräva återbetalning av inbetalt belopp. Kravet på att anstånd bara ska medges för obetald skatt avviker från vad som gäller för andra anstånd enligt 63 kap. SFL. Ett anstånd med betalning av utflyttningsskatt kommer emellertid att särskilja sig från andra anstånd på flera sätt. Rätten till anstånd kan för det första hävdas under mycket lång tid. För det andra måste skatt som ska omfattas av anstånd kunna hänföras till de tillgångar eller förpliktelser som gett upphov till den anståndsbelagda skatten. Det kan vara extra krångligt eftersom det i vissa fall kan ha inträffat händelser som medför att anståndet ska bäras av helt andra tillgångar än de som ursprungligen utflyttningsskattades (se avsnitt 4.7.5). Att i efterhand återställa rättsläget på detta sätt är mot denna bakgrund ofta inte möjligt och skulle i vart fall kräva hantering och kontroll som inte står i rimlig proportion till den rättsförlust som kan drabba den som inte söker anstånd i tid. Att en inbetalning utsläcker rätten till anstånd med betalning av utflyttningsskatt bedömer Skatteverket därför som en skälig rättsverkan.

I avsnitt 4.5.4 redogörs för hur skattekontots konstruktion kan innebära att skatt som debiteras på en persons konto kan bli betald genom att avräknas mot överskott som kan finnas på samma konto. Enligt Skatteverkets mening åligger det i princip den skattskyldige att söka anstånd i så god tid att en sådan oavsiktlig betalning undviks. För att undvika att skatten blir betald av misstag har Skatteverket ändå föreslagit att utflyttningsskatten aldrig ska registreras på skattekontot före förfallodagen för den slutliga skatten. Förslaget innebär att den skattskyldige får minst 90 dagar på sig att söka anstånd utan att riskera att skatten dessförinnan blir oavsiktligt betald. Efter denna tid är det enligt Skatteverkets mening rimligt att den betalningsskyldige står risken för att

anståndsretten kan upphöra om skatten betalas genom avräkning på skattekontot eller genom indrivning.

Det kan hända att de tillgångar som gett upphov till skatten har överlåtits efter utflyttningen eller att rätten till anstånd har upphört på annan grund (se avsnitt 4.8.2). Det ligger i sakens natur att anstånd med betalning inte kan beviljas om det inträffat en händelse som medför att den rättsliga grunden för att senarelägga betalningen har upphört.

Följdändring i bestämmelse om anstånd på grund av synnerliga skäl

Om det finns synnerliga skäl ska Skatteverket enligt 63 kap. 15 § SFL bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift även i andra fall eller på annat sätt än som avses i de andra anståndsformer som nämns i kapitlet. Med hänsyn till hur 63 kap. 15 § SFL är uppbyggd krävs det att paragrafens uppräknings av befintliga anståndsbestämmelser kompletterats med en hänvisning till nya bestämmelser om anstånd med att betala utflyttningsskatt.

Den 1 december 2013 infördes i 63 kap. 14 a–c §§ SFL bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i samband med att ett investeraravdrag återförs. Det framgår inte av förarbetena att lagstiftaren haft för avsikt att synnerliga skäl inte ska kunna utgöra grund för anstånd med skatt som ska betalas när investeraravdraget återförs (prop. 2012/13:134). För att paragrafens ursprungliga systematik ska upprätthållas föreslås en hänvisning till dessa bestämmelser.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 §, förs in i 63 kap. SFL samt att 63 kap. 1 och 15 §§ SFL ändras.

4.7.2 Villkor för anstånd vid flytt utanför EES

Förslag: Beslut om anstånd för en skattskyldig person som får hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES får villkoras med krav på säkerhet.

Tiden för sådant anstånd ska bestämmas till längst fem år efter beslutet om utflyttningsbeskattning.

Skälen för förslaget

Krav på säkerhet

Anståndsmöjligheten för personer som flyttar till ett land utanför EES föreslås för att inte i onödan hindra deras fria rörlighet. EUF-fördraget erbjuder dock i dessa fall inte något skydd för personer som flyttar till tredjeland. Förslaget motiveras i stället med en önskan om att rent allmänt underlätta för den som tillfälligt vill flytta ut från Sverige. Detta syfte kan tillgodoses med ett tidsbegränsat anstånd. Därtill kommer att Sveriges möjligheter att driva in skatten kraftigt försämras med tiden.

Inom EU tillämpas ett samarbete med beskattning och indrivning. Indrivningssamarbetet är rättsligt reglerat genom direktiv 2010/24/EU. Direktivet är emellertid inte tillämpligt i förhållande till tredjeland och transaktioner utanför unionen sker i ett annat rättsligt sammanhang. Utanför EU

får skatten i stället drivas in med hjälp av hemviststaten i enlighet med de internationella överenskommelser som kan finnas tillgängliga.

För att den av Europarådet och OECD upprättade konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden ska tillämpas krävs att stater sluter avtal med varandra om ett ömsesidigt tillämpande. Sverige har träffat avtal om indrivning enligt denna konvention med tio länder, varav fyra länder utanför EU, nämligen Azerbajdzjan, Island, Norge och Ukraina. Island och Norge omfattas även av det nordiska handräckningsavtalet. Utöver dessa avtal har Sverige dubbelbeskattningsavtal med indrivningsbestämmelser med tre länder utanför EU; USA (SFS 1994:1617), Indien (SFS 1997:918) och Japan (SFS 1983:203).

Sverige har alltså för närvarande bara avtal om indrivning med sju länder utanför EU. Även i de fall det finns skatteavtal som innehåller bestämmelser om informationsutbyte och indrivning saknas den djupare samverkan som garanterar att skattefordringar kan fastställas och verkställas. Skatteverket bedömer därmed att möjligheten att i realiteten upprätthålla en effektiv skatteuppbörd i förhållande till stater utanför EU är begränsad. Gränsöverskridande transaktioner i förhållande till EES-länder behandlas i svensk lagstiftning ofta på samma sätt som gränsöverskridande transaktioner inom unionen. Skatteverket finner inte anledning att agera annorlunda i detta fall och föreslår mot denna bakgrund att ett anstånd avseende en person som har hemvist i ett land utanför EES enligt ett skatteavtal ska få förenas med krav på säkerhet.

Ett absolut krav på säkerhet är enligt Skatteverkets bedömning inte nödvändigt och framstår som väl långtgående. Ett typfall när säkerhet inte bör vara nödvändig är då det klart framgår att den skattskyldige för en kortare period flyttar ut från Sverige – t.ex. för att studera eller för att som utsänd tillfälligt arbeta utomlands. Ett krav på säkerhet kan å andra sidan vara särskilt angeläget när den skattskyldige flyttar till en stat där Sverige inte har möjlighet att begära handräckning för att driva in skatten vid en framtida tillgångsoverlåtelse eller när anståndet av annat skäl upphör.

Tidsbegränsat anstånd

Skatteverket föreslår att anstånd för en person i tredjeland ska tidsbegränsas. Skälet är att Sveriges avtalsrättsliga möjligheter att driva in skatten försämras med tiden. Enligt artikel 14.3 i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden är den anmodade staten under inga förhållanden skyldig att bifalla en handräckningsframställning som gjorts mer än 15 år efter den dag då den ursprungliga verkställighetstiteln är daterad. Den avtalsgrundande rätten till bistånd med indrivning kan vidare upphöra om t.ex. den utflyttade personen blir medborgare i den andra avtalsstaten (artikel 27 punkt 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Amerikas förenta stater). Här kan tilläggas att den som haft permanent uppehållstillstånd och varit bosatt i USA minst fem år kan ansöka om amerikanskt medborgarskap (www.uscis.gov).

Möjligheterna till en effektiv uppbörd av utflyttningsskatten när någon av ovan nämnda omständigheter har inträffat är därmed starkt begränsade. Med hänsyn härtill föreslås att den som har hemvist enligt skatteavtal i ett land utanför EES ska få anstånd med betalningen av utflyttningsskatten under längst fem år efter dagen för beslutet om utflyttningsskattning.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 25 §, förs in i 63 kap. SFL och att 63 kap. 8 § SFL ändras.

4.7.3 Anståndsansökan

Förslag: Den som söker anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska lämna uppgifter om bostadsadress och skatteregistreringsnummer i det nya hemvistlandet, det belopp som ansökan avser samt information om de tillgångar och förpliktelser som gett upphov till den skatt som ansökan avser.

Skälen för förslaget

Innehåll

Den som ansöker om anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska ange det belopp som ansökan avser och att ansökan avser utflyttningsskatt. Ansökan ska också innehålla uppgift om sökandens bostadsadress och skatteregistreringsnummer i det nya hemlandet.

Ett anstånd måste alltid kunna härledas till den specifika tillgång eller förpliktelse som gett upphov till skatten. Skatteverket måste därför ha tillgång till detaljerade uppgifter om innehållet i varje anståndspost, såsom antal, beteckning, omkostnadsbelopp, fiktivt ersättningsbelopp och vinst. Dessutom behövs uppgifter om hur skatten fördelas mellan olika exittillgångar. Alla dessa uppgifter är nödvändiga för att möjliggöra en korrekt bedömning dels när de enskilda andelarna avyttras och hela eller delar av anståndet för en viss anståndspost ska upphöra, dels när skatteanspråket eventuellt ska sättas ned på grund av senare värdenedgång eller på grund av att den utflyttningsbeskattade personen har flyttat tillbaka till Sverige med utflyttningsbeskattade tillgångar i behåll. Om den utflyttade personen har fyllt i sin inkomstdeklaration korrekt finns uppgifterna redan hos Skatteverket. Den som söker anstånd med betalning av hela utflyttningsskatten behöver i så fall inte lämna några ytterligare uppgifter. Om ansökan däremot bara avser en del av utflyttningsskatten krävs dock alltid att ansökan kompletteras med uppgifter om de tillgångar och förpliktelser som gett upphov till den skatt som ansökan avser. För att det ska vara möjligt föreslås att Skatteverket ska underrätta den utflyttningsbeskattade personen om hur skatten fördelas mellan olika exittillgångar (se avsnitt 4.5.6). En sådan underrättelse bör lämpligen lämnas i samband med att den skattskyldige får besked om sin slutliga inkomstskatt för beskattningsåret.

Det kan hända att de tillgångar som har gett upphov till skatten har överlåtit under den tid som löper mellan utflyttningen och anståndsansökan. I så fall har inkomsten realiserats och det finns inte längre möjlighet att bevilja anstånd eftersom den rättsliga grunden för att senarelägga betalningen har upphört.

Den utflyttade kan naturligtvis också ha förvärvat tillgångar under den tid som löper mellan utflyttningen och anståndsansökan. Om en tillgång som förvärvas efter utflyttningen ska bära en del av anståndsbeloppet i den anståndsförteckning som föreslås nedan, ska anståndsansökan innehålla uppgifter om förvärvet.

När ska anståndsansökan lämnas?

Skatteverket föreslår inte att anstånd måste sökas inom viss tid. För att anståndssystemet ska fungera effektivt är det förvisso angeläget att ansökan kommer in så snart som möjligt. Dröjer ansökan kan det vara svårt att i efterhand klarlägga de händelser som har inträffat efter utflyttningstillfället och som har betydelse både för rätten till anstånd och för att korrekt ange vilka tillgångar som ska föras in i anståndsförteckningen. Därmed blir det krångligare för den som söker anstånd. För Skatteverkets del kompliceras arbetet med att bedöma och kontrollera anståndsbeloppets storlek och innehåll.

Det främsta skälet mot en bestämmelse om att anstånd måste sökas inom viss tid är att rättsverkningarna bli mycket ingripande för den som kommer in med sin ansökan efter detta datum. Det kan ifrågasättas om nyttan av en fast tidsgräns överväger skadan för den enskilde som fräntas rätten till anstånd. Avvägningen mellan dessa intressen ska göras med beaktande av att en generös anståndsmöjlighet är ett EU-rättsligt krav för att utflyttningsbeskattning ska anses legitim.

Skatteverket bedömer att de rättsverkningar som normalt inträder vid sen betalning bör leda till att de skattskyldiga i de allra flesta fall kommer att begära anstånd innan skatten förfaller till betalning. Genomförs förslaget om att anståndsmöjligheten bara ska gälla för obetald skatt blir det ytterligare ett incitament för att söka anstånd före förfallodagen. Mot denna bakgrund avstår Skatteverket från att lägga fram förslag om begränsad ansökningstid.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 26 §, förs in i 63 kap. SFL.

4.7.4 Anståndsbelopp

Förslag: Anstånd ska beviljas med det belopp som anges i ansökan och som avser utflyttningsskatt som inte ska betalas på annan grund än att den förfallit till betalning enligt 61 kap. 8 § första stycket SFL.

Skälen för förslaget: Enligt EU-rätten ska den som utflyttningsbeskattas på grund av en flytt till en annan medlemsstat ha rätt att senarelägga betalningen av utflyttningsskatten. Enligt förslaget ska betalningen därför i princip kunna skjutas upp till dess att den tillgång eller förpliktelse som har gett upphov till skatten har avyttrats. Vilka ytterligare grunder som ska leda till att utflyttningsskatten ska betalas anges i avsnitt 4.8.2.

Det kan hända att de tillgångar som har gett upphov till skatten har överlåtit eller att betalningsskyldigheten har inträtt på någon annan grund innan anståndsansökan lämnas. Det ligger i sakens natur att anstånd med betalning inte kan beviljas om den rättsliga grunden för att senarelägga betalningen har upphört. Det betyder att anstånd ska beviljas med det belopp som anges i ansökan till den del beloppet avser utflyttningsskatt som inte ska betalas på någon annan grund än att den förfallit till betalning enligt 61 kap. 8 § första stycket SFL.

Lagförslag:

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 21 b §, införs i 63 kap. SFL och att 63 kap. 16 § SFL ändras.

4.7.5 Anståndsförteckning

Förslag: När ett anstånd beviljas ska Skatteverket upprätta en anståndsförteckning med uppgift om vilka exittillgångar som omfattas av anståndet och hur stort anståndsbelopp som belastar respektive exittillgång. Uppgifter om exittillgångar av samma slag och sort ska redovisas i en anståndspost.

Ändringar av anståndsbeloppets storlek och uppgift om vilka exittillgångar som omfattas av anståndet ska registreras löpande under anståndstiden.

Andelar som anståndshavaren förvärvar genom fondemission, split eller liknande förfarande i ett företag vars andelar finns i anståndsförteckningen ska – oavsett aktiernas slag och sort – föras in i anståndsförteckningen. Befintligt anståndsbelopp ska fördelas lika mellan dessa och ursprungliga exitandelar.

Om andelar i anståndsförteckningen läggs samman ska anståndsbeloppet fördelas på det nya lägre antalet andelar.

Anståndsbelopp på andelar som byts ut enligt 48 a kap. IL ska fördelas lika mellan de nya andelar som erhålls genom andelsbytet. Utnyttjas en rättighet att förvärva kapitaltillgångar ska anståndsbelopp på de utnyttjade rättigheterna föras över till de förvärvade tillgångarna.

Andelar som anståndshavaren förvärvar genom en partiell fission och som övertar en del av anståndsbeloppet avseende andelar i det överlåtande företaget ska föras in i anståndsförteckningen.

Uppgifter och handlingar som avser anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska få bevaras under längre tid än vad som följer av 20 kap. 2 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Skälen för förslaget

Anståndsförteckning ska upprättas och uppdateras

När ett anstånd beviljas ska Skatteverket upprätta en s.k. anståndsförteckning som ska framgå av anståndsbeslutet. Anståndsförteckningen ska innehålla uppgifter om vilka exittillgångar som omfattas av anståndet och hur stort anståndsbelopp som belastar respektive tillgång eller förpliktelse. Uppgifter om exittillgångar av samma slag och sort ska redovisas i en anståndspost.

Skatteverket ska varje år uppdatera anståndsförteckningen med anledning av de uppgifter som anståndshavaren årligen ska lämna om de tillgångar eller förpliktelser som omfattas av anståndet (se avsnitt 4.7.6) samt ändringar av anståndet som beslutats på myndighetens initiativ. Anståndsförteckningen ska alltså alltid visa aktuellt anståndsbelopp samt hur detta belopp fördelas mellan de exittillgångar som ligger till grund för den obetalda utflyttningsskatten.

Enligt 20 kap. 2 § SFF ska deklARATIONER och övriga uppgifter som har lämnats till Skatteverket enligt skatteförfarandelagen gallras sju år efter utgången av det kalenderår då beskattningssåret har gått ut. Ett anstånd med betalning av utflyttningsskatt kan löpa under längre tid än så. De uppgifter som

Skatteverket måste ha tillgång till för att administrera anståndet och för att fatta korrekta beslut om skattebetalning och eventuellt nya omkostnadsbelopp bör därför få bevaras åtminstone till dess att anståndet helt har upphört och anståndsärendet har avslutats.

Senare aktiehändelser

Den som har obetald utflyttningskatt avseende delägarätter kan erhålla fler andelar i ett företag vars andelar finns i anståndsförteckningen (anstånds företaget) utan att företaget tillförs nytt kapital, t.ex. genom fondemission eller split. Vid en sådan transaktion förs en del av värdet över från exitandelarna till de nya andelarna. Exitandelar kan också bli föremål för en s.k. omvänd split. Vid en omvänd split slås flera andelar samman till ett mindre antal, vilket innebär att värdet på varje enskild andel ökar. Samtliga dessa transaktioner kan i vissa fall resultera i att anståndshavaren kan disponera den utflyttningsbeskattade vinsten utan att skatten måste betalas. För att undvika ett sådant scenario krävs särskilda regler. Eftersom såväl fondemission som split genomförs utan att företaget tillförs nytt kapital bör samma regler gälla för andelar som uppkommer genom något av dessa förfaranden.

Nedan följer en kortfattad beskrivning av fondemission, split och sammanläggning av andelar samt förslag om hur anståndsförteckningen ska justeras om anståndshavarens innehav av andelar i anstånds företaget ökar eller minskar på grund av någon av dessa aktiehändelser. Därefter beskrivs kortfattat effekterna av en nyemission och varför nyemitterade andelar inte bör tas in i anstånds förteckningen.

Fondemission – Vid en fondemission 3:1 tilldelas den som äger 1 000 andelar ytterligare 3 000 andelar och värdet på varje andel reduceras med tre fjärdedelar. De nya andelarna kan vara av samma eller annat slag och sort som de tidigare andelarna. Om de nya andelarna är av *annat* slag eller sort än de utflyttningsbeskattade andelarna betyder det att anståndshavaren skulle kunna sälja de nya andelarna utan att anståndet påverkas. Därmed kan anståndshavaren disponera en del av den utflyttningsbeskattade vinsten utan att behöva betala skatten, vilket naturligtvis inte är meningen. Att beslutad skatt betalas är grundläggande för en fungerande beskattningsverksamhet. Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket att nya andelar som anståndshavaren förvärvar genom fondemission ska anses som exitandelar och att befintligt anståndsbelopp ska fördelas jämnt mellan nya och gamla exitandelar. Om aktierna är av samma eller annat slag och sort saknar här betydelse. I praktiken betyder det att antalet anstånds bärande andelar ökar och att anståndsbeloppet per andel minskar. Utifrån ett antagande om att de tidigare 1 000 andelarna var belastade med ett anstånd om totalt 80 000 kr skulle anståndsbeloppet per andel efter en fondemission 3:1 minska från 80 kr till 20 kr. Effekten av förslaget är att hela anståndsbeloppet kommer att förfalla till betalning i den takt som de 4 000 andelarna avyttras.

Vid en fondemission där anståndshavaren tilldelas nya andelar av *samma* slag och sort som exitandelarna skulle den turordningsregel som föreslås i avsnitt 4.8.6 i och för sig kunna tillämpas för att säkerställa att anståndet upphävs om de nya andelarna avyttras. Skatteverket anser emellertid att en mer logisk ordning är att fondemitterade andelar alltid ska föras in i anstånds förteckningen och bära sin del av anståndet eftersom en fondemission

späder ut värdet av befintliga andelar. Dessutom blir en ordning som behandlar alla fondemitterade andelar likadant enklare att tillämpa och förstå.

Om anståndshavaren äger såväl exitandelar som andra andelar i företaget när fondemissionen genomförs ska en del av de emitterade andelarna anses som exitandelar. Fördelningen ska göras i proportion till innehavets sammansättning före emissionen.

Split – En split innebär att en ursprunglig andel delas upp i flera andelar. Vid en split 2:1 delas varje andel upp i två andelar. Den som äger 1 000 andelar har efter spliten 2 000 andelar och värdet på varje andel har halverats. Utan särskild reglering skulle hälften av andelarna hamna utanför anståndsförteckningen. Nedan föreslås visserligen en turordningsregel som innebär att hela anståndet i så fall skulle upphöra om 1 000 av de 2 000 andelarna säljs efter att spliten genomförts. Ur rent fiskal synpunkt är det naturligtvis en fördel om skatten betalas så tidigt som möjligt. Det är emellertid tveksamt om delägaren vid en split kan anses ha fått några nya andelar. Med hänsyn härtill och att spliten, liksom fondemissionen, genomförs utan att bolaget tillförs nytt kapital och att värdet av befintliga andelar späds ut, anser Skatteverket att det finns övervägande skäl att behandla dessa aktiehändelser lika. Dessa båda aktiehändelser bör därför få samma konsekvens för ett pågående anstånd på utflyttningsbeskattade andelar i bolaget. Andelar som anståndshavaren erhåller genom split av en exitandel ska alltså inkluderas i anståndsförteckningen och befintligt anståndsbelopp ska fördelas jämnt mellan nya och gamla andelar i företaget. I situationen ovan innebär det att anståndet fördelas på 2 000 andelar och att anståndet ska återföras i takt med att dessa andelar avyttras.

Sammanläggning av andelar (s.k. omvänd split) – Flera andelar kan slås ihop till ett mindre antal utan att aktiekapitalet ändras. Värdet beräknat på varje enskild andel ökar därmed. Vid en sammanläggning 1:10 läggs 1 000 andelar samman till 100 andelar. Om en anståndshavare efter en sådan sammanläggning säljer hela sitt innehav skulle hela exitvinsten disponeras medan bara en tiondel av anståndsbeloppet skulle förfalla till betalning. Resterande del av skatten skulle för alltid förbli obetald. För att undvika ett sådant scenario krävs en regel om att anståndsförteckningen ska justeras även om exitandelarna läggs samman och minskar i antal. Hela anståndsbeloppet kommer då att bäras av det antal andelar som återstår efter sammanläggningen och ska betalas i sin helhet när andelarna sedermera avyttras.

Nyemission – En nyemission skiljer sig på en avgörande punkt från de aktiehändelser som redovisats ovan. Skillnaden är att nyemitterade aktier ges ut mot ersättning. Det innebär att bolaget tillförs nytt kapital som ökar dess värde. Värdet för den enskilda andelen bör dock inte påverkas så länge emissionskursen motsvarar andelens marknadsvärde. En nyemission kan emellertid också genomföras till en kurs som ligger betydligt under andelens marknadsvärde. I så fall orsakar nyemissionen en utspädningseffekt som minskar värdet per andel.

Att ett bolag ger ut nya andelar mot ersättning kan enligt Skatteverkets mening jämföras med att en person köper redan existerande andelar på marknaden. Andelar som anståndshavaren köpt eller erhållit genom nyemission efter utflyttningen bör därför så långt som möjligt hanteras på samma sätt.

Förslaget innebär att köpta och nyemitterade andelar efter utflyttningen ska hållas åtskilda från utflyttningsbeskattade andelar och andelar som

anståndshavaren erhållit genom fondemission eller split. Förhållandet mellan andelar som omfattas av anstånd och nyemitterade andelar av *samma slag och sort* ska i stället regleras genom en turordningsregel (se avsnitt 4.8.6). Med denna lösning kommer händelser som inträffar efter utflyttningen att påverka anståndet i så liten omfattning som möjligt. När turordningsregeln tillämpas upphävs det anståndsbelopp som belöper på antal sålda andelar. Vilka andelar som faktiskt har sålts och till vilket pris de har förvärvats saknar därför betydelse. Att värden förs över från exitandelarna till nyemitterade andelar av samma slag och sort som exitandelarna är således inte en händelse som innebär att anståndet måste upphävas redan på denna grund.

Att värden förs över från exitandelarna till andelar av *annat slag eller sort* genom en nyemission till underpris kan dock innebära att anståndshavaren förfogar över den beskattade värdeuppgången utan att exitandelarna avyttras. Skatteverket föreslår nedan (avsnitt 4.8.2 och 4.8.3) att ett sådant förfogande ska föranleda att anståndet på exitandelarna helt eller delvis ska upphävas.

Det kan vidare noteras att en eventuell värdenedgång som föranleds av att en nyemission har genomförts till ett pris under marknadsvärdet inte är en sådan verklig värdenedgång som medför att skatteanspråket kan sättas ned.

Andelsbyten och rättigheter att förvärva tillgångar

Vid andelsbyten enligt 48 a kap. IL ska skatten bara betalas till den del ersättning lämnas i pengar. Den del av skatten som inte ska betalas ska föras över från de avyttrade andelarna till de nya andelar som anståndshavaren erhåller genom andelsbytet. De nya andelarna ska föras in i anståndsförteckningen och den obetalda skatten ska fördelas jämnt mellan de nya andelarna.

Teckningsrätter, fondaktierätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, termin, option, konvertibel, konvertibelt vinstandelsbevis eller konvertibelt kapitalandelsbevis som utnyttjas för att förvärva aktier eller andra tillgångar anses inte avyttrade (44 kap. 10 § IL). För att utflyttningsbeskattningen ska vara i linje med övrig kapitalvinstbeskattning och då det av likviditetshänsyn finns skäl att inte kräva betalning omedelbart när ett sådant värdepapper byts ut enligt gällande konverteringsvillkor, föreslår Skatteverket att obetald utflyttningsskatt på rättigheterna ska föras över till de förvärvade tillgångarna.

Eftersom de utnyttjade rättigheterna upphör att existera föreslås att skatt på rättigheter som omfattas av anståndsförteckningen ska fördelas jämnt mellan de tillgångar som förvärvas. De förvärvade tillgångarna ska registreras i anståndsförteckningen och skatten förfaller till betalning när dessa tillgångar avyttras.

Partiell fission

Med partiell fission enligt 38 a kap. IL avses en associationsrättslig ombildning genom att ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning. En sådan partiell fission förutsätter att det överlåtande företaget behåller minst en verksamhetsgren. Ersättningen ska lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget i form av andelar i det övertagande företaget eller i pengar (38 a kap. 2 § IL).

Genom en partiell fission förs alltså en del av det överlåtande företags värde över till ett annat företag utan att det överlåtande företaget tillförs nytt kapital.

Därmed minskar värdet av befintliga andelar i det överlåtande företaget. Om ett företag (vars andelar är anståndsbelagda) överlåter tillgångar genom en partiell fission innan skatten är betald, får anståndshavaren ersättning antingen i andelar i det övertagande företaget eller i pengar. Anståndshavaren förfogar således över delar av det utflyttningsbeskattade värdet utan att avyttra den beskattade tillgången. Ett sådant förfogande bör enligt Skatteverkets mening i princip leda till att skatten ska betalas med ett belopp som motsvarar anståndshavarens ersättning. (Förslag med denna innebörd lämnas i avsnitt 4.8.4)

Till den del ersättningen lämnas i form av andelar i det övertagande företaget bör dock anståndshavaren ha möjlighet att begära att anståndet ska fortsätta. Ett fortsatt anstånd kräver emellertid att betalningsanståndet till viss del kan knytas till de nya andelarna eftersom uppbördssystemet annars blir mindre effektivt. Hur stort anståndsbelopp som ska föras över till de nya andelarna bör bestämmas i likhet med hur stor andel av marknadsvärdet som förts över till det övertagande företaget. Samma fördelningsgrund tillämpas för övrigt när omkostnadsbeloppet ska fördelas mellan andelarna i de båda företagen (48 kap. 18 a § IL). Det bör i enlighet med allmänna bevisregler åligga den som begär fortsatt anstånd att styrka hur ersättningen lämnats och hur marknadsvärdet fördelats.

Lagförslag

Förslaget föranleder att sex nya paragrafer, 27–31 och 35 §§, förs in i 63 kap. SFL och att 20 kap. 3 § SFF ändras.

4.7.6 Krav på årlig uppgiftsskyldighet vid anstånd

Förslag: Den som har anstånd med betalning av utflyttningskatt ska för varje kalenderår lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om anståndet helt eller delvis ska upphöra.

Uppgifterna ska lämnas som en särskild uppgift enligt ett av Skatteverket fastställt formulär senast den 2 maj året efter det kalenderår som uppgifterna avser.

Skälen för förslaget

Försvårad kontroll och uppbörd

När en person som är bosatt utanför Sverige beviljas anstånd med betalning av skatt och förutsättningarna för anstånd beror på vad som händer med tillgångar och förpliktelser som i många fall också finns utomlands, försvåras Skatteverkets arbete med att kontrollera att skatten betalas i rätt tid. Frågan är hur skatteuppbörden i dessa fall kan bli tillräckligt effektiv utan att man tummar på de EU-rättsliga kraven på fri rörlighet och proportionalitet.

Uppgifter för att säkerställa en effektiv skatteuppbörd

Den möjlighet till automatiskt informationsutbyte som står till buds inom EU regleras i direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Enligt artikel 8 i direktivet ska den behöriga myndigheten i varje medlemsstat automatiskt lämna tillgängliga upplysningar för

beskattningsperioder från och med den 1 januari 2014 om personer som är bosatta i en annan medlemsstat. Från och med år 2017 omfattar medlemsstaternas informationsutbyte uppgifter om ägande av och inkomster från fast egendom samt uppgifter om inkomster från finansiella tillgångar. Det ska emellertid noteras att uppgifter om personer bosatta i andra länder än Sverige inte kommer att lämnas per automatik.

I förhållande till länder utanför EU kommer Skatteverket att få uppgifter om finansiella tillgångar enligt FATCA-avtalet och OECD:s nya standard för informationsutbyte, CRS. Det innebär emellertid inte att verket regelmässigt kommer att få information om tillgångar som innehas av personer som har flyttat ut från Sverige eftersom uppgiftsskyldigheten bara gäller om personen bor eller har skatterättslig hemvist i Sverige.

Bara i undantagsfall kommer Skatteverket automatiskt att få information när andelar i fåmansföretag avyttras.

Skatteverket kan visserligen begära information och bistånd med handräckning i andra länder. Handräckningsförfarandet skulle således kunna användas för att hämta in uppgifter om personer som inte är bosatta i Sverige. Ett sådant förfarande är emellertid resurskrävande och riskerar att dra ut på tiden. Ett system där Skatteverket aktivt måste begära in information från utlandet i enskilda fall kan aldrig bli tillräckligt effektivt.

Årlig särskild uppgift

Enligt Skatteverkets uppfattning är det mot denna bakgrund nödvändigt och rimligt att rätten till anstånd med skattebetalningen kompletteras med en skyldighet att löpande lämna uppgifter som visar att förutsättningarna för anstånd alltjämt är uppfyllda. Att EU-domstolen är införstådd med att en uppskjuten betalning oundvikligen leder till en administrativ börda för den skattskyldige i samband med bevakningen av överförda tillgångar framgår av Portugal-domen, punkt 60.

Allmänt gäller att den som vill komma i åtnjutande av en förmån har bevisbördan för att förutsättningarna är uppfyllda. Den skattskyldige är vidare den som har lättast att tillhandahålla korrekt och relevant information om sig själv och sina tillgångar. Uppgiftsskyldigheten bör därför inte innebära någon administrativ börda av sådant slag att uppgiftsskyldigheten kan anses opropotionerlig. Som jämförelse noteras att lagstiftaren har godtagit att uppgiftsskyldigheten utvidgas på liknande sätt när uppskov enligt 47 kap. 1L knyts till en ersättningsbostad utomlands, se 33 kap. 7 § SFL.

De uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om anståndet helt eller delvis ska upphöra rör förändringar som inträffat efter utflyttningen och kan t.ex. avse om den skattskyldige har flyttat vidare eller om innehavet av exittillgångar ändras. Vilka övriga händelser som ska medföra att anståndet helt eller delvis ska upphöra och som således ska omfattas av uppgiftsskyldigheten beskrivs i avsnitt 4.8.2 och 4.8.4.

Om den anståndsbelagda tillgången är en delägarrätt kan upplysningar om senare förändringar behövas för att Skatteverket ska kunna förse anståndsförteckningen med korrekta uppgifter om vilka och hur många andelar som för tillfället bär det aktuella anståndsbeloppet. Exempel på förändringar av betydelse är överlåtelse och andra aktiehändelser t.ex. fondemission och split. Uppgifterna om aktiehändelser i bolag vars andelar ingår i

anståndsförteckningen kan även vara till nytta för att Skatteverket ska kunna göra en korrekt bedömning av exittillgångens eventuella värdeminskning vid avyttringstillfället. En sådan användning är dock sekundär och är inte i sig ett skäl att kräva att en uppgift lämnas under löpande anstånd. Anledningen är att ansvaret för att styrka att tillgången har varit utsatt för en verklig och definitiv värdenedgång ligger hos den som yrkar att skatten ska sättas ned i samband med att anståndet upphör. En annan fråga är när uppgifterna ska lämnas. Ett alternativ är att uppgifterna bara ska lämnas i de fall innehavet har förändrats på ett sådant sätt att anståndet ska hävas. Ett sådant system ställer dock dels krav på att den skattskyldige i varje enskilt fall ska göra korrekta bedömningar av de skattemässiga effekterna av en viss förändring, dels utestänger det Skatteverket från att göra en egen bedömning av om en viss förändring av innehavet eller bosättningen medför att utflyttningsskatten ska betalas. Uppgifterna bör därför lämnas som en särskild uppgift till Skatteverket för varje kalenderår som anståndet löper. Dessa uppgifter bör avse förhållanden och händelser som har inträffat under ett visst kalenderår och lämnas till Skatteverket senast den 2 maj året efter det aktuella året. Uppgiftslämnandet kan då samordnas med den inkomstdeklaration som anståndshavaren alltså kan vara skyldig att lämna i Sverige.

För att underlätta för dem som ska lämna uppgifterna bör Skatteverket tillhandahålla uppgifter om innehållet i anståndsförteckningen per den 31 december. Ett sådant tillhandahållande bör ingå i Skatteverkets serviceskyldighet utan att det särskilt anges i lagen. Hur och när uppgifterna bäst kommuniceras med anståndshavaren beror i viss mån på vilka tekniska möjligheter till elektronisk kommunikation som står till buds. Det avgörande är att anståndshavaren kan ta del av uppgifterna i god tid innan den särskilda uppgiften ska lämnas. Skatteverket finner inte skäl att i detta sammanhang detaljreglera dessa frågor.

Den särskilda uppgiften ska lämnas enligt fastställt formulär och Skatteverket ska ha rätt att förelägga en person att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (prop. 2010/11:165 s. 856). Den särskilda uppgiften behöver inte undertecknas eftersom den inte ska ligga till grund för vare sig beskattning eller särskild avgift.

Om anståndshavaren, trots föreläggande, försummar att lämna uppgiften ska Skatteverket besluta om att anståndet upphör. Försummelsen ska utgöra en självständig grund för skattebetalning (se avsnitt 4.8.2).

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 6 a §, förs in i 33 kap. SFL och att 33 kap. 1, 2 och 11 §§ SFL ändras.

4.7.7 Ingen kostnadsränta under anståndstiden

Förslag: Kostnadsränta ska inte tas ut under anståndstiden. Kostnadsränta ska inte heller tas ut för tiden mellan den 13 i andra månaden efter beskattningsåret och slutskattens ordinarie förfallodag.

Skälen för förslaget

Räntefritt under anståndstiden

Enligt EU-domstolen får anstånd med betalning av utflyttningsskatt på orealiserade inkomster förenas med krav på ränta om den skattskyldige är en juridisk person. Om ett sådant krav skulle vara proportionerligt när den skattskyldige är en fysisk person har domstolen däremot inte uttalat sig om. EU-domstolen har visserligen i den nyligen meddelade Portugal-domen gjort vissa uttalanden som skulle kunna tolkas som att ett uppskov med betalningen eventuellt kan förenas med krav på ränta och säkerhet även om den utflyttade är en fysisk person (punkterna 59 och 60). Det ska dock noteras att uttalandena gjordes i samband med prövning av nationella regler om utflyttningsskattning av en inkomst som härrörde från ett andelsbyte. Även om inkomsten kan anses orealiserad så till vida att den skattskyldige inte hade erhållit kontant ersättning för de utbytta andelarna var det således en inkomst som konstaterats i samband med ett verkligt andelsbyte.

I svensk skattelagstiftning tas ränta ut av en fysisk person som har fått en skattecredit i form av avdrag för uppskovsbelopp vid avyttring av privatbostad. Denna räntebeläggning sker genom att en schablonintäkt tas upp i inkomstslaget kapital (47 kap. 11 b § IL). Att ta ut ränta på anståndsbelopp avseende en orealiserad inkomst är dock inte lika självklart som när skattecrediten, såsom uppskovsavdraget, baseras på en realiserad inkomst, dvs. kapitalvinsten på den sålda bostaden.

Om anståndsbeloppen räntebeläggs skulle det i och för sig kunna begränsa de skattecrediter som anståndssystemet för med sig. För att kostnadsräntan ska få en reell kreditbegränsande effekt bör den betalas löpande under anståndstiden. Det skulle emellertid leda till krav på återbetalning om det visar sig att den skatt som legat till grund för kostnadsränta ska sättas ned, antingen för att den utflyttade flyttar tillbaka och åter blir skattskyldig i Sverige eller för att den beskattade tillgångens värde minskar efter utflyttningen (se förslagen i avsnitt 4.9.1 resp. 4.15.2). Kostnadsräntan skulle naturligtvis i stället kunna tas ut i samband med att utflyttningsskatten ska betalas, vilket är den vanliga ordningen i skattekontosystemet. Det är dock tveksamt om kostnadsränta som tas ut först när anståndstiden löper ut kan anses minimera risken för att skatten inte kan uppbäras.

Dessutom skulle kostnadsränta som tas ut från första dagen kunna få en avhållande effekt för den som väljer att lämna Sverige för exempelvis en tillfällig anställning utomlands och som, utan en sådan räntebestämmelse, kan återvända till Sverige utan att utflyttningsskattningen får någon ekonomisk verkan (se förslag om återflyttning i avsnitt 4.15).

Skatteverket bedömer mot denna bakgrund att ett krav på ränta kan vara alltför långtgående och riskerar att regelverket om utflyttningsskattning inte uppfyller fördragets regler om fri rörlighet. Denna ståndpunkt utesluter ett

regelsystem som innebär att ränta kan tas ut under anståndstiden av personer som flyttat till ett land inom EES.

Med tanke på att utflyttningsbeskattningen grundas på en fiktiv avyttring kan ett krav på ränta vara problematiskt oavsett vart den skattskyldige flyttar. Under förutsättning att förslagen om säkerhet och tidsbegränsade anstånd genomförs anser Skatteverket att dessa åtgärder ger rimliga möjligheter för att kontrollera och driva in skatten och att det inte behövs ytterligare verktyg för att begränsa de skattekrediter som anståndssystemet för med sig. Skatteverket bedömer därför att betalningsanstånd inte heller när den skattskyldige har flyttat till ett land utanför EES-området ska förenas med krav på kostnadsränta.

Räntefritt till och med ordinarie förfallodag för slutlig skatt

Kostnadsränta på slutlig skatt beräknas enligt nuvarande 65 kap. 6 § SFL från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den dag då betalning senast ska ske. Kostnadsränta på utflyttningsskatt bör inte tas ut under denna tid. För att inte utsätta skattebetalningssystemet för onödiga särlösningar bör räntefriheten till och med slutskattens ordinarie förfallodag gälla all utflyttningsskatt, oberoende av om den därefter kommer att omfattas av betalningsanstånd eller inte.

Vanlig kostnadsränta vid sen betalning

Vad som sagts om räntefrihet gäller under anståndstiden samt för tid före slutskattens ordinarie förfallodag. Om skatt som tidigare omfattats av anstånd inte betalas i rätt tid bör kostnadsränta tas ut från och med dagen efter den dag då skatten förföll till betalning i enlighet med bestämmelserna i 65 kap. 13 § SFL. Att kostnadsränta bör tas ut vid sen betalning bör för övrigt gälla all utflyttningsskatt, oavsett om den har varit föremål för betalningsanstånd eller inte.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 65 kap. 6 och 7 §§ SFL ändras.

4.8 Skattebetalning

4.8.1 Betalning på den skattskyldiges initiativ

Förslag: På anståndshavarens begäran ska Skatteverket besluta om att hela eller en del av anståndet ska upphöra utan att någon av de händelser som ska utlösa betalningsskyldighet har inträffat. En begäran om att häva anståndet i förtid ska alltid avse skatt på en bestämd angiven tillgång eller förpliktelse.

Varje begäran om att anståndet ska upphöra måste avse ett anståndsbelopp som är minst 20 000 kronor eller hela anståndsbeloppet för en tillgång, en förpliktelse, eller – om anståndet avser flera tillgångar av samma slag och sort – hela anståndet för denna anståndspost.

Skälen för förslaget: Det föreslagna anståndssystemet är – såvitt avser personer som flyttar inom EES – automatiskt i den bemärkelsen att alla som ansöker ska beviljas anstånd. För fysiska personer som flyttar till en stat utanför EES, med

vilken Sverige har ett skatteavtal som omfattar informationsutbyte ska det finnas möjlighet att få ett tidsbegränsat anstånd med betalningen, även om det då i vissa fall förutsätter att den skattskyldige lämnar säkerhet.

Enligt Skatteverkets mening bör den skattskyldige alltid ha möjlighet att avstå från att söka anstånd och betala skatten omedelbart. Även om anstånd har beviljats bör anståndet, helt eller delvis, kunna upphöra på anståndshavarens begäran utan att någon av de händelser som ska utlösa betalningsskyldighet har inträffat. Det kräver dock att anståndshavaren kommer in med en särskild begäran som anger med vilket belopp anståndet ska upphävas. En sådan begäran behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett beslut om att släppa den del av anståndet som anståndshavaren vill betala. När det beslutet är fattat kan beloppet betalas in på skattekontot och kopplas samman med den skuld som anståndshavaren har avsett att betala. Görs inbetalningen på skattekontot utan föregående begäran kommer den att behandlas som vilken inbetalning som helst. Som en konsekvens av skattekontots grundläggande systematik kan inbetalningen i så fall komma att räknas av mot andra skatteskulder som anståndshavaren eventuellt kan ha.

En person som begär att en del av anståndet ska upphöra måste dessutom ange vilken eller vilka tillgångar i anståndsförteckningen som betalningen avser. Det är viktigt för att anståndsförteckningen ska förses med korrekta uppgifter om hur stort anståndsbelopp som belöper på varje enskild tillgång, vilket är avgörande för hur stort belopp som är tillgängligt för nedsättning om tillgången har gått ned i värde när den säljs.

Att anståndet upphör och skatten betalas i förtid ger inte några ekonomiska fördelar för den enskilde. Den som väljer att betala skatten i förtid kommer därför antagligen att göra det för att slippa den uppgiftsskyldighet som gäller så länge som anstånd med betalningen är beviljat. En reell lättnad i uppgiftsskyldigheten uppstår dock först när alla förpliktelser eller tillgångar av ett visst slag helt bortfaller från anståndsförteckningen. För Skatteverkets del innebär varje ändring i ett befintligt anstånd att ett beslut måste fattas och att anståndsförteckningen ska justeras. Mot den bakgrunden föreslår Skatteverket att en begäran om att anståndet ska upphöra ska avse minst 20 000 kronor, eller hela anståndsbeloppet som finns registrerat i anståndsförteckningen för en viss tillgång, för en viss förpliktelse, eller – om anståndet avser flera tillgångar av samma slag och sort – för en viss anståndspost. Därmed tillåts den enskilde att betala av skatten för att minska sin administration utan att orsaka onödigt omfattande administrativ hantering för myndigheten.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 32 §, förs in i 63 kap. SFL.

4.8.2 Grunder för att upphäva anståndet

Förslag: Ett anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska helt eller delvis upphävas om

- en tillgång eller förpliktelse som omfattas eller borde omfattas av anståndsförteckningen har avyttrats, alternativt avslutats eller slutförts på liknande sätt, eller övergått till en ny ägare genom gåva eller bodelning,
- en tillgång som omfattas eller borde omfattas av anståndsförteckningen har förstörts eller av annan anledning förlorat sin förmåga att öka anståndshavarens betalningsförmåga,
- anståndshavaren har, direkt eller indirekt, förfogat över den beskattade värdeökningen utan att avyttra den underliggande tillgången,
- anståndshavaren eller dennes närstående har erhållit penninglån från ett företag som har gett ut andelar som omfattas eller borde omfattas av anståndsförteckningen (anstånds företaget), från ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget, eller från ett annat företag som i sin tur har erhållit penninglån från anstånds företaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget,
- anståndshavaren har bosatt sig i en stat utanför EES utan att beviljas nytt anstånd,
- anståndshavaren har åter blivit obegränsat skattskyldig och har inte hemvist enligt skatteavtal i ett annat land eller fått hemvist enligt skatteavtal i Sverige, eller
- anståndshavaren har avlidit.

Om den skattskyldige har hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES ska skatten betalas när anståndet upphör även om ovan angivna grunder för betalning inte har inträffat. Detsamma gäller om den särskilda uppgift som ska lämnas under anståndstiden inte kommer in i tid.

Om avyttringen sker i form av andelsbyte ska anståndet upphöra bara till den del anståndshavaren har fått ersättning i pengar.

Skälen för förslaget

Skatten ska betalas när inkomsten realiserar

Utflyttningsskatt som omfattas av anstånd ska betalas när den utflyttningsbeskattade inkomsten realiserar, dvs. vanligtvis när den tillgång som gett upphov till skatten faktiskt avyttras eller när den skattskyldige annars förfogar över inkomsten. Syftet med anståndet är ju att den utflyttningsbeskattade personen ska kunna matcha skattebetalningen med den ersättning som genereras när den beskattade exittillgången säljs eller avslutas på annat sätt. Därmed neutraliseras den ofördelaktiga behandling i likviditetshänseende som annars skulle drabba den som utflyttningsbeskattas. Genom att betalningskravet framställs när inkomsten har realiserats tas vederbörlig hänsyn till den skattskyldiges betalningsförmåga.

Skatten ska vidare betalas om den underliggande tillgången av någon annan anledning inte längre kan bidra till att öka anståndshavarens betalningsförmåga. Syftet att matcha betalningen med en ersättning som ökar betalningsförmågan kan då aldrig uppnås och skatten bör därför krävas in.

Uppräkningen av de grunder som föreslås för att ett anstånd ska upphöra är uttömmande. Att anståndshavaren förfogar över den utflyttningsbeskattade värdeökningen utan att tillgången avyttras är dock en grund som kan appliceras på fler förfaranden än de som beskrivs här nedan.

Tillgången avyttras eller förpliktelsen avslutas

Som huvudregel föreslås att skatten ska betalas om den utflyttningsbeskattade tillgången avyttras och om förpliktelsen avslutas på sätt som anges i 44 kap. 3–8 §§ IL. Vid andelsbyten enligt 48 a kap. IL ska dock skatten bara betalas under vissa förhållanden. Om andelsbytet avser en andel som anges i den skattskyldiges anståndsfor-teckning ska de mottagna andelarna ersätta de avyttrade andelarna i anståndsfor-teckningen och överta det anståndsbelopp som gällde för de avyttrade andelarna. Beroende på hur många andelar som erhålls genom andelsbytet ska anståndsbeloppet efter bytet eventuellt fördelas på fler eller färre andelar. Bara till den del ersättning lämnas i pengar ska, i fråga om andelsbyten, anståndet upphöra och skatten betalas med ett belopp som motsvarar denna ersättning. När de mottagna andelarna sedermera avyttras ska resterande del av anståndsbeloppet betalas. Motsvarande bör givetvis gälla vid fusioner och fissioner som uppfyller förutsättningarna för ett andelsbyte enligt 48 a kap. IL.

Ett liknande undantag ska gälla för det fall anståndsfor-teckningen innehåller teckningsrätter och andra rättigheter att förvärva kapitaltillgångar om rättigheterna används i detta syfte. Om en teckningsrätt, fondaktierätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, termin, option, konvertibel, konvertibelt vinstandelsbevis eller konvertibelt kapitalandelsbevis utnyttjas för att förvärva aktier eller andra tillgångar anses det utnyttjade värdepappret inte avyttrat (44 kap. 10 § IL). Att rättigheten utnyttjas enligt gällande konverteringsvillkor medför inte någon kapitalvinstbeskattning. För att utflyttningsbeskattningen ska vara i linje med övrig kapitalvinstbeskattning och då det av likviditetshänsyn finns skäl att inte kräva betalning omedelbart när ett sådant värdepapper byts ut enligt gällande konverteringsvillkor, föreslår Skatteverket att obetald utflyttnings-skatt på rättigheterna ska föras över till de förvärvade tillgångarna. Att skyldigheten att betala utflyttnings-skatt inte ska uppkomma på grund av att rättigheten utnyttjas för att förvärva tillgångar följer emellertid redan av att värdepappret inte anses avyttrat och någon särskild reglering med denna innebörd krävs därför inte. Om anståndshavaren däremot säljer eller löser in den utflyttningsbeskattade rättigheten – i stället för att utnyttja den för att förvärva tillgångar – är rättigheten avyttrad och skatten ska naturligtvis betalas.

Med förbehåll för vad som anges här ovan ska inkomstskattelagens gällande regler om avyttring, såsom de ska tolkas och tillämpas enligt förarbeten och praxis, ligga till grund för bedömningar i fråga om när ett anstånd med utflyttnings-skatt ska upphöra på grund av att den beskattade tillgången eller förpliktelsen har avyttrats eller avslutats.

Frågorna om den faktiska avyttringen ger upphov till vinst eller förlust samt om en förlust är definitiv är inte avgörande för när anståndet ska upphöra. De får däremot betydelse för frågan om nedsättning av anståndsbeloppet på grund av senare värdenedgång (se avsnitt 4.9.1).

Egendomen överläts benefikt eller av annan anledning förlorar möjligheten att öka betalningsförmågan

Om en tillgång eller förpliktelse som omfattas av anståndsförteckningen övergår till en ny ägare utan ersättning har den utflyttade personen avhänt sig tillgången och avstått från framtida möjligheter att realisera försäljningsinkomsten. De likviditetshänsyn som gett upphov till det EU-rättsliga kravet om att skattebetalningen ska kunna skjutas upp förlorar därmed sin betydelse. En särskild regel om att anståndet ska upphöra om exitstillgången överläts till en ny ägare genom gåva, bodelning eller på liknande sätt är därför enligt Skatteverket rimlig och ett krav för att utflyttningsbeskattningen ska få åsyftad ekonomisk effekt. En regel om att anstånd ska upphöra om den underliggande exitstillgången överläts genom arv eller testamente behövs däremot inte eftersom anståndet enligt Skatteverkets förslag ska förfalla på grund av att anståndshavaren avlider (se nedan).

Anståndets syfte att matcha skattebetalningen med försäljningsintäkten faller också bort när exitstillgången av någon annan anledning inte längre kan bidra till att öka den utflyttade personens betalningsförmåga. Att egendomen utplånas eller försvinner ur den skattskyldiges ägo genom exempelvis stöld bör därför enligt Skatteverkets förslag utlösa krav på att den utflyttningskatt som hänförs till tillgången ska betalas, oavsett om och hur stor ersättning som förlusten kan ha genererat. Det kan här vara på sin plats att påminna om att betalningskravet kan åtföljas av ett nedsättningsbeslut om tillgångens värde har gått ned (se avsnitt 4.9). Att anståndet upphör kommer i så fall främst att få betydelse som en registervårdande åtgärd utan ekonomisk betydelse för anståndshavaren.

Anståndshavaren förfogar över den beskattade värdeökningen utan att avyttra den utflyttningsbeskattade tillgången eller förpliktelsen

För att det nu föreslagna systemet för utflyttningsbeskattning ska bli effektivt krävs även att anståndet ska upphöra om anståndshavaren förfogar över den beskattade latent värdeökningen utan att avyttra den anståndsberande tillgången. I annat fall skulle anståndshavaren kunna disponera över den beskattade inkomsten utan att skatten måste betalas under anståndshavarens livstid. En sådan möjlighet att fördröja skattebetalningen skulle strida mot anståndsreglernas syfte och motverka utflyttningsbeskattningens effektivitet och bör därför förhindras.

Denna grund för skattebetalning förutsätter i de flesta fall att ett företag, vars andelar eller andra utgivna finansiella instrument finns i anståndsforeteckningen (anståndsforetaget), för över ekonomiska värden till

- anståndshavaren,
- anståndshavarens närstående, eller
- ett företag som anståndshavaren eller dennes närstående genom ägarandel eller på annat sätt, ensam eller tillsammans, har ett direkt eller indirekt väsentligt inflytande i.

Förslaget innebär att anståndet ska upphävas om beskattade värden förs över direkt till anståndshavaren. Dessutom föreslås att betalningsskyldigheten ska inträda om anståndshavaren indirekt förfogar över beskattade värden. Ett indirekt förfogande uppkommer om värden förs över till anståndshavarens närstående eller till ett företag som anges i den tredje strecksatsen här ovan. Med

närstående bör här avses den personkrets som anges i 2 kap. 22 § IL. Denna innebörd av begreppet närstående följer av 3 kap. 2 § SFL.

En bestämmelse om att betalningsskyldigheten ska inträda när utflyttningsbeskattade värden förs ut från anståndsföretaget är framförallt angelägen ur ett uppbojdsrättsligt perspektiv eftersom transaktionen innebär att andelarnas ekonomiska värde urholkas. Om det dessutom kan antas att anståndshavaren personligen kan tillgodogöra sig den utflyttningsbeskattade vinsten är anståndshavarens bristande likviditet inte längre ett giltigt skäl för anstånd. Att anståndet upphör på grund av en värdeöverföring som kan antas få positiva effekter på anståndshavarens skattebetalningsförmåga bör därmed vara förenligt med EU-rätten.

Vid en sammantagen bedömning av uppbojdsändamål och likviditetspåverkan anser Skatteverket att det är tillräckligt att anståndshavaren kan förfoga över värdet för att anståndet ska upphöra. Om anståndshavaren personligen har fått del av det överförda värdet bör inte vara avgörande. Betalningsskyldigheten bör alltså initieras av att värdeöverföringen genomförs.

För att anståndshavaren ska anses förfoga över värden som förs över till ett annat företag bör anståndshavaren eller dennes närstående ha ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i det mottagande företaget. Det ekonomiska intresset bör vara av viss betydelse. Det bör emellertid inte krävas att anståndshavaren eller dennes närstående ska ha ett sådant bestämmande inflytande som anges i 40 kap. 5 § IL. I så fall skulle ett företag, i vilket anståndshavaren äger så mycket som hälften av andelarna eller rösterna, kunna överta anståndsföretagets tillgångar utan att anståndshavaren blir skyldig att betala utflyttningskatten. Om flera fysiska personer samverkar i syfte att slippa att betala utflyttningskatten räcker det att var och en har en betydligt mindre ägarandel än så. Mot denna bakgrund bör det vara tillräckligt att anståndshavare eller anståndshavarens närstående, ensam eller tillsammans, har ett väsentligt inflytande.

Väsentligt inflytande är ett vedertaget uttryck som används inom skattelagstiftningen för att bl.a. definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap med varandra (t.ex. 25 a kap. 2 § IL). Det är således inte ett nytt uttryck i inkomstskattelagen. Vid prövning av frågan om en person ska anses ha väsentligt inflytande i ett företag bör tidigare förarbeten och praxis kunna vara till ledning.

Om utflyttningsbeskattade värden förs över från anståndsföretaget till en stiftelse kan resonemanget om väsentligt inflytande inte tillämpas. Skälet är att en stiftelse är en juridisk person som varken har ägare eller medlemmar. En sådan överföring får i stället anstånds begränsande effekt på grund av att medlen anses ha tillkommit anståndshavaren personligen. Ett sådant synsätt överensstämmer med Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 2007 not. 161 där domstolen fann att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse och som inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL, ska leda till att ägarna i aktiebolaget utdelningsbeskattas. Mot denna bakgrund får en förmögenhetsöverföring till en stiftelse ses om en överföring till anståndshavaren såsom ägare i det överförande företaget. Samma resonemang som i stiftelsefallet bör tillämpas om en anståndshavare förfogar över beskattade medel genom en förmögenhetsöverföring som

inte är affärsmässigt motiverad från ett helägt anstånds företag till en utomstående person.

När det gäller en värdeöverföring genom en underprisöverlåtelse kan viss ledning hämtas i den ekonomiska innebörden av en sådan transaktion (prop. 1998/99:15 s. 118 f.). Det saknar emellertid betydelse huruvida en sådan överföring skulle ha medfört beskattning av anståndshavaren. Om t.ex. ett av anståndshavaren helägt bolag på vilket anstånd belöper (AB A) överlåter en verksamhetsgren eller tillgångar till underpris till ett annat bolag (AB B) som ägs av anståndshavaren (50 %) tillsammans med en närstående person (50 %) ska anståndet upphävas med ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen för egendomen. Detsamma gäller om det t.ex. är en god vän till anståndshavaren som äger 50 procent istället för en närstående. Ägarförhållandena i AB B kan dock få betydelse för hur stort belopp som ska betalas med anledning av underprisöverlåtelser, se avsnitt 4.8.3.

Den föreslagna bestämmelsen bör gälla alla värdeöverföringar som överstiger den vinst som företaget har upparbetat efter anståndshavarens utflyttning. Exempel på hur en värdeöverföring kan genomföras är genom en vanlig utbetalning, genom utdelning, uttag ur handelsbolag, koncernbidrag, aktieägartillskott eller genom en underprisöverlåtelse. Hur överföringen genomförs eller rubriceras saknar betydelse. Det är emellertid viktigt att notera att det bara är överföring av utflyttningsbeskattade värden som föreslås utlösa betalningsskyldighet. Utdelning av vinst som har upparbetats efter utflyttningen är exempel på en värdeöverföring som inte ska påverka anståndshavarens anstånd. Skälet är att vinst som upparbetats efter utflyttningen kan delas ut utan att den utflyttningsbeskattade andelens värde blir lägre än det som beskattades när anståndshavaren flyttade ut.

Att utreda om överförda värden har upparbetats före eller efter utflyttningen kan bli en grannliga uppgift för Skatteverket, i vart fall om företaget med de utflyttningsbeskattade andelarna fortsätter att bedriva näringsverksamhet efter anståndshavarens utflyttning. Eftersom utredningen avser frågan om anståndshavarens rätt till fortsatt anstånd har dock anståndshavaren också ett ansvar för att de närmare omständigheterna kring överföringen blir klarlagda. Om exempelvis anståndshavaren ett år får utdelning med ett belopp som – i förhållande till dennes ägarandel – överstiger det utdelande företags nettovinst enligt fastställd balansräkning eller, i förekommande fall fastställd koncernbalansräkning för det året, kan det vara en indikation på att anståndshavaren tillgodoförts delar av den beskattade värdeökningen. I det läget finns det skäl för Skatteverket att utreda om anståndet helt eller delvis ska upphöra. Enligt allmänna regler om bevisbördans placering får det vid en sådan utredning ankomma på anståndshavaren att göra sannolikt att utdelningen avser vinstmedel som upparbetats efter utflyttningen. Dels för att det är den som vill komma i åtnjutande av en förmånlig skattebetalningsregel som har att styrka att förutsättningar är uppfyllda, dels för att det är anståndshavaren, såsom delägare i företaget, som har lättast att prestera bevisningen. Om det inte framkommer att utdelningen ryms inom den vinst som upparbetats efter utflyttningen ska anståndet avseende de aktuella andelarna upphöra och skatt ska betalas med ett belopp som motsvarar den del av värdeöverföringen som avser utflyttningsbeskattade vinstmedel.

Om utdelning lämnas i kontanter eller som sakutdelning saknar här betydelse. Utdelning av andelar i dotterbolag (Lex ASEA) och utdelning vid partiell fission innebär att värden förs över från det utdelande företaget. Sådan utdelning undantas från beskattning enligt 42 kap. 16–16 b §§ IL. Att utdelningen är skattefri enligt inkomstskattelagen bör dock inte hindra att anståndet ska upphöra om den innebär att den utflyttningsbeskattade vinsten på andelar som omfattas av anstånd helt eller delvis förs över till anståndshavaren.

Risken för att värdeöverföringar från ett företag ska användas i syfte att berika en utflyttningsbeskattad ägare på företagets och eventuellt på övriga ägares bekostnad bör främst göra sig gällande i fåmansföretag och andra onoterade mindre företag. Om utflyttningsbeskattade värden ändå skulle föras över från ett marknadsnoterat företag till anståndshavaren eller dennes närstående finns det inte något som hindrar att denna bestämmelse tillämpas.

Ett annat sätt för anståndshavaren att förfoga över den beskattade värdeökningen är att värdet av en anståndsbelagd tillgång eller förpliktelse reduceras genom en företagsintern åtgärd. Det behöver alltså inte alltid vara fråga om att värden förs ut från anstånds företaget. Värden kan t.ex. föras över från en anståndsbelagd andel om anståndshavaren efter utflyttningen erhåller fler andelar i anstånds företaget genom t.ex. fondemission eller split. De nya andelarna erhålls då utan att företaget tillförs nytt kapital, vilket medför att värdet på de anstånds bärande andelarna späds ut. I avsnitt 4.7.5 föreslås därför att en del av anstånds beloppet ska föras över till de nya andelar som erhålls genom fondemission eller split.

Vid en nyemission erhålls nya andelar mot ersättning. Så länge ersättningen är marknadsmässig behåller de gamla delägarrätterna sitt värde. Som tidigare anförts anser Skatteverket därför att huvudregeln ska vara att nyemitterade andelar och andelar som köps efter utflyttningen ska behandlas lika (avsnitt 4.7.5). Om nya andelar emitteras till en kurs som ligger betydligt under marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat anser Skatteverket att nyemissionen är en händelse som bör få betydelse för anståndshavarens skyldighet att betala skatten. I annat fall kan nyemissionen användas som ett led i ett förfarande som innebär att den utflyttningsbeskattade personen får del av utflyttningsbeskattade värden utan att avyttra den beskattade tillgången. Skatteverket har här kommit fram till olika lösningar beroende på dels om de nyemitterade andelarna är av samma eller annat slag och sort än de som finns i anstånds förteckningen, dels till vilken kurs nyemissionen sker.

I avsnitt 4.8.6 föreslås en turordningsregel som kommer att reglera betalningsskyldighetens inträde när anståndshavaren avyttrar nyemitterade andelar av *samma slag och sort* som de andelar som finns i anstånds förteckningen. När turordningsregeln tillämpas upphävs det anstånds belopp som belöper på antal sålda andelar. Vilka andelar som faktiskt har sålts och till vilket pris de har förvärvats saknar då betydelse. Att värden förs över från exitandelar till nyemitterade andelar av samma slag och sort som exitandelarna är således inte en händelse som innebär att anståndet måste upphävas redan när nyemissionen genomförs.

Om ett företag vars andelar finns i anstånds förteckningen emitterar andelar av *ett annat slag eller sort* än de andelar som bär anståndet föreslås två olika lösningar. Om sådana andelar emitteras enligt marknadsmässiga villkor påverkas inte värdet av anstånds andelarna och varken emissionen i sig eller

avyttring av de nya andelarna ska påverka anståndet. Emitteras andelar av annat slag eller sort till ett underpris som inte är affärsmässigt motiverat finns däremot en uppenbar risk att anståndshavaren kan få del av utflyttningsbeskattade värden genom att sälja de nyemitterade andelarna. Ett sådant kringgående stoppas inte genom den föreslagna turordningsregeln. En nyemission som kan antas påverka värdet på anståndsandelarna i nedåtgående riktning bör dock kunna ses som att anståndshavaren, såsom ägare i företaget, förfogar över det värde som förs över till de nya andelarna. Det gäller såväl värden som förs över till anståndshavaren själv som värdeöverföringar som annars kan antas vara i anståndshavarens intresse. Om förfogandet avser utflyttningsbeskattade värden, ska anståndet enligt denna bestämmelse upphävas helt eller delvis. Grunden för att upphäva anståndet uppkommer när nyemissionen genomförs.

Penninglån

Om anståndet avser utflyttningskatt på andelar i ett företag skulle skattebetalningen också kunna kringgåas genom att anståndshavaren lånar pengar från företaget. Den omständigheten att den skattskyldige eller dennes närstående får ett penninglån från ett företag med utflyttningsbeskattade andelar (anstånds företaget) bör därför inverka på rätten till fortsatt anstånd.

Vid gränsdragningen mellan penninglån och andra lån kan ledning sökas i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Av förarbetena till denna bestämmelse framgår bl.a. att penninglån inte omfattar normala varukrediter eller förskott på lön (prop. 1973:93 s. 133).

Den här föreslagna regeln bör dock, till skillnad mot nämnda reglering av s.k. förbjudna lån, inte begränsas till att bara gälla lån från aktiebolag. Med företag bör i stället avses alla juridiska personer och liknande subjekt, vars ägarandelar har utflyttningsbeskattats. Den koppling som för övrigt finns mellan beskattningsregeln i 11 kap. 45 § IL och det civilrättsliga låneförbudet i 21 kap. 1–7 §§ ABL gör sig inte heller gällande i detta sammanhang, som ju bara rör frågan om skattebetalning.

Ett affärsmässigt lån som lämnas på marknadsmässiga villkor och som inte strider mot aktiebolagslagens låneförbud föranleder enligt nuvarande lagstiftning inte några särskilda beskattningskonsekvenser. Det urholkar inte heller långgivarens ekonomiska värde, förutsatt att låntagaren inte är på obestånd. Ett sådant lån ska inte heller enligt detta förslag föranleda beskattningskonsekvenser för någon. Den enda konsekvens som här föreslås är att anståndshavaren ska bli skyldig att betala utflyttningskatt som belöper på anståndshavarens andelar i det långivande företaget. Lämnas lånet av företaget till anståndshavarens närstående kommer varken långgivaren eller låntagaren på något sätt att påverkas av den föreslagna bestämmelsen.

Om ett företag med anståndsbelagda andelar skulle kunna låna ut medel till anståndshavaren själv eller en närstående person till anståndshavaren skulle anståndshavaren kunna få del av medlen utan att avyttra de andelar som bär anståndsbeloppet. Ett system där lånetransaktioner inte får någon betydelse för anståndshavarens skyldighet att betala utflyttningskatten skulle således innebära att tidpunkten för betalningen riskerar att senareläggas och att utflyttningskatten inte kan krävas ut förrän anståndshavaren avlider. Om anståndshavaren får del av företagets medel genom lån elimineras dessutom de likviditetsproblem som EU-domstolen velat undvika genom att kräva att den

utflyttningsbeskattade personen ska ges en möjlighet att senarelägga skattebetalningen till dess vinsten realiseras. Skatteverket anser att dessa effekter sammantaget motiverar att betalningsanståndet ska upphöra om anståndshavaren eller anståndshavarens närstående erhåller penninglån från ett företag med anståndsbelagda andelar.

Skatteverkets intention är inte att ett lån från en bank vars andelar finns i anståndsförteckningen ska påverka skyldigheten att betala utflyttningskatten på andelarna. Om lån bara får anståndshävande effekt om anstånds företagets andelar är onoterade, utesluts lån från banker och kreditinstitut vars andelar är marknadsnoterade. Skatteverket bedömer vidare att risken för kringgående är mindre i företag med marknadsnoterade andelar. Mot denna bakgrund bör lån som grund för att upphäva anståndet bara gälla om det lämnas av eller härrör från ett anstånds företag vars andelar är onoterade.

Det finns fler skäl som talar för att en regel om att anståndet ska upphävas när anstånds företaget lämnar penninglån bör konstrueras något annorlunda än när värden faktiskt förs ut från anstånds företaget. Ett lån till en solid låntagare försämrar som sagt inte långivarens ekonomiska värde. Eftersom långivaren får en fordringsrätt avseende de utlånade medlen förändras inte värdet av de andelar som bär anståndet. En generell regel om att lån som lämnas på affärsmässiga villkor till ett annat företag ska utlösa anståndshavarens betalningsskyldighet skulle därför, även om anståndshavaren har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget, kunna ses som en alltför ingripande åtgärd. En sådan regel skulle sannolikt gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa att utflyttningskatten betalas. Att anstånds företaget lämnar ett lån till ett annat företag bör därför inte i sig leda till att anståndet hävs.

I stället föreslås att penninglån som anstånds företaget lämnar till anståndshavaren eller anståndshavarens närstående ska få anståndshävande effekt. I det läget får anståndshavaren direkt eller indirekt tillgång till likvida medel. Enligt intern rätt är ett sådant lån förbjudet. Det innebär även stora risker för att de lånade medlen konsumeras innan skatten kan krävas in. Mot denna bakgrund är det nödvändigt att ett lån till anståndshavaren eller dennes närstående får anståndshävande effekt. Den anståndshävande effekten bör inträda även när lånet lämnas av ett företag som ingår i samma äkta eller oäkta koncern som anstånds företaget. För att motverka att låneinstitutet används för att slussa penningmedel via olika företag för att slutligen hamna hos anståndshavaren bör även lån som lämnas från andra företag medföra att anståndet ska hävas, till den del lånet, direkt eller indirekt, härrör från anstånds företaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget. En bestämmelse med sådant innehåll får ses som ett ändamålsenligt komplement för att motverka att lån mellan personer i intressegemenskap används i syfte att försena skattebetalningen.

Enligt 2 kap. 5 § IL ska med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Denna allmänna definition av koncernbegreppet ska här tillämpas i enlighet med 3 kap. 2 § SFL. Med företag och andra näringsidkare avses motsvarande utländska foreteelser. Det överensstämmer med den princip som enligt 2 kap. 2 § IL ska gälla om inget annat särskilt anges.

Betalningsskyldigheten bör initieras av att lånet lämnas. Om anståndshavaren har direkt tillgång till medlen vid denna tidpunkt bör inte vara avgörande.

Ett förfarande där anstånds företaget lämnar ett penninglån till ett företag som i sin tur för över medlen till anståndshavaren genom en annan transaktion än ett penninglån kan inte angripas med stöd av denna bestämmelse. Om ett sådant förfarande utnyttjas för att föra över den utflyttningsbeskattade värdeökningen till anståndshavaren är det i sig ett förfarande som innebär att skatten ska betalas. Enligt Skatteverkets mening bör anståndet i ett sådant fall upphöra på grund av att anståndshavaren förfogar över den beskattade värdeökningen utan att avyttra den underliggande exittillgången.

Den skattskyldige har bosatt sig i en ny stat utan att beviljas nytt anstånd

Om anståndshavaren flyttar ska anståndet i vissa fall upphöra. Som ovan redovisats ska anstånd alltid beviljas om den skattskyldige flyttar till en EES-stat. Det ovillkorliga anståndet ska dock upphöra om anståndshavaren flyttar ut från EES-området.

Om skatten måste betalas när anståndshavaren flyttar till ett land utanför EES eller mellan två länder utanför EES beror på om det finns förutsättningar att bevilja ett s.k. tredjelandsanstånd. För att anståndet ska bestå krävs i dessa fall att den skattskyldige ger in en ny ansökan och att Skatteverket beviljar ett förnyat anstånd. Ett sådant beslut förutsätter att de särskilda villkor som gäller ett tredjelandsanstånd är uppfyllda. Det innebär bland annat att det tredjeland som anståndshavaren flyttar till måste ha ingått skatteavtal med en bestämmelse om informationsutbyte med Sverige. Ansökan måste också göras i sådan tid att ett tredjelandsanstånd fortfarande kan medges, dvs. inom fem år från beslutet om utflyttningsbeskattning. Den som ansöker måste dessutom uppfylla de krav på säkerhet som kan ställas. Om ett nytt anstånd inte medges ska hela anståndsbeloppet betalas.

Den skattskyldige har flyttat tillbaka och åter blivit skattskyldig i Sverige

Om en utflyttningsbeskattad person blir obegränsat skattskyldig och inte heller har hemvist enligt skatteavtal i ett annat land eller får hemvist enligt skatteavtal i Sverige, bör ett anstånd med betalning av skatt på de tillgångar som den utflyttade har kvar upphöra. Vid en skattemässig återflytt återfår Sverige beskattningsrätten och den vinst som upparbetats under innehavstiden kan därmed beskattas när tillgången faktiskt avyttras eller förpliktelsen faktiskt upphör. I det läget finns det inte något legitimt nationellt behov av att vidhålla utflyttningsbeskattningen. Det finns inte heller något fiskalt intresse av att fortsätta att administrera och bevaka ett kanske långvarigt anstånd med betalning av utflyttningskatten. Skatteverket föreslår därför att beskattningseffekterna avseende egendom som finns kvar hos den som har utflyttningsbeskattats och därefter åter blir skattskyldig i Sverige ska återställas så långt det är möjligt.

Att anståndet ska upphöra vid återflytten är en del i Skatteverkets förslag som syftar till att den som flyttar tillbaka och får skatterättslig hemvist i Sverige med sina utflyttningsbeskattade tillgångar och förpliktelser i behåll ska hamna i samma skattemässiga läge som om han eller hon haft skatterättslig hemvist i Sverige utan avbrott. Övriga delar i detta förslag innebär dels att skatt som

omfattas av anstånd ska sättas ned (se avsnitt 5.10.2), dels att omkostnadsbeloppet i vissa fall ska höjas (se avsnitt 5.10.3).

Den skattskyldige har avlidit

Ett beslut om anstånd med betalning av utflyttningsskatt som meddelas när den utflyttade personen är bosatt i ett EES-land kommer inte att medges till ett visst angivet datum. Anståndstidens längd kommer i stället att bero på hur den beskattade egendomen och, i viss mån, hur den beskattade värdeökningen disponeras efter utflyttningen. I grunden är det dock fråga om ett personligt anstånd med betalning av den utflyttade personens slutliga skatt. Att tidpunkten för betalningsskyldighetens inträde kopplas till den beskattade egendomen innebär inte att ansvaret för att betala skulden i sig skulle vara knutet till en viss tillgång eller förpliktelse.

Enligt svensk rätt tar dödsboet över den avlidnes samtliga tillgångar och betalningsansvaret för dennes skulder i och med dödsfallet. De likviditetshänsyn som berättigar ett anstånd med betalningen av utflyttningsskatten gör sig inte gällande i det nya rättsförhållandet. Mot denna bakgrund är det naturligt att anståndet ska upphöra när anståndshavaren avlider.

Den årliga särskilda uppgiften uteblir

Skatteverket föreslår i enlighet med vad som anges i avsnitt 4.7.6 att anståndshavaren årligen ska lämna en s.k. särskild uppgift senast den 2 maj året efter det kalenderår som uppgifterna avser. Om den skattskyldige inte fullgör sin uppgiftsskyldighet ska anståndet upphöra och skatten betalas i sin helhet. Åtgärden är enligt Skatteverket nödvändig för att främja en effektiv uppbörd. Att ett anstånd upphör är en naturlig och adekvat reaktion på en försummelse inom ett förfarande om skattebetalning. För att åtgärden inte ska uppfattas som alltför ingripande bör dock ett beslut om att anståndet upphör alltid föregås av att anståndshavaren föreläggs att komma in med uppgiften inom viss tid och informeras om den rättsliga följderna av att uppgiften uteblir. Om den särskilda uppgiften kommer in för sent men innan Skatteverket har fattat beslut om att upphäva anståndet ska bristen anses vara läkt. Anståndet ska då inte upphöra på denna grund.

Anståndstiden löper ut

Ett tidsbegränsat anstånd upphör när anståndstiden löpt ut. Skatten ska då betalas även om ovan angivna grunder för betalning inte har inträffat. När ett tidsbegränsat anstånd senast ska betalas ska framgå redan av det beslut varigenom anståndet beviljas.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 33 §, förs in i 63 kap. SFL.

4.8.3 Belopp att betala vid förfogande utan avyttring och vid lån

Förslag: Om anståndshavaren direkt eller indirekt har förfogat över den beskattade värdeökningen, ska anståndet upphöra med ett belopp som motsvarar det överförda värdet. Om värdeökningen har förts över till ett företag och anståndshavaren begär det, ska anståndet i stället sättas ned med ett belopp som motsvarar en del av värdeöverföringen, beräknat i förhållande till anståndshavarens och den närståendes ägarandel i det mottagande företaget.

Om anståndshavaren eller dennes närstående har erhållit lån med anståndshävande effekt ska anståndet upphöra med ett belopp som motsvarar lånebeloppet, eller – om lånet har lämnats från ett annat företag än anstånds företaget eller ett företag i samma koncern som anstånds företaget – med ett belopp som motsvarar den del av lånebeloppet som direkt eller indirekt härrör från ett lån från något av dessa företag.

En värdeöverföring eller ett lån till anståndshavarens närstående ska bara beaktas till den del transaktionen inte medför att den närståendes eget anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska upphävas.

Skälen för förslaget

Förfogande utan avyttring

I samtliga fall när anståndshavaren förfogar över den beskattade värdeökningen bör huvudregeln vara att anståndet ska upphävas med ett belopp som motsvarar det överförda värdet. Därmed upphör anståndet i förhållande till exittillgångarnas reducerade värde. Om värdeökningen har förts över till ett företag kan det vara rimligt att beakta storleken av anståndshavarens och dennes närståendes ägande i det mottagande företaget. Det kräver dock att Skatteverket har fått fullständiga uppgifter om ägarförhållandena i det mottagande företaget.

En värdeöverföring till en närstående bör bara beaktas till den del den inte medför att den närståendes eget anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska upphävas.

Lån

Om ett lån med anståndshävande effekt har lämnats av anstånds företaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget, bör skatten avseende de aktuella andelarna betalas med ett belopp som motsvarar lånebeloppet.

För det fall lånet har lämnats av ett annat företag bör skatten betalas med ett belopp som motsvarar lånebeloppet, till den del det härrör från penninglån från anstånds företaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget. Betalningsskyldigheten kan naturligtvis aldrig överstiga den skatt som är hänförlig till de anståndsbelagda tillgångarna. Detta ligger dock i sakens natur och behöver inte regleras särskilt.

Ett lån till en närstående bör bara beaktas till den del det inte medför att den närståendes eget anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska upphävas.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 34 §, förs in i 63 kap. SFL.

4.8.4 Särskilt om betalningsskyldighetens inträde vid partiell fission

Förslag: Ett anstånd med betalning av utflyttningskatt på delägarrätter ska helt eller delvis upphävas om det företag som gett ut delägarrätterna överlåter tillgångar till ett annat företag genom en partiell fission.

Anståndet ska upphävas med ett belopp som motsvarar den förändring av marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för de andelar som omfattas av anståndet. Om anståndshavaren begär det ska anståndet i stället upphävas med ett belopp som motsvarar anståndshavarens ersättning i pengar och resterande del av anståndsbeloppet ska delas upp mellan andelarna i det överlåtande företaget och de andelar som anståndshavaren tagit emot vid den partiella fissionen. Hur stort anståndsbelopp som ska föras över till de nya andelarna ska bestämmas i likhet med hur stor andel av marknadsvärdet som förts över till det övertagande företaget, med avdrag för den ersättning som lämnats kontant.

Skälen för förslaget

Anstånd på andelar i företag vid partiell fission

Med partiell fission enligt 38 a kap. IL avses en associationsrättslig ombildning genom att ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning. Det överlåtande företaget måste dock behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen ska lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget.

Genom en partiell fission förs alltså en del av det överlåtande företags värde över till ett annat företag utan att det överlåtande företaget tillförs nytt kapital. Därmed minskar värdet av befintliga andelar i det överlåtande företaget. Om ett företag som har gett ut utflyttningsbeskattade andelar överlåter tillgångar genom en partiell fission innan skatten är betald, får anståndshavaren ersättning antingen i andelar i det övertagande företaget eller i pengar. Anståndshavaren förfogar således över en del av andelsvärdet utan att avyttra den beskattade andelen. Ett sådant förfogande bör enligt Skatteverkets mening i princip leda till att skatten ska betalas med ett belopp som motsvarar den förändring av marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för de andelar som omfattas av anståndet. Denna värdeförändring motsvarar vad anståndshavaren kan ha fått i ersättning i kontanter eller nya andelar.

I likhet med vad som gäller vid rena andelsbyten bör dock anståndshavarens betalningsförmåga vägas in. Till den del anståndshavarens ersättning utgörs av andelar i det nya företaget föreslås därför en möjlighet att låta anståndet löpa vidare. Såsom Skatteverket tidigare har anfört (avsnitt 4.7.5) förutsätter det att anståndshavarens andelar i det övertagande företaget förs in i anståndsfordeckningen. Dessutom måste skyldigheten att betala skatten knytas till såväl gamla som nya andelar. Skatteverkets förslag innebär att den del av anståndsbeloppet som överstiger anståndshavarens ersättning i form av pengar

ska fördelas mellan de gamla andelarna i det överlåtande företaget och de nya andelar som anståndshavaren tagit emot vid den partiella fissionen. Hur stort anståndsbelopp som ska föras över till de nya andelarna ska bestämmas i likhet med hur marknadsvärdet på andelarna i det överlåtande företaget fördelas mellan de båda företagen, med avdrag för den ersättning som lämnats kontant. Med en sådan lösning tas enligt Skatteverkets mening vederbörlig hänsyn till anståndstagarens betalningsförmåga.

Om anståndshavaren äger såväl anståndsberande andelar som andra andelar i det överlåtande företaget när den partiella fissionen genomförs ska erhållna andelar föras in i anståndsfor-teckningen till den del de härrör från innehavet av anståndsberande andelar.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 35 §, förs in i 63 kap. SFL.

4.8.5 Fördelning av resterande anståndsbelopp

Förslag: Om en del av anståndet upphävs ska resterande anståndsbelopp fördelas med lika belopp mellan samtliga tillgångar eller förpliktelser som ingår i anståndsfor-teckningen för denna anståndspost.

Skälen för förslaget: Om en del av anståndet för en tillgång, förpliktelse eller anståndspost har upphävts bör det kvarvarande anståndsbeloppet fördelas jämnt mellan de tillgångar eller förpliktelser som ingår i anståndsposten. Principen är densamma som tillämpas när den som vid ett uppskovsgrundande andelsbyte frivilligt tar upp en del av uppskovsbeloppet till beskattning innan de mottagna andelarna avyttras (RÅ 2000 ref. 23). Situationen kan uppkomma om anståndshavaren begär att anståndet för en tillgång, en förpliktelse eller en anståndspost delvis ska upphöra. Situationen kan även uppkomma om anståndet upphävs på grund av anståndshavarens förfogande, lån eller partiell fission.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 37 §, förs in i 63 kap. SFL.

4.8.6 Turordningsregel

Förslag: Om anståndshavaren äger fler tillgångar eller förpliktelser av samma slag och sort som de som omfattas av anstånd (anståndsandelarna), ska en avyttring eller benefik överlåtelse i första hand avse de tillgångar respektive förpliktelser som anges eller borde anges i anståndsfor-teckningen.

Skälen för förslaget: En person som har fått anstånd med skattebetalningen kan efter utflyttningen förvärva ytterligare tillgångar av samma slag som de utflyttningsbeskattade tillgångarna. Om tillgången saknar individuella kännetecken eller av annat skäl betraktas som utbytbar är en turordningsregel nödvändig för att klargöra vilken tillgång eller förpliktelse som har avyttrats, den som anges i anståndsfor-teckningen eller den senare anskaffade. En turordningsregel behövs emellertid i vissa fall även om tillgångarna inte är

identiska. Nya tillgångar som reglerar rättsförhållanden mellan samma parter kan nämligen användas av en anståndshavare som vill tillgodogöra sig en beskattad värdeökning utan krav på att skatten ska betalas. En sådan önskad effekt skulle exempelvis kunna uppstå om ett företag som gett ut anståndsbelagda aktier emitterar fler aktier genom ett förfarande som innebär att värden förs över från gamla till nya aktier av samma eller annat slag (t.ex. nyemission till underkurs) och anståndshavaren därefter tillåts att avyttra de nya aktierna utan att anståndet påverkas. Syftet med en turordningsregel bör vara att hindra ett sådant kringgående.

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att en avyttring eller annan händelse som utgör grund för att häva anståndet i första hand ska anses avse sådana tillgångar och förpliktelser som har utflyttningsbeskattats och som anges i den anståndsförteckning som ska upprättas av Skatteverket i samband med att anståndet beviljas. En turordningsregel är i sig nödvändig för att anståndssystemet ska vara förutsebart och utflyttningsbeskattningen ska bli effektiv. En turordningsregel bör dock bara tillämpas på tillgångar eller förpliktelser av *samma* slag och sort. Med en sådan utformning blir regeln inte mer omfattande än nödvändigt och bör därmed godtas i ett unionsrättsligt perspektiv. En sådan ordning framstår dessutom som naturlig eftersom den i de allra flesta fall pekar ut de äldsta tillgångarna och förpliktelserna. Samma struktur används för övrigt för att bestämma turordningen när en person avyttrar andelar i ett företag och denne äger såväl andelar som mottagits genom ett uppskovsgrundande andelsbyte och andra andelar av samma slag och sort, se 48 a kap. 15 § IL.

Konsekvensen av Skatteverkets samlade förslag blir att exempelvis nyemitterade andelar av *annat* slag än de som har utflyttningsbeskattats inte ska ingå i anståndsförteckningen och inte heller omfattas av turordningsregeln. En sådan andel ska enligt förslaget i princip behandlas precis som en redan existerande andel av annat slag som anståndshavaren köper efter utflyttningen. Om andelar av annat slag eller sort emitteras till ett pris under marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat kan det emellertid antas påverka värdet på befintliga andelar i företaget i nedåtgående riktning. I sådant fall bör nyemissionen ses som att anståndshavaren, såsom ägare i företaget, förfogar över det värde som förs över till de nya andelarna. Om förfogandet avser utflyttningsbeskattade värden, ska utflyttningskatt som bärs av anståndsandelarna betalas på grund av att anståndshavaren har förfogat över beskattade värden utan att avyttra den eller överlåta den tillgång som ska finnas i anståndsförteckningen. Grunden för att upphäva anståndet uppkommer i sådant fall när nyemissionen genomförs. Se avsnitt 4.8.2.

Märk väl att andelar som erhålls genom fondemission eller split efter utflyttningsbeskattningen ska inkluderas i ett pågående anstånd för utflyttningsbeskattade andelar i samma företag (se avsnitt 4.7.5). Turordningsregeln kommer därför aldrig att tillämpas för att skilja sådana andelar från utflyttningsbeskattade andelar i samma företag.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 36 §, förs in i 63 kap. SFL.

4.8.7 Mottagarens anskaffningsutgift när en utflyttningsbeskattad tillgång överlåts benefikt

Förslag: En person som erhåller en utflyttningsbeskattad tillgång genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska inte träda in i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Mottagarens anskaffningsutgift ska då i stället vara det lägsta av det fiktiva ersättningsbelopp som användes när tillgången utflyttningsbeskattades hos överlåtaren och marknadsvärdet vid förvärvet.

Skälen för förslaget: Har en tillgång förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande inträder förvärvaren enligt 44 kap. 21 § IL i den tidigare ägarens skattemässiga situation. I fråga om delägarrätter, fordringsrätter och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL ska som anskaffningsutgift räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som den tidigare ägaren skulle ha använt om han eller hon i stället hade avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången.

Högsta förvaltningsdomstolen bedömde i HFD 2014 ref. 25 att anskaffningsvärdet för aktier som en obegränsat skattskyldig person erhåller genom arv ska bestämmas utan hänsyn till att det danska dödsboet hade beskattats som om det hade avyttrat aktierna till marknadsvärdet. Som skäl angav domstolen att lagtexten i 44 kap. 21 § IL är klar och att det inte följer av regleringen i övrigt att de aktuella bestämmelserna skulle kunna ges en annan innebörd. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet för de tillskiftade aktierna skulle den danska skatten alltså inte beaktas enligt intern svensk rätt. I ett senare avgörande (HFD 2015 ref. 59) fann Högsta förvaltningsdomstolen dock att artikel 24 i det nordiska skatteavtalet hindrade att arvtagaren skulle beskattas i Sverige för den del av en framtida kapitalvinst som dödsboet beskattats för i Danmark.

Om den här föreslagna utflyttningsbeskattningen införs kommer den interna rätten i sin nuvarande form att medföra att samma inkomst kan beskattas två gånger i Sverige. Orsaken är att den utflyttningsbeskattade och den som erhåller en utflyttningsbeskattad tillgång genom en benefikt transaktion ska använda samma anskaffningsutgift. De ovan nämnda rättsfallen avsåg visserligen ett fall av internationell dubbelbeskattning. Det kan dock inte uteslutas att kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § IL, mot bakgrund av domstolens uttalande i HFD 2014 ref. 25, skulle tolkas som att mottagarens anskaffningsutgift för en utflyttningsbeskattad tillgång som erhållits genom ett benefikt fång ska bestämmas utan att den tidigare utflyttningsbeskattningen beaktas. För att undvika en sådan intern dubbelbeskattning föreslås en ny bestämmelse. Enligt denna ska mottagarens anskaffningsutgift vara det lägsta av marknadsvärdet vid överlåtarens utflyttning, dvs. det fiktiva ersättningsbelopp som användes när tillgången utflyttningsbeskattades hos överlåtaren och marknadsvärdet vid förvärvet. Att det lägsta av dessa två värden ska användas beror på att en värdenedgång efter utflyttningen får skattemässigt genomslag för överlåtaren i och med att dennes utflyttningsskatt sätts ned på grund av värdenedgången. En eventuell värdenedgång bör därmed få skattemässig effekt även på mottagarens anskaffningsutgift – i den mån överlåtaren också har fått utflyttningsskatten nedsatt.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 21 a §, förs in i 44 kap. IL.

4.9 Senare värdenedgång beaktas

4.9.1 Grunderna för att en senare värdenedgång ska beaktas

Förslag: Om värdet av en tillgång som har gett upphov till utflyttningsskatt minskar, ska värdenedgången beaktas när skatten tas ut. En förutsättning är dock att värdenedgången är definitiv och verklig.

Värdenedgången ska bara beaktas till den del den inte beaktas av den nya hemviststaten.

Den som begär nedsättning av skatten ska lämna de uppgifter som behövs för att begäran ska kunna prövas.

Skälen för förslaget

Definitiva och verkliga värdenedgångar som inte beaktas vid vinstberäkningen i den nya hemviststaten

För att utflyttningsskattningen ska anses förenlig med EU-rättens krav på fri rörlighet måste skatteanspråket sättas ned om det visar sig att den tillgång som gett upphov till den aktuella skatten har minskat i värde efter utflyttningstidpunkten. Nedsättningen behöver emellertid bara göras i den mån värdeminskningen inte beaktas av den nya hemviststaten. Tillämpar den andra staten s.k. step-up regler som innebär att omkostnadsbeloppet är det samma som tillgångens marknadsvärde vid inflyttningen beaktas värdenedgången fullt ut vid kapitalvinstberäkningen i det landet. Om omkostnadsbeloppet däremot fastställs till ett värde under marknadsvärdet vid inflyttningstillfället kommer en eventuell värdenedgång inte att beaktas fullt ut i den utländska staten varför det svenska skatteanspråket får sättas ned.

I den utsträckning en senare värdenedgång inte beaktas i den nya hemviststaten måste alltså Sverige sätta ned sitt skatteanspråk. Denna skyldighet bör enligt Skatteverkets mening bara omfatta värdenedgångar som är verkliga och definitiva. Dessa krav är konsekventa med övrig nationell skattelagstiftning. De är också nödvändiga för att utflyttningsskattningen ska bli effektiv. Skatteverket kan inte se att krav på att värdenedgången ska vara verklig och definitiv skulle strida med EU-rätten såsom den hittills har tolkats av domstolen.

En värdenedgång är definitiv när den skattskyldige har skiljts från tillgången eller om det med största sannolikhet kan antas att tillgångens värde inte kommer att öka igen. Det innebär att en värdenedgång är definitiv när tillgången säljs eller övergår till en ny ägare genom t.ex. en benefik överlåtelse. Detsamma gäller om en tillgång utplånas genom brand eller av annan orsak. Om den som har anstånd med betalning av utflyttningsskatten avlider ska anståndet enligt Skatteverkets förslag upphöra redan i och med dödsfallet. En eventuell värdenedgång bör anses definitiv i och med dödsfallet och kan således beaktas när anståndet upphör.

Det står också klart att en värdenedgång är definitiv när tillgången avyttrats enligt 44 kap. 4–6 §§ och 8 § första stycket 2 och 3 IL. Om en ägarandel eller annat värdepapper anses avyttrat på grund av att det utgivande företaget träder i likvidation (7 § första stycket) eller försätts i konkurs (8 § första stycket 1) kan det emellertid hända att förfarandet därefter avbryts och att verksamheten i företaget återupptas. Det hindrar dock inte att en förlust som kan fastställas på grundval av föreliggande fakta får dras av vid inkomstbeskattningen innan likvidationen eller konkursen avslutats och företaget har upplösts. Att en kapitalförlust alltid anses definitiv när ett företag försätts i konkurs anges uttryckligen i 44 kap. 8 § andra stycket IL. I RÅ 1998 ref. 25 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det inte finns någon principiell skillnad mellan konkurs- och likvidationsfallen som innebär att en likvidation undantagslöst måste ha slutförts innan förlusten får dras av.

Såväl konkurser som likvidationer kan pågå under mycket lång tid. Företagets medel kan dock skiftas innan likvidationsförfarandet är avslutat och företaget är upplöst. För att säkerställa att skatten blir betald är det därför en fördel om ett pågående anstånd hävs i nära anslutning till att likvidations- eller konkursförfarandet inleds. En generell lösning som innebär att en värdenedgång i samtliga fall ska beaktas när en tillgång anses avyttrad och anståndet upphör är i sig enkel. Skatteverket bedömer vidare att en sådan lösning är förenlig med nu gällande lagstiftning om avdrag för kapitalförluster vid inkomstbeskattningen. Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att den värdenedgång som hänförs till en avyttrad tillgång och som anståndshavaren kan göra sannolik ska beaktas när anståndet avseende denna tillgång upphör och det slutliga betalningskravet fastställs.

I avsnitt 4.8.2 ges ett antal exempel på hur anståndshavaren kan förfoga över den beskattade värdeökningen utan att avyttra exittillgången. Om anståndet upphör på denna grund, t.ex. om anståndshavaren direkt eller indirekt får del av hela den utflyttningsbeskattade värdeökningen genom ett lån, utdelning eller underprisöverlåtelse från ett bolag vars andelar finns i anståndsförteckningen, kommer en nedgång i andelarnas värde inte att beaktas. Detsamma ska enligt förslaget gälla om anståndshavaren frivilligt betalar skatten. Skälet är att en värdenedgång inte är definitiv förrän tillgången avyttrats. Enligt Skatteverket skulle en rätt till nedsättning av utflyttningskatten vid frivilliga skattebetalningar ge anståndshavaren möjlighet att undkomma utflyttningskatt genom att betala skatten när värdet av den beskattade tillgången är lågt, trots att tillgången finns kvar och mycket väl kan öka i värde innan den faktiskt avyttrats. En sådan ordning skulle innebära att utflyttningsbeskattningens syfte att skydda den svenska skattebasen inte blir uppfyllt.

Den som betalar skatten i förtid kan således komma att missgynnas i jämförelse med den som avvaktar med betalningen. Denna negativa konsekvens bör dock kunna accepteras i och med att betalningen sker på initiativ av anståndshavaren och att det rent faktiskt finns en möjlighet till fortsatt anstånd. Den föreslagna ordningen bör därför enligt Skatteverkets mening uppfylla EUrättens krav på proportionalitet.

Även när anståndet upphör på grund av att anståndshavaren förfogar över värdeökningen utan att avyttra den underliggande tillgången går anståndshavaren miste om möjligheten att kompenseras för en värdenedgång som inträffar efter utflyttningen. Som tidigare anförts är Skatteverkets

uppfattning att sådana värdeöverföringar förutsätter intressegemenskap mellan anståndshavaren och det företag som gett ut de anståndsgrundande andelarna och att det därför kan antas att denna grund för att avsluta anståndet främst blir aktuell när exitandelarna är utgivna av fåmansföretag och andra onoterade bolag där anståndshavaren har ett visst inflytande. Anståndshavaren får därmed antas vara delaktig i företagets beslut att föra över penningmedel eller andra värden från företaget och det bör här, på samma skäl som vid en frivillig betalning, kunna godtas att värdenedgången inte beaktas när anståndet upphör eftersom den då inte är definitiv.

Värdenedgången måste givetvis vara verklig. En värdenedgång på ägarandelar i företag som beror på kapitalöverföringar i samband med omstruktureringar, nyutgivning av aktier eller andra åtgärder som företaget vidtagit kan alltså inte läggas till grund för nedsättning av skatteanspråket när anståndet upphör. Att värdet på varje enskild andel i ett bolag sjunker i och med en fondemission eller split är exempel på en värdenedgång som inte anses verklig och därför inte kan beaktas när andelarna i bolaget avyttras.

Om anståndet upphör på grund av att den beskattade tillgången har förstörts eller försvunnit ska värdenedgången bara beaktas till den del den inte täcks av försäkringsersättning på grund av förlusten.

Resonemanget som redovisas här ovan utgår från en tanke om att den skattskyldige har beviljats anstånd med betalning av skatten när värdenedgången blir definitiv. Ett sådant scenario är det mest sannolika. Det kan dock hända att den utflyttade personen säljer eller på annat sätt avhänder sig tillgången redan innan den slutliga skatten förfaller till betalning. Det betyder att en definitiv värdenedgång kan ha uppstått innan det har blivit aktuellt att söka anstånd. Att anstånd har beviljats kan därför inte vara en förutsättning för att en senare värdenedgång ska beaktas när skatten tas ut. Med andra ord ska skatten naturligtvis sättas ned om en definitiv värdenedgång kan konstateras när tillgången avyttras innan skatten betalas – även om skatten för den aktuella tillgången aldrig har varit föremål för betalningsanstånd.

Värdenedgång efter utflyttning till tredjeland

Skyldigheten att beakta senare värdenedgångar har sitt ursprung i EU-rätten. Det är därför inte givet att den ska gälla gentemot personer som flyttar till tredjeland. Skälet är att den här föreslagna regleringen om utflyttningsbeskattning inte i första hand bör utgöra hinder för någon kapitalrörelse och att EU:s regelverk till skydd för fri rörlighet för personer inte gäller gentemot tredjeland. Mot denna bakgrund skulle det skatteanspråk som uppkommer på grund av utflyttning till tredjeland i princip kunna krävas ut utan att en senare värdenedgång beaktas. Samma resonemang innebär också att ett sådant skatteanspråk i princip skulle kunna krävas ut omedelbart. Skatteverket har dock föreslagit en anståndsmöjlighet även för fysiska personer som flyttar till tredjeland (se avsnitt 4.7.1 och 4.7.2).

Enligt verkets mening är det rimligt att beakta senare värdenedgångar för alla dem som har utflyttningsbeskattats. Det finns dessutom en pedagogisk finess med att de två nämnda unionsrättsliga kraven avseende möjligheten att senarelägga betalningen och att beakta senare värdenedgångar, får samma räckvidd. Skatteverket föreslår därför att reglerna om nedsättning av skatt på grund av senare värdenedgång ska tillämpas på alla utflyttade personer. I

praktiken innebär förslaget om tidsbegränsade anstånd att värdenedgången måste vara definitiv innan skatten förfaller till betalning på grund av att anståndstiden löpt ut för att den som flyttat till ett land utanför EES-området ska få skatten nedsatt på grund av värdenedgången.

Förfarandet

Att sätta ned skatten genom att ompröva beslutet om utflyttningsskatt är enligt Skatteverkets bedömning inte lämpligt. Det ordinära förfarandet för omprövning av skattebeslut tillåter omprövning inom tidsfrister som antagligen i många fall har löpt ut när värdenedgången blir definitiv. Dessutom förefaller det märkligt att ändra ett skattebeslut som inte är felaktigt. En rimligare och mer ändamålsenlig ordning är att staten efterger hela eller delar av sin fordran i de fall en senare värdeminskning måste beaktas. Skatteverket föreslår således att skattenedsättning på grund av en senare värdenedgång ska ses som en fråga om skattebetalning.

Den skattskyldige måste i förekommande fall komma in med handlingar som visar värdenedgångens storlek och att den är verklig.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 1 och 7 §§, förs in i ett nytt kapitel, 62 a kap SFL.

4.9.2 Skatten på tillgången sätts ned i proportion till vinstminskningen

Förslag: Värdenedgången ska beaktas genom att hela eller en del av den skatt som ännu omfattas av betalningsanstånd eller – om anstånd inte har beviljats – skatt som ännu inte har förfallit till betalning, ska sättas ned.

Utflyttningsskatten ska sättas ned i proportion till den minskade vinsten.

Skälen för förslaget:

Nedsättning av skatt som omfattas av anstånd eller – om anstånd inte har beviljats – skatt som inte har förfallit till betalning

Ett belopp som tillgodoräknas på grund av en senare värdenedgång ska räknas av mot skatten på just den aktuella tillgången. Skatten ska sättas ned i proportion till den minskade vinsten. I detta sammanhang bör dock anmärkas att en nedsättning aldrig kan vara större än den skatt som vid tillfället kan hänföras till tillgången. Om den skattskyldige redan har betalat, eller ska betala, hela eller en del av den skatt som påfördes genom beslutet om utflyttningsbeskattning (på egen begäran eller på grund av att betalningsskyldigheten har inträtt av annan anledning) finns det kanske inget skatteanspråk att sätta ned när värdenedgången så småningom blir definitiv. Detta är dock en konsekvens av den skattskyldiges eget förfogande och bör enligt Skatteverkets bedömning inte strida mot EU-rätten.

Beräkning av nedsättningsbeloppet

Skatteverket har övervägt ett förfarande där skatten sätts ned som om den verkliga ersättningen hade använts vid utflyttningsbeskattningen. Vid en sådan justerad beräkning av utflyttningskatten skulle den verkliga ersättningen ersätta marknadsvärdet vid utflyttningen. I övrigt skulle beräkningen göras exakt på samma sätt som när utflyttningskatten fastställdes dvs. enligt de regler och omständigheter som då gällde. Det betyder att andra intäkts- och kostnadsposter i inkomstslaget kapital som den utflyttningsbeskattade deklarerade samtidigt som exitvinsten, t.ex. ränteutgifter eller en förlust vid småhusförsäljning, skulle påverka den justerade skatteberäkningen. Likaså skulle bestämmelser om skattereduktioner, grundavdrag och andra omständigheter som påverkade utflyttningskattens storlek även tillämpas vid den justerade skatteberäkningen. I annat fall blir de olika skattebeloppen inte jämförbara.

Ett sådant förfarande skulle ge ett exakt resultat. Med tillgång till ett tekniskt system som bevarar alla uppgifter från beskattningsåret och som tillämpar skattereglerna för just det året skulle en justerad skatteberäkning dessutom kunna göras utan problem. Det är emellertid högst osäkert om det tekniska stödet för en sådan beräkning kan garanteras under tillräckligt lång tid. Beräkningen skulle naturligtvis kunna göras manuellt. Ett system som bygger på att varje nedsättningsbeslut föregås av manuellt utförda beräkningar av slutlig skatt med tillämpning av de skatteregler som gällde tio, tjugo eller kanske trettio år tidigare är dock inte tillrådligt. Risken för fel är avsevärd om så avancerade beräkningar ska göras manuellt. Den skattskyldige har förmodligen inte heller någon möjlighet att avgöra om beräkningen blir rätt. En annan betydande nackdel med ett sådant förfarande är att komplexiteten i slutskatteberäkningen gör det näst intill omöjligt att förutse hur stor nedsättningen blir.

Skatteverket förordar därför ett enklare tillvägagångssätt för att beräkna skattenedsättningen. Med detta tillvägagångssätt behövs inte någon ny fingerad uträkning av utflyttningskatten med allt vad det innebär i fråga om t.ex. beräkning av beskattningsbar vinst, skattereduktioner och ny fördelning av utflyttningskatt till respektive tillgång som gett upphov till utflyttningskatt. Beräkningen av nedsättningsbeloppet kan i stället utgå från den skatt som beslutades och fördelades till tillgången i samband med utflyttningsbeskattningen.

Den absoluta fördelen med detta schabloniserade sätt att fastställa nedsättningsbeloppet är den relativa enkelheten. En enklare nedsättning kräver mindre resurser. Dessutom ökar rättssäkerheten om det blir enklare att förutse vilken skattemässig effekt värdenedgången får. Även om beräkningen är schabloniserad är den rättvisande på så vis att den utgår från den utflyttningskatt som faktiskt fördelats till tillgången samt att nedsättningsbeloppets storlek speglar tillgångens faktiska värdenedgång. Man ska dock vara medveten om att utfallet av den här föreslagna schablonberäkningen inte blir detsamma som om den verkliga vinsten hade lagts till grund för en ny fingerad beräkning av beskattningsbar vinst, eventuell fördelning mellan olika inkomstslag och en efterföljande exakt beräkning av hur utflyttningskatten skulle ha fastställts om den verkliga vinsten hade använts vid utflyttningsbeskattningstillfället.

Nedan visas fyra exempel på nedsättningsbelopp som beräknas enligt schablonmodellen. I de tre situationer som visas i exempel A och B hade en exakt omräkning gett samma resultat. I den situation som visas i en fortsättning på exempel A hade nedsättningen blivit högre vid en exakt omräkning (30 000 kr i stället för 22 500 kr) medan nedsättningen i exemplet avseende förpliktelser i avsnitt 4.9.3 hade blivit lägre vid en exakt omräkning (1 200 kr i stället för 1 500 kr).

Schablonmodellen

Så länge utflyttningsskatten består av skatt eller avgift som tas ut med samma skattesats oberoende av inkomstens storlek kan den skatt som vid utflyttningsskattningen fördelades till den aktuella tillgången sättas ned till ett belopp som motsvarar kvoten av verklig vinst genom kapitalvinst vid utflyttningen. Med dagens skattesystem kan denna formel (verklig vinst/kapitalvinst vid utflyttningen x skatt = skatt att betala) tillämpas på all utflyttningsskatt i form av

- statlig inkomstskatt på kapitalinkomst,
- kommunal inkomstskatt,
- begravningsavgift, och
- avgift till registrerat trossamfund.

Som nämnts i avsnitt 4.5.1 kan de progressionseffekter som följer av att statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst tas ut med olika skattesatser beroende på inkomstens storlek, få betydelse vid utflyttningsskattningen. Om utflyttningsskatten består av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst måste beräkningsmodellen därför kompletteras så att nedsättningen även kompenserar för att en lägre verklig vinst eventuellt skulle beskattas med en lägre procentsats än den som tillämpades vid utflyttningsskattningen. I avsnitt 4.5.1 konstaterades att utflyttningsskatten ofrånkomligen kommer att läggas på toppen av den utflyttades övriga inkomster när utflyttningsskatten bestäms.

För att kompensera för eventuella progressionseffekter måste en nedsättning avseende vinst som beskattats i inkomstslaget tjänst beräknas utifrån den procentsats som tillämpades på den inkomstminskning som värdenedgången orsakat. För att kunna göra en sådan beräkning måste Skatteverket spara uppgifter om den utflyttades beskattningsbara förvärvsinkomst. Utflyttningsskatt på en inkomstminskning som ligger över den övre skiktgränsen enligt 65 kap. 5 § IL sätts ned med ett belopp som motsvarar 25 procent. Utflyttningsskatt på en inkomstminskning som ligger mellan den nedre och den övre skiktgränsen enligt nämnda lagrum sätts ned med ett belopp som motsvarar 20 procent. De skiktgränser som avses är de som gällde vid utflyttningsskattningen.

Olika värdenedgångar minskar den beskattningsbara förvärvsinkomsten i den ordning de har blivit definitiva. Det betyder att om en tidigare nedsättning beviljats på grund av att den beskattningsbara förvärvsinkomsten har minskat från 700 000 kronor till 600 000 kronor och den därpå följande försäljningen ger upphov till en vinstminskning på 50 000 kronor, ska den senare vinstminskningen placeras i intervallet 550 000–600 000 kronor.

Verklig vinst

Med verklig vinst menas skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen, och det omkostnadsbelopp som användes för att beräkna kapitalvinsten vid utflyttningsbeskattningen. Om en verklig och definitiv värdenedgång kan konstateras utan att den utflyttade har erhållit någon ersättning får verklig vinst i stället bestämmas till skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde den dag då värdenedgången blev definitiv, och ovan nämnda omkostnadsbelopp.

Exempel på nedsättning enligt schablonmodellen

Hur en senare värdenedgång ska beaktas om utflyttningsinkomsten i sin helhet har beskattats i inkomstslaget kapital belyses i följande tre exempel. Exempelen utgår från att värdenedgången inte beaktas i det andra landet.

Exempel A

År 1	100 aktier utflyttningsbeskattas enligt följande.	
	Marknadsvärde	500 000 kr
	Omkostnadsbelopp	300 000 kr
	Exitvinst	200 000 kr
	Utflyttningskatt (30 %)	60 000 kr

Skatteverkets beslut:

Anstånd: 60 000 kr, 100 aktier

År 2	Samtliga 100 aktier säljs.	
	Ersättning	400 000 kr
	Omkostnadsbelopp	300 000 kr
	Verklig vinst	100 000 kr

Skatteverkets beslut efter försäljning:

	Anstånd upphör.	60 000 kr
	Nedsättning	30 000 kr
	Att betala	30 000 kr
	Anstånd efter försäljning.	0 kr

Med de ovan angivna förutsättningarna skulle en justerad skatteberäkning resultera i ett beslut om att sätta ned skatteanspråket med 30 000 kronor ($100\,000 / 200\,000 \times 60\,000$) medan resterande del av skatten, 30 000 kronor, förfaller till betalning.

Fortsättning på exempel A

Om exempel A kompletteras med ett antagande om att det vid utflyttningsstillfället också fanns exitandelar som resulterade i en förlust på 50 000 kronor skulle den totala beskattningsbara exitvinsten uppgå till 150 000 kronor. I övrigt antas alla omständigheter vara lika. Utfallet av ett sådant scenario framgår nedan.

År 1	100 aktier utflyttningsbeskattas enligt följande.	
	Marknadsvärde	500 000 kr
	Omkostnadsbelopp	300 000 kr
	Exitvinst	200 000 kr
	Exitförlust (på andra aktier)	50 000 kr
	Utflyttningskatt (30 % av 150 000)	45 000 kr

Skatteverkets beslut:

Anstånd: 45 000 kr, 100 aktier

År 2	Samtliga 100 aktier säljs.	
	Ersättning	400 000 kr
	Omkostnadsbelopp	300 000 kr
	Verklig vinst	100 000 kr

Skatteverkets beslut efter försäljning:

	Anstånd upphör.	45 000 kr
	Nedsättning	22 500 kr
	Att betala	22 500 kr
	Anstånd efter försäljning.	0 kr

Utflyttningskatten fastställs här till 45 000 kronor $((200\,000 - 50\,000) \times 0,3)$. Om värdet på de beskattade tillgångarna som har gett upphov till vinst faller med 100 000 kronor efter utflyttningen ska skatten i detta fall sättas ned med 22 500 kronor $(100\,000 / 200\,000 \times 45\,000)$. Resterande 22 500 kronor av anståndsbeloppet ska betalas.

Exempel B

Nedsättningen ska aldrig göras med större belopp än den skatt som härleds till den specifika tillgång eller förpliktelse som avyttrats. Det betyder att om en del av en utflyttningsbeskattad aktiepost säljs med förlust kan nedsättningen aldrig vara större än den utflyttningskatt som belöper på antal sålda aktier. Hur nedsättning på grund av värdenedgång ska genomföras om några aktier i en större aktiepost säljs belyses i detta exempel.

År 1	100 aktier utflyttningsbeskattas enligt följande.	
	Marknadsvärde	500 000 kr
	Omkostnadsbelopp	300 000 kr
	Exitvinst	200 000 kr
	Utflyttningskatt (30 %)	60 000 kr

Skatteverkets anståndsbeslut:

Anståndsbelopp 60 000 kr, 100 aktier

År 2	50 av aktierna säljs.	
	Ersättning	80 000 kr
	Omkostnadsbelopp	150 000 kr
	Verklig förlust	70 000 kr

Skatteverkets beslut efter försäljning år 2:

Anstånd avseende 50 aktier upphör.	
Skatteanspråket sätts ned med	30 000 kr
Skatt att betala	0 kr
Anstånd efter försäljning	30 000 kr

År 3

Resterande 50 aktier säljs.	
Ersättning	260 000 kr
Omkostnadsbelopp	150 000 kr
Verklig vinst	110 000 kr

Skatteverkets beslut efter försäljning år 3:

Anstånd avseende 50 aktier upphör.	
Skatt att betala	30 000 kr
Anstånd efter försäljning	0 kr

Om den skattskyldiges verkliga vinst är lika stor eller större än vinsten vid utflyttningen ska hela den utflyttningsskatt som hänförts till den aktuella tillgången betalas. Skatten på de sist sålda aktierna, 30 000 kronor, ska alltså betalas i sin helhet.

Exempel

Exempel som visar hur en värdenedgång på kvalificerade andelar beaktas finns i bilaga A, sektion A5.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 2–3 §§, förs in i ett nytt kapitel, 62 a kap SFL.

4.9.3 Nedsättning av skatt på förpliktelse

Förslag: Förslaget om nedsättning av utflyttningsskatt på grund av en tillgångs senare värdenedgång ska gälla även för förpliktelser, med den viktiga skillnaden att det då är en senare *värdeökning* som medför att skatteanspråket måste sättas ned när skatten ska betalas.

Skälen för förslaget: Vad som här sägs om en tillgångs senare värdenedgång ska gälla även för förpliktelser – med den viktiga skillnaden att det då är en senare *värdeökning* som medför att skatteanspråket måste sättas ned. Om det pris som utfärdaren betalar för att slippa infria sin förpliktelse är högre än det återköpspris som användes som anskaffningsutgift vid utflyttningen är det nämligen detta förhållande som innebär att den realiserade värdeökningen blir lägre än den värdeökning som har utflyttningsbeskattats och att utflyttningsbeskattningen blir oproportionerlig.

Innebörden av det sagda kan beskrivas enligt följande. A har utfärdat en option att få köpa andelar och erhåller 10 000 kronor för sitt åtagande att sälja andelarna, dvs. förpliktelsen. Vid utflyttningen uppgår optionens återköpskostnad till 4 000 kronor, vilket är det samma som förpliktelsens marknadsvärde vid detta tillfälle. A utflyttningsskattas därmed för en vinst på 6 000 kronor (10 000 - 4 000) och utflyttningsskatten fastställs till 1 800 kronor

(30 % av 6 000 kronor). När A slutligen reglerar sin förpliktelse har återköpskostnaden stigit till 8 000 kronor. Den verkliga vinsten blir då bara 2 000 kronor (10 000 - 8 000). Anspråket på utflyttningsskatt ska enligt dessa förutsättningar sättas ned till 600 kronor ($2\,000/6\,000 \times 1\,800$). Resterande 1 200 kronor av den totala utflyttningsskatten om 1 800 kr ska sättas ned.

Beskrivningen visar att det är förpliktelsens ökade värde efter utflyttningen som kan leda till att den beskattade inkomsten blir större än den som sedermera realiseras och att det är detta förhållande som måste beaktas för att utflyttningsskattningen av förpliktelser inte ska bli alltför betungande. En förpliktelses värdeuppgång bör därmed beaktas på samma grund och i enlighet med vad som ovan föreslås om förfarandet när en tillgång har minskat i värde efter utflyttningen.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 4 §, förs in i ett nytt kapitel, 62 a kap SFL.

4.10 Dubbelbeskattning elimineras

Förslag: Utländsk skatt som har tagits ut på grund av en händelse som medför att utflyttningsskatt ska betalas – och som avser den utflyttningsskattade värdeökningen – ska avräknas från den utflyttningsskatt som förfaller till betalning på grund av händelsen.

Avräkning enligt skatteförfarandelagen ska bara göras om den internationella dubbelbeskattningen inte ska undanröjas eller lindras enligt tillämpligt skatteavtal.

Den som begär nedsättning av utflyttningsskatten för utländsk skatt ska lämna de uppgifter som behövs för att pröva begäran.

Den som har fått nedsättning av utflyttningsskatten för utländsk skatt ska lämna särskild uppgift om den utländska skatten därefter sätts ned.

Skälen för förslaget

Behov av reglering för att undanröja dubbelbeskattning

Den föreslagna utflyttningsskattningen träffar personer som är bosatta och har hemvist i Sverige samt avser värden som uppkommit under den tid personen haft hemvist i landet. Utflyttningsskattningen som sådan får därför anses vara förenlig med den internationella skatteavtalsrätten. Likaså bör skatteanspråken kunna hävdas, oavsett vilket land som enligt tillämpligt skatteavtal har rätt att beskatta den vinst som kan uppkomma när tillgången sedermera överläts. Det utesluter emellertid inte att det svenska skatteanspråket i vissa fall kan behöva sättas ned om hemviststatens vinstbeskattning omfattar den värdeökning som också har utflyttningsskattats i Sverige.

I vissa skatteavtal, t.ex. i skatteavtalet med Tyskland finns exitsituationen reglerad. Om det finns skatteavtal med bestämmelser om hur dubbelbeskattningen ska undvikas ska avtalsbestämmelserna givetvis gälla. Ett skatteavtal som saknar särskild reglering av exitsituationen kan emellertid inte undanröja den dubbelbeskattning som uppkommer om både den gamla och den nya

hemviststaten beskattar samma värdeökning (jfr punkt 4.3 i kommentaren till artikel 23 A och 23 B i OECD:s modellavtal). I så fall måste den skattskyldige vända sig till behörig myndighet i hemviststaten för att få frågan prövad. Ett system för utflyttningsbeskattning där dubbelbeskattningsproblematiken måste lösas av behörig myndighet är inte effektivt. Det behövs därför en reglering för att eliminera dubbelbeskattning som inte kan undanröjas genom skatteavtal.

Avdrag vid inkomstberäkningen eller avräkning enligt avräkningslagen?

Svensk lagstiftning innehåller två olika metoder för att undvika dubbelbeskattning, dels kan utländsk skatt dras av som en kostnad vid beräkning av en persons skattepliktiga inkomst, dels kan utländsk skatt avräknas från den skattskyldiges statliga och kommunala inkomstskatt.

Enligt 16 kap. 19 § andra stycket och 42 kap. 2 § IL får utländsk skatt dras av om den skattskyldige begär det och om skatten – såvitt nu är av intresse – har betalats av en obegränsat skattskyldig person. När det gäller utflyttningsbeskattade personer kommer de i många fall att vara begränsat skattskyldiga i Sverige när den utländska skatten ska betalas. Även om begränsat skattskyldiga personer skulle få rätt att dra av utländsk skatt av här aktuellt slag är det tveksamt om avdragsrätten skulle kunna utnyttjas. För att avdragsrätten ska ha någon betydelse för den enskilde måste han eller hon ha beskattningsbara inkomster i Sverige. Eftersom en begränsat skattskyldig person kan antas sakna sådana inkomster det år den faktiska avyttringen sker skulle den ekonomiska nyttan av en utökad avdragsmöjlighet vara mycket begränsad. Skatteverket anser mot denna bakgrund att reglerna i 16 kap. 19 § IL ska lämnas oförändrade.

Den andra metoden för att undanröja dubbelbeskattning regleras i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (förkortad avräkningslagen eller AvrL). Frågan är om avräkningsinstitutet är bättre lämpat för att eliminera de dubbelbeskattningseffekter som den utflyttningsbeskattade värdeökningen kan bli föremål för i samband med att skatten förfaller till betalning.

Enligt vissa i 2 kap. 1 § AvrL angivna villkor har en obegränsat skattskyldig person rätt till nedsättning av sin kommunala och statliga inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt. Den utländska skatten ska enligt huvudregeln i 2 kap. 7 § andra stycket AvrL avräknas från den svenska skatt som beslutas det år då den i utlandet beskattade inkomsten har ingått i underlaget för beslutet. Utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften eller som beräknats på schablonintäkt eller liknande, ska avräknas från svensk skatt som beslutas samma år som den utländska skatten fastställts.

För att avräkningslagen ska vara tillämplig måste den för det första kompletteras så att också begränsat skattskyldiga personer som har utflyttningsbeskattats får rätt till avräkning. För det andra krävs nya bestämmelser som anger när och hur den utländska skatten ska avräknas när den skattskyldige är begränsat skattskyldig och kanske inte längre uppbär några skattepliktiga intäkter i Sverige när vinsten beskattas i den nya hemviststaten.

Även om den utländska skatten skulle kunna avräknas mot svensk skatt för det beskattningsår när utflyttningskatten beslutades blir det ett krångligt förfarande. I de flesta fall skulle avräkningen sannolikt behöva göras genom omprövning. Om tillgångarna säljs vid flera tillfällen skulle det kunna bli fråga

om flera omprövningar, i vissa fall efter mycket lång tid. Skatteverket bedömer mot denna bakgrund att det inte heller är ändamålsenligt att ändra reglerna i avräkningslagen.

Utländsk skatt avräknas enligt skatteförfarandelagen

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att skatteförfarandelagen kompletteras med regler om ett särskilt avräkningsförfarande för att undvika att den utflyttningsbeskattade inkomsten beskattas dubbelt. Förslaget innebär att utländsk skatt som anståndshavaren har betalat på grund av att den utflyttningsbeskattade tillgången eller förpliktelsen avyttras ska räknas av från den utflyttningskatt som förfaller till betalning på grund av avyttringen. Det betyder att om betalningsskyldigheten har inträtt på grund av att en tillgång har överlåtit är det utflyttningskatten avseende den överlåtna tillgången som ska minskas. Är den utländska skatten högre än utflyttningskatten på just denna tillgång kan det överskjutande beloppet inte räknas av mot utflyttningskatt på andra tillgångar. Det överskjutande beloppet ska inte heller kunna avräknas enligt avräkningslagen.

Avräkning ska kunna medges för allmän slutlig skatt på inkomst som betalats till en utländsk stat, delstat eller lokal myndighet och det är den skattskyldige som ska lämna de uppgifter som behövs för att en begäran om avräkning ska kunna prövas.

Om tillämpligt skatteavtal har bestämmelser om hur beskattningsrätten fördelas när en fysisk person byter hemviststat ska avräkning enligt skatteförfarandelagen inte medges.

Samma inkomst

Den utländska skatten ska bara avräknas till den del den avser samma värdeökning som har utflyttningsbeskattats i Sverige. I annat fall blir det inte fråga om någon dubbelbeskattning i egentlig mening. Det betyder i praktiken att avräkning bara kan bli aktuellt när inflyttningsstaten använder det ursprungliga anskaffningsbeloppet eller ett anskaffningsbelopp som är lägre än det marknadsvärde som användes vid utflyttningsbeskattningen. Som exempel kan nämnas att om den nya hemviststaten använder en anskaffningsutgift som ligger mitt emellan den ursprungliga anskaffningsutgiften och marknadsvärdet vid utflyttningen kan inte mer än halva utflyttningskatten användas för att avräkna utländsk skatt. Om inflyttningslandet däremot beräknar vinsten utifrån det ursprungliga anskaffningsbeloppet och tar ut skatt med ett lika högt eller högre belopp än den svenska utflyttningskatten ska hela det svenska skatteanspråket undanröjas.

En annan situation som kan uppstå är att den utländska skatten blir högre på grund av att den även avser en värdeökning som har uppkommit efter utflyttningen. I ett sådant fall blir den utländska skatten på värdeökningen efter utflyttningen inte avräkningsbar. Även här är skälet att den utländska skatten delvis avser en annan inkomst än den som utflyttningsbeskattades.

Uppgiftsskyldighet

Den som begär att utländsk skatt ska avräknas ska lämna de uppgifter som behövs för att pröva begäran.

Anmälningsskyldighet om avräknad utländsk skatt sätts ned

Den som har fått avräkning av utländsk skatt mot sin inkomstskatt enligt bestämmelser i skatteavtal eller enligt avräkningslagen och därefter har fått nedsättning av den utländska skatten, är enligt 33 kap. 9 § SFL skyldiga att lämna särskilda uppgifter om nedsättningen. Motsvarande anmälningsskyldighet bör gälla om utflyttningsskatt har avräknats för utländsk skatt som därefter sätts ned.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 5 och 7 §§, förs in i ett nytt 62 a kap. SFL och att 33 kap. 9 § SFL ändras.

4.11 Beslut om att upphäva anstånd

Förslag: Om ett anstånd ska upphöra på annan grund än att anståndstiden har löpt ut, ska Skatteverket besluta om att upphäva anståndet. Skatten ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från dagen för beslutet att upphäva anståndet.

Skälen för förslaget

Beslut om betalning när anståndet har upphört

När Skatteverket får kännedom om att rätten till anstånd har upphört ska verket så snart som möjligt fatta beslut om att upphäva anståndet.

Skatten ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslutet om att upphäva anståndet fattades.

Att tiden för ett tidsbegränsat anstånd går ut och ska betalas en viss dag ska framgå av anståndsbeslutet. När anståndstiden gått ut upphör anståndet utan att Skatteverket måste fatta särskilt beslut om att häva anståndet.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 62 kap. 8 § SFL ändras.

4.12 Beslut om skattebetalning omprövas och överklagas i vanlig ordning

Bedömning: Beslut om att anstånd upphör, beslut om nedsättning av skatt på grund av senare värdenedgång och beslut om avräkning av utländsk skatt från utflyttningsskatt, ska omprövas eller överklagas inom två månader från den dag då den utflyttade personen får del av beslutet.

Skälen för bedömningen

Tiden för begäran om omprövning och för överklagande

Beslut som avser betalning eller återbetalning av skatt ska, enligt 66 kap. 7 § andra stycket och 67 kap. 12 § andra stycket SFL, omprövas och överklagas inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Med

sådana beslut avses beslut i frågor som regleras i skatteförfarandelagens avdelning XIV Betalning och återbetalning av skatt, närmare bestämt 61–65 kap. SFL.

Beslut om att upphäva anstånd med betalning av utflyttningsskatt, beslut om nedsättning av skatt på grund av senare värdenedgång och beslut om avräkning av utländsk skatt det år utflyttningsskatten ska betalas är beslut om betalning av skatt. Prövningen av dessa beslut kan bli komplicerad och kommer att innefatta andra juridiska bedömningar än de som krävs i andra ärenden och mål om skattebetalning. Att prövningen är svår har dock ingen betydelse för den tidsfrist som ska gälla för att begära omprövning eller att överklaga beslutet. Skatteverket anser att en tidsfrist om två månader är tillräcklig.

Såsom det föreslagna regelverket för utflyttningsskattning är uppbyggt är det tydligt att de här aktuella besluten avser frågor om skattebetalning och att de ska hanteras inom förfarandet för skattebetalning. Skatteverket bedömer att tvåmånadersfristen därmed kommer att gälla utan ändring i nuvarande bestämmelser.

4.13 Avräkning enligt avräkningslagen

Förslag: Om utflyttningsskatten inte ska betalas på förfalldagen för slutlig skatt ska varken skatten eller den utflyttningsskattade inkomsten tas med vid beräkningen av den skattskyldiges spärrbelopp vid avräkning av utländsk skatt enligt avräkningslagen.

Skälen för förslaget

Avräkning det beskattningsår när utflyttningsskatten beslutas

Enligt vissa i 2 kap. 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (förkortad AvrL) angivna villkor har en obegränsat skattskyldig person rätt till nedsättning av sin kommunala och statlig inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt. Den utländska skatten ska enligt huvudregeln i 2 kap. 7 § andra stycket AvrL avräknas från den svenska skatt som beslutas det år då den i utlandet beskattade inkomsten har ingått i underlaget för beslutet. Utan särskild begränsning skulle utflyttningsskatten – som en del av den statliga och kommunala inkomstskatten – kunna användas för avräkning. Utflyttningsskatten och exitinkomsten skulle också få betydelse för spärrbeloppets storlek.

Den begränsning som här föreslås gäller möjligheten att avräkna utländsk skatt mot utflyttningsskatten det beskattningsår som utflyttningsskatten beslutas och hänger samman med att utflyttningsskatten kanske aldrig kommer att krävas in. Att den beskattningsbara inkomsten är orealiserad medför att utflyttningsskatten inte ska krävas in om de beskattade tillgångarna saknar värde när de faktiskt avyttras (se avsnitt 4.9.2) eller om den utflyttningsskattade personen återinvandrar med de beskattade tillgångarna i behåll (se avsnitt 4.15.2). Att betalningsskyldigheten är villkorad på detta vis är unikt för utflyttningsskatten. Denna systematiska skillnad mellan utflyttningsskatt och annan slutlig kommunal och statlig inkomstskatt ger skäl att särbehandla utflyttningsskatten i avräkningssammanhang. Huvudregeln bör därför vara att

den beskattade orealiserade inkomsten och utflyttningsskatten inte ska läggas till grund för avräkning av utländsk skatt.

Om den beskattade personen däremot avstår från att söka eller inte har rätt till anstånd med betalning av utflyttningsskatten bör den orealiserade inkomsten och utflyttningsskatten läggas till grund för avräkning av utländsk skatt på samma sätt som annan svensk inkomst och annan kommunal och statlig inkomstskatt. Då ska utflyttningsskatten betalas enligt de regler som gäller för slutlig skatt och betalningsskyldigheten kommer inte att påverkas av därefter inträffade händelser. I sådant fall finns det inte skäl att begränsa möjligheten till avräkning för utländsk skatt.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 1 b och 1 c §§, införs i 2 kap. AvrL.

4.14 Kupongskatt

Förslag: Kupongskatt ska inte betalas för utdelning eller utbetalning av utflyttningsbeskattade värden.

Skälen för förslaget: Kupongskatt är en definitiv källskatt som tas ut på utdelning på aktie i svenskt aktiebolag, andelar i svenska värdepappersfonder och specialfonder samt på aktie i europabolag med säte i Sverige. Kupongskatt tas huvudsakligen ut i de fall utdelningen betalas till utlandet.

Enligt 5 § kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, tas kupongskatt ut med 30 procent av utdelningen. I de flesta skatteavtal har Sverige emellertid reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från rätten att beskatta utdelningsinkomst. Skattskyldig till kupongskatt är enligt 4 § KupL den som vid utdelningstillfället är berättigad att lyfta utdelning för egen del. Skattskyldighet föreligger i första hand för utdelningsberättigade personer som är begränsat skattskyldiga. Kupongskatten ersätter i dessa fall inkomstskatten.

Med utdelning avses enligt 2 § andra stycket KupL även följande utbetalningar till aktieägarna:

- återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden enligt 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, s.k. inlösen,
- utskiftning vid bolagets likvidation enligt 25 kap. 38 § ABL,
- utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag, s.k. riktat återköp,
- utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § ABL till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget,
- utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare enligt 8 kap. 14 § lagen om värdepappersfonder eller 12 kap. 16 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder till den del vederlaget utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden, och
- utbetalning av delningsvederlag till aktieägare enligt 24 kap. 28 § ABL som avser delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 1 samma lag (s.k. fission) till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen samt delning

enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än ersättning som enligt 42 kap. 16 b § IL inte ska tas upp.

Enligt sin ordalydelse är såväl 3 kap. 19 § IL som 2 § andra stycket KupL tillämpliga i fråga om utbetalning till en begränsat skattskyldig fysisk person i samband med likvidation när bolaget beslutat att träda i likvidation inom en tioårsperiod efter den skattskyldiges utflyttning. Skatteverket har i ett ställningstagande den 12 oktober 2004 (dnr 130 598782-04/111) uttalat att kupongskattelagen är en speciallagstiftning som har företräde och att inkomstskattelagen därför inte ska tillämpas i den aktuella situationen.

I ett nytt system för utflyttningsbeskattning uppkommer liknande problem med dubbelreglering om frågan inte regleras särskilt. Det beror på att utbetalningar till den utflyttningsbeskattade andelsägaren vid bolagets likvidation samt inlösen och återköp av utflyttningsbeskattade andelar – som ses som utdelning i kupongskattelagens mening – också ingår i den latent värdeökning som beskattades vid utflyttningen. En sådan dubbelreglering är inte önskvärd. Skatteverket föreslår därför att kupongskattelagen kompletteras med en bestämmelse som utesluter att kupongskatt tas ut på utflyttningsbeskattade värden.

Om utdelningen eller en sådan utbetalning som andelsägaren erhåller för sina utflyttningsbeskattade andelar vid bolagets likvidation eller vid inlösen och återköp av utflyttningsbeskattade andelar bara till en del utgörs av värden som utflyttningsbeskattats så är det bara denna del som ska undantas från kupongskatt.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 1 § första stycket KupL ändras.

4.15 Återflyttning

4.15.1 Återflytt med exittillgångar i behåll

Återflyttning

Några av dem som utflyttningsbeskattas kommer sannolikt att flytta tillbaka till Sverige utan att dessförinnan ha avyttrat de utflyttningsbeskattade tillgångarna. Ett system för utflyttningsbeskattning måste därför innehålla regler om hur utflyttningsbeskattade tillgångar som finns kvar vid återflytten och skatten på dessa tillgångar ska hanteras vid en återflytt till Sverige.

Med begreppet återflytt eller återflyttning menas här att en utflyttad person bosätter sig i Sverige och blir obegränsat skattskyldig och inte har hemvist i annat land enligt ett skatteavtal, eller att en utflyttad person åter får hemvist i Sverige enligt skatteavtal.

4.15.2 Utflyttningskatt ska sättas ned

Förslag: Om en utflyttad person blir obegränsat skattskyldig och inte har hemvist i annat land enligt ett skatteavtal, eller åter får hemvist i Sverige enligt skatteavtal, ska utflyttningskatt på tillgångar som personen har kvar sättas ned.

Nedsättningen ska avse skatt som omfattas av anstånd, eller – om anstånd inte har beviljats eller ett tidsbegränsat anstånd har löpt ut – skatt som inte har förfallit till betalning.

Den som begär nedsättning av skatten ska lämna de uppgifter som behövs för att begäran ska kunna prövas.

Skälen för förslaget: Ett tänkbart scenario är att en person som har utflyttningsbeskattats flyttar åter till Sverige med tillgångar som fullt ut omfattas av anstånd med betalning av skatten. Skatteverket föreslår att skatten avseende dessa tillgångar ska sättas ned i sin helhet.

Det kan också tänkas att den utflyttade personen har blivit skyldig att betala delar av den skatt som är hänförlig till tillgångar som han eller hon har kvar vid återflytten. Även i dessa fall ska utflyttningskatten på de kvarvarande tillgångarna sättas ned. Det är emellertid bara den skatt som alltså omfattas av anstånd som ska sättas ned.

Om ett tidsbegränsat anstånd har upphört på grund av att tiden har löpt ut bör skatten på kvarvarande tillgångar sättas ned om återflytten sker innan skatten har förfallit till betalning.

I undantagsfall kan det tänkas att en utflyttningsbeskattad person flyttar åter till Sverige före slutskattens ordinarie förfallodag. Även i dessa fall ska skatten på kvarvarande tillgångar sättas ned.

För att undvika att den återflyttade personen som har betalat eller ska betala en del av utflyttningskatten blir beskattad för samma värdeökning två gånger föreslår Skatteverket att den tillgång som gett upphov till den betalda skatten ska få en ny anskaffningsutgift som kan användas när tillgången faktiskt avyttras (se avsnitt 4.5.13).

Förslagen om nedsättning av skatt och ny anskaffningsutgift syftar till att den utflyttade person som flyttar åter till Sverige och därefter säljer en utflyttningsbeskattad tillgång ska hamna i samma skattemässiga läge som om han eller hon aldrig hade flyttat ut.

Det får ankomma på den som begär nedsättning av skatten på grund av återflyttningsbeskattning att visa vilka tillgångar och förpliktelser som finns kvar och att lämna de övriga uppgifter som kan behövas för att begäran ska kunna prövas.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 6 och 7 §§, förs in i ett nytt kapitel, 62 a kap. SFL.

4.15.3 Anskaffningsutgift för utflyttningsbeskattad egendom

Förslag: En utflyttningsbeskattad tillgång eller förpliktelse som den skattskyldige har kvar vid sin återflytt till Sverige ska få en justerad anskaffningsutgift om

- skatten har förfallit till betalning, eller
- beslut har fattats om att skatten ska betalas.

Om betalningsskyldigheten avser hela skatten på den aktuella tillgången, ska den nya anskaffningsutgiften motsvara det fiktiva ersättningsbelopp som användes vid utflyttningsbeskattningen. Om betalningsskyldigheten avser en del av skatten, ska den ursprungliga anskaffningsutgiften justeras för att kompensera för att en del av vinsten har utflyttningsbeskattats.

För tillgångar och förpliktelser som härrör från options- eller terminsavtal gäller i stället att den anskaffningsutgift som uppkommer när den finansiella tillgången faktiskt slutförs ska justeras för att kompensera för att en del av vinsten har utflyttningsbeskattats.

Skälen för förslaget

Anskaffningsutgiften justeras i vissa fall

En utflyttningsbeskattad person kan ha kvar utflyttningsbeskattade tillgångar när han eller hon åter blir obegränsat skattskyldig och inte har hemvist i annat land enligt ett skatteavtal. Om de tillgångar som finns kvar vid återflytten ska få tillbaka sina ursprungliga anskaffningsutgifter eller om de ska få nya anskaffningsutgifter bör enligt Skatteverkets mening bero på om den utflyttade personen har blivit skyldig att betala skatten eller inte. För att det skattemässiga resultatet ska bli riktigt är det viktigt att grunderna för att fastställa nya anskaffningsutgifter korresponderar med grunderna för att sätta ned skatt med anledning av återflytten.

Betalningsskyldigheten kan ha inträtt i olika omfattning för en tillgång som fortfarande finns kvar när den utflyttade personen flyttar åter till Sverige. Tre varianter av betalningsskyldighet kan urskiljas nämligen att

- ingen del av skatten har betalats eller ska betalas,
- hela skatten har betalats eller ska betalas, eller
- en del av skatten har betalats eller ska betalas.

Den första varianten innebär att betalningsskyldigheten inte har inträtt före återflytten. Det kan antingen bero på att återflytten sker innan den slutliga skatten har förfallit till betalning eller att hela skatten för den kvarvarande tillgången alljämt omfattas av betalningsansånd vid återflytten. Om skatten för tillgången inte till någon del omfattas av betalningsskyldighet bör skatten sättas ned och tillgången återfå sin ursprungliga anskaffningsutgift.

Övriga två varianter innebär att betalningsskyldigheten har inträtt för hela eller delar av skatten för den tillgång som finns kvar vid återflytten. I båda fallen bör en ny anskaffningsutgift få användas när tillgången faktiskt avyttras och kapitalinkomsten beräknas. Om betalningsskyldigheten avser hela skatten för den kvarvarande tillgången ska den nya anskaffningsutgiften motsvara det fiktiva ersättningsbelopp som användes vid utflyttningsbeskattningen. Anståndet har i ett sådant fall redan upphört. Om betalningsskyldigheten bara

avser en del av skatten, ska den ursprungliga anskaffningsutgiften höjas i förhållande till hur stor andel av skatten som har betalats eller ska betalas.

När vinsten så småningom realiseras kommer den nya anskaffningsutgiften att kompensera för att delar av vinsten har utflyttningsbeskattats och att skatten har krävts in. Skatteverket bör lämpligen informera den återflyttade personen om den nya anskaffningsutgiften när beslutet om att upphäva anståndet meddelas.

De tre varianterna som nämns ovan åskådliggörs genom nedanstående fyra exempel. Exempelen bygger på följande antaganden:

- En fysisk person utflyttningsbeskattas för en orealiserad vinst om 1 000 000 kronor avseende aktier.
- Aktierna förvärvades för 2 000 000 kronor.
- Aktiernas marknadsvärde vid beskattningstillfället är 3 000 000 kronor.
- Skattesatsen är 30 procent.
- Utflyttningskatten uppgår till 300 000 kronor.

Exempel 1 (betalningsskyldigheten har inte inträtt)

Personen flyttar åter till Sverige med samtliga exittillgångar i behåll och intakt anståndsbelopp. Aktieposten återfår då sin ursprungliga anskaffningsutgift, 2 000 000 kronor. Anståndet upphävs och den anståndsbelagda skatten sätts ned till noll.

Exempel 2 (betalningsskyldigheten har inträtt)

Personen flyttade till en stat utanför EES som inte har ett skatteavtal med bestämmelser om informationsutbyte med Sverige och anstånd med skattebetalningen beviljades därför inte. Personen flyttar åter till Sverige med samtliga aktier i behåll. Aktieposten får då en ny anskaffningsutgift om 3 000 000 kronor, vilket motsvarar det fiktiva ersättningsbelopp som användes vid utflyttningsbeskattningen.

Exempel 3 (betalningsskyldigheten har delvis inträtt)

Anståndshavaren har betalat 60 000 kronor (20 procent av skatten) på eget initiativ. När personen flyttar åter till Sverige med samtliga aktier i behåll får aktieposten en ny anskaffningsutgift om 2 200 000 kronor. Höjningen på 200 000 kronor motsvarar 20 procent av den beskattade vinsten, 1 000 000 kronor. Anståndet upphävs och kvarvarande anståndsbelopp, 240 000 kronor sätts ned till noll.

I det tredje exemplet höjs alltså anskaffningsutgiften med ett belopp som motsvarar 20 procent av den beskattade vinsten. Att det är den *beskattningsbara* vinsten som ska läggas till grund för beräkningen blir uppenbart i en situation där en kapitalvinst reducerats efter avdrag för kapitalförlust på andra tillgångar. Om utflyttningsbeskattningen i tidigare exempel kompliceras genom ett antagande om att personen, utöver den ovan redovisade avyttringen, hade en aktiepost som avyttrades med förlust om 500 000 kronor skulle den som frivilligt betalar 20 procent av skatten få en ny anskaffningsutgift enligt exempel 4.

Exempel 4 (betalningsskyldigheten har delvis inträtt)

Vid utflyttningsbeskattningen deklarerar en kapitalvinst om 1 000 000 kronor och en fullt ut avdragsgill kapitalförlust om 500 000 kronor. Den beskattningsbara vinsten uppgår därmed till 500 000 kronor och skatten beslutas till 150 000 kronor. Om anståndshavaren betalar 30 000 kronor (20 procent av skatten) på eget initiativ och därefter flyttar åter till Sverige med samtliga aktier i behåll får aktieposten en ny anskaffningsutgift om 2 100 000 kronor ($2\,000\,000 + 0,2 \times 500\,000$).

Fortsättning på exempel 3 och 4

Om den återflyttade personen i exempel 3 säljer sina aktier för 3 000 000 kronor, ska han eller hon beskattas för en kapitalvinst om 800 000 kronor ($3\,000\,000 - 2\,200\,000$). Skatten fastställs då till 240 000 kronor.

Om den återflyttade personen i exempel 4 säljer sina aktier för 3 000 000 kronor ska han eller hon beskattas för en kapitalvinst om 900 000 kronor ($3\,000\,000 - 2\,100\,000$). Då fastställs skatten till 270 000 kronor.

I båda fallen kommer skatt på grund av försäljningen – tillsammans med betald utflyttningskatt – att uppgå till 300 000 kr, vilket motsvarar 30 procent av kapitalvinsten.

Förpliktelser

Det är inte särskilt troligt att en utflyttad person återflyttar till Sverige med en utflyttningsbeskattad förpliktelse i behåll. Detta antagande bygger på att de finansiella instrument som kan ge upphov till skattepliktiga förpliktelser har korta löptider. Om en utflyttad person trots allt skulle återvända innan den utflyttningsbeskattade optionen, terminen eller ett liknande avtal har slutförts, bör förpliktelsens omkostnadsbelopp justeras enligt samma förutsättningar som gäller för tillgångar. Förpliktelserna avviker emellertid från tillgångarna på så vis att förpliktelsens anskaffningsutgift uppkommer först när den slutförs. För att kompensera en utflyttningsbeskattad person som återflyttar när betalningsskyldigheten har inträtt för hela skatten finns det således inte någon ”ursprunglig” anskaffningsutgift att justera. I stället får det fiktiva ersättningsbelopp som användes som anskaffningsutgift vid utflyttningsbeskattningen läggas till den verkliga anskaffningsutgiften. Om bara en del av skatten omfattas av betalningsskyldighet vid återflytten får den verkliga anskaffningsutgiften höjas med ett belopp som motsvarar denna andel av skatten multiplicerad med beskattad vinst.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf 14 b §, förs in i 44 kap. IL.

4.15.4 Anskaffningsutgift för egendom som inte gett upphov till utflyttningskatt

Bedömning: Bestämmelser om nya omkostnadsbelopp för utflyttningsbeskattad egendom, som inte har gett upphov till någon utflyttningskatt, i de fall den utflyttade personen flyttar åter till Sverige med egendomen i behåll bör inte införas.

Skälen för bedömningen: Den utflyttningsbeskattade person som flyttar tillbaka till Sverige kan även ha kvar s.k. förlusttillgångar. Dessa tillgångar har inte gett upphov till någon utflyttningskatt. Däremot har förlusterna beaktats såtillvida att de redovisats vid utflyttningsbeskattningen och har även använts för kvittning mot vinster. De kan därmed ha bidragit till att reducera de orealiserade värdeökningar som utflyttningsbeskattats. Förlusterna har således ett skattemässigt och ekonomiskt värde. Värdet kan dock variera. Olika slag av tillgångar har nämligen olika kvittningsvärde. Dessutom påverkas värdet av om förlusterna kunnat dras av i sin helhet, vilket i sin tur beror på tillgångsmassans sammansättning i det enskilda fallet.

Att värdet av en utnyttjad förlust kan fastställas är en förutsättning för att det ska vara möjligt att åsätta den exittillgång som har gett upphov till förlusten en ny anskaffningsutgift om den utflyttningsbeskattade personen flyttar åter till Sverige. Dessutom krävs det att Skatteverket sparar och förvarar uppgifter om förlusttillgångarna under hela den tid som den skattskyldige befinner sig utomlands. Ett system för att hålla reda på olika förlusttillgångar och det utnyttjade förlustvärdet skulle bli oerhört komplicerat. Något annat skäl för att bevara dessa uppgifter finns inte. När tillgångarna väl avyttras måste uppgifterna dessutom kunna kopplas samman med den skattskyldiges kapitalvinstredovisning som legat till grund för utflyttningsbeskattningen. Detta för att Skatteverket ska få en indikation på att den anskaffningsutgift som normalt ska användas och som framgår av de handlingar som vanligtvis krävs för att visa omkostnadsbeloppet, inte ska gälla. Till skillnad från de nya anskaffningsutgifter som föreslås för utflyttningsbeskattade vinsttillgångar skulle en ny justerad anskaffningsutgift för förlusttillgångar vara lägre än den ursprungliga anskaffningsutgiften. Det saknas således i dessa fall ekonomiska incitament för att den skattskyldige på eget initiativ ska yrka att den nya anskaffningsutgiften används när tillgångarna avyttras.

Kostnaderna för att skapa och upprätthålla ett register med nödvändiga uppgifter för att kontrollera att en regel om nya lägre omkostnadsbelopp efterlevs, ska vägas mot den ekonomiska nyttan av en sådan regel. När den ekonomiska nyttan bedöms ska regelns eventuellt bristande effektivitet beaktas. Ambitionen är naturligtvis att skapa ett effektivt och rättssäkert system för utflyttningsbeskattning som inte är onödigt krångligt att vare sig hantera eller att efterfölja. Tanken är att medborgarna ska kunna förutse vilka skattemässiga effekter som följer av en utflyttning men också att de ska förstå vad som händer om de väljer att flytta hem och bosätta sig i Sverige igen. Enkelheten prioriteras därför högt. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att tillgångar som vid utflyttningsbeskattningen redovisades med förlust och som den utflyttade personen fortfarande äger när han eller hon flyttar tillbaka till Sverige, ska behålla sina ursprungliga anskaffningsutgifter. I fråga om förpliktelser blir

konsekvensen i stället att den anskaffningsutgift som uppkommer vid det verkliga slutförandet ska användas utan justering.

En konsekvens av detta är att det skattemässiga värdet av förlusten ökar. Enligt Skatteverkets mening är oförändrade anskaffningsutgifter nödvändigt för att förlusttillgångar inte ska anses utflyttningsbeskattade i egentlig mening. Förlusttillgångarna ska visserligen anses avyttrade och ska ingå i beskattningsunderlaget för att fastställa ett beskattningsunderlag som i möjligaste mån jämställer avyttringen på grund av utflyttning med en faktisk avyttring. I sak kommer dock förlusttillgångarna bara att bidra till att minska beskattningsunderlaget för de vinsttillgångar som har utflyttningsbeskattats. Oförändrade anskaffningsutgifter är således en förutsättning för att lämna förlusttillgångar utanför anståndssystemet och för att slippa beakta eventuella ytterligare värdenedgångar för dessa tillgångar när de avyttras. Den statsfinansiella kostnaden för avdragsrättens ökade värde får därför vägas mot statens kostnader för att hantera ett utvidgat och än mer komplext anståndssystem och mot kostnaderna för att kontrollera efterlevnaden av regler om nya anskaffningsbelopp som är lägre än de ursprungliga.

I avsaknad av regler om nya omkostnadsbelopp för utflyttningsbeskattad egendom som inte har gett upphov till utflyttningskatt kommer de ordinarie reglerna för kapitalvinstberäkning att tillämpas, vilket stämmer väl med Skatteverkets intentioner.

4.16 Skattetillägg

Förslag: Skattetillägg på utflyttningskatt ska vara 30 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften.

Skälen för förslaget: Den som lämnar en oriktig uppgift till ledning för beskattningen kan bli skyldig att betala skattetillägg. Skattetillägget är en administrativ sanktion som ska förmå de skattskyldiga att lämna korrekta uppgifter till ledning för sin beskattning. Att korrekta uppgifter lämnas är avgörande för ett fungerande och legitimt skattesystem. Även om den enskildes uppgifter i många fall kan stämmas av mot lämnade kontrolluppgifter förekommer det fall då Skatteverket är beroende av att den som är uppgiftsskyldig självmant lämnar fullständiga uppgifter. För att inte helt behöva förlita sig till den uppgiftsskyldiga personens goda vilja har en skatterättslig sanktionsmöjlighet ansetts nödvändig, särskilt i de fall felaktigheten inte kan klassificeras som en brottslig handling med en straffrättslig påföljd (se t.ex. prop. 2002/03:106 s. 106).

Regler om skattetillägg finns i 49 och 51–52 kap. SFL. Regelverket är inte helt enkelt. De här relevanta delarna kan dock i stora drag beskrivas enligt följande. Grund för att ta ut skattetillägg finns enligt 49 kap. 4 och 5 §§ om det klart framgår att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Hur skattetillägget beräknas vid oriktig uppgift regleras i 49 kap. 11–14 §§ IL. Enligt huvudregeln i 49 kap. 11 § tas skattetillägg på slutlig skatt ut med 40 procent av den skatt som inte skulle ha beslutats om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska dock Skatteverket enligt 51 kap. besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

Om förslaget om utflyttningsbeskattning genomförs kan – enligt nuvarande bestämmelser om skattetillägg – en utflyttad person som underlåter att deklarerat en kapitalvinst på grund av denna avyttring ha lämnat en oriktig uppgift som innebär att skattetillägg ska tas ut. Det förutsätter emellertid att den kapitalvinst som undanhållits uppgår till minst 100 000 kronor efter avdrag för kapitalförluster. I annat fall är den undanhållna kapitalvinsten inte skattepliktig och den oriktiga uppgiften kan då aldrig påverka skatteuttaget. Utan minskat skatteuttag kan skattetillägg inte tas ut – även om en oriktig uppgift i och för sig har lämnats. Att det måste finnas ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget är grundläggande och framgår av hur skattetilläggets storlek bestäms. Det minskade skatteuttaget är i normalfallet en av två faktorer som används när skattetillägget beräknas. Slutsatsen blir att en oriktig uppgift som innebär att en mindre, icke skattepliktig, kapitalvinst undanhålls aldrig kan föranleda skattetillägg. Om en utflyttad person däremot skulle förbise att deklarerat en kapitalvinst som efter avdrag för kapitalförluster uppgår till 100 000 kronor eller mer finns det inget i den nuvarande lagstiftningen som hindrar att skattetillägg tas ut.

Av principiella skäl bör varje typ av förseelse mot uppgiftsskyldigheten kunna bli föremål för skattetillägg. Utifrån en bedömning om att de hänsyn till skattebetalningsförmåga som tas i ett beskattningsärende inte väger lika tungt i ett sanktionsförfarande skulle skattetillägget i princip kunna krävas ut omedelbart.

Att skatten inte är definitiv såtillvida att den i vissa fall ska sättas ned på grund av en senare inträffad händelse är dock problematiskt. Den osäkerhet som råder i fråga om skattetilläggsunderlagets storlek är unik. Ett beslut om skatt eller skattetillägg kan visserligen alltid ändras om det i samband med omprövning eller överklagande framkommer att beslutet var materiellt eller formellt felaktigt. Om ändringsbeslutet innebär att skatten sätts ned ska skattetillägget sättas ned i motsvarande mån. Att skatten enligt lag ska sättas ned i vissa situationer utan att beskattningsbeslutet visat sig vara felaktigt är däremot unikt för utflyttningskatten. Huruvida det finns lagliga förutsättningar att sätta ned utflyttningskatten kommer att kunna avgöras i samband med att skatten ska betalas.

Skatteverket bedömer att ett skattetillägg som beräknas på en orealiserad värdeökning som avyttras vid utflyttningen bör anpassas med hänsyn till att den skatt som ligger till grund för beräkningen kan komma att sättas ned. Skatteverket har därför övervägt två metoder för att kompensera för att det vid beskattningstillfället inte går att fastställa det slutliga skatteundandragande som den oriktiga uppgiften orsakar.

Den första metoden innebär att den utflyttningsbeskattade personen beviljas anstånd med betalning av skattetillägget. Om anstånden med betalning av skattetillägg och utflyttningskatt kan samordnas blir Skatteverkets hantering av eventuella nedsättningsyrkanden enklare. I så fall upphör anstånden för skatt och skattetillägg vid samma tillfälle. Skattetillägget kan då sättas ned innan det är betalt, vilket innebär att nedsättningen kan genomföras utan vare sig krav på återbetalning eller ränta på återbetalt belopp.

Det finns emellertid flera nackdelar med att senarelägga betalningen av skattetillägget. Den absolut främsta nackdelen är att den administrativa sanktionen i så fall skulle få ekonomisk effekt vid fel tillfälle. Om skattetillägget ska betalas när tillgången avyttras eller när anståndet av annan anledning upphör främjar det inte den skattskyldiges vilja att redovisa den anståndshävande händelsen. Även om Skatteverket får uppgifter från andra länder genom olika former av internationellt informationsutbyte är verket i mycket stort behov av att den utflyttade självmant upplyser om den omständighet som medför att anståndet ska hävas. Att i det läget utlösa betalningen av en administrativ sanktion skulle snarast motverka anståndshavaren vilja att göra rätt och underminera syftet med den administrativa sanktionen.

Därtill kommer att skattetillägget är ett straff vilket ställer särskilda krav på likabehandling och förutsebarhet. Enligt Skatteverkets förslag kommer personer som utflyttningsbeskattas vid en flytt till ett land utanför EES inte att få samma möjlighet till betalningsanstånd och skattenedsättning som de personer som flyttar till ett land inom EES. Dessutom begränsas rätten till nedsättning av skatten till situationer där värdenedgången är definitiv. Dessa skillnader är enligt Skatteverket förenliga med den unionsrättsliga regleringen om fri rörlighet (se avsnitten 4.7.1 och 4.9.1). Om olika behandling av utflyttade personers skyldighet att betala skattetillägg kan accepteras ur ett rättssäkerhetsperspektiv är dock mer tveksamt. Det innebär att framtida regler om anstånd med betalning av skatt och skattetillägg sannolikt inte kan formuleras på samma sätt och att de ovan angivna samordningsfördelarna uteblir.

Sammantaget anser Skatteverket att nackdelarna med att senarelägga betalningen överväger fördelarna. En bestämmelse om att skattetillägget ska krävas ut i samband med att skatten ska betalas eller ett helt separat anståndsförfarande för skattetillägg, föreslås därför inte.

Varje form av kompensation som bygger på att skattetilläggen i varje enskilt fall ska justeras med exakt det belopp som följer av att skatten sätts ned, kräver mycket stora insatser i form av manuell hantering och datatekniskt stöd. Oavsett om skattetillägget ska betalas direkt eller om betalningen ska senareläggas krävs en ökad administration för att verkställa eventuella nedsättningar av skattetillägg på olika tillgångar. Ovan konstateras att reglerna om betalning och nedsättning av skatt och skattetillägg inte kan få samma innehåll och ramar. Därmed skulle regelverket om utflyttningsbeskattning bli än mer komplext och svåröverskådligt.

Den andra metoden som Skatteverket har övervägt är att införa en ny schabloniserad beräkningsmodell för skattetillägg på utflyttningskatt. Med ett generellt lägre skattetillägg på utflyttningskatt jämfört med annan inkomstskatt skulle systemet förses med en övergripande kompensation för att skatten inte i samtliga fall måste betalas fullt ut. Skattetillägget kan då behålla sina grundläggande drag av enkelhet och schablonisering som utmärker den administrativa sanktionen. Alla som lämnar en oriktig uppgift om utflyttningskatt kommer då att behandlas lika och den särskilda avgiften är bestämd på förhand. Därmed uppfylls kraven på rättssäkerhet.

En schabloniserad beräkningsmodell skulle kunna åstadkommas genom att skattetillägg på undanhållen utflyttningskatt tas ut på en mindre del av underlaget jämfört med skattetillägg på annan skatt. Om underlaget tas ut med 40 procent av t.ex. 80 procent av den skatt som inte hade påförts om den oriktiga

uppgiften hade godtagits, blir måhända syftet med ett specialreglerat skattetillägg för utflyttningsskatt tydligare. En sådan avvikelse från skattetilläggets nuvarande konstruktion är dock inte motiverad. I stället bör skattetillägg på utflyttningsskatt generellt tas ut med en lägre procentsats.

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att skattetillägg på utflyttningsskatt ska vara 30 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Med denna lösning understryks vikten av att den skattskyldige lämnar tillräckliga och sanningsenliga uppgifter till ledning för beskattningen och att denna skyldighet gäller även om det på grund av speciallagstiftning till förmån för den skattskyldige inte kan fastställas om den oriktiga uppgiften kommer att medföra ett definitivt skattebortfall för det allmänna. Samtidigt kompenserar ett skattetillägg som är 30 procent av underlaget – jämfört med om skattetillägg på utflyttningsskatt skulle tas ut på samma sätt som på annan slutlig skatt, dvs. med 40 procent av underlaget – för en 25-procentig värdenedgång avseende alla de utflyttningsbeskattade tillgångar som omfattas av den oriktiga uppgiften.

Sedan en tid tillbaka pågår en statlig utredning med uppgift att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. Enligt direktivet ska det uppdraget redovisas senast den 30 november 2017 (Dir. 2016.88). Om grunderna för beräkning av skattetilläggen skulle ändras, måste förslagen om skattetillägg på utflyttningsskatt givetvis anpassas till den nya lagstiftningen.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 49 kap. 11 § SFL ändras.

4.17 Ikraftträdande

Förslag: De föreslagna reglerna om utflyttningsbeskattning ska träda i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas på fysiska personer som upphör att vara obegränsat skattskyldiga eller får hemvist i en annan avtalsslutande stat den 1 januari 2020 eller senare.

Bestämmelserna i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL ska fortsatt tillämpas på fysiska personer som är begränsat skattskyldiga den 1 januari 2020.

En obegränsat skattskyldig fysisk person som har hemvist i en annan stat den 1 januari 2020 ska alltjämt beskattas enligt 3 kap. 8 § IL, med de begränsningar som eventuellt följer av tillämpligt skatteavtal.

Skälen för förslaget: De föreslagna reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2020. Reglerna om utflyttningsbeskattning bör tillämpas på fysiska personer som vid denna tidpunkt eller senare upphör att vara obegränsat skattskyldiga i Sverige eller enligt ett skatteavtal får hemvist i en annan avtalsslutande stat.

Tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL bör alltjämt tillämpas på fysiska personer som vid ingången av år 2020 är begränsat skattskyldiga.

En fysisk person som är obegränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 8 § IL skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Den som vid ingången av den 1 januari 2020 har hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal bör även fortsättningsvis beskattas såsom obegränsat skattskyldig med de

begränsningar som eventuellt följer av tillämpligt skatteavtal. Därmed kommer nu gällande regler om utsträckt beskattning att gälla för alla dem som genomför utflyttningen innan det här föreslagna systemet om utflyttningsbeskattning träder i kraft.

5 Överväganden och förslag om beskattning av benefika överlåtelser

5.1 Benefik överlåtelse till en icke skattskyldig person beskattas

Förslag: En fysisk person eller dennes dödsbo som genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt överlåter en tillgång eller förpliktelse av det slag som kan utflyttningsbeskattas till en fysisk person som är begränsat skattskyldig eller som enligt ett skatteavtal har hemvist i en annan avtalslutande stat, ska anses ha avyttrat tillgången eller avslutat förpliktelsen.

Skälen för förslaget

Kontinuitetsprincipen bryts

Den som förvärvar en tillgång eller förpliktelse genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt (benefikt förvärv) inträder som regel i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Detta är ett uttryck för den så kallade kontinuitetsprincipen som regleras i 44 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) förkortad IL. Äganderättsövergången utlöser i dessa fall ingen beskattning.

Kontinuitetsprincipen gäller även om mottagaren är en begränsat skattskyldig person som inte kan beskattas för den kapitalvinst som kan uppkomma när tillgången säljs. I vissa fall kan dock en begränsat skattskyldig person beskattas för den framtida vinsten med stöd av tioårsregeln. Det förutsätter emellertid dels att mottagaren tidigare har varit obegränsat skattskyldig i Sverige, dels att mottagaren i sin tur avyttrar egendomen inom tio år från det att denne var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige. Om Sverige har ett skatteavtal med den stat i vilken mottagaren har hemvist krävs dessutom att det i detta avtal finns bestämmelser som medför att tioårsregeln får tillämpas. Sammantaget innebär det att Sverige i många fall inte har någon rätt att beskatta kapitalvinsten eller kapitalförlusten.

I detta sammanhang finns det skäl att särskilt nämna vad som gäller vid benefika förvärv av andelar som varit föremål för andelsbyten med framskjuten beskattning eller för uppskovsgrundande andelsbyten före den 1 januari 2003. (Se 49 kap. 25 § IL i dess lydelse fram till den 1 januari 2003 då en ändrad lydelse av paragrafen trädde i kraft (SFS 2002:1143). Enligt punkt 2 av ikraftträdandebestämmelserna ska den tidigare lydelsen tillämpas på uppskovsbelopp med anledning av avyttring av en andel före ikraftträdandet.) Vid ett sådant andelsbyte övertar de mottagna andelarna de avyttrade andelarnas omkostnadsbelopp. Avskattning sker sedan när de mottagna andelarna avyttras. Om en andel som omfattas av bestämmelserna om framskjuten beskattning överläts genom gåva eller annan benefik överlåtelse, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Detta innebär bland annat att beskattningen skjuts upp ytterligare (RÅ 2003 ref. 50). Först när mottagaren avyttrar andelen ska avskattningen ske. Uppskovsbeloppet kan då i princip beskattas med stöd av tioårsregeln (se Skatteverkets ställningstagande den 1 december 2008, dnr

131 705981–08/111). En sådan beskattning förutsätter, som ovan konstaterats, att mottagaren tidigare har varit obegränsat skattskyldig i Sverige och att andelen avyttras inom den i tioårsregeln angivna tioårsfristen. Om det finns ett skatteavtal med den stat där mottagaren är hemmahörande måste vidare detta avtal ge Sverige en rätt att beskatta kapitalvinsten. I de här beskrivna fallen handlar det inte bara om Sveriges möjligheter att beskatta en eventuell kapitalvinst vid en framtida avyttring utan också om Sveriges möjligheter att återföra en tidigare beviljad skattecredit.

Utgångspunkten bör här vara att värden som har upparbetats under tid då den skattskyldige har varit bosatt i Sverige – i enlighet med den EU-rättsliga territorialitetsprincipen – också ska beskattas här. I förhållande till denna ambition är det problematiskt att tillämpa kontinuitetsprincipen i gränsöverskridande situationer. Problemen existerar redan i dag. Om tioårsregeln, såsom Skatteverket föreslår, ersätts med en generell utflyttningsbeskattning och kontinuitetsprincipen lämnas oförändrad, kommer problemen dock att accentueras. Det skulle då finnas en generell möjlighet att undgå svensk beskattning på orealiserade kapitalvinster genom att ge bort tillgångarna till en person som hör hemma i en annan stat, dvs. till en person som inte är skattskyldig i Sverige för en framtida kapitalvinst. Enligt Skatteverkets bedömning är förändringar av kontinuitetsprincipen vid benefika transaktioner i internationella situationer ett nödvändigt komplement till förslaget att ersätta tioårsregeln med nya regler om utflyttningsbeskattning. I annat fall kommer Sverige att gå miste om den utsträckta beskattningsrätt som vi i vissa fall kan tillämpa med nuvarande tioårsregel och kommer inte att kunna ta ut skatt i situationer då svensk beskattning är motiverad.

Skatteverket föreslår därför att det införs ett undantag från den i 44 kap. 21 § IL intagna kontinuitetsprincipen för de fall då mottagaren i en benefik transaktion antingen inte är obegränsat skattskyldig eller enligt ett skatteavtal har hemvist i den andra avtalslutande staten. I dessa fall bör transaktionen behandlas som en icke benefik överlåtelse och medföra att överlåtaren ska ta upp kapitalvinsten eller dra av kapitalförlusten. Med andra ord bör en tillgång anses avyttrad och en förpliktelse bör anses avslutad. Undantaget från kontinuitetsprincipen föreslås gälla för samma typ av tillgångar och förpliktelser som kan bli föremål för utflyttningsbeskattning. Reglerna föreslås gälla oavsett om överlåtaren avser att flytta från Sverige eller inte.

Särskilda regler för situationer då tillgångar överförs genom benefika fång återfinns på flera ställen i inkomstskattelagen. Ett exempel på detta är den begränsade kontinuitet som enligt 49 kap. 25 § IL gäller när andelar som är behäftade med uppskovsbelopp efter ett andelsbyte övergår till en fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Är förvärvaren en fysisk person gäller kontinuitetsprincipen enligt nämnda lagrum bara om andelen blir en lagertillgång hos förvärvaren. Ett annat avsteg från kontinuitetsprincipen finns i 47 kap. 11 § tredje stycket IL. När en ersättningsbostad som är belastad med uppskovsbelopp överläts genom arv, testamente, gåva och bodelning ska överlåtelsen (med undantag för vissa familjerättsliga övergångar) likställas med en avyttring. Det undantag från kontinuitetsprincipen som här föreslås kan således inte anses bryta mot inkomstskattelagens systematik.

När tillgångar av här aktuellt slag överläts saknas det familjerättsliga skyddsbehov som gör sig gällande vid bostadsöverlåtelser. Undantaget från

kontinuitetsprincipen kan därmed gälla alla benefika överlåtelser som leder till att Sverige förlorar rätten att beskatta upparbetade kapitalvinster på exittillgångar.

Förslaget gäller bara överlåtelser till fysiska personer. Bestämmelser om överlåtelser av tillgångar till underpris från en fysisk person till ett företag som överlåtare eller dennes närstående är delägare i regleras i 53 kap. IL. Skatteverket föreslår inte några nya eller ändrade regler om benefika överlåtelser till juridiska personer.

Om detta förslag genomförs kommer värdeökningen på den överlåtna egendomen som har upparbetats i Sverige alltid att beskattas hos överlåtare. Det finns i så fall inte skäl att tillämpa den utsträckta beskattningsrätt som, utan särskild begränsning, skulle kunna följa av intern rätt jämte vissa skatteavtal. Mot den bakgrunden föreslås att tioårsregeln ska slopas och att en fysisk person som har hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal inte ska ta upp kapitalvinster eller dra av kapitalförluster vid avyttring av sådan egendom som kan beskattas på grund av en benefik överlåtelse (avsnitt 4.2.2).

Säkerställer att beskattningsrätten fördelas enligt territorialitetsprincipen

Förslaget innebär att en benefik överlåtelse får olika skattemässiga effekter för givaren beroende på om mottagaren hör hemma i Sverige eller i en annan stat. Skillnaderna är, vid en jämförelse med motsvarande inhemska transaktion, dels att beskattningen av kapitalvinst eller kapitalförlust tidigareläggs, dels att det är överlåtare i stället för mottagaren som beskattas. Denna särbehandling kan givetvis påverka överlåtarens vilja att föra över tillgångar genom en benefik transaktion till en begränsat skattskyldig person, i vart fall om tillgången har stigit i värde under innehavstiden. Regleringen skulle därmed med största sannolikhet bedömas som en restriktion för den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 i EUF-fördraget. Den fria rörligheten för kapital gäller som bekant även mellan EU:s medlemsstater och tredjeland. En prövning av hur förslaget förhåller sig till EU-rätten måste därför göras.

Inledningsvis konstateras att syftet med det föreslagna undantaget från kontinuitetsprincipen är att värden som har upparbetats under en tid då tillgången ägts av en i Sverige skattskyldig person ska beskattas här. Om kontinuitetsprincipen skulle gälla även om mottagaren inte kan beskattas i Sverige kommer vi att gå miste om rätten att beskatta dessa vinster. De olika rättsverkningarna som beskrivs ovan är således en effekt av nödvändiga restriktioner för att säkerställa att beskattningsrätten fördelas mellan olika stater i enlighet med territorialitetsprincipen. Jämfört med utflyttningsbeskattning, som enligt EU-domstolen kan godtas på denna grund, bör motsvarande beskattningsåtgärder – som till skillnad från utflyttningsbeskattningen utlöses vid en faktisk överlåtelse – framstå som något mindre ingripande gentemot den enskilde. Skatteverket anser mot denna bakgrund att syftet med regelverket är ändamålsenligt och att inskränkningen av den fria rörligheten kan rättfärdigas på denna grund.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 8 d och 8 e §§, förs in i 44 kap. IL.

5.2 Skattskyldig person

Förslag: De nya reglerna om kapitalbeskattning vid benefika överlåtelse ska gälla för fysiska personer och dödsbon.

Skälen för förslaget: Reglerna om kapitalbeskattning vid benefika överlåtelse ska omfatta alla fysiska personer som är skattskyldiga i Sverige.

Att överlåtaren ska beskattas för benefika överlåtelse till icke skattskyldiga fysiska personer är enligt Skatteverkets bedömning inte en lika ingripande åtgärd som att bli utflyttningsbeskattad. Den avgörande skillnaden är att tillgången faktiskt har överlåtits. Därtill kommer att en benefik överlåtelse lika väl kan ge upphov till en avdragsgill kapitalförlust som en skattepliktig kapitalvinst. Det är alltså inte fråga om en enbart betungande lagstiftning. Dessutom ska inkomsten hanteras gemensamt med den skattskyldiges realiserade kapitalinkomster, vilket talar för att förutsättningarna för denna och annan kapitalvinstbeskattning helst ska vara så lika så möjligt. Skatteverket föreslår därför att kretsen av skattskyldiga personer bestäms utan den begränsning som föreslås vid utflyttningsbeskattningen. Konsekvensen blir att det är samma personer som beskattas för en kapitalinkomst, oavsett om tillgången säljs eller om den överlåts benefikt till någon som inte är skattskyldig i Sverige.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 8 d §, förs in i 44 kap. IL.

5.3 Inkomstberäkningen

Förslag: När kapitalvinsten beräknas ska tillgången eller förpliktelsen anses avyttrad mot en ersättning som motsvarar dess marknadsvärde vid överlåtelsen.

I övrigt ska inkomsten vid den benefika överlåtelsen – med undantag för nedanstående förslag om särskild step-up regel – tas upp och beskattas som om överlåtaren hade avyttrat tillgången oneröst eller betalat ersättning för att slippa sin förpliktelse.

Skälen för förslaget: Om kontinuitetsprincipen inte är tillämplig på grund av att en tillgång har överlåtits till en fysisk person som inte är skattskyldig i Sverige, ska överlåtaren beskattas som om tillgången hade avyttrats. Det innebär att en kapitalvinst ska tas upp till beskattning och en kapitalförlust ska dras av enligt de regler som gäller om motsvarande tillgång avyttras genom försäljning, byte eller liknande överlåtelse. Är det en förpliktelse som har överlåtits bör vinstberäkningen göras på motsvarande sätt, dvs. som om utfärdaren hade sluppit sin förpliktelse.

Enligt huvudregeln i 44 kap. 13 § IL beräknas kapitalvinst och kapitalförlust som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången eller utfärdade förpliktelsen och dess omkostnadsbelopp. I fråga om förpliktelser ska den betalning som utfärdaren har fått för att åta sig förpliktelsen ses som ersättning och anskaffningsutgiften är vad utfärdaren ger ut för att förpliktelsen ska upphöra (44 kap. 15 § IL). Vid en benefik överlåtelse helt utan ersättning eller

mot en låg ersättning bör i stället tillgångens eller förpliktelsens marknadsvärde vid överlåtelsen läggas till grund för beräkningen. En förpliktelses marknadsvärde motsvaras av vad överlåtaren skulle ha fått betala för att lösa förpliktelsen.

I övrigt kan kapitalvinst och kapitalförlust på benefikt överlåtna tillgångar – med undantag för nedanstående förslag om särskild step-up regel – deklarerars och beskattas på samma sätt som kapitalvinster på oneröst överlåtna tillgångar.

Lagförslag

Förslaget föranleder att den föreslagna 8 d § i 44 kap. IL förses med ett tredje stycke.

5.4 Särskild step-up regel

Förslag: Om marknadsvärdet av en tillgång har tagits upp till beskattning i en annan stat när överlåtaren bosatte sig i Sverige och blev begränsat skattskyldig i den tidigare hemviststaten eller fick hemvist i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal, ska tillgången anses ha anskaffats till det beskattade värdet. Detta gäller bara om den andra staten ingår i EES eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

Skälen för förslaget: Med en bestämmelse som inte tar hänsyn till hur länge den beskattade personen har varit skattskyldig i Sverige finns det skäl att även här införa en särskild s.k. step-up regel. Syftet med det föreslagna undantaget från kontinuitetsprincipen är ju att värden som har upparbetats i Sverige ska beskattas. Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket att ett belopp som motsvarar tillgångens marknadsvärde när personen flyttade in och blev skattskyldig i Sverige, ska anses utgöra anskaffningsvärde när kapitalvinsten beskattas – förutsatt att detta värde har tagits upp till beskattning i den tidigare hemviststaten i samband med inflyttningen till Sverige. Detta ska dock bara gälla om den andra staten ingår i EES eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. En särskild reglering med denna innebörd kan införas utan att skapa värderingsproblem och bidrar till att bestämmelsens syfte uppfylls på ett mer ändamålsenligt sätt samtidigt som beskattningsordningen blir mer konsekvent och neutral.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 14 a §, förs in i 44 kap. IL.

5.5 Ny kontrolluppgift om benefika överlåtelser

Förslag: Kontrolluppgift ska lämnas om en fondandel, fordringsrätt eller delägarrätt överläts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en fysisk person som inte är folkbokförd i Sverige.

Skälen för förslaget: Kontrolluppgifter ska enligt 20 och 21 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, lämnas för en fysisk person eller ett dödsbo som avyttrar fondandelar, delägarrätter och fordringsrätter. När en

obegränsat skattskyldig fysisk person för över en fondandel, fordringsrätt eller delägarrätt från sin depå eller sitt konto till en icke skattskyldig fysisk person genom en benefik transaktion ska det enligt förslaget anses som en avyttring. En sådan avyttring bör därför i princip ge upphov till kontrolluppgifter enligt ovan nämnda kapitel. Frågan om en person är skattskyldig i Sverige eller inte kan dock vara svår att besvara. Denna skatterättsliga prövning bör inte överlämnas till uppgiftslämnaren. Kontrolluppgiftsskyldigheten bör i stället aktualiseras om en tillgång förs över från ett konto eller en depå till en person som inte är folkbokförd i Sverige. Att mottagaren inte är folkbokförd indikerar att överlåtelsen kan antas vara skattepliktig. Om en person är folkbokförd eller inte är vidare en offentlig uppgift som uppgiftslämnaren har, eller enkelt kan få, tillgång till. Mot denna bakgrund är det lämpligt att koppla kontrolluppgiftsskyldigheten till denna händelse.

Den nya kontrolluppgiften om avyttring genom benefik överlåtelse ska lämnas av samma finansiella aktörer som enligt 20 och 21 kap. SFL ska lämna kontrolluppgifter om avyttringar av fondandelar, fordringsrätter och andra delägarrätter. Kontrolluppgiften bör ha samma innehåll som om tillgången hade avyttrats genom försäljning, byte eller liknande överlåtelse. Uppgiften om kapitalvinst eller kapitalförlust på en avyttrad fondandel ska dock beräknas med ledning av tillgångens marknadsvärde. Om kontrolluppgiften avser en benefikt överlåtelse fordringsrätt eller delägarrätt är det därför tillgångens marknadsvärde på avyttringsdagen som ska anges. Dessutom ska kontrolluppgiften innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter avseende mottagaren. Detta för att Skatteverket ska kunna utreda om mottagaren har sitt skatterättsliga hemvist i Sverige eller utomlands.

Bestämmelsen om att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas bör införas i lag. Vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga kan dock anges i förordningsform. Därmed upprätthålls den rådande systematiken för identifikationsuppgifter i SFL och skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF.

Kontrolluppgifter ska enligt huvudregeln lämnas för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår (24 kap. 1 § SFL). Det saknas skäl att införa en annan reglering i förevarande fall. Kontrolluppgiften om skattepliktiga benefika överlåtelser ska således ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari året efter det kalenderår när överlåtelsen skedde.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 20 kap. 1, 3 och 6 §§ samt 21 kap. 1, 3 och 5 §§ SFL ändras och att det förs in en ny paragraf, 12 a §, i 5 kap. SFF.

5.6 Inga särskilda bestämmelser om skattebetalning

Bedömning: Särskilda bestämmelser om anstånd med betalning av skatten behövs inte. Att en tillgång som överläts faller i värde efter äganderättsövergången saknar betydelse för skatt som tas ut av överlåtaren på grund av avyttringen.

Skälen för bedömningen: Skatteverket bedömer att den proportionalitetsbedömning som EU-domstolen tillämpat i fråga om utflyttningsbeskattning när en person flyttar ut från landet inte har någon direkt bäring för frågan om proportionalitet när en tillgång faktiskt överläts till en annan person. Det avgörande för denna bedömning är den äganderättsövergång som genomförs vid en benefik överlåtelse. En äganderättsövergång innebär normalt att risken för den egendom som överläts övergår till den nya ägaren. Det EU-rättsliga kravet om att den som utflyttningsbeskattas ska få nedsatt skatt om tillgången därefter faller i värde bör därför enligt Skatteverkets mening inte få genomslag i en situation när en tillgång faktiskt överläts och äganderätten övergår till en annan person.

I detta sammanhang finns det skäl att uppmärksamma att andra länder har liknande regleringar. Norsk lagstiftning innehåller t.ex. en bestämmelse om att en person som är bosatt i Norge ska anses ha avyttrat en aktie om den överförs till make som är skattemässigt bosatt i en annan stat. Detta gäller även om den i Norge bosatta personen inte själv flyttar ut. Tysk lagstiftning innebär att arv, gåva eller annan händelse, som resulterar i att kapitalvinst på aktier helt eller delvis inte kommer att kunna beskattas i Tyskland utlöser beskattning som om aktierna sålts till marknadsvärdet. I bägge fallen beviljas anstånd med betalning av skatten.

Skatteverket kan inte se att anstånd med betalning av skatten i avvaktan på att den beskattade tillgången säljs skulle fylla någon funktion när överlåtaren och förvärvaren är olika personer. Avsikten med att skjuta upp betalningen i de renodlade utflyttningsfallen är att motverka de likviditetsproblem som annars kan uppstå genom att skatten tas ut först när inkomsten har realiserats (dom National Grid Indus, EU:C:2011:785, punkt 68, dom N, EU:C:2006:525, punkt 35 och dom Lasteyrie du Saillant, EU:C:2004:138, punkt 46). Detta resonemang förutsätter att det är samma person som betalar skatten som också får del av ersättningen när egendomen avyttras. Om det inte är samma person kommer de avsedda likviditetsfördelarna att utebli. Eftersom den skattskyldige i en överlåtelsesituation (överlåtaren) inte är den som kommer att uppbära ersättningen (mottagaren) när den överlätna tillgången i framtiden säljs, faller således detta skäl för anstånd med skattebetalningen. Att regelverket förses med en sådan anståndsmöjlighet kan då knappast vara en förutsättning för att den nationella lagstiftningen ska vara proportionerlig.

En benefik överlåtelse innebär att mottagaren får äganderätten till egendom utan att behöva betala något eller så litet att det klart understiger egendomens marknadsvärde. När den skattepliktiga kapitalinkomsten beräknas ska ersättningen anses motsvara tillgångens marknadsvärde vid överlåtelse tillfället. Man kan emellertid inte räkna med att det benefika fång som föranleder

kapitalvinstbeskattningen faktiskt har inbringat ett vederlag som täcker den skatt som tas ut av överlåtaren. Detta avsteg från skatteförmågeprincipen skulle kunna tala för att införa någon typ av anståndsmöjlighet även i dessa fall. Skälet skulle i så fall vara att en något längre tid för betalning rent allmänt kan underlätta för en skattskyldig med begränsad betalningsförmåga. Mot att införa en ny typ av generellt anstånd talar å andra sidan att risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras ökar ju längre tid som förflyter. Även om en längre betalningsfrist rent allmänt kan underlätta för den enskilde är det vid just överlåtelser av benefik karaktär inte osannolikt att överlåtarens betalningsförmåga är som bäst vid överlåtelsetillfället. Mot denna bakgrund lämnas inte något förslag om särskilda anståndsmöjligheter för skatt som tas ut på grund av benefika överlåtelser.

5.7 Mottagarens anskaffningsutgift

Förslag: En fysisk person som är begränsat skattskyldig eller som har hemvist enligt skatteavtal i en annan stat och som förvärvar en tillgång som avses i 48, 50 eller 52 kap. IL genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande sätt ska inte träda in i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Tillgången ska då i stället anses förvärvat till marknadsvärdet vid dagen för förvärvet.

Skälen för förslaget: I normalfallet kommer inte en mottagare som är begränsat skattskyldig när den benefika överlåtelserna äger rum, att beskattas i Sverige när han eller hon avyttrar den aktuella tillgången. Om mottagaren däremot blir obegränsat skattskyldig i Sverige och inte har hemvist i ett annat land enligt skatteavtal innan tillgången säljs, kan avyttringen bli föremål för beskattning här. I sådant fall bör mottagaren inte träda in i den tidigare ägarens skattemässiga situation. I stället behövs en ny regel som innebär att mottagaren ska anses ha förvärvat tillgången till marknadsvärdet vid dagen för det benefika förvärvet.

Detsamma bör gälla för en mottagare som vid förvärvet var obegränsat skattskyldig med hemvist i ett annat land enligt skatteavtal. Det innebär att den mottagna tillgången ska anses förvärvat för marknadsvärdet vid dagen för det benefika förvärvet – om tillgången avyttras efter att mottagaren åter fått hemvist i Sverige.

5.8 Beskattning av obegränsat skattskyldig mottagare med hemvist i annat land

Förslag: En obegränsat skattskyldig fysisk person som har hemvist i ett annat land enligt skatteavtal ska inte beskattas för kapitalvinst eller dra av kapitalförlust på egendom som i vissa fall beskattas på grund av en benefik överlåtelse.

Skälen för förslaget

Bestämmelser i ett skatteavtal kan aldrig utvidga den interna beskattningsrätten. Det innebär att Sverige inte kommer att ha någon beskattningsrätt som kan utövas mot begränsat skattskyldiga personer om den s.k. tioårsregeln slopas.

En obegränsat skattskyldig person är emellertid skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet enligt 3 kap. 8 § IL. Denna interna beskattningsrätt kan begränsas av skatteavtal. (Hur skatteavtal kan inverka på beskattningen av obegränsat skattskyldiga personer beskrivs översiktligt i avsnitt 4.2.2.) Frågan är om mottagarens försäljningsintäkt ska beskattas i Sverige om den mottagna tillgången säljs vid en tidpunkt när mottagaren alltjämt har skatterättslig hemvist i det andra landet och beskattning tillåts enligt tillämpligt skatteavtal.

Beskattningen av tillgångar och förpliktelser som överläts benefikt till en person som antingen är begränsat skattskyldig eller som har hemvist i ett annat land enligt skatteavtal avser (liksom utflyttningsbeskattningen) att säkerställa att värdeökningar som upparbetats i Sverige också kan beskattas här. Denna avsikt uppfylls genom den här föreslagna beskattningen av överlåtaren. Att dessutom vidhålla rätten att beskatta värden som uppkommer hos mottagaren, när denne bor och har störst anknytning till det andra landet, stämmer inte överens med detta grundläggande syfte. Mot denna bakgrund bör en fysisk person som har hemvist i en annan stat enligt skatteavtal inte ta upp kapitalvinst eller dra av kapitalförlust på egendom som avses i 48, 50 eller 52 kap. IL. Den utsträcka beskattningsrätt som kan följa enligt intern rätt jämte tillämpligt skatteavtal ska således begränsas. Därmed fullföljs principen om omedelbar beskattning som införs genom regler om utflyttningsbeskattning och beskattning av vissa benefika överlåtelser. Begränsningen kommer att gälla alla obegränsat skattskyldiga fysiska personer som enligt skatteavtal har hemvist i ett annat land och all egendom som avses i nämnda kapitel. Om personen förvärvat egendomen genom ett beskattat benefikt fång eller om egendomen förvärvats på annat sätt före eller efter personens utflyttning, kommer efter en sådan ändring inte att spela någon roll.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 8 g och 21 a §§, förs in i 44 kap. IL.

5.9 Ikraftträdande

Förslag: De föreslagna ändringarna om undantag från kontinuitetsprincipen ska träda i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas på överlåtelser den 1 januari 2020 eller senare.

Skälen för förslaget: De föreslagna reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas på benefika transaktioner den 1 januari 2020 eller senare.

6 Konsekvensanalys

6.1 Offentligfinansiella konsekvenser

6.1.1 Sammanfattning

Vid beräkandet av de offentligfinansiella effekterna av förslagen har det krävts ett antal antaganden, främst på grund av att privatpersoners tillgångar i allmänhet, och de orealiserade vinsterna på dessa i synnerhet, inte är direkt observerbara för Skatteverket. Beräkningar har ändå gjorts för fysiska personers orealiserade vinster på sådana andelar som ger en avkastning som det ska lämnas kontrolluppgift på (främst aktier som inte förvaras på ett investeringssparkonto) och sådana fondinnehav som det lämnas kontrolluppgift för fondskatt på (fonder som inte förvaras på ett investeringssparkonto). Dessutom har direktägda fåmansföretag och deras dotterbolag värderats efter företagets fria egna kapital.

Av de ca 40 000–50 000 personer som utvandrat årligen under åren 2014–2016 har mellan 1 000 och 2 000 personer årligen bedömts dels ha varit skattskyldiga i Sverige under minst fem av de tio föregående åren, dels ha sådana vinster att de skulle ha utflyttningsbeskattats enligt de föreslagna reglerna. Under antaganden att dessa individers exittillgångar sedan säljs av med en tiondel om året under en tioårsperiod, och att de bedömda vinsterna skulle beskattas med 25 procent för fåmansföretag och med 30 procent för övriga tillgångstyper, ger reglerna upphov till en varaktig förstärkning av de offentliga finanserna med omkring en miljard kronor om året. Initialt är effekten dock mycket mindre. Det beror på att de utflyttade personerna antas ha anstånd med betalningen av skatten under de upp till tio år det dröjer innan tillgångarna antas ha sålts. Tabell 6.4 sammanfattar de offentligfinansiella effekterna av förslagen.

Bland de faktorer som analysen inte tagit hänsyn till kan nämnas tillgångar i form av vinster i handelsbolag, många utländska tillgångar och förekomsten av benefika överlåtelse till personer som inte är skattskyldiga i Sverige eller som har hemvist enligt skatteavtal i annat land. Med dessa faktorer inräknade skulle de offentligfinansiella effekterna bli större. Å andra sidan har möjligheten till återinvandring med tillgångarna i behåll inte heller beaktats, vilket lär minska de bedömda effekterna av förslagen.

6.1.2 Beräkningsstruktur och antaganden

För att bedöma den offentligfinansiella effekten av förslagen behöver ett antal antaganden göras, främst på grund av begränsningar av Skatteverkets information. Bland annat saknas kunskap om privatpersoners orealiserade vinster i de tillgångstyper som kan bli föremål för exitbeskattning och hur individers agerande påverkas av regelförändringarna. Dessutom saknas i allmänhet information om benefika överlåtelse från personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige till personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige eller som har hemvist enligt skatteavtal i ett annat land. Av denna senare

anledning behandlar konsekvensanalysen egentligen endast den del av exitbeskattningen som berör beskattning vid utflyttning (benämnd utflyttningsbeskattning).

Inledningsvis kan konstateras att avsikten med förslagen är att i stort sett alla som utvandrar ur Sverige ska kunna få anstånd med betalningen av beslutad exitbeskattning så länge de behåller de tillgångar som legat till grund för beskattningen. I det följande antas därför att de som utvandrar och blir föremål för exitbeskattning kommer att söka och få anstånd med betalningen så länge de har kvar sina tillgångar.

De individer som utvandrat ur Sverige de senaste åren kan för våra syften grovt delas in i tre kategorier:

- A. De som flyttat av skatteskäl, dvs. för att i utlandet kunna sälja av tillgångar och därigenom undgå att beskattas i Sverige.
- B. De som utvandrat permanent, men som inte gjort det av skatteskäl.
- C. De som utvandrat av andra skäl än skattemässiga, men som sedan återinvandrar, ofta med sina tillgångar i behåll.

I dagsläget har den sistnämnda gruppen personers utvandring i sig inte påverkat beskattningen av deras tillgångar, i den utsträckning de har kvar sina tillgångar när de återvänder. Med förslaget om exitbeskattning antas dessa individer nu söka och få anstånd med sin beskattning, vilket sedan kommer att lösas upp när skattekravet skrivs ned vid återinvandringen. Denna grupp personer antas därmed inte påverkas skattemässigt av förslaget om exitbeskattning, annat än om de säljer tillgångar under den tid de är utvandrade.

Med förslaget om exitbeskattning påverkas däremot de två första grupperna mer, och i princip på samma sätt. De orealiserade vinster de tagit med sig till utlandet har tidigare endast beskattats i Sverige i den mån de fallit inom ramen för beskattning enligt 10-årsregeln, med hänsyn också tagen till bilaterala skatteavtal, och under förutsättning att regeln efterlevts. Dessutom kan, som tidigare beskrivits, beskattningen vid försäljning av fåmansföretag ha undvikits ändå. Med förslaget om exitbeskattning kommer dessa orealiserade vinster att beskattas när tillgångarna avyttras, oavsett om detta sker omedelbart eller om man under en tid får anstånd med betalningen av exitbeskattningen.

Den skattemässiga förändringen för grupperna påverkas dock av i vilken utsträckning efterlevnaden av 10-årsregeln skiljt sig åt mellan grupperna. En bedömning av i vilken utsträckning 10-årsregeln följs krävs därför.

10-årsregelns efterlevnad

Det är Skatteverkets bedömning att 10-årsregeln generellt sett ger mycket små skatteinkomster. Det kan finnas både begränsningar av tillgångsslag och tidsmässiga inskränkningar i Sveriges beskattningsrätt i de bilaterala skatteavtal Sverige har med de utvandrades nya hemländer. Huvudregeln är också att den utvandrade beskattas i det nya hemlandet, och att det sannolikt finns en låg medvetenhet hos de utvandrade om att de förutom att deklarerat realiserade vinster i det nya hemlandet ska deklarerat dessa även i Sverige. I den utsträckning tillgångarna finns i en svensk värdepappersdepå lämnas i och för sig en kontrolluppgift till Skatteverket om dessa omsätts. Det är emellertid långt ifrån alltid en deklARATION skickas ut till den skattskyldige även när en sådan kontrolluppgift kommer in. Om en utvandrad person flyttar sina tillgångar till en utländsk värdepappersdepå utlöser detta i sig heller ingen beskattning, och

utländska aktörer lämnar sedan inte automatiskt några uppgifter till Skatteverket för personer som är utvandrade. På det hela taget är Skatteverkets uppfattning därför att skatteintäkterna som härrör från tillämpning av 10-årsregeln är försumbara, och i det följande görs därför det förenklade antagandet att denna aldrig tillämpas.

Dagens beskattning

I och med antagandet om att skatteintäkterna från 10-årsregeln är försumbara blir beskattningseffekterna av förslaget på de första två grupperna A och B likadana; tillgångarna går från att inte ha beskattats alls till att antingen beskattas genom exitbeskattning, eller genom konventionell kapitalvinstbeskattning om de nya reglerna innebär att individerna stannar kvar i Sverige. På grund av svårigheter att bedöma hur stor andel (och vilka) av de personer som utvandrat under de senaste åren som kommer att återvända till Sverige med sina tillgångar i behåll (grupp C), antas i det följande att inga personer återinvandrar. Antagandet är uppenbart en underskattning, men det kan konstateras att det beloppsmässigt troligen är av mindre betydelse; ju större orealiserade vinster en utvandrad person har desto större är ofta incitamenten att realisera dessa i utlandet innan man återvänder.

När det gäller den beskattning som kommer att ske med förslagen så skiljer den sig åt mellan de olika tillgångarna. De antaganden som görs för dessa inkomstslag presenteras därför separat.

Försäljning av exittillgångar förutom fåmansföretag

För vinst från försäljningar av exittillgångar förutom andelar i fåmansföretag beskattas dessa i allmänhet i inkomstslaget kapital med 30 procent. Skatteverket har emellertid inga uppgifter om innehav av sådana tillgångar. De två stora tillgångsposterna är rimligen innehav av aktier och fonder. Storleken på de utvandrade personernas exittillgångar, förutom innehav av delägarätter i fåmansföretag, har därför uppskattats enligt följande.

För innehav av fonder som inte förvaras på ett investeringssparkonto lämnas en kontrolluppgift till Skatteverket för uttag av fondskatt på en schablonintäkt om 0,4 procent av fondens värde vid årets ingång. De fondtillgångar som hålls av individerna utanför investeringssparkonton har därför uppskattats som denna schablonintäkt,⁷ dividerat med 0,004.

För delägarätter som ger upphov till utdelning eller liknande lämnas också en kontrolluppgift på direktavkastningen (i huvudsak utdelning på aktier) till Skatteverket. För sådana delägarätter (dock ej för sådana som härrör från fåmansföretag) har tillgångarnas värde i stället beräknats utifrån denna kontrolluppgift.⁸ Den deklarerade utdelningen har i dessa fall dividerats med en schablonmässig direktavkastning. Avkastningen har beräknats som skillnaden mellan de två indexen SIXRX och SIXGX, som båda följer Stockholmsbörsen. Det förra men inte det senare inkluderar utdelningar, så skillnaden dem emellan utgör ett mått på den genomsnittliga utdelningen på Stockholmsbörsen som

⁷ Uppgiften är hämtad ur Skatteverkets databas för inrapporterade kontrolluppgifter.

⁸ Även denna uppgift är hämtad ur Skatteverkets databas för inrapporterade kontrolluppgifter.

andel av aktiernas värde. För åren 2014–2016 har schablonavkastningen på detta sätt uppskattats till 3,80, 3,57 respektive 4,04 procent.

Efter bedömningen av värdet på de andelar i företag och fonder som individerna har krävs en uppskattning av hur stor andel av dessa värden som utgör orealiserad vinst. Här finns mycket liten ledning att gå på.⁹ I brist på bättre alternativ har det därför antagits att hälften av tillgångarnas värde utgör obeskattad vinst.

För sådana exittillgångar som inte ger upphov till kontrolluppgifter avseende utdelningar eller liknande har någon bedömning av storleken inte gjorts, eftersom Skatteverket inte har någon information om dessa. Det kan röra andra typer av värdepapper (t.ex. optioner) eller annan lös egendom som inte är avsedd för privat bruk (t.ex. en konstsamling, guld eller immateriella tillgångar).

Försäljning av andelar i fåmansföretag

Vid en försäljning av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag ska delar av vinsten tas upp i inkomstslaget tjänst medan resten beskattas som kapital. Vinsten beskattas med 20 procent upp till ett visst gränobelopp, som kan beräknas enligt två olika regler och som är individuellt för varje delägare och bolag. Därutöver beskattas vinsten i inkomstslaget tjänst upp till 100 inkomstbasbelopp. Det är svårt att uttala sig om vilken den genomsnittliga marginals-katten i inkomstslaget tjänst är för de som skulle exitbeskattas och som är delägare i ett fåmansföretag. Som lägst är marginals-katten noll (vid mycket små inkomster) och som högst är den lika med den kommunala skattesatsen ökad med 20 procentenheter i statlig inkomstskatt och 5 procentenheter i förhöjd statlig inkomstskatt (så kallad värnskatt). Totalt blir den då typiskt mellan 55 och 60 procent. År 2017 motsvarar gränsen på 100 inkomstbasbelopp 6 150 000 kronor, och den del av vinsten som överstiger detta belopp ska tas upp i inkomstslaget kapital och beskattas med 30 procent. Vid riktigt stora försäljningar av fåmansföretag kommer vinsterna med andra ord i huvudsak beskattas med 30 procent i inkomstslaget kapital.

Vid försäljning av okvalificerade andelar i onoterade fåmansföretag ska all vinst tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital med 30 procent av 5/6 delar av vinsten, vilket i stället motsvarar en skatt på 25 procent. För att andelar som är kvalificerade på grund av att ägaren är verksam i företaget i betydande omfattning ska bli okvalificerade, räcker det att ägaren inte är verksam i någon betydande omfattning under fem års tid. Andelarna går då över till att bli okvalificerade och utdelningar på eller försäljning av andelarna beskattas då med 25 procent.

Att bedöma den genomsnittliga skatt som utgår vid en försäljning av ett fåmansföretag är svårt. Under de föreslagna reglerna om exitbeskattning kan det hållas för troligt att många av de som i dag flyttar utomlands med fåmansföretag skulle stanna i Sverige och vänta med att realisera sina vinster tills andelarna räknas som okvalificerade och vinsterna kan realiseras med 25 procents

⁹ Det kan särskilt noteras att det är problematiskt att använda genomsnittliga vinster vid faktiska försäljningar av värdepapper, eftersom korta innehav ger upphov till många försäljningar och små vinster, medan långa innehav med höga andelar orealiserad vinst knappt syns alls i sådan statistik.

beskattning. Av denna anledning görs här det försiktiga antagandet att alla de orealiserade vinster som finns i fåmansföretagen kommer att beskattas med 25 procent.

När det gäller värdet på fåmansföretag bedöms detta till det deklarerade värdet på det fria egna kapitalet,¹⁰ inklusive fritt eget kapital i eventuella dotterbolag (i så många led som krävs för varje företag, justerat för ägarandel i varje led). Denna värdering är troligen en god uppskattning av värdet på mindre företag, medan den får anses konservativ för större företag. I den mån företagen innehåller stora orealiserade värden i form av exempelvis fastigheter eller noterade andelar kommer dessa heller inte tas med i beräkningen. Värderingen får med andra ord antas ligga i underkant.

Vid försäljningar av fåmansföretag är anskaffningsutgiften i allmänhet liten. När ägaren själv startat företaget ges den ofta av det nominella aktiekapitalet, typiskt femtio eller etthundra tusen kronor. Det kan dock inte uteslutas att det är betydligt större. Eftersom värderingen av företagen anses konservativ görs emellertid bedömningen att hela det uppskattade värdet utgör vinst.

Tidsmässig förskjutning av försäljningar

Förutom storlek på skattebaser och skattesatser är det av betydelse för de offentliga finanserna när skatten betalas. Både när det gäller fåmansföretag och andra exittillgångar kan det finnas anledning att sälja av dessa omgående eller att behålla dem, och det är svårt att göra en bedömning av i vilken takt så sker i verkligheten. Det antas därför i det följande att en tiondel av de uppskattade exittillgångarna kommer att avyttras årligen under en period på 10 år efter det att en person flyttat ut. Vid avyttringen upphör också anståndet med betalningen av exitbeskattningen för de sålda tillgångarna.

I de fall de nya reglerna skulle leda till att individer som i dagsläget flyttar utomlands i stället stannar kvar i Sverige med sina tillgångar, kommer förslagen förstås inte leda till att vinsterna exitbeskattas. Däremot behålls vinsterna på dessa tillgångar i sådana fall i Sverige, och när de en gång realiserats kommer de därför att beskattas. I dessa fall finns anledning att tro att den offentligfinansiella effekten kan bli ännu större än vid en exitbeskattning; medan vinsten på de exitbeskattade tillgångarna sker till nominellt belopp när de realiserats, kommer även värdetillväxten på de tillgångar som behålls i Sverige att beskattas här.¹¹ Eftersom det är svårt att bedöma omfattningen på beteendeförändringar, och eftersom de offentligfinansiella effekterna blir mindre vid en exitbeskattning, antas här av försiktighetsskäl att några beteendeförändringar inte sker i detta avseende och att alla exittillgångar tas upp till exitbeskattning.

6.1.3 Bedömningar av skattebasen

Under åren 2014–2016 avregistrerades ungefär 40 000–50 000 personer årligen från Skatteverket med anledning av att de utvandrat ur Sverige. Av dessa hade

¹⁰ Uppgiften lämnas på Inkomstdeklaration 2 och är hämtad ur Skatteverkets databas för inrapporterade deklarationsuppgifter.

¹¹ Det kan dessutom antas att den nominella värdetillväxttakten på tillgångarna är större än diskonteringsräntan, varför den framskjutna beskattningen i nuvärdestermer ofta kan bli större än om tillgångarna exitbeskattats även utan anstånd.

ungefär 6 av 10 varit skatteregistrerade under totalt minst 5 år under de 10 föregående åren. Av dessa har i sin tur ungefär 5 000 personer årligen bedömts ha några som helst tillgångar i enlighet med de beräkningar som beskrivits ovan. Den beräknade orealiserade vinsten på dessa personers tillgångar bedöms i sin tur överstiga 100 000 kronor för mellan 1 000 och 2 000 personer per år. Det är alltså endast denna andel av alla som utvandrar som skulle vara aktuella för exitbeskattning. De exakta siffrorna för respektive år finns presenterade i tabell 6.1 nedan.

Tabell 6.1 Antal personer som utvandrat och bedömts aktuella för exitbeskattning, 2014–2016

<i>År</i>	<i>Utflyttade</i>	<i>Varav har bott 5 av 10 år i Sverige...</i>	<i>... och har vinster över 100 000 kr</i>
2014	48 194	27 983	1 170
2015	52 677	30 799	1 877
2016	42 865	24 458	1 312

Även om antalet personer som blir föremål för en exitbeskattning är relativt litet är dessa individers tillgångar av ansenlig storlek. I genomsnitt bedöms dessa individer ha utvandrat med totala orealiserade vinster om ca 4 miljarder kronor årligen (se tabell 6.3). Dessa vinster kommer med förslaget att träffas av exitbeskattningen.

Det kan också noteras att av de som flyttat ut under åren 2016–2017 är antalet personer med orealiserade vinster från andelar i fåmansföretag ännu mindre. Av dem som flyttat ut och som varit skatteregistrerade minst fem av de tio föregående åren i Sverige har i snitt knappt 600 personer sådana vinster, och av dessa bedöms ca två tredjedelar hamna i gruppen som kommer att träffas av exitbeskattningen. Bland delägare i fåmansföretag kommer det med andra ord vara mycket vanligt att exitbeskattning sker om de flyttar från Sverige. Tabell 6.2 visar de bedömda siffrorna för varje år.

Tabell 6.2 Antal personer med vinst från andelar i fåmansföretag bland dem som flyttat ut,

<i>År</i>	<i>varav har bott 5 av 10 år i Sverige...</i>	<i>... och har vinster över 100 000 kr</i>
2014	537	340
2015	596	429
2016	625	409
<i>Genomsnitt</i>	586	393

Tabell 6.3 visar mer detaljerade siffror över de beräknade vinster som personer, som bedöms skulle ha träffats av exitbeskattning, har haft vid utvandringstillfället. Som framgår av tabellen bedöms huvuddelen av de orealiserade vinsterna ligga i innehaven av fåmansföretagen.

Tabell 6.3 Uppskattade samlade vinster hos personer som skulle exitbeskattats 2014-2016, totalt och per tillgångsslag i miljarder kronor (nominella belopp).

<i>År</i>	<i>Från fåmansföretag</i>	<i>Från fonder</i>	<i>Från övriga andelar</i>	<i>Total vinst</i>
2014	3,05	0,21	0,66	3,92
2015	1,59	0,50	0,66	2,74
2016	5,15	0,26	0,46	5,88
<i>Genomsnitt</i>	3,26	0,32	0,59	4,18

6.1.4 Beräknad offentligfinansiell effekt

Den offentligfinansiella effekten av förslagen har bedömts under de antaganden som angivits ovan. De innebär i korthet att vinsterna från fåmansföretag beskattas med 25 procent och att vinsterna från övriga exittillgångar beskattas med 30 procent när de säljs av i en jämn takt under en tioårsperiod. Skattebaserna antas vara de genomsnittliga bedömda vinsterna från tabell 6.3 ovan, och är alltså beräknade med nominella belopp. Osäkerheten i beräkningarna är så pass stor att skillnader i penningvärde mellan åren kan antas försumbara i sammanhanget.

Eftersom någon anståndsrenta inte utgår på denna typ av anstånd har framtida försäljningar av fonder och aktier som inte berör fåmansföretag diskonterats för framtida år med prognosen för den nominella räntan på 10-åriga statsobligationer om 2,54 procent i Finansdepartementets beräkningskonventioner för 2018. I nuvärdestermer blir intäkterna från sådana försäljningar därmed något mindre än 30 procent av den beräknade vinsten.

De beräknade offentligfinansiella effekterna av förslaget presenteras i tabell 6.4 nedan. Notera att det finns ett antal faktorer som gör att dessa beräkningar kan vara missvisande. Dessa diskuteras i avsnittet 6.1.6. Förslagen bedöms förstärka de offentliga finanserna med ungefär en miljard kronor årligen varaktigt. Under de första åren är förstärkningen däremot mindre, eftersom skatteintäkterna från exittillgångarna på grund av anstånden kommer in efter hand under flera år framåt.

Tabell 6.4 Offentligfinansiella effekter av förslagets införande, miljarder kronor.

<i>År</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>2023</i>	<i>Varaktigt</i>
Försäljningar av aktier och fonder	0,03	0,05	0,08	0,11	0,25
Försäljningar av andelar i fåmansföretag	0,08	0,16	0,24	0,31	0,73
Totala intäkter	0,11	0,22	0,32	0,42	0,98

6.1.5 Faktorer som inte beaktats

Det finns ett antal faktorer som gör att det underlag som tagits fram kan ge en missvisande bild av de offentligfinansiella effekterna av förslagen, främst på grund av att tillgångar som omfattas av exitbeskattningen inte kunnat tas i beaktande.

Handelsbolag

På grund av svårigheter att värdera vinsterna i handelsbolag ingår dessa inte i undersökningen.

Exittillgångar förutom utdelande deläggarrätter samt fåmansföretag

Det finns en mängd tillgångar där orealiserade vinster omfattas av exitbeskattningen men som inte tagits med i bedömningen här. Det gäller såväl värdepapper som inte ger sådan avkastning som lämnas kontrolluppgift på (t.ex. optioner) som lös egendom som inte är för privat bruk (t.ex. vissa konstsamlingar, immateriella rättigheter, guld etc.).

Utländska tillgångar

Skatteverket har ingen information om ägandet av utländska fåmansföretag. Om de personer som utvandrar äger sådana ska orealiserade vinster tas upp vid en exitbeskattning, men dessa ingår inte i estimaten. Det är Skatteverkets erfarenhet att upplägg där stora orealiserade värden förts över till utländska dotterbolag inte varit ovanligt vid utflyttning.

Benefika överlåtelser

För att en tillgång ska tas upp till exitbeskattning krävs inte att en person utvandrat. Beskattning kan även komma i fråga vid benefika överlåtelser av tillgångar från en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige till en person som är begränsat skattskyldig i Sverige eller som har hemvist enligt skatteavtal i ett annat land. Skatteverket har inte gjort någon bedömning av i vilken utsträckning sådana överlåtelser har skett.

Återinvandring

Skatteverket har inte kunnat bedöma vilka av de personer som antagits bli föremål för exitbeskattning som kan antas återinvandra med sina tillgångar intakta. Någon bedömning av hur återinvandring påverkar de offentligfinansiella effekterna har därför inte gjorts.

Beteendeförändringar

Det kan antas att vissa beteendeförändringar kan uppstå om förslagen införs. Främst kan det antas gälla personer som idag utvandrat av skattemässiga skäl för att avyttra fåmansföretag till fördelaktiga villkor. Om dessa väljer att inte sälja sina företag till följd av regelförändringarna uppstår förstas ingen omedelbar beskattning. Det kan dock konstateras att de orealiserade vinsterna i sådana fall finns kvar och när de i något läge realiserats kommer att tas upp till beskattning i Sverige. Den offentligfinansiella effekten blir därmed i dessa fall, som beskrivet under rubriken *Tidsmässig förskjutning av försäljningar* ovan, troligen åtminstone lika stor som om fåmansföretaget sålts omgående.

Tröskeeffekter

I viss utsträckning kan det antas att individer som flyttar utomlands och som har orealiserade vinster strax över gränsbeloppet på 100 000 kronor kan vidta åtgärder för att hamna under detta värde. Det rör sig då kanske främst om att sprida ut vinsterna inom familjen eller att realisera delar av sina tillgångar för att hamna under gränsen. Det kan dock konstateras att de statsfinansiella effekterna av sådana handlingar blir försumbara med tanke på att sådana transaktioner blir ointressanta när vinsterna är stora.

6.2 Konsekvenser för Skatteverket

6.2.1 Sammanfattning

Utflyttningsbeskattning

De föreslagna reglerna för utflyttningsbeskattning kommer medföra dels initiala merkostnader, dels ökade löpande kostnader. De initiala merkostnaderna består främst av kostnader för systemutveckling, framtagande av formulär, extern information, inarbetning av reglerna i rättslig vägledning samt utbildning av Skatteverkets personal. Skatteverket beräknar de totala initiala merkostnaderna till 38,4 miljoner kronor.

De ökade löpande kostnaderna har sin grund i de nya arbetsuppgifter som utflyttningsbeskattningen innebär för Skatteverket, det vill säga hantering av:

- anståndsansökningar, inklusive anstånd mot säkerhet, efter att utflyttningskatten har debiterats,
- uppgifter i anståndsförteckningen och kontroll av betalningsskyldighetens inträde,
- den årliga särskilda uppgiften inklusive föreläggande att lämna sådan uppgift,
- beslut om att anståndet upphör, helt eller delvis,
- beslut om nedsättning av skatt, och
- beslut om nya anskaffningsvärden för tillgångar och förpliktelser som en utflyttad person har kvar vid återflytt till Sverige.

Dessutom tillkommer löpande kostnader för systemförvaltning och årlig uppdatering av extern information, rättslig vägledning och formulär. Skatteverket beräknar de ökade löpande kostnaderna till 13,45 miljoner kronor.

Benefika överlåtelser till personer som inte är skattskyldiga

De föreslagna reglerna kommer att medföra initiala merkostnader på cirka 100 000 kronor.

6.2.2 Initiala merkostnader

Utflytningsbeskattning

Systemutveckling

För att kunna hantera anstånd med utflyttningskatt, anståndsförteckningen och de årliga särskilda uppgifterna behöver Skatteverket utveckla ett nytt handläggningssystem. Anstånd med betalning av utflyttningskatt skiljer sig markant från befintliga anståndstyper. Det är inte möjligt att hantera detta komplexa system för anstånd manuellt eller i något av Skatteverkets befintliga tekniska system. Ett nytt system som ska hantera anstånden ska bland annat förvara deklaraionsuppgifter om de tillgångar och förpliktelser som utflyttningsbeskattats och nödvändiga uppgifter från inkomstbeskattningen. Dessutom ska systemet hantera anståndsfor-teckningen med dess uppgifter om hur skatten fördelas mellan olika tillgångar och förpliktelser vid beskattningstillfället och under anståndets löptid.

Redovisningen av vinster och förluster på tillgångar och förpliktelser i en särskild bilaga till inkomstdeklarationen (exitbilaga) kommer att kunna hanteras i det nuvarande systemet för årlig beskattning (Tina). Beräkningen av utflyttningskatten kommer dock att kräva ändringar i beskattningssystemet.

Det nya handläggningssystemet måste dessutom kommunicera med flera system som Tina, elektronisk inkomstdeklaration, skattekontot, systemet för kontrolluppgifter (KUPP), omräkningssystemet och basregistret. Denna samverkan kräver utveckling av dessa system.

Eftersom den som begär och får anstånd, och så småningom ska betala anståndsskatten, är bosatt utomlands är det önskvärt att denna kommunikation kan skötas digitalt. Anståndshavaren bör även kunna lämna de särskilda uppgifter som har betydelse för betalningsskyldigheten digitalt, till exempel i en e-tjänst kopplad till det nya handläggningssystemet.

Det krävs närmare 30 000 timmar för att utveckla det nya handläggningssystemet och göra nödvändiga ändringar i de befintliga system som ska ha en koppling till handläggningssystemet. Kostnaden beräknas till 26,85 miljoner kronor.

Kostnaden för att systemet KUPP ska kunna ta emot en ny kontrolluppgift om värdet av tillgångar och förpliktelser vid avyttringstidpunkten är 900 000 kronor. Kostnaden innefattar även framtagande av det nya kontrolluppgiftsformuläret.

Framtagande av formulär

Skatteverket behöver skapa åtminstone fem nya formulär utöver kontrolluppgiftsformuläret (exitbilaga, anståndsansökan anpassad för utflyttningskatten, särskild uppgift, föreläggande om att lämna särskild uppgift samt underrättelse om fördelning av utflyttningskatten) och ändra två formulär (Inkomstdeklaration 1 och slutskattebeskedet). Formulär kan vara såväl

pappersblanketter som digitala formulär. Kostnaden för detta kan beräknas till 850 000 kronor.

Extern information och service samt uppdatering av den rättsliga vägledningen

Information om bestämmelserna runt utflyttningsbeskattningen och om anstånd med utflyttningskatten kommer att finnas huvudsakligen på Skatteverkets webbplats. Kostnaden för att ta fram information till webbplatsen beräknas till 400 000 kronor. Härutöver beräknas en kostnad om 400 000 kronor för att arbeta in de nya bestämmelserna i Skatteverkets rättsliga vägledning.

Sannolikt kommer frågorna till skatteupplysningen och utlandskontoren att öka initialt. Frågorna om beskattning enligt tioårsregeln torde samtidigt minska varför Skatteverket inte uppskattas ha någon större merkostnad för service.

Utbildning av Skatteverkets personal

Utflyttningsbeskattningen spänner över flera områden inom Skatteverket, till exempel årlig beskattning och skattebetalning (skattekontot). Även om ett begränsat antal handläggare kommer att arbeta direkt med utflyttningsbeskattning måste ett stort antal handläggare känna till de nya reglerna och hur utflyttningsbeskattningen hanteras, exempelvis de som i någon form arbetar med att besvara frågor från allmänheten. Utbildningsinsatserna måste ges i olika omfattning beroende på vad som krävs för att handläggarna ska kunna utföra sina arbetsuppgifter. Kostnaden för utbildning beräknas till 9 miljoner kronor.

Benefika överlåtelser till personer som inte är skattskyldiga

Den föreslagna kontrolluppgiften om avyttring, som ska lämnas när en fysisk person eller ett dödsbo gör en benefik överlåtelse till en fysisk person som är begränsat skattskyldig eller har hemvist i en annan stat, ska innehålla uppgift om marknadsvärdet på avyttringsdagen och nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren.

Det torde vara tillräckligt att komplettera nuvarande kontrolluppgifter för avyttring av värdepapper och fondandelar (KU32, 34, 35 och 40) eftersom uppgifter ska lämnas på ungefär samma sätt som när tillgångar överlåts till ett investeringssparkonto. Kostnaden för att systemet KUPP ska kunna ta emot de ändrade kontrolluppgifterna uppskattas till 100 000 kronor. Kostnaden innefattar även ändringar av befintliga kontrolluppgiftsformulär.

Kostnaden för ändringar av extern information och rättslig vägledning kan göras vid den årliga uppdateringen och är därför försumbar.

6.2.3 Löpande kostnader

Utflyttningsbeskattning

Granskning av exitbilaga och senare omprövning

En exitbilaga ska lämnas av samtliga personer som flyttar från Sverige och upphör att vara obegränsat skattskyldiga eller får hemvist i ett annat land enligt tillämpligt skatteavtal (utflyttning). Exitbilagan ska innehålla kapitalvinstberäkning för samtliga tillgångar och förpliktelser som omfattas av bestämmelserna om utflyttningsbeskattning dagen före utflyttningen. Ett antal av dessa personer

kommer att bli föremål för beskattning på grund av att nettot av beskattningsbara vinster och förluster uppgår till, och överstiger det föreslagna gränobeloppet 100 000 kronor. Dessa kan beräknas till drygt 1 000 personer per år.¹²

Skatteverkets granskning av exitbilagorna kommer sannolikt att kräva lika stora resurser som granskningen av de avyttringar som ska beskattas enligt tioårsregeln, varför det i vart fall inte kommer att göras några inbesparingar i denna del. Det kan även bli aktuellt att värdera tillgångar och förpliktelser för de personer som har redovisat en nettovinst strax under gränobeloppet. Här ingår också Skatteverkets arbete med att utreda om den utflyttade är begränsat skattskyldig i Sverige eller inte och var personen har sitt skatterättsliga hemvist. Samma sak gäller omprövningar av vinster och förluster i exitbilagan jämfört med de omprövningar som i dag görs med anledning av tioårsregeln.

Hantering av anståndsansökningar

Det kan antas att nästan alla som debiteras utflyttningsskatt kommer att begära anstånd därför att de flyttar till ett EES-land eller till ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal med bestämmelser om informationsutbyte. Det kommer troligen krävas säkerhet i ett fåtal ärenden per år. Kostnaden för att hantera 1 000 anståndsansökningar per år beräknas till 400 000 kronor.

Särskild uppgift, beslut om att anstånd upphör samt ändring i anståndsförteckning

Den årliga särskilda uppgiften kommer att resultera i att anståndsförteckningen ska justeras för ett antal personer vars innehav har förändrats på grund av försäljning eller av annan orsak, till exempel fondemission eller split. Det kommer också innebära att Skatteverket ska fatta beslut om att hela eller delar av anståndet upphör. Uppskattningsvis kommer åtminstone hälften av de som får anstånd med utflyttningsskatt på noterade andelar att ha en ändring i sitt anståndssaldo som kräver en åtgärd från Skatteverket efter att den särskilda uppgiften kommer in, alltså cirka 500 personer (1 000 x 0,5) det första året. I detta uppskattas även den ändring i anståndsförteckningen som kan föranledas av att utflyttningsbeskattningen ändras genom omprövning. Kostnaden för ändringar i anståndsförteckningen beräknas till cirka 200 000 kronor. Kostnaden per år kommer att variera beroende på hur många som utflyttningsbeskattas och hur länge de utflyttningsbeskattade behåller sina andelar.

Om en särskild uppgift inte kommer in i tid måste Skatteverket förelägga anståndshavarna att lämna uppgiften. Målsättningen är att utskicket ska ske maskinellt, utan att föranleda någon större årlig merkostnad för myndigheten.

När en tillgång eller förpliktelse i anståndsförteckningen avyttras eller betalningsskyldigheten av annan anledning inträder ska Skatteverket fatta beslut om att anståndet helt eller delvis ska upphöra. Detta beslut kan vara relativt komplicerat. Det kan också finnas skäl att sätta ned skatten på grund av en senare värdenedgång eller att avräkna utländsk skatt som tagits ut på den utflyttningsbeskattade inkomsten på grund av den händelse som utlöst

¹² Se avsnitt 6.1.3 och tabell 6.1.

betalningsskyldigheten. Här tillkommer de som begär att få betala anstånds-skatten utan att det har skett någon förändring i innehavet.

Om ändringarna i anståndsförteckningen även leder till att skatt ska betalas, innebär det en årlig kostnad på cirka 200 000 kronor. Även här kommer kostnaden att variera beroende på hur länge anståndshavaren behåller sina andelar.

Systemförvaltning

Den löpande kostnaden för systemförvaltning kan uppskattas till 45 procent av utvecklingskostnaden för handläggningssystemet inklusive kopplingar till andra system, det vill säga till 12,1 miljoner kronor. Den årliga förvaltningskostnaden som genereras av ändringen i systemet KUPP beräknas till 400 000 kronor.

Årlig uppdatering av formulär, extern information och rättslig vägledning

Den årliga kostnaden för att uppdatera olika formulär, den externa informationen och den rättsliga vägledningen kan beräknas till 150 000 kronor.

Benefika överlåtelser till personer som inte är skattskyldiga

Det finns inte något underlag för att beräkna hur många som kan antas bli föremål för beskattning med de föreslagna reglerna, men det torde inte vara mer än ett hundratal personer. Kostnaden för Skatteverket är sannolikt försumbar.

6.3 Konsekvenser för enskilda och företag

6.3.1 Konsekvenser för enskilda

Utflytningsbeskattning

För att kunna deklarerera intäkten för de tillgångar och förpliktelser som ska utflytningsbeskattas måste marknadsvärdet en dag före den dag då personen blir begränsat skattskyldig i Sverige eller får hemvist i en annan stat enligt skatteavtal. Denna tidpunkt kan sammanfalla med den folkbokföringsmässiga utflyttningen. I så fall framgår marknadsvärdet av den kontrolluppgift som ska lämnas. Då behöver värdet inte tas fram på nytt.

Aktuella börskurser från hela världen är allmänt tillgängliga. Värdet på marknadsnoterade andelar kan därför tas fram utan kostnad. För att beräkna värdet på andelarna i ett onoterat företag krävs i regel en oberoende värdering. Det kostar åtminstone 25 000–30 000 kronor att värdera ett normalstort företag. Kostnaden kan dock bli markant högre om bolaget innehåller en fastighet eller vid mer komplexa förhållanden.

Att deklarerera tillgångar och förpliktelser som avyttras på grund av utflyttning är varken mer eller mindre komplicerat än om motsvarande tillgång eller förpliktelse hade avyttrats på annat sätt. Den som behöver anlita hjälp med att deklarerera avyttring av exempelvis noterade andelar kan dock åsamkas en extra kostnad.

Att begära anstånd eller att lämna en särskild uppgift är förhållandevis enkla åtgärder som den utflyttade i normalfallet bör klara utan att anlita hjälp. Om den som ska deklarerera, begära anstånd eller lämna uppgifter, kan göra detta digitalt,

kommer kostnaden att vara försumbar. I den mån en utflyttningsbeskattad behöver ställa säkerhet för att få anstånd är en bankgaranti förenad med en avgift på mellan 1-5 procent av det garanterade beloppet.

Benefika överlåtelser till personer som inte är skattskyldiga

Den som blir föremål för beskattning på grund av en benefik överlåtelse av tillgångar eller förpliktelser till en begränsat skattskyldig person, eller en person med hemvist i en annan stat, bör inte ha några nämnvärda kostnader för att deklarerera inkomsten. Kostnaden för denna person motsvarar den statsfinansiella skatteintäkten.

6.3.2 Konsekvenser för företagen

Skatteverkets förslag om att införa en ny kontrolluppgift om innehav av tillgångar och förpliktelser för den som blir avregistrerad som utflyttad i folkbokföringsregistret kommer att innebära vissa administrativa kostnader för uppgiftslämnarna. Antalet företag som kan bli uppgiftsskyldiga beräknas till ca 300 stycken. Uppskattningen baseras på Skatteverkets uppgift om företag som lämnat någon kontrolluppgift om avyttrade delägar- eller fordringsrätter, optioner, terminer eller fondandelar åren 2015 (289 st.) och 2016 (276 st.)¹³

De uppgifter som ska lämnas i den föreslagna kontrolluppgiften är snarlika de som lämnas när värdepapper överlåts till ett investeringssparkonto. Samma sak gäller de ändringar av kontrolluppgifter som krävs för att redovisa avyttring till en icke skattskyldig person. Därför bör den nya kontrolluppgiften inte föranleda några större kostnader för systemutveckling hos uppgiftslämnarna.

Statens personadressregister, SPAR, tillhandahåller dagligen uppdaterade personuppgifter från folkbokföringsregistret, bl.a. den i detta sammanhang viktiga uppgiften om avregistrering från folkbokföringen av annan anledning än dödsfall. SPAR kan tillhandahålla uppgifterna genom en aviseringstjänst. Uppgifterna aviseras då via fil till kunden. Vid s.k. ändringsavisering, anger kunden vilka personer som ska utsökas genom en elektroniskt inlämnad fil och får därefter aktuella uppgifter från SPAR om de ändringar som har skett sedan ett angivet datum, alternativt sedan föregående aviseringstillfälle. Ungefär 300 företag använder aviseringstjänsterna för att hålla sina register uppdaterade. Bland dessa företag finns de flesta stora banker, försäkringsbolag och flera av landets kreditupplysningsföretag. Den nya kontrolluppgiften bör därför inte föranleda någon nämnvärd löpande merkostnad för dem som enligt förslaget ska lämna kontrolluppgiften.¹⁴

¹³ Uppgifter är hämtade ur Skatteverkets databas för inrapporterade kontrolluppgifter, närmare bestämt KU 32, 34, 35 och 40.

¹⁴ www.statenspersonadressregister.se

6.4 Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Den föreslagna utflyttningsbeskattningen innehåller en rad bestämmelser som det kan komma att bli tvister kring. Det rör sig till exempel om frågor om

- en person har blivit begränsat skattskyldig eller ett byte av hemvist har ägt rum och i så fall när,
- beräkningen av vinst och förlust vid utflyttningen,
- händelser som innebär att utflyttningskatten förfaller till betalning, och
- nedsättning av utflyttningskatt på grund av senare värdenedgång eller avräkning av utländsk skatt.

Mot detta ska då ställas att tioårsregeln, som avskaffas när utflyttningsbeskattningen införs, har medfört ett antal tvister varje år. Sammantaget kan det dock förväntas att den föreslagna utflyttningsbeskattningen kommer att medföra en ökad tillströmning av ärenden till de allmänna förvaltningsdomstolarna.

I detta sammanhang måste dock beaktas att det bara är ett begränsat antal personer, uppskattningsvis drygt 1 000 stycken per år, som flyttar ut från Sverige och som kommer att träffas av de nya reglerna om utflyttningsbeskattning. Enligt Skatteverket torde bara ett mindre antal av dessa personer komma att vända sig till allmän förvaltningsdomstol med anledning av utflyttningsbeskattningen. Det torde inte vara mer än ett fåtal personer som vänder sig till allmän förvaltningsdomstol med anledning av beskattning vid överlåtelse till en icke skattskyldig person.

Den ökade ärendetillströmning till de allmänna förvaltningsdomstolarna som kan förväntas bör således kunna hanteras inom givna budgetramar för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.5 Övriga konsekvenser

6.5.1 EU-aspekter

Såväl utflyttningsbeskattningen som en beskattning av benefikt överlåtna kapitaltillgångar av sådant slag som enligt förslaget ska omfattas av utflyttningsbeskattning inverkar på den fria rörlighet som garanteras enligt Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Såsom anförts tidigare i promemorian har EU-domstolen slagit fast att hinder av det slag som den föreslagna lagstiftningen orsakar kan rättfärdigas av det legitima ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan stater.

En förväntad effekt av den föreslagna lagstiftningen är att den skattedrivna utvandringen ska avta. Lagstiftningen innehåller emellertid flera moment för att inte i onödan begränsa den fria rörligheten och för att lindra detta intrång för alla som av andra anledningar än att undanhålla skatt, väljer att lämna Sverige och för en kortare eller längre tid inte lyder under svensk beskattningsrätt. Dessa förmildrande inslag föreslås för alla som flyttar ut, om än i olika omfattning beroende på om flytten sker till ett land inom eller utom EES. De inslag som avses är förslagen om

- gränsbelopp,
- anstånd med skattebetalning,

- rättsfrihet under anståndstiden,
- nedsättning av skatt på grund av senare värdenedgång,
- nedsättning av skatt vid återflytt och nya anskaffningsutgifter för kvarvarande egendom, och
- step-up regel för dem som flyttar till Sverige och därefter utflyttningsbeskattas.

6.5.2 Övrigt

Även om förslagen är könsneutrala är det inte säkert att de kommer att beröra kvinnor och män i lika stor omfattning. Skillnader kan uppkomma beroende på vem som äger tillgångar och förpliktelser av det slag som omfattas av lagstiftningen. Att en person som har familj flyttar utomlands och blir skattskyldig i det nya bosättningslandet lär dock ofta betyda att även familjen flyttar ut. I ett sådant fall neutraliseras effekten av en ojämlig ägarstruktur. Skatteverket bedömer inte att effekterna av förslagen har betydelse för jämställdheten mellan könen.

Förslagen i denna promemoria bedöms inte heller ha någon betydelse för små och medelstora företag eller ha någon påverkan på miljön. Inte heller i övrigt bedöms förslagen ha någon påverkan på den kommunala självstyrelsen, det brottsförebyggande arbetet, sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

7 Författningskommentar

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

3 kap.

19 och 19 a §§

Paragraferna innehåller bestämmelser om den s.k. tioårsregeln som nu slopas och ersätts med nya generella regler om utflyttningsbeskattning. Tioårsregeln tillämpas alltså på fysiska personer som vid ingången av den 1 januari är begränsat skattskyldiga.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.1.

41 kap.

10 §

Eftersom en ny paragraf med bestämmelser om beskattningstidpunkt för orealiserade kapitalförluster har förts in i 44 kap. har en ändring gjorts.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.4.

44 kap.

8 c §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om att vissa tillgångar och förpliktelser ska anses avyttrade om en fysisk person bosätter sig i ett annat land och upphör att vara skattskyldig (utflyttning). I *första stycket* anges vad som i detta sammanhang menas med utflyttning. Härav följer att en fysisk person som bosätter sig i ett annat land och antingen upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige eller enligt skatteavtal får hemvist i en annan avtalslutande stat anses utflyttad. Den skatterättsliga utflyttningen äger rum när den första av dessa händelser inträffar. Vidare anges att det bara är tillgångar och förpliktelser som avses i 48, 50 eller 52 kap. som anses avyttrade. Uttrycket *avyttring* inkluderar här avslut och liknande slutförande av en förpliktelse, vilket framgår 8 e §.

I *andra stycket* klargörs att bestämmelsen inte tillämpas på personliga tillgångar som avses i 52 kap. 2 § eller på tillgångar och förpliktelser som förvaras på ett investeringssparkonto enligt lagen (2011:1268) om investeringssparkonto. Här undantas även sådana tillgångar och förpliktelser som enligt 13 kap. 7 § räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Av sistnämnda undantag följer att bara sådana tillgångar och förpliktelser som beskattas i inkomstlagen kapital ska omfattas. Därmed utesluts bland annat tillgångar i form av lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier, näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar samt patent och rättigheter som enligt 18 kap. 1 § andra stycket ska behandlas som inventarier, se 13 kap. 7 §. En utflyttad person som driver enskild näringsverksamhet ska alltså inte beskattas för orealiserade värdeökningar på tillgångar som vid en försäljning hade beskattats i inkomstlagen näringsverksamhet.

Den grundläggande frågan om en tillgångs eller förpliktelses karaktär är sådan att den omfattas av avyttringsbestämmelserna i 48, 50 eller 52 kap. får bedömas utifrån bestämmelserna i nämnda kapitel.

I *tredje stycket* anges att avyttringen anses ha skett dagen före utflyttningen mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet denna dag. Det är således viktigt att bestämma vilket datum den svenska beskattningsrätten upphör enligt intern rätt eller enligt tillämpligt skatteavtal. Detta kan ske när som helst under året och är inte knutet till årsskiftet. När den skatterättsliga effekten av en flytt till utlandet infaller varierar och beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Den som bosätter sig utomlands och därefter inte har några ekonomiska och personliga intressen kvar i Sverige kan bli begränsat skattskyldig på avresedagen. Den skatterättsliga effekten av en flytt till utlandet kan dock inträda betydligt senare för den som har ekonomiskt eller personligt engagemang i Sverige efter flytten. Tidpunkten när den svenska beskattningsrätten upphör kan alltså, men behöver inte nödvändigtvis, sammanfalla med den fysiska flytten. Det kan givetvis förekomma olika uppfattningar i frågor dels om och när en fysisk person har bosatt sig i ett annat land, dels om och när personen blivit begränsat skattskyldig eller hemvist enligt skatteavtal har flyttats till den andra avtalslutande staten. Sådana bedömningar är centrala för den svenska beskattningsrätten och får här göras med stöd av befintlig praxis och enligt den metod som normalt används när frågor om skattskyldighet prövas i samband med att fysiska personer bosätter sig utomlands.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.1–4.2.4.

8 d §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om en ny form av exitbeskattning när en fysisk person eller ett dödsbo överlåter vissa tillgångar genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en fysisk person som är begränsat skattskyldig eller har hemvist i en annan stat enligt tillämpligt skatteavtal. I *första stycket* anges de grundläggande förutsättningarna för att frånga den kontinuitetsprincip som vanligtvis tillämpas vid en benefik överlåtelse. Om dessa förutsättningar är uppfyllda anses den överlåtna tillgången eller förpliktelsen avyttrad. Uttrycket *avyttring* inkluderar här avslut och liknande slutförande av en förpliktelse, vilket framgår av 8 e §.

Det faktum att tillgången eller förpliktelsen anses avyttrad innebär att sedvanliga regler om kapitalvinstbeskattning ska tillämpas och att det är överlåtare som ska ta upp kapitalvinsten eller kapitalförlusten till beskattning. I första stycket anges vidare att det bara är tillgångar och förpliktelser som avses i 48, 50 eller 52 kap. som omfattas av bestämmelserna i denna paragraf.

I *andra stycket* undantas vissa tillgångar från exitbeskattning. Här anges att bestämmelsen inte tillämpas på personliga tillgångar som avses i 52 kap. 2 § eller på tillgångar och förpliktelser som förvaras på ett investeringssparkonto enligt lagen om investeringssparkonto. Här undantas även sådana tillgångar och förpliktelser som enligt 13 kap. 7 § räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Den typ av egendom som kan exitbeskattas är således samma typ av egendom som kan utflyttningsbeskattas enligt 8 c §.

I *tredje stycket* anges att avyttringen anses ha skett samtidigt med den benefika överlåtelsen och till det då gällande marknadsvärdet. Den tidpunkt som

här avses är den då äganderätten till den aktuella tillgången eller förpliktelsen övergår till mottagaren.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.1.

8 e §

Paragrafen är ny. Här klargörs att avyttringsbegreppet har en vidare betydelse i 8 c och 8 d §§ än det har i andra fall. Med avyttring likställs avslut, betalning och liknande slutföranden. Därmed anpassas avyttringsbegreppet så att det även kan appliceras på förpliktelser.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.2 och 5.1.

8 f §

Paragrafen, som är ny, innehåller villkor för att kapitalvinsten vid en avyttring enligt 8 c § ska tas upp till beskattning. I *första stycket* finns ett villkor som knyter an till den utflyttade personens status som skattskyldig. Bestämmelsen innebär att det i stort sett bara är fysiska personer som har varit skattskyldiga i Sverige under mer än fem av de tio åren närmast före utflyttningen som kan bli föremål för utflyttningsbeskattning (första strecksatsen). Den som en gång har utflyttningsbeskattats omfattas emellertid inte av villkoret om viss tids skattskyldighet vid en senare utflyttning, vilket framgår av bestämmelsen i andra strecksatsen (andra strecksatsen). Även en utflyttad person som har erhållit tillgångar eller förpliktelser genom gåva, bodelning eller på liknande sätt från en närstående person som uppfyller villkoren i första eller andra strecksatsen, ska enligt bestämmelsen i tredje strecksatsen ta upp kapitalvinsten till beskattning.

Villkoret i *andra stycket* knyter an till inkomstens storlek. Bestämmelsen innebär att en sammanlagd beskattningsbar inkomst vid avyttring enligt 8 c § inte ska tas upp om den är lägre än 100 000 kronor. En nettoförlust på grund av utflyttning är inte avdragsgill. Om den sammanlagda kapitalvinsten, efter kvotering enligt 42 kap. 15 a § eller 57 kap. 21–22 §§ och avdrag för kapitalförluster, däremot uppgår till gränobeloppet 100 000 kronor eller mer, ska inkomsten tas upp och beskattas från första kronan. När den sammanlagda kapitalvinsten beräknas ska kapitalvinst på en kvalificerad andel räknas med, oavsett om den kan komma att tas upp i inkomstslaget tjänst eller i inkomstslaget kapital. Det faktum att det är nettoinkomstens storlek som avgör om inkomsten ska tas upp till beskattning innebär att kapitalvinstberäkningen för tillgångar och förpliktelser som avyttras genom ägarens utflyttning måste separeras från annan kapitalvinstberäkning.

- Särskilda regler för kapitalvinstberäkning vid avyttring enligt 8 c § finns i
- 8 c § tredje stycket (fiktivt ersättningsbelopp),
 - 14 a § (anskaffningsutgift för tillgångar som anskaffats före inflyttning till Sverige), och i
 - 25 a § (avdrag för förluster).

I övrigt tillämpas allmänna regler för kapitalvinstberäkning och kapitalvinstbeskattning avseende tillgångar och förpliktelser av aktuellt slag.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.6 och 4.2.7.

8 g §

Paragrafen är ny och innehåller en inskränkning av den obegränsade skattskyldighet som gäller enligt 3 kap. 8 §. Inskränkningen gäller kapitalvinst och kapitalförlust på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 48, 50 och 52 kap. Inskränkningen gäller bara för fysiska personer som har hemvist i en annan stat enligt tillämpligt skatteavtal. Innebörden av paragrafen är att värden på tillgångar och förpliktelser som uppkommer efter det att ägaren fått hemvist i en annan stat enligt tillämpligt skatteavtal och därmed har störst anknytning till den andra staten, inte ska beskattas i Sverige. Paragrafen hindrar även att värden som antingen har utflyttningsbeskattats eller som har beskattats när en person med avtalsrättslig hemvist i ett annat land har erhållit en tillgång eller förpliktelse genom en benefik överlåtelse, beskattas två gånger.

Begränsat skattskyldiga personer är inte heller skattskyldiga för kapitalinkomster av detta slag. Det följer emellertid redan av att inkomsterna inte finns med i 3 kap. 18 §, som innehåller en uttömmande uppräkningslista av inkomster som en begränsat skattskyldig fysisk person kan beskattas för enligt denna lag.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.2.

14 a §

Paragrafen, som är ny, reglerar anskaffningsutgiften för en tillgång som avyttras enligt 8 c § eller 8 d § om den utflyttade personen, respektive överlåtaren, har tagit upp dess värde till beskattning i en annan stat på grund av att han eller hon har bosatt sig i Sverige och blivit begränsat skattskyldig i den tidigare hemviststaten eller fått hemvist i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal. Av *första stycket* framgår att tillgången i sådant fall ska anses förvärvat till det beskattade värdet. Bestämmelsen tar bara sikte på utflyttningsbeskattning som beslutats i ett annat land på grund av personen har bosatt sig i Sverige. Om tillgången har utflyttningsbeskattats i ett tidigare led i en flyttkedja mellan olika länder spelar ingen roll för anskaffningsutgiften. Enligt *andra stycket* krävs det dessutom att den stat som har utflyttningsbeskattat tillgången ingår i EES eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

I *tredje stycket* anges att den beskrivna step-up regeln ska tillämpas även för förpliktelser med den skillnaden att det beskattade värdet då ska anses utgöra innehavarens ersättning för att åta sig förpliktelsen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.4 och 5.4.

14 b §

Paragrafen är ny och reglerar hur en ny anskaffningsutgift bestäms för egendom som har avyttrats enligt 8 c § men som finns kvar i den utflyttningsbeskattade personens ägo när han eller hon åter blir obegränsat skattskyldig utan att ha hemvist i ett annat land enligt tillämpligt skatteavtal eller åter får hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal. Av *första stycket* framgår att en ny anskaffningsutgift förutsätter att skatten till någon del omfattas av betalningsskyldighet. Denna förutsättning utesluter implicit att egendom som i och för sig har utflyttningsbeskattats men som inte har gett upphov till någon skatt kan få en ny anskaffningsutgift. Det krävs dock inte att skatten har betalats för att egendomen ska få en ny anskaffningsutgift. Olika utfall beroende på om skatten har betalats eller inte skulle komplicera förfarandet ytterligare. Om

skattet har förfallit till betalning men inte betalas i tid restförs den och skatteskulden får drivas in enligt gängse förfarande och regelverk. Huruvida indrivningsförfarandet är effektivt eller inte i det enskilda fallet saknar alltså betydelse för frågan om ny anskaffningsutgift.

Någon av de händelser som anges i de två strecksatserna ska ha inträffat för att egendomen ska få en ny anskaffningsutgift. *Första strecksatsen* avser att utflyttningsskatt har förfallit till betalning och är enligt ordalydelsen tillämplig, dels på sådan skatt som förfaller till betalning på slutskattens normala förfallodag eller när ett tidsbegränsat anstånd upphör, dels på sådan skatt som förfaller till betalning efter att betalningsanståndet har upphävts. Att skatten har förfallit till betalning har dock egentligen bara betydelse när skatten inte har omfattats av betalningsanstånd och när skatten har omfattats av ett tidsbegränsat betalningsanstånd. I båda dessa fall inträder betalningsskyldigheten utan särskilt beslut om betalning och i båda dessa fall är förfallodagen avgörande. I *andra strecksatsen* anges emellertid att om betalningsanståndet upphävs genom ett särskilt beslut är beslutet i sig tillräckligt för att tillgången ska få en ny anskaffningsutgift. Ett särskilt beslut om betalning krävs när ett icke tidsbegränsat anstånd upphävs samt när ett tidsbegränsat anstånd upphävs i förtid. Om anståndshavaren har kvar en tillgång trots att anståndet har upphävts helt eller delvis måste grunden för beslutet vara att anståndshavaren har förfogat över eller fått tillgång till den beskattade vinsten, försummat att lämna särskild uppgift eller begärt att få betala skatten. I samtliga dessa fall ska besluten följas och skatten betalas. Om anståndshavaren skulle återvända till Sverige med tillgången i behåll efter det att beslut fattats men innan skatten förfallit till betalning ska tillgången alltså få en ny anskaffningsutgift för att kompensera för den skatt som ska betalas enligt beslutet. Bestämmelserna i första stycket korresponderar med nedsättningsbestämmelsen i 62 a kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, som anger vilken skatt som ska sättas ned när en utflyttningsbeskattad person återvänder med beskattad egendom.

I *andra stycket* anges hur den nya anskaffningsutgiften beräknas beroende på hur stor andel av skatten som omfattas av betalningsskyldighet. Exempel på hur ny anskaffningsutgift beräknas i olika situationer finns i avsnitt 5.10.3.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna i första och andra styckena ska tillämpas även för förpliktelser, med den skillnaden att ersättningen enligt 8 c § tredje stycket ersätter den betalning som utfärdaren fått för att åta sig förpliktelsen för det fall att hela skatten omfattas av betalningsskyldighet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.15.3.

21 a §

Paragrafen är ny. Här anges hur anskaffningsutgiften ska bestämmas för en tillgång om den har förvärvats genom en benefik överlåtelse och om överlåtaren har beskattats för den latent värdeökningen antingen i samband med utflyttning enligt 8 c § eller i samband med den benefika överlåtelsen enligt 8 d §.

Paragrafens innehåll avviker från kontinuitetsprincipen som regleras i 21 §. Att kontinuitetsprincipen bryts beror på att den värdeförändring som vid en benefik överlåtelse normalt beskattas hos mottagaren i dessa fall redan har beskattats hos överlåtaren. Genom denna bestämmelse förhindras att samma inkomst blir beskattad två gånger. Här, liksom i 21 §, regleras bara anskaffningsutgiften för tillgångar.

I *första stycket* regleras anskaffningsutgiften om tillgången har avyttrats enligt 8 c § och värdet har tagits upp till beskattning enligt 8 f §. En sådan tillgång ska anses förvärvat till det lägsta av marknadsvärdet vid avyttringen, dvs. vid överlåtarens utflyttning, och marknadsvärdet vid förvärvet. Att det lägsta av nämnda värden ska användas beror på att en värdenedgång efter utflyttningen kan få skattemässiga effekter för överlåtaren i och med att dennes utflyttningsskatt sätts ned på grund av värdenedgången. En eventuell värdenedgång ska därför kunna få skattemässig effekt även på mottagarens anskaffningsutgift. Ett villkor är dock att överlåtarens utflyttningsskatt faktiskt har satts ned på grund av värdenedgången. Detta villkor är betingat av att överlåtarens rätt till nedsättning är begränsad såtillvida att den bara gäller för skatt som omfattas av anstånd eller som ännu inte har förfallit till betalning (62 a kap. 1 § SFL). Villkoret finns följaktligen för att säkra den skattemässiga symmetrin.

Av *andra stycket* framgår att en fysisk person som vid ett benefikt förvärv enligt 8 d § var begränsat skattskyldig eller hade hemvist i en annan stat enligt skatteavtal ska anses ha förvärvat tillgången till marknadsvärdet vid förvärvet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.8.7 och 5.7.

25 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller särskilda bestämmelser om vilka kapitalförluster som ska – och vilka som inte får – dras av som kostnad mot kapitalvinster på tillgångar och förpliktelser som avyttras genom ägarens utflyttning. Av bestämmelserna följer att kapitalvinstberäkningen avseende tillgångar och förpliktelser som avyttras genom utflyttning ska hållas åtskild från annan kapitalvinstberäkning.

Av *första stycket* framgår att en kapitalförlust på en tillgång eller förpliktelse som avyttrats genom utflyttning ska dras av mot kapitalvinster som uppstått på samma grund. Ett negativt nettoresultat vid inkomstberäkningen för samtliga tillgångar och förpliktelser som avyttrats genom utflyttning kan aldrig ge upphov till beskattning (även om någon eller några av posterna som ingår i det sammantaget redovisade resultatet har redovisats med vinst). Följaktligen ska en sådan förlust inte heller kunna dras av mot kapitalvinster på tillgångar eller förpliktelser som har avyttrats eller avslutats på annat sätt än genom ägarens utflyttning under året.

Kapitalförluster som beskattas på grund av ägarens utflyttning är inte definitiva. Att de trots det ska dras av som en kostnad är därmed ett avsteg från huvudregeln i 26 § som anger att kapitalförluster inte ska dras av förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv. Bestämmelsen i första stycket fungerar således också som en särskild bestämmelse om beskattningstidpunkt för dessa kapitalförluster.

Av *andra stycket* framgår att det – vid kapitalvinstberäkningen – inte är tillåtet att dra av en kapitalförlust på en tillgång eller förpliktelse som avyttrats på annan grund än utflyttning mot en kapitalvinst på en tillgång eller förpliktelse som har avyttrats på grund av utflyttning.

En grundläggande förutsättning för kvittning är således att såväl vinsten som förlusten är hänförlig till utflyttningsskattad egendom. Att orealiserade och realiserade kapitalinkomster som ska tas upp vid samma tillfälle måste hållas isär beror på att skatten på de orealiserade inkomsterna är förenad med generösa

anstånds möjligheter och att det finns särskilda bestämmelser om nedsättning för denna skatt. Resultatet av den separata kapitalvinstberäkningen för egendom som är avyttrad genom utflyttning är dessutom avgörande för om inkomsten överstiger gränsbeloppet enligt 8 f § och frågan om inkomsten ska tas upp till beskattning eller inte.

Det ska för tydlighetens skull framhållas att en separat kapitalvinstberäkning, inte hindrar att den framräknade nettovinsten (om den överstiger gränsbeloppet enligt 8 f §) ska behandlas som vilken annan intäktspost som helst när resultatet i inkomstslaget kapital beräknas enligt 41 kap. 12 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.4.

49 a kap.

3 §

I paragrafen anges när bestämmelserna i 49 a kap. om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i skalbolag inte ska tillämpas. Genom ett tillägg i *andra punkten* anges att skalbolagsreglerna inte ska tillämpas om andelen anses avyttrad på grund av bestämmelserna om utflyttning i 44 kap. 8 c §. Enligt denna bestämmelse anses en fysisk person som blir begränsat skattskyldig eller får hemvist i ett annat land enligt tillämpligt skatteavtal som utflyttad. Därmed anses personens tillgångar och förpliktelser som avses i 48, 50 och 52 kap. avyttrade.

Utän särskilt undantag skulle bestämmelserna om skalbolagsbeskattning tillämpas på andelar som avyttras genom utflyttning eftersom avyttringsbegreppet i 2 § synes inkludera alla de avyttringar som avses i 44 kap. Sedan tidigare undantas i *andra punkten* andelar som anses avyttrade på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2. Att skalbolagsreglerna inte heller ska tillämpas om avyttringen sker genom andelsägarens utflyttning beror på att andelarna inte överläts till en ny ägare. En sådan avyttring saknar således ett moment som är grundläggande för att uppnå ett skatteundandragande av det slag som skalbolagsreglerna är avsedda att förhindra.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas på en fysisk person som den 1 januari 2020 eller senare antingen upphör att vara obegränsat skattskyldig eller som får hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal.

Den nya paragrafen 44 kap. 8 g § ska dock inte tillämpas på en fysisk person som vid ingången av den 1 januari 2019 har hemvist i en annan stat enligt tillämpligt skatteavtal.

De äldre bestämmelserna i 3 kap. 19 och 19 a §§ ska fortsatt gälla för en fysisk person som vid ingången av den 1 januari 2020 var begränsat skattskyldig.

7.2 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

1 §

Genom en ändring i *första stycket* klargörs att kupongskatt inte ska tas ut på utdelning som avser utflyttningsbeskattade värden. Det betyder att kupongskatt inte ska tas ut på exempelvis utbetalningar som en andelsägare får för sina utflyttningsbeskattade andelar vid bolagets likvidation samt vid inlösen och återköp av sådana andelar. Kupongskatt ska inte heller tas ut på annan utbetalning som enligt denna lag ska ses som utdelning om den medför att påförd utflyttningskatt ska betalas enligt någon bestämmelse i 63 kap. 33 eller 35 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Om bara en del av den utbetalda ersättningen består av värden som har utflyttningsbeskattats är det bara denna del som ska undantas från kupongskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.14.

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2020.

7.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

2 kap.

1 b §

Paragrafen är ny och införs med anledning av att den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL, avskaffas och ersätts med bestämmelser om s.k. utflyttningsbeskattning. Den inkomst som enligt 44 kap. 8 c och 8 f §§ IL ska tas upp av en fysisk person som upphör att vara obegränsat skattskyldig eller som får hemvist i en annan stat enligt tillämpligt skatteavtal kan ge upphov till såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Skatten på utflyttningsbeskattade tillgångar och förpliktelser benämns utflyttningskatt och utgör en del av den utflyttades slutliga skatt.

Första stycket innehåller en bestämmelse om att varken inkomsten som utflyttningsbeskattas eller utflyttningskatten ska läggas till grund för avräkning av utländsk skatt. Bestämmelsen gäller möjligheten att avräkna utländsk skatt mot utflyttningskatten det beskattningsår som utflyttningskatten beslutas och hänger samman med att utflyttningskatten kanske aldrig kommer att krävas in. Att den beskattningsbara inkomsten är orealiserad medför nämligen att utflyttningskatten inte ska krävas in om de beskattade tillgångarna saknar värde när de faktiskt avyttras (62 a kap. 1 och 4 §§ SFL) eller om den utflyttningsbeskattade personen återinvandrar med de beskattade tillgångarna i behåll (62 a kap. 6 § SFL). Att betalningsskyldigheten är villkorad på detta vis är unikt för utflyttningskatten. Denna systematiska skillnad mellan utflyttningskatt och annan slutlig kommunal och statlig inkomstskatt ger skäl att särbehandla utflyttningskatten i avräkningssammanhang.

Enligt bestämmelsen i *andra stycket* ska dock den orealiserade inkomsten och utflyttningskatten ingå i spärrbeloppsberäkningen vid avräkning av

utländsk skatt på samma sätt som annan svensk inkomst och annan kommunal och statlig inkomstskatt – om den beskattade personen avstår från att söka eller inte har rätt till anstånd med betalning av utflyttningsskatten. Då ska utflyttningsskatten betalas enligt de regler som gäller för slutlig skatt och betalningsskyldigheten kommer inte att påverkas av därefter inträffade händelser. I sådant fall finns det inte skäl att begränsa möjligheten till avräkning för utländsk skatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.13.

I c §

Paragrafen är ny och innebär att utländsk skatt som ska räknas av enligt 62 a kap. 5 § SFL inte kan avräknas enligt denna lag.

Paragrafen införs med anledning av att den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL avskaffas och ersätts med ett nytt regelverk om s.k. utflyttningsbeskattning. I regelverket om utflyttningsbeskattning ingår bestämmelser om ett särskilt förfarande för betalning av utflyttningsskatten. Förfarandet innehåller bland annat särskilda bestämmelser om avräkning av utländsk skatt för att undvika att den utflyttningsbeskattade inkomsten beskattas dubbelt. Den särskilda avräkningsordningen regleras i 62 a kap. 5 § SFL och innebär att utländsk skatt som den skattskyldige har betalat på grund av att den utflyttningsbeskattade tillgången eller förpliktelsen avyttras bara ska få räknas av från den utflyttningsskatt som förfaller till betalning på grund av avyttringen. Om den utländska skatten är högre än den avräkningsbara utflyttningsskatten ska det överskjutande beloppet inte kunna avräknas enligt avräkningslagen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.13.

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2020.

7.4 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

3 kap.

1 §

Listan i *andra stycket* har kompletterats med en hänvisning till definitionen av begreppet utflyttningsskatt i 56 kap. 6 a §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.2.

20 kap.

1 §

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttring av andelar i en värdepappersfond samt i vissa fondföretag och specialfonder. Enligt de nya bestämmelserna i 44 kap. 8 d § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anses här angivna andelar avyttrade om de överläts genom en benefik transaktion till en fysisk person som antingen är begränsat skattskyldig eller har hemvist i ett annat land enligt ett skatteavtal. En sådan avyttring omfattas därmed av kontrolluppgiftsskyldigheten enligt första stycket. Frågan om en person är skattskyldig i Sverige eller inte kan dock vara svår att besvara. I ett

nytt *andra stycke* anges därför att kontrolluppgift om andelar som avyttras genom en benefik överlåtelse ska lämnas om fondandelen överlåts till en person som inte är folkbokförd i Sverige. Är mottagaren inte folkbokförd i Sverige indikerar det att överlåtelsen kan vara en avyttring som ska exitbeskattas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

3 §

Paragrafen reglerar vem som ska lämna kontrolluppgift om fondandelar avyttras genom inlösen eller genom sådan avyttring som avses i 44 kap. 8 a eller 8 d § IL. Enligt 44 kap. 8 d § IL anses en fondandel avyttrad om en fysisk person eller ett dödsbo överlåter den till en fysisk person som antingen är begränsat skattskyldig eller som har hemvist i ett annat land enligt ett skatteavtal. Genom ett tillägg i första styckets första mening framgår det vem som ska lämna kontrolluppgift om en sådan avyttring.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

6 §

Paragrafen anger vilka uppgifter som ska lämnas i en kontrolluppgift om avyttring av andelar i fonder och fondföretag som avses i 1 §. När en kontrolluppgift lämnas om en benefik överlåtelse till en person som inte är folkbokförd i Sverige är det viktigt att Skatteverket får möjlighet att utreda om mottagaren är begränsat skattskyldig eller har skatterättslig hemvist i annat land eftersom överlåtaren i så fall ska beskattas vid avyttringen. I annat fall gäller kontinuitetsprincipen. Skatteverket måste därför få uppgifter som gör att mottagaren kan identifieras. Enligt den nya *punkten 6 i första stycket* ska nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren lämnas om en andel avyttras enligt 44 kap. 8 d § IL. Vilka identifikationsuppgifter som kontrolluppgiften ska innehålla anges i förordningen. Av 5 kap. 11 a § skatteförordningen (2011:1261), förkortad SFF, framgår att nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren är dennes namn, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande utländska registreringsnummer samt postadress.

Enligt första stycket 1 ska uppgift lämnas om kapitalvinst eller kapitalförlust. När andelar överlåts genom en benefik transaktion enligt 44 kap. 8 d § IL anses de alltid ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet vid överlåtelsen. I *andra stycket* anges att andelens marknadsvärde på avyttringsdagen ska användas vid inkomstberäkningen om den uppgiftsskyldige saknar uppgift om ersättningen. Om den benefika överlåtelsen sker utan vederlag skulle denna bestämmelse i praktiken kunna tillämpas. Även om en benefik överlåtelse ofta sker utan vederlag kan det emellertid inte uteslutas att mottagaren lämnar viss ersättning till överlåtaren. För att det klart ska framgå att andelens marknadsvärde alltid ska användas vid beräkning av kapitalinkomsten för en andel som har avyttrats enligt 44 kap. 8 d § IL anges det numera uttryckligen i andra styckets första mening.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

21 kap.

1 §

I paragrafen regleras skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avyttring av andra delägarrätter än fondandelar och av fordringsrätter. Enligt de nya

bestämmelserna i 44 kap. 8 d § IL anses sådana delägarrätter och fordringsrätter avyttrade om de överläts genom en benefik transaktion till en fysisk person som antingen är begränsat skattskyldig eller har hemvist i ett annat land enligt ett skatteavtal. En sådan avyttring omfattas därmed av kontrolluppgiftsskyldigheten enligt första stycket. Frågan om en person är skattskyldig i Sverige eller inte kan dock vara svår att besvara. I ett nytt *andra stycke* anges därför att kontrolluppgift om delägarrätter och fordringsrätter som avyttras genom en benefik överlåtelse ska lämnas om en tillgång överläts till en person som inte är folkbokförd i Sverige. Är mottagaren inte folkbokförd i Sverige indikerar det att överlåtelsen kan vara en avyttring som ska exitbeskattas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

3 §

Paragrafen reglerar vem som ska lämna kontrolluppgift. I och med att 44 kap. 8 d § IL införs ska delägarrätter och fordringsrätter som avses i 1 § anses avyttrade om de överläts benefikt till en fysisk person som antingen är begränsat skattskyldig eller som har hemvist i ett annat land enligt ett skatteavtal. Genom den nya *punkten 8* framgår det vem som ska lämna kontrolluppgift om en sådan avyttring. Av den nya punkten följer att det är den som för eller förde det konto där den avyttrade delägarrätten eller fordringsrätten förvarades som ska lämna kontrolluppgift. Den subsidiära uppgiftsskyldighet som enligt punkten 1 åligger värdepappersinstitut som genom att upprätta avräkningsnota medverkar vid avyttringen gäller inte i dessa fall. Skälet är att det inte finns något medverkande värdepappersinstitut eftersom det inte upprättas någon avräkningsnota vid benefika överlåtelser.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

5 §

Här anges vad kontrolluppgiften ska innehålla. När en kontrolluppgift lämnas om en benefik överlåtelse till en person som inte är folkbokförd i Sverige är det viktigt att Skatteverket får möjlighet att utreda om mottagaren är begränsat skattskyldig eller har skatterättslig hemvist i annat land eftersom överlåtaren i så fall ska beskattas vid avyttringen. I annat fall gäller kontinuitetsprincipen. Skatteverket måste därför få uppgifter som gör att mottagaren kan identifieras. Enligt den nya *punkten 6 i första stycket* ska nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren lämnas om en andel avyttras enligt 44 kap. 8 d § IL. Vilka identifikationsuppgifter som kontrolluppgiften ska innehålla anges i förordningen. Av 5 kap. 11 a § SFF framgår att nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren är dennes namn, personnummer, samordningsnummer eller motsvarande utländska registreringsnummer samt postadress. Dessutom ska kontrolluppgiften innehålla uppgift om delägarrättens eller fordringsrättens marknadsvärde på avyttringsdagen. När andelar överläts genom en benefik transaktion enligt 44 kap. 8 d § IL anses de alltid ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet vid överlåtelsen. Försäljningsprovision och liknande utgifter lär inte förekomma.

Om en kontrolluppgift innehåller nämnda uppgifter om mottagaren och marknadsvärde framgår det med önskvärd tydlighet att angivna delägarrätter eller fordringsrätter har avyttrats genom en benefik transaktion enligt 44 kap. 8 d § IL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.5.

22 kap.

1 §

En följdändring görs i form av ett tillägg med uppgift om de nya paragraferna 26–28.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.

26 §

Paragrafen, som är ny, föreskriver en skyldighet att lämna kontrolluppgift om innehav av värdepapper och andra finansiella instrument till ledning för beskattningen av en fysisk person som flyttar ut och blir begränsat skattskyldig eller som enligt tillämpligt skatteavtal får hemvist i ett annat land (utflyttning). Om skattskyldigheten upphör på detta sätt anses personen enligt 44 kap. 8 c § IL ha avyttrat vissa kapitaltillgångar dagen före utflyttningen mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet på avyttringsdagen. De tillgångar och förpliktelser som anses avyttrade är sådana som avses i 48, 50 eller 52 kap. IL, dock inte om de förvaras på ett investeringssparkonto. Om villkoren som anges i 44 kap. 8 f § IL avseende den utflyttade personens status som skattskyldig och inkomstens storlek är uppfyllda, ska kapitalvinsten på de avyttrade tillgångarna beskattas.

Ramen för uppgiftsskyldigheten bestäms dels genom hänvisningen till de tillgångar och förpliktelser som är beskattningsbara enligt 44 kap. 8 c § IL, dels genom bestämmelserna som anger vem som är skyldig att lämna kontrolluppgiften. Det ligger i sakens natur att uppgiftsskyldigheten aldrig kan omfatta annat än de tillgångar och förpliktelser som förvaras eller är registrerade hos uppgiftslämnaren.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.

27 §

Paragrafen, som är ny, handlar om de kontrolluppgifter som ska lämnas till ledning för beskattning av tillgångar och förpliktelser som avyttras enligt 44 kap. 8 c § IL och innehåller bestämmelser som reglerar vem kontrolluppgifterna ska lämnas för och vem som är uppgiftsskyldig.

I *första stycket* anges att kontrolluppgiften ska lämnas för en fysisk person som har avregistrerats som utflyttad enligt 20 § folkbokföringslagen (1991:481). Denna registeråtgärd upplyser om att en person som tidigare varit bosatt i Sverige har flyttat ut och antas vara bosatt eller anses ha sin egentliga hemvist i ett annat land under minst ett år. Den som är avregistrerad från folkbokföringen som utflyttad kan i och för sig alltså vara skattskyldig i Sverige. Att en folkbokförd person avregistreras som utflyttad är emellertid en konkret händelse som i vissa fall sammanfaller med att skattskyldigheten upphör och därmed väcker frågan om utflyttningsbeskattning. Dessutom är det en offentlig händelse som är tillgänglig för den som ska lämna kontrolluppgiften. I de fall avregistreringen i folkbokföringen sammanfaller med att skattskyldigheten upphör ger kontrolluppgifterna direkt information om vilka tillgångar den utflyttade personen ska deklarerat.

I *andra stycket* anges att kontrolluppgiften ska lämnas av den som för ett konto där en person som avregistrerats som utflyttad enligt bokföringslagen har

andelar i fonder och fondföretag som avses i 20 kap. 1 §, fordringsrätter och delägarätter som avses i 21 kap. 1 §, eller tillgångar enligt 52 kap. IL. Angivna aktörer är de som ska lämna kontrolluppgifter om motsvarande tillgångar och förpliktelser avyttras.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.

28 §

Paragrafen, som är ny, anger vilka uppgifter som ska lämnas till ledning för beskattning av tillgångar och förpliktelser som avyttras enligt 44 kap. 8 c § IL. Förutom uppgift om tillgångarnas och förpliktelsernas slag, sort och antal ska uppgift lämnas om marknadsvärdet dagen före den dag när innehavaren anges som utflyttad enligt folkbokföringsregistret.

För att förstå vilka tillgångar och förpliktelser som omfattas måste innehållet i denna paragraf läsas tillsammans med bestämmelserna i 26 och 27 §§. Sammantaget innebär dessa bestämmelser att kontrolluppgift ska lämnas om sådana andelar i fonder och fondföretag som anges i 20 kap. 1 §, fordringsrätter och delägarätter som avses i 21 kap. 1 § samt tillgångar och förpliktelser enligt 52 kap. IL – förutsatt att de ska anses avyttrade enligt 44 kap. 8 c § IL om innehavaren flyttar ut och blir begränsat skattskyldig eller enligt tillämpligt skatteavtal får hemvist i ett annat land. Innehav på ett investeringssparkonto kan inte bli föremål för utflyttningsbeskattning och omfattas därmed inte av uppgiftsskyldigheten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4.

30 kap.

1 §

Paragrafen anger i vilka fall en fysisk person ska lämna en inkomstdeklaration. I en ny *punkt 7* anges att en fysisk person som under beskattningsåret har avyttrat en tillgång eller förpliktelse enligt 44 kap. 8 c § IL ska lämna inkomstdeklaration. En sådan avyttring utlöses av att personen upphört att vara obegränsat skattskyldig eller fått hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal (utflyttning). Följden blir att en skattemässigt utflyttad person, som innehar sådana tillgångar som omfattas av utflyttningsbeskattning, alltid ska lämna en inkomstdeklaration. Även om personen inte har några andra intäkter som ska deklarerar och oavsett hur länge personen varit skattskyldig i Sverige och oavsett om den sammanlagda kapitalinkomsten av tillgångar och förpliktelser som avyttrats enligt 44 kap. 8 c § IL understiger gränobeloppet enligt 44 kap. 8 f § IL, ska personen alltså lämna en inkomstdeklaration med de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om slutlig skatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.1.

31 kap.

1 §

I en *ny strecksats* anges att det i den nya 35 § finns bestämmelser om uppgifter om tillgångar och förpliktelser som har avyttrats enligt 44 kap. 8 c § inkomstskattelagen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.2.

35 §

Paragrafen, som är ny, föreskriver vilka uppgifter som ska lämnas i en inkomstdeklaration om den deklarationsskyldige har avyttrat en tillgång eller förpliktelse enligt 44 kap. 8 c § IL. Av bestämmelserna i paragrafen följer att en skattemässigt utflyttad person, som innehar sådana tillgångar eller förpliktelser som omfattas av utflyttningsbeskattning, alltid ska lämna angivna uppgifter i sin inkomstdeklaration för det beskattningsår när avyttringen genomförs.

Om de avyttrade tillgångarna och förpliktelserna ger upphov till en kapitalvinst som ska tas upp till beskattning enligt 44 kap. 8 f § IL, ska uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag lämnas redan enligt de allmänna bestämmelserna i 2 §. För att ett korrekt beslut om utflyttningsbeskattning ska kunna fattas krävs fler uppgifter, bl.a. uppgifter om datum för bytet av skatterättslig hemvist och den nya bostadsadressen. Dessa uppgifter behövs inte för den egentliga skatteberäkningen. Däremot behövs de för att underlaget för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen ska kunna bestämmas och för att beslutet om utflyttnings beskatt ska bli riktigt. För den som enligt 44 kap. 8 f § IL ska ta upp en kapitalvinst skulle därför skyldigheten att lämna dessa uppgifter följa av bestämmelserna 3 §, jämte 29 kap. 1 §.

Om den som har avyttrat tillgångarna eller förpliktelserna inte behöver ta upp kapitalvinsten är det tveksamt om bestämmelserna om inkomstdeklarationens innehåll i 2 och 3 §§ är tillämpliga. För att det tydligt ska framgå att ovan nämnda uppgifter ska lämnas i inkomstdeklarationen, även om inkomsten inte ska tas upp till beskattning, anges det uttryckligen i denna paragraf.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.2.

33 kap.

1 §

Paragrafen upplyser om kapitlets innehåll. Listan över de bestämmelser som finns i kapitlet har utökats med en strecksats med upplysning om att det i 6 a § finns bestämmelser om särskilda uppgifter som ska lämnas av den som har anstånd med betalning av utflyttnings beskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.6.

2 §

Paragrafen har kompletterats med en ny *punkt 7*. I punkten anges att särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för kontroll av anstånd med betalning av utflyttnings beskatt. Den korresponderande uppgiftsskyldigheten finns i 6 a §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.6.

6 a §

Av paragrafen, som är ny, följer att den som har anstånd med att betala utflyttnings beskatt ska lämna sådana uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna för anstånd alltså är uppfyllda och säkerställa att anstånds förteckningens innehåll är korrekt. Uppgifterna ska lämnas årligen under hela anståndstiden. Vilka uppgifter som ska lämnas anges i *första stycket*.

Innehållet i anstånds förteckningen ska hållas tillgängligt för anståndshavaren. Om Skatteverkets registrerade uppgifter om anståndet är

korrekta är det tillräckligt att anståndshavaren godkänner uppgifterna och bekräftar dess riktighet, vilket framgår av *andra stycket*.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.6.

9 §

Denna paragraf innehåller en bestämmelse om att den som har fått avräkning av utländsk skatt är skyldig att lämna särskilda uppgifter om den utländska skatten därefter sätts ned. Eftersom avräkning nu även kan medges enligt 62 a kap. 5 § SFL utökas uppräkningslagen av befintliga lagstöd för avräkning med en hänvisning till denna bestämmelse.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.10.

11 §

Av paragrafen framgår att en särskild uppgift enligt 33 kap. 6 a § ska ha kommit in till Skatteverket senast den 2 maj året efter det kalenderår uppgifterna avser. Beskattningsåret för fysiska personer är ett kalenderår. Uppgiftsskyldigheten knyts emellertid till det kalenderår uppgifterna avser eftersom begreppet beskattningsår kan vara missvisande för den som är begränsat skattskyldig eller har hemvist i annat land enligt ett skatteavtal och som inte beskattas i Sverige.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.6.

49 kap.

11 §

I paragrafen finns huvudregeln för beräkning av skattetillägg vid oriktig uppgift. Om en oriktig uppgift lämnas till ledning för beslutet om slutlig skatt ska skattetillägg enligt huvudregeln tas ut med 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för den som har lämnat uppgiften. Utflyttningskatt är en del av den slutliga skatten. Utflyttningskatten skiljer sig emellertid från annan slutlig skatt på grund av att utflyttningskatten enligt lag ska sättas ned i vissa situationer – utan att beskattningsbeslutet i sig är felaktigt. Det betyder att underlaget för att ta ut skattetillägg i vissa fall kan komma att sättas ned i samband med att utflyttningskatten ska betalas. Det är unikt för utflyttningskatten. Som en generell kompensation för att skatten inte alltid måste betalas fullt ut används en lägre procentsats för att beräkna skattetillägg som tas ut om en oriktig uppgift har lämnats till ledning för beslutet om utflyttningskatt. Genom ett tillägg i *första stycket* är skattetillägg på utflyttningskatten 30 procent av den skatt som inte skulle ha bestämts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Ett skattetillägg som är 30 procent av underlaget, jämfört med om skattetillägg på utflyttningskatt skulle tas ut på samma sätt som på annan slutlig skatt, kompenserar den skattskyldige för en 25-procentig värdenedgång avseende samtliga utflyttningsbeskattade tillgångar som omfattas av den oriktiga uppgiften.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.17.

56 kap.

6 a §

Paragrafen, som är ny, definierar begreppet utflyttningskatt. Enligt *första stycket* är utflyttningskatten den del av den slutliga skatten som tillkommer på

grund av kapitalvinst vid avyttring enligt 44 kap. 8 c § IL, jämfört med den slutliga skatt som hade bestämts utan denna inkomst.

Att utflyttningsskatten är en del av den skattskyldiges slutliga skatt innebär att utflyttningsskattens storlek påverkas av vilka övriga intäkter och kostnader som den skattskyldige har deklarerat samt vilka avdrag och skattereduktioner som han eller hon är berättigad till.

En utflyttningssinkomst som tas upp i inkomstslaget kapital kan bara ge upphov till statlig inkomstskatt på kapital.

Om den utflyttade har avyttrat kvalificerade andelar i fåmansföretag ska dock inkomsten fördelas mellan inkomstslagen kapital och tjänst i enlighet med bestämmelserna i 57 kap. IL. Även vinsten på en handelsbolagsandel kan komma att fördelas mellan nämnda inkomstslag enligt 50 kap. 7 § IL. Den del av inkomsten som tas upp i inkomstslaget tjänst kommer då att ingå i den utflyttade personens förvärvsinkomst. Den beskattningsbara förvärvsinkomsten kan ge upphov till kommunal inkomstskatt och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst. Eftersom den beskattningsbara förvärvsinkomsten utgör underlag för kyrkoavgift och avgift till annat trossamfund enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund och underlag för begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144) även dessa avgifter bli högre i de fall en del av utflyttningssinkomsten beskattas i inkomstslaget tjänst.

Den slutliga skatt som tillkommer på grund av att utflyttningssinkomsten beskattas (utflyttningsskatten) kan således bestå av

- kommunal inkomstskatt,
- statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst, och
- statlig inkomstskatt på kapitalinkomst enligt inkomstskattelagen, samt
- begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144), och
- avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

I *andra och tredje styckena* regleras hur den utflyttades skattereduktioner enligt 67 kap. IL ska behandlas när utflyttningsskatten fastställs. Skattereduktion för jobbskatteavdrag räknas bara av mot kommunal inkomstskatt. Övriga skattereduktioner ska i första hand räknas av mot statlig fastighetsskatt respektive kommunal fastighetsavgift och i andra hand mot kommunal och statlig inkomstskatt. Avräkningen ska göras med så stor del av skattereduktionen som respektive skatt eller avgift utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter och avgifter före skattereduktionen. Därmed räknas skattereduktionerna av proportionerligt, vilket stämmer överens med det synsätt som redan tillämpas vid avräkning av utländsk skatt (2 kap. 10 § andra stycket lagen [1986:468] om avräkning av utländsk skatt).

För att skattereduktioner bara ska räknas av mot utflyttningsskatt i den mån skatt på andra inkomster inte räcker till måste den avräkning som görs vid den fiktiva beräkningen av slutlig skatt användas. Skattereduktioner som inte kan räknas av vid den fiktiva beräkningen ska dock räknas av mot de skatter som tillkommer vid beskattning av utflyttningssinkomsterna.

Principen för hur storleken av utflyttningsskatten fastställs framgår av följande exempel. Uppgifter om avgifter eller avdrag som beaktas vid beskattningen men som inte behövs för att visa hur utflyttningsskatten fastställs finns inte med i exemplet.

Exempel Beräkning utflyttningsskatt	Slutlig skatt inkl. utflyttningssinkomst	Slutlig skatt exkl. utflyttningssinkomst
<i>Skatt på förvärvsinkomst:</i>	400 000 kronor	400 000 kronor
Kapitalinkomst:		
Kapitalvinst pga. utflyttning	+500 000 kronor	0 kronor
kapitalförlust sålda värdepapper	- 200 000 kronor	- 200 000 kronor
Räntekostnad	- 20 000 kronor	- 20 000 kronor
Resultat (41 kap. 12 § IL)	+280 000 kronor	- 220 000 kronor
<i>Skatt på kapitalinkomst (30 %):</i>	84 000 kronor	0 kronor
<i>Skattereduktion för underskott av kapital (67 kap. 10 § IL):</i>	0 kronor	55 200 kronor
<i>Slutlig skatt:</i>	484 000 kronor	344 800 kronor
<i>varav utflyttningsskatt:</i> <i>(484 000 – 344 800)</i>	139 200 kronor	

Den slutliga skatten inklusive utflyttningssinkomsten uppgår till 484 000 kronor, vilket inkluderar skatt på förvärvsinkomst (400 000 kronor) samt skatt på kapitalinkomst (84 000 kronor). Om utflyttningssinkomsten inte hade existerat hade den slutliga skatten i stället uppgått till 344 800 kronor, vilket är skatten på förvärvsinkomst, efter skattereduktion för underskott av kapital (400 000 - 55 200). Utflyttningsskatten i exemplet uppgår därmed till 139 200 kronor, vilket är den slutliga skatt som tillkommer på grund av kapitalvinst vid avyttring enligt 44 kap. 8 c § IL. Utflyttningsskatten motsvarar i det fallet 27,84 procent av utflyttningssinkomsten 500 000 kronor.

Ytterligare exempel som visar hela processen för att fastställa utflyttningsskatten när den utflyttade personen har skattereduktioner finns i bilaga A, sektion A3.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.2.

9 §

I paragrafen regleras den beräkning som alltid görs när den slutliga skatten har beslutats och som avgör om den skattskyldige ska betala eller tillgodoräknas skatt med anledning av beslutet. I ett tillägg i första stycket anges att utflyttningsskatten ska undantas från den slutliga skatten när beräkningen enligt andra och tredje styckena görs för att därefter läggas till det där framräknade beloppet. Om utflyttningsskatten inte undantas från övrig slutlig skatt vid denna beräkning skulle exempelvis en för hög debiterad preliminär skatt kunna dras av mot utflyttningsskatten. Det är inte önskvärt med hänsyn till att den föreslagna ordningen för utflyttningsskatt innehåller en generös möjlighet till betalningsanstånd och att skatten i vissa fall ska sättas ned. Utflyttningsskatten hålls därför utanför slutskatteberäkningen enligt andra och tredje styckena. Resultatet av beräkningen kommer då att visa hur mycket skatt som den skattskyldige ska betala eller få tillbaka, exklusive utflyttningsskatten. För att slutskatteberäkningen ska bli komplett i de fall slutskatten inkluderar utflyttningsskatt ska utflyttningsskatten i ett efterföljande led läggas till det belopp som framkommer vid beräkningen enligt andra och tredje styckena.

Tillvägagångssättet kan belysas med ett exempel som utgår från de förutsättningar som gavs i exemplet i kommentaren till 6 a §. I exemplet antas

också att den utflyttade personen tillgodoräknas 400 000 kronor i avdragen A-skatt. Utifrån dessa förutsättningar ska slutskatteberäkningen enligt fjärde stycket göras enligt följande.

Slutskatteberäkning enligt fjärde stycket	
Slutlig skatt:	+ 484 000 kronor
Utflyttningsskatt:	– 139 200 kronor
Avdragen A-skatt:	– 400 000 kronor
Summa skatt att återfå:	= – 55 200 kronor
Summa utflyttningsskatt:	+ 139 200 kronor
Summa skatt att betala (om anstånd med betalning av utflyttningsskatten inte är aktuellt):	= + 84 000 kronor

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.3.

11 §

Paragrafen är ny. I *första och andra styckena* regleras hur den beslutade utflyttningsskatten ska fördelas mellan de tillgångar och förpliktelser som har beskattats och faktiskt har gett upphov till skatten. Enligt *andra stycket* ska utflyttningsskatt fördelas till en enskild tillgång eller förpliktelse i förhållande till dess andel av den sammanlagda vinst som har beskattats i ett visst inkomstslag på grund av utflyttningen.

Storleken av den sammanlagda vinst som beskattas och hur stor andel av denna vinst som en specifik tillgång eller förpliktelse har gett upphov till bestäms i enlighet med de allmänna reglerna om kapitalvinstberäkning som gäller för aktuellt slag av tillgångar eller förpliktelser. Vinstens storlek är således beroende dels av innehållet i dessa regler om t.ex. skattepliktig andel, avdragsrätt och kvittningsbegränsningar, dels av tillgångsmassans sammansättning i det enskilda fallet. I avsnitt 4.5.5 finns två exempel som visar hur vinsten fördelas mellan olika tillgångsposter när nuvarande regler om avdragsrätt tillämpas dels när marknadsnoterade andelar och onoterade konvertibler utflyttningsskattas, dels när flera olika marknadsnoterade andelar utflyttningsskattas.

När vinsten för en specifik tillgång eller förpliktelse har bestämts i förhållande till den totala vinsten ska den sättas i relation till utflyttningsskatten. Nämda exempel i avsnitt 4.5.5 visar hur skatten fördelas mellan de olika tillgångsposterna om den utflyttningsskattade inkomsten är den enda händelse som den skattskyldige deklarerar. Exemplet visar således den enklast möjliga beskattningssituationen. Utflyttningsskattens storlek är en del av den skattskyldiges slutliga skatt och påverkas av vilka övriga intäkter och kostnader som den skattskyldige har deklarerat samt vilka avdrag och skattereduktioner som han eller hon är berättigad till.

Ett exempel som visar hur skatten fördelas när en del av utflyttningsskatten har beskattats i inkomstslaget tjänst finns i bilaga A, sektion A4.

I *tredje stycket* finns en särskild bestämmelse om Skatteverkets skyldighet att skicka en underrättelse om hur utflyttningsskatten fördelas mellan olika tillgångar. I bestämmelsen anges även när en sådan underrättelse senast ska skickas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.5 och 4.5.6.

61 kap.

5 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när den slutliga skatten och de belopp som ska räknas av från eller läggas till den slutliga skatten enligt 56 kap. 9 § ska registreras på skattekontot. Enligt första stycket ska slutskatten och övriga belopp registreras samtidigt. När de ska registreras beror på om slutskatteberäkningen visar att skatt ska betalas eller tillgodoräknas. Resulterar beräkningen i att skatt ska betalas sker registreringen på förfallodagen för slutlig skatt. Om beräkningen däremot visar att den skattskyldige ska tillgodoräknas skatt, ska registreringen göras omgående.

Skattekontot fungerar som ett avräkningskonto som inte gör skillnad mellan olika typer av debiteringar och krediteringar. När utflyttningsskatten väl har registrerats på skattekontot kan det därför hända att den blir betald genom en kreditering på kontot. Enligt ett *nytt andra stycke* ska utflyttningsskatten alltid registreras på förfallodagen för slutlig skatt. Om utflyttningsskatten aldrig registreras före förfallodagen för slutlig skatt minimeras risken för att utflyttningsskatten ska bli betald av misstag innan den skattskyldige haft skäl att ansöka om anstånd med betalning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.4.

6 §

I paragrafen finns ett undantag från registreringstidpunkten i 5 § 1. I ett *nytt andra stycke* klargörs att detta undantag inte är tillämpligt på utflyttningsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.5.4.

62 kap.

8 §

I paragrafen regleras förfallodagarna för betalning av bl.a. slutlig skatt samt skatter och avgifter som bestämts genom ett omprövningsbeslut. För slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § gäller en längre betalningsfrist om 90 dagar från beslutsdagen. En kortare betalningsfrist om 30 dagar gäller för skatter och avgifter som anges i andra stycket. Av *punkten 5*, som är ny, följer att betalningsfristen 30 dagar gäller också för utflyttningsskatt som ska betalas enligt ett beslut om att anstånd upphör enligt 63 kap. 32, 33 eller 35 §. Utflyttningsskatten är en del av slutlig skatt som annars ska betalas enligt första stycket. För det fall utflyttningsskatten inte omfattas av betalningsstånd enligt 63 kap. 24 eller 25 §, kanske för att den skattskyldige inte ansökt om anstånd eller för att utflyttningen skett till tredjeland och villkoren för anstånd inte är uppfyllda, ska utflyttningsskatten alltså betalas 90 dagar efter beslut om årlig inkomstbeskattning.

Betydligt vanligare lär det vara att en utflyttad person får anstånd med att betala utflyttningsskatten. Ett sådant anstånd ska upphävas helt eller delvis om någon av de i 63 kap. 32, 33 eller 35 § uppräknade händelserna inträffar. När Skatteverket upphäver anståndet gäller den kortare betalningsfristen för det belopp som ska betalas enligt beslutet. Skatten ska alltså betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag Skatteverket beslutade att upphäva anståndet.

Det kan hända att ett beslut om anstånd enligt 63 kap. 24 eller 25 § upphävs före slutskattens förfallodag enligt första stycket. Enligt en ändring i *tredje stycket* ska utflyttningsskatten i så fall ändå inte betalas före den förfallodag som gäller för betalning av slutlig skatt.

Om en person har fått ett tidsbegränsat anstånd med betalningen på grund av utflyttning till tredje land, upphör anståndet automatiskt när tiden löpt ut. Att tiden för ett tidsbegränsat anstånd går ut och ska betalas en viss dag ska framgå av anståndsbeslutet. På samma sätt som vid andra tidsbegränsade anstånd enligt 63 kap. anges då en förfallodag enligt 62 kap. 9 § redan när anståndet beviljas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.11.

62 a kap.

1 §

Paragrafen, som är ny, innehåller en bestämmelse om att utflyttningsskatten ska sättas ned om värdet av den tillgång som har gett upphov till skatten minskar efter utflyttningen. Nedsättningen ska aldrig göras med större belopp än skatten på den specifika tillgång eller förpliktelse som avyttrats. Det betyder att om en del av en utflyttningsbeskattad aktiepost säljs med förlust kan nedsättningen aldrig vara större än den utflyttningsskatt som belöper på antalet sålda aktier. Att staten efterger hela eller en del av sitt anspråk på skatt är inte detsamma som att beslutet om skatt ska omprövas. Att räkna fram nedsättningsbeloppet och den skatt som ska betalas är inte heller detsamma som att räkna om skatten i sig.

I *andra stycket* anges villkor för att värdenedgången ska beaktas. För det första anges att värdenedgången bara ska beaktas om den är definitiv och verklig. En värdenedgång är definitiv när den skattskyldige har skiljts från tillgången eller om det med största sannolikhet kan antas att tillgångens värde inte kommer att öka igen. Det innebär att en värdenedgång är definitiv när tillgången säljs eller övergår till en ny ägare genom t.ex. en benefik överlåtelse. Detsamma gäller om en tillgång utplånas genom brand eller av annan orsak. Om den skattskyldige avlider ska skatten betalas. En eventuell värdenedgång blir definitiv i och med dödsfallet och kan således beaktas när skatten betalas.

Det står också klart att en värdenedgång är definitiv när tillgången avyttrats enligt 44 kap. 4–6 §§ och 8 § första stycket 2 och 3 IL. Om en ägarandel eller annat värdepapper anses avyttrat på grund av att det utgivande företaget träder i likvidation (7 § första stycket) eller försätts i konkurs (8 § första stycket 1) kan det emellertid hända att förfarandet därefter avbryts och att verksamheten i företaget återupptas. Det hindrar dock inte att en förlust som kan fastställas på grundval av föreliggande fakta får dras av vid inkomstbeskattningen innan likvidationen eller konkursen avslutats och företaget har upplösts. Att en kapitalförlust alltid anses definitiv när ett företag försätts i konkurs anges uttryckligen i 44 kap. 8 § andra stycket IL. I RÅ 1998 ref. 25 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det inte finns någon principiell skillnad mellan konkurs- och likvidationsfallen som innebär att en likvidation undantagslöst måste ha slutförts innan förlusten får dras av. Mot denna bakgrund kan en värdenedgång, som anståndshavaren gör sannolik när det utgivande företaget träder i likvidation eller försätts i konkurs, beaktas när anståndet avseende värdepappret upphör och det slutliga betalningskravet fastställs.

I avsnitt 4.8.2 ges ett antal exempel på hur anståndshavaren kan förfoga över den beskattade värdeökningen utan att avvyttra exittillgången. Om anståndet upphör på denna grund, t.ex. om anståndshavaren direkt eller indirekt får del av hela den utflyttningsbeskattade värdeökningen genom ett lån, utdelning eller underprisöverlåtelse från ett bolag vars andelar finns i anståndsförteckningen, kommer en nedgång i andelarnas värde inte att beaktas. Detsamma ska enligt förslaget gälla om anståndshavaren frivilligt betalar skatten. Skälet är att värdenedgången inte är definitiv.

Värdenedgången måste givetvis vara verklig. En värdenedgång på ägarandelar i företag som beror på kapitalöverföringar i samband med omstruktureringar, nyutgivning av aktier eller andra åtgärder som företaget vidtagit kan alltså inte läggas till grund för nedsättning av skatteanspråket när anståndet upphör.

I samma stycke anges också att nedsättningen bara ska göras i den mån värdenedgången inte beaktas av den nya hemviststaten. Om den andra staten tillämpar s.k. step-up regler som innebär att omkostnadsbeloppet är det samma som tillgångens marknadsvärde vid inflyttningen beaktas värdenedgången fullt ut vid kapitalvinstberäkningen i det landet. Om omkostnadsbeloppet däremot fastställs till ett värde under marknadsvärdet vid inflyttningstillfället kommer en eventuell värdenedgång inte att beaktas fullt ut i den utländska staten varför det svenska skatteanspråket får sättas ned.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.9.1.

2 §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om hur nedsättningen bestäms när en tillgång som har gett upphov till utflyttningskatt minskar i värde efter utflyttningen och vilken skatt som får sättas ned.

I *första stycket* anges hur nedsättningen beräknas för utflyttningskatt som består av skatt eller avgift som tas ut med samma skattesats oberoende av inkomstens storlek. Då ska den skatt som vid utflyttningsbeskattningen fördelades till den aktuella tillgången sättas ned till ett belopp som motsvarar kvoten av verklig vinst genom kapitalvinst vid utflyttningen. En definition av begreppet verklig vinst finns i 3 §. Begreppet kapitalvinst definieras i 44 kap. 13 § IL, vilket följer av 2 kap. 3 §. Med dagens skattesystem kan denna formel (verklig vinst/kapitalvinst vid utflyttningen x skatt = skatt att betala) tillämpas på all utflyttningskatt i form av

- statlig inkomstskatt på kapitalinkomst,
- kommunal inkomstskatt,
- begravningsavgift, och
- avgift till registrerat trossamfund.

I avsnitt 4.9.2 finns exempel som visar hur nedsättningsbeloppet fastställs om utflyttningskatten utgörs av t.ex. statlig inkomstskatt på kapitalinkomst.

I *andra stycket* anges hur nedsättning beräknas för utflyttningskatt som består av skatt som tas ut med olika skattesatser beroende på inkomstens storlek. I dagsläget gäller det för utflyttningskatt i form av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst. Beräkningsmodellen i detta andra stycke avser att kompensera för att en lägre verklig vinst eventuellt skulle beskattas med en lägre procentsats än den som tillämpades vid utflyttningsbeskattningen. I avsnitt 4.5.1

konstaterades att utflyttningsinkomsten ofrånkomligen kommer att läggas på toppen av den utflyttades övriga inkomster när utflyttningskatten bestäms.

För att kompensera för eventuella progressionseffekter måste en nedsättning avseende vinst som beskattats i inkomstslaget tjänst beräknas utifrån den procentsats som tillämpades på den inkomstminskning som värdenedgången orsakat. För att kunna göra en sådan beräkning måste Skatteverket spara uppgifter om den utflyttades beskattningsbara förvärvsinkomst. Utflyttningskatt på en inkomstminskning som ligger över den övre skiktgränsen enligt 65 kap. 5 § IL sätts ned med ett belopp som motsvarar 25 procent. Utflyttningskatt på en inkomstminskning som ligger mellan den nedre och den övre skiktgränsen enligt nämnda lagrum sätts ned med ett belopp som motsvarar 20 procent.

Olika värdenedgångar ska minska den beskattningsbara förvärvsinkomsten i den ordning de har blivit definitiva. Det betyder att om en tidigare nedsättning beviljats på grund av att den beskattningsbara förvärvsinkomsten har minskat från 700 000 kronor till 600 000 kronor ska en senare konstaterad vinstminskning på 50 000 kronor placeras i intervallet 550 000–600 000 kronor.

Exempel som visar hur en värdenedgång på kvalificerade andelar beaktas finns i bilaga A, sektion A5.

Ett *tredje stycke* reglerar att det bara är skatt som fortfarande omfattas av anstånd enligt 63 kap. 24 eller 25 § eller – om anstånd inte har beviljats – skatt som inte har förfallit till betalning, som får sättas ned. Det innebär att det inte blir någon skattenedsättning om Skatteverket redan har fattat beslut om att upphäva hela eller en del av anståndet för den aktuella tillgången på grund av att den skattskyldige förfogat över den beskattade värdeökningen, betalat skatten på eget initiativ eller underlåtit att lämna den särskilda uppgiften – när den definitiva värdenedgången kan konstateras. Märk väl att det avgörande är om skatten omfattas av anstånd när tillgången avyttras eller värdenedgången annars blir definitiv. Om Skatteverket har hunnit upphäva anståndet på grund av den händelse varigenom värdenedgången realiserats har i sig inte någon betydelse för anståndshavarens möjlighet att begära nedsättning. Skatteverkets beslut att upphäva anståndet får dock betydelse för anståndshavarens möjlighet att i efterhand begära nedsättning för en värdenedgång som han eller hon hade kunnat åberopa när beslutet fattades, eftersom den ordinära tidsfristen för att begära omprövning eller överklaga ett beslut om skatt är två månader från den dag då den som beslutet gäller får del av beslutet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.9.2.

3 §

Paragrafen är ny. Här definieras vad som avses med verklig vinst när nedsättningsbeloppet beräknas enligt 2 §.

I *första stycket* anges hur den verkliga vinsten bestäms om tillgången har avyttrats mot ersättning. Med verklig vinst menas i de fallen skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen, och det omkostnadsbelopp som användes för att beräkna kapitalvinsten vid utflyttningsbeskattningen.

Om en verklig och definitiv värdenedgång kan konstateras utan att den utflyttade har erhållit någon ersättning får verklig vinst i stället bestämmas till

skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde den dag då värdenedgången blev definitiv, och ovan nämnda omkostnadsbelopp. Det anges i *andra stycket*.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.9.2.

4 §

Enligt paragrafen, som är ny, ska utflyttningsskatten sättas ned om värdet av den förpliktelse som har gett upphov till skatten ökar efter utflyttningen. Om det pris som utfärdaren betalar för att slippa infria sin förpliktelse är högre än det återköpspris som användes som anskaffningsutgift vid utflyttningen är det nämligen detta förhållande som innebär att den realiserade värdeökningen blir lägre än den värdeökning som har utflyttningsskattats. Det är därför en senare värdeökning som ska beaktas för att utflyttningsskattningen av förpliktelser inte ska bli alltför betungande. Bestämmelserna om hur nedsättningen bestäms, vilken skatt som får sättas ned och övriga villkor för att skatten ska sättas ned finns i 1–3 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.9.3.

5 §

Paragrafen, som är ny, innehåller regler om ett särskilt avräkningsförfarande för utländsk skatt som tas ut på en kapitalvinst som har utflyttningsskattats. Av bestämmelserna i *första stycket* framgår att utländsk skatt som anståndshavaren har betalat på grund av att den utflyttningsskattade tillgången eller förpliktelsen avyttras ska avräknas från den utflyttningsskatt som förfaller till betalning på grund av avyttringen. Det betyder att om betalningsskyldigheten har inträtt på grund av att en tillgång har överlåtits är det utflyttningsskatten avseende den överlåtna tillgången som ska minskas. Är den utländska skatten högre än utflyttningsskatten på just denna tillgång kan det överskjutande beloppet inte avräknas mot utflyttningsskatt på andra tillgångar. Det överskjutande beloppet kan inte heller avräknas enligt avräkningslagen.

I samma stycke anges vidare att avräkning bara ska medges för utländsk skatt som tas ut på den inkomst som ingår i underlaget för att ta ut utflyttningsskatten. Den utländska skatten måste alltså avse samma värdeökning som har utflyttningsskattats i Sverige. I annat fall blir det inte fråga om någon dubbelbeskattning i egentlig mening. I praktiken innebär denna bestämmelse att avräkning bara kan bli aktuellt när inflyttningssstaten använder den ursprungliga anskaffningsutgiften eller en anskaffningsutgift som är lägre än det marknadsvärde som användes vid utflyttningsskattningen. Som exempel kan nämnas att om den nya hemviststaten använder en anskaffningsutgift som ligger mitt emellan den ursprungliga anskaffningsutgiften och marknadsvärdet vid utflyttningen kan inte mer än halva utflyttningsskatten användas för att avräkna utländsk skatt. Om inflyttningsslandet däremot beräknar vinsten utifrån den ursprungliga anskaffningsutgiften och tar ut skatt med ett lika högt eller högre belopp än den svenska utflyttningsskatten, ska hela det svenska skatteanspråket undanröjas.

En annan situation som kan uppstå är att den utländska skatten blir högre på grund av att den även avser en värdeökning som har uppkommit efter utflyttningen. I ett sådant fall blir den utländska skatten på värdeökningen efter utflyttningen inte avräkningsbar. Även här är skälet att den utländska skatten delvis avser en annan inkomst än den som utflyttningsskattades.

I *andra stycket* anges vad som menas med utländsk skatt.

Av *tredje stycket* följer att avräkning inte medges om tillämpligt skatteavtal har bestämmelser om hur beskattningsrätten fördelas när en fysisk person byter hemviststat.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.10.

6 §

Paragrafen är ny och innehåller regler om nedsättning av utflyttningsskatt på tillgångar och förpliktelser som en utflyttningsbeskattad person har kvar när han eller hon flyttar tillbaka till Sverige och blir obegränsat skattskyldig utan att ha hemvist i ett annat land enligt ett skatteavtal eller när en utflyttad person åter får hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal. I *första stycket* anges dessa grundläggande förutsättningar för nedsättning.

I *andra stycket* anges vilken skatt som kan sättas ned. Om den skattskyldige har beviljats anstånd med betalningen enligt 63 kap. 24 eller 25 § är det bara den skatt som alltjämt omfattas av anstånd som ska sättas ned. Om sådant anstånd inte har beviljats ska skatt som ännu inte har förfallit till betalning sättas ned. Den sistnämnda situationen förutsätter att en utflyttningsbeskattad person hinner flytta tillbaka och åter bli skattskyldig i Sverige före slutskattens ordinarie förfalldag, vilket inte bör vara så vanligt förekommande. Om ett tidsbegränsat anstånd upphör på grund av att tiden löpt ut, ska skatten på kvarvarande tillgångar sättas ned om återflytten sker innan skatten har förfallit till betalning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.15.2.

7 §

Paragrafen är ny och reglerar den uppgiftsskyldighet som gäller för den som begär nedsättning av utflyttningsskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.9.1, 4.10 och 4.15.2.

63 kap.

1 §

Ändringen i *fjortonde strecksatsen* föranleds av att kapitlet utökas med ytterligare en bestämmelse, 21 b §, om anståndsbelopp. En *ny sjuttonde strecksats* föranleds av att 14 nya paragrafer om en särskild form av anstånd med betalning av utflyttningsskatt införs i kapitlet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4 7 1.

8 §

Paragrafen reglerar Skatteverkets rätt att kräva säkerhet som villkor för att bevilja anstånd med betalning av skatt. Genom ett tillägg i *första stycket* ställs krav på säkerhet om det kan antas att utflyttningsskatten inte kommer att betalas i rätt tid för att anstånd enligt 25 § ska beviljas. Ett sådant anstånd kan beviljas för den som är skyldig att betala utflyttningsskatt om han eller hon är bosatt i en

stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och Sverige har ingått ett skatteavtal med bestämmelser om informationsutbyte med denna stat.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.2.

15 §

Paragrafen reglerar en möjlighet till anstånd på grund av synnerliga skäl. Om det finns synnerliga skäl ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift även i andra fall eller på annat sätt än som avses i de andra anståndsformer som nämns i kapitlet. I paragrafen anges de paragrafer som innehåller bestämmelser om andra anståndsformer. I och med att en ny typ av anstånd för betalning av utflyttningsskatt införs har uppräknings- och befintliga anståndsbestämmelser kompletterats med en hänvisning till 24 och 25 §§.

Den 1 december 2013 infördes i 14 a–c §§ bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i samband med att ett investeraravdrag återförs. En hänvisning införs till dessa bestämmelser.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.1.

16 §

Eftersom det införs en ny typ av anstånd med betalning av utflyttningsskatt som inte ska beviljas med skäligt belopp utökas listan över befintliga undantagsbestämmelser i *första meningen*.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.4.

21 b §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser som anger med vilket belopp anstånd får beviljas när anståndet avser betalning av utflyttningsskatt. Enligt paragrafen ska anstånd beviljas med det belopp som anges i ansökan till den del beloppet avser utflyttningsskatt som inte ska betalas enligt 32, 33 eller 35 §. Innehållet i paragrafen utgör ett undantag från den huvudregel i 16 § som anger att anstånd ska beviljas med skäligt belopp.

Den som är skyldig att betala utflyttningsskatt har enligt 24 och 25 §§ en långtgående rätt att senarelägga betalningen med hela utflyttningsskatten. Denna rätt gäller till dess att någon av de händelser som anges i 32, 33 eller 35 §§ inträffar. Om den rättsliga grunden för att senarelägga betalningen har upphört kan anstånd inte längre beviljas. Om exempelvis de tillgångar som har gett upphov till skatten har överlåtits innan anståndsansökan prövas har betalningsskyldigheten inträtt och anstånd ska därför inte beviljas för skatt som är hänförlig till denna tillgång. Att anstånd bara ska beviljas för obetald skatt framgår av 24 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.4.

24 §

Paragrafen är ny och innehåller grunden för en ny särskild form av anstånd med betalning av utflyttningsskatt. Av första stycket framgår att anstånd enligt detta lagrum bara kan komma i fråga för betalning av just denna skatt. Vidare anges att anstånd bara ska beviljas för obetald skatt. Om den som är skyldig att betala utflyttningsskatt har bosatt sig i en stat inom EES innebär det att anstånd ska beviljas med betalning av hela utflyttningsskatten, förutsatt att rätten till anstånd inte har upphört på någon av de grunder som anges i 32, 33 eller 35 § när

anståndsansökan prövas. Det enda som i sådant fall krävs är att den skattskyldige ansöker om anstånd innan skatten har betalats, se 26 §.

Om den skattskyldige har betalat hela eller en del av skatten kan han eller hon därefter inte hävda sin rätt till anstånd och kräva återbetalning av inbetalt belopp. Att i efterhand återställa rättsläget på detta sätt är ofta inte möjligt och skulle i vart fall kräva hantering och kontroll som inte står i rimlig proportion till den rättsförlust som kan drabba den som dröjer så länge med att söka anstånd att skatten hinner förfalla till betalning och eventuellt också blir föremål för indrivningsåtgärder. Någon bestämmelse om att anstånd måste sökas inom viss tid finns inte.

I avsnitt 4.5.4 redogörs för hur skattekontots konstruktion kan innebära att skatt som debiteras på en persons konto kan bli betald genom att avräknas mot överskott som kan finnas på samma konto. För att undvika att skatten på detta sätt blir betald av misstag har 61 kap. 5 och 6 §§ kompletterats med bestämmelser som innebär att utflyttningsskatten aldrig ska registreras på skattekontot före förfallodagen för den slutliga skatten. Det betyder att den skattskyldige får minst 90 dagar från den dag då beslutet om den slutliga skatten fattades för att söka anstånd utan att riskera att skatten dessförinnan blir oavsiktligt betald. Efter denna tid står den betalningsskyldige själv risken för att anståndsätten kan upphöra om skatten betalas genom avräkning på skattekontot eller genom indrivning.

Att anstånd inte kan beviljas om det har inträffat en händelse som medför att den rättsliga grunden för att senarelägga betalningen har upphört ligger i sakens natur men anges för tydlighetens skull i 21 b § om anståndsbeloppet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.1.

25 §

I paragrafen, som är ny, anges vilka ytterligare villkor och begränsningar som gäller för att anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska beviljas om den som är skyldig att betala skatten har bosatt sig i en stat utanför EES. För att anstånd ska beviljas i en sådan situation krävs att Sverige har ingått ett skatteavtal med bestämmelser om informationsutbyte med den stat där den skattskyldige är bosatt. Vid en flytt till tredjeland är rätten till anstånd dessutom begränsad till de fem år som följer efter dagen för beslutet om utflyttningsbeskattning. Ett anstånd med betalning av utflyttningsskatt vid flytt till tredjeland ska vidare villkoras med krav på säkerhet om det kan antas att utflyttningsskatten inte kommer att betalas i rätt tid. Detta villkor nämns inte här utan följer av 8 § som anger i vilka fall säkerhet är en förutsättning för anstånd och som numera även innehåller en hänvisning till anstånd som avses i denna paragraf.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.2.

26 §

Paragrafen, som är ny, innehåller uppgifter om vad en ansökan om anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska innehålla. Den som är skyldig att betala utflyttningsskatt på grund av en utflyttning till en stat inom EES har en ovillkorlig rätt till anstånd med betalningen så länge inte någon av de grunder som anges i 32, 33 eller 35 § har inträtt när anståndsansökan prövas. För den som har utflyttningsskattats på grund av utflyttning till en stat utanför EES är anståndsätten behäftad med vissa villkor och begränsningar, se 8 och 25 §§.

Rätten till anstånd kan alltså inskränkas av händelser som har inträffat efter utflyttningstillfället. Tillgångar som har gett upphov till skatten kan exempelvis ha överlåtits. I så fall har inkomsten realiserats och det finns inte längre möjlighet att bevilja anstånd eftersom den rättsliga grunden för att senarelägga betalningen har upphört. För att Skatteverket ska kunna pröva om och i vilken utsträckning anstånd ska beviljas måste anståndsansökan innehålla vissa uppgifter.

I paragrafens *första strecksats* anges att den som ansöker om anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska lämna uppgift om sin bostadsadress och sitt skatteregistreringsnummer i den nya hemviststaten. Av *andra och tredje strecksatserna* följer vidare att anståndsansökan ska innehålla uppgift om anståndsbeloppets storlek och vilka tillgångar eller förpliktelser som gett upphov till den skatt som anståndet avser. Dessutom behövs uppgifter om hur skatten fördelas mellan olika exittillgångar. Om den utflyttade har fyllt i sin inkomstdeklaration korrekt finns uppgifterna redan hos Skatteverket. Om det beskattade innehavet är oförändrat när anståndet begärs kan den som söker anstånd med hela utflyttningsskatten hänvisa till uppgifterna i inkomstdeklarationen.

Om ansökan däremot bara avser en del av utflyttningsskatten eller om innehavet av tillgångar eller förpliktelser som ska bära anståndsbeloppet är förändrat, krävs alltid att ansökan kompletteras med uppgifter om de tillgångar och förpliktelser som har gett upphov till den skatt som ansökan avser. För att det ska vara möjligt ska Skatteverket enligt 56 kap. 11 § underrätta den utflyttningsbeskattade personen om hur skatten fördelas mellan olika exittillgångar.

Den utflyttade kan också ha förvärvat tillgångar under den tid som löper mellan utflyttningen och anståndsansökan. Om en tillgång som förvärvas efter utflyttningen enligt 30 § första eller tredje stycket, 31 eller 35 § ska bära en del av anståndsbeloppet, ska anståndsansökan innehålla uppgifter om förvärvet. Detsamma gäller om utflyttningsskatten enligt 30 § andra stycket ska fördelas på färre andelar än dem som gett upphov till skatten. I *fjärde och femte strecksatserna* anges därför att en ansökan ska innehålla uppgifter om sammanläggning och förvärv av tillgångar som ska bära hela eller delar av anståndsbeloppet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.3.

27 §

Paragrafen är ny och anger att Skatteverket ska upprätta en anståndsförteckning för varje person som beviljas anstånd med betalning av utflyttningsskatt. I anståndsförteckningen sammanställs de uppgifter som behövs för att administrera anståndet och för att Skatteverket ska kunna fatta korrekta beslut om skattebetalning och eventuellt nya omkostnadsbelopp. Innehållet regleras utförligare i 28 §. Hur uppgifterna ska tas in och uppdateras regleras i 29 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.5.

28 §

Paragrafen är ny och reglerar vilka uppgifter som ska finnas i anståndsförteckningen och hur de ska redovisas. I *första stycket* anges att anståndsförteckningen ska innehålla uppgifter om anståndsbelopp och vilka

tillgångar eller förpliktelser som ligger till grund för den skatt som omfattas av anstånd. Dessutom ska det finnas uppgifter om hur den beskattade inkomsten och skatten har beräknats.

I *andra stycket* finns bestämmelser om hur uppgifterna ska redovisas. Härav följer att anståndsbeloppet ska fördelas mellan olika tillgångar och förpliktelser. Uppgifter om tillgångar eller förpliktelser av samma slag och sort ska redovisas i en och samma anståndspost. Även om en anståndspost avser flera tillgångar eller förpliktelser av samma slag och sort, t.ex. delägarrätter, ska anståndsbeloppet anges per delägarrätt och inte bara som ett samlat anståndsbelopp för samtliga delägarrätter i anståndsposten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.5.

29 §

Paragrafen, som är ny, reglerar hur uppgifter ska tas in och uppdateras i anståndsförteckningen. Anståndsförteckningen ska innehålla samtliga uppgifter som Skatteverket behöver för att administrera anståndet och för att fatta korrekta beslut om skattebetalning och eventuellt nya omkostnadsbelopp. Uppgifter från anståndshavarens inkomstdeklaration, beskattning och anståndsansökan ska därför föras in i dennes anståndsförteckning. Dessutom ska Skatteverket varje år uppdatera anståndsförteckningen med anledning av de särskilda uppgifter som anståndshavaren lämnar varje år samt de ändringar av anståndet som beslutats på myndighetens initiativ. Anståndsförteckningen ska alltså alltid visa aktuellt anståndsbelopp samt hur detta belopp ska fördelas mellan de tillgångar som ligger till grund för anståndet och som Skatteverket känner till. De tillgångar och förpliktelser som har gett upphov till utflyttningskatten behöver inte nödvändigtvis vara de som bär anståndet under hela anståndstiden. Det följer av att tillgångar som anståndshavaren förvärvar under anståndstiden i vissa fall ska bära hela eller en del av ett anståndsbelopp som före förvärvet bars av andra tillgångar, se 30–31 §§ och 35 § tredje stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.5.

30 §

Paragrafen, som är ny, reglerar hur uppgifterna i anståndsförteckningen ska ändras om den som har anstånd med utflyttningskatt på andelar förvärvar nya andelar i samma företag genom fondemission, split eller liknande förfarande, om andelar i anståndsförteckningen läggs samman samt om andelar i anståndsförteckningen avyttras genom andelsbyte. I *första stycket* behandlas en situation när anståndshavaren förvärvar fler andelar genom fondemission, split eller liknande förfarande. I de fallen ska de nya andelarna, oavsett slag och sort, tas in i anståndsförteckningen och det tidigare anståndsbeloppet på de gamla andelarna ska fördelas lika mellan gamla och nya andelar.

Om anståndshavaren exempelvis äger flera andelar i ett företag, varav några ska finnas i anståndsförteckningen och andra inte, när en emission genomförs, ska en del av de emitterade andelarna föras in i anståndsförteckningen. Fördelningen ska göras i proportion till innehavets sammansättning före emissionen.

Andra stycket anger hur uppgifterna ska ändras om andelar i anståndsförteckningen läggs samman genom en s.k. omvänd split. I så fall ska anståndsbeloppet för de gamla andelarna fördelas lika mellan de nya färre

antalet andelar som ska finnas angivna i anståndsförteckningen efter sammanläggningen.

I *tredje stycket* behandlas hur anståndet ska registreras om andelar i anståndsförteckningen avyttras genom ett andelsbyte enligt 48 a kap. IL. Om andelar avyttras genom ett sådant andelsbyte ska anståndet på de avyttrade andelarna bara upphävas till den del anståndhavaren har fått ersättning i pengar (33 § andra stycket). Den del av anståndet som inte upphävs ska föras över från de avyttrade andelarna till de nya andelar som anståndshavaren erhåller genom andelsbytet. De nya andelarna ska föras in i anståndsförteckningen och det kvarvarande anståndsbeloppet ska fördelas jämnt mellan de nya andelarna.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.5.

31 §

Paragrafen är ny och reglerar hur uppgifterna i anståndsförteckningen ska ändras om anståndshavaren utnyttjar en i anståndsförteckningen registrerad rättighet att förvärva tillgångar. Exempel på rättigheter som kan omfattas av denna bestämmelse är en teckningsrätt, fondaktierätt, företrädesrätt till teckning av vinstandelslån, termin, option, konvertibel, konvertibelt vinstandelsbevis eller konvertibelt kapitalandelsbevis. Om ett sådant värdepapper byts ut enligt gällande konverteringsvillkor upphör det att existera. De förvärvade tillgångarna ska ersätta den utnyttjade rättigheten i anståndsförteckningen och det anståndsbelopp som bärs av den utnyttjade rättigheten ska föras över till de förvärvade tillgångarna.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.5.

32 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om att ett anstånd med betalning av utflyttningsskatt enligt 24 eller 25 § ska upphävas om anståndshavaren begär det. Av *första stycket* följer att Skatteverket kan besluta om att hela eller en del av anståndet ska upphöra utan att det inträffat någon händelse som enligt 33 eller 35 § utlöser betalningsskyldighet. Det kräver dock att anståndshavaren kommer in med en särskild begäran som anger med vilket belopp anståndet ska upphävas. En person som vill betala en del av den utflyttningsskatt som omfattas av anstånd måste dessutom ange vilken eller vilka tillgångar i anståndsförteckningen som betalningen avser. Det är en förutsättning för att anståndsförteckningen ska föras med korrekta uppgifter om hur stort anståndsbelopp som belöper på varje enskild tillgång efter den frivilliga betalningen. Om bara en del av anståndet för en viss anståndspost upphävs ska det kvarvarande anståndsbeloppet fördelas jämnt mellan de tillgångar eller förpliktelser som är registrerade i anståndsförteckningen för denna anståndspost (37 §).

En begäran från anståndshavaren behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett beslut om att släppa den del av anståndet som anståndshavaren vill betala. När det beslutet är fattat kan beloppet betalas in på skattekontot och kopplas samman med den skuld som anståndshavaren har avsett att betala. Görs inbetalningen på skattekontot utan föregående begäran kommer den att behandlas som vilken inbetalning som helst. Som en konsekvens av skattekontots grundläggande systematik kan inbetalningen i så fall komma att räknas av mot andra skatteskulder som anståndshavaren eventuellt kan ha.

För Skatteverkets del innebär varje ändring i ett befintligt anstånd att ett beslut måste fattas och att anståndsförteckningen ska justeras. Av *andra stycket* följer att en begäran om att anståndet ska upphöra ska avse minst 20 000 kronor, alternativt hela anståndsbeloppet för en tillgång, en förpliktelse, eller hela anståndet för en anståndspost. Därmed tillåts den enskilde att betala av skatten för att minska sin administration utan att orsaka onödigt omfattande administrativ hantering för myndigheten.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.8.1.

33 §

Paragrafen är ny och innehåller en förteckning över händelser som var och en utgör rättslig grund för att den som har anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska vara skyldig att betala skatten. Inledningsvis anges att ett anstånd med betalning av utflyttningsskatt helt eller delvis ska upphävas om någon av dessa händelser inträffar. Att anståndet aktivt ska upphävas innebär att Skatteverket måste fatta ett beslut om att anståndet upphör och hur stor andel av anståndsbeloppet som ska betalas. De rättsliga grunder som anges i paragrafen får således inte någon direkt effekt. I stället inträder betalningsskyldigheten först när Skatteverket, med stöd av någon här angiven rättslig grund, fattar beslut om att upphäva anståndet.

Dessa bestämmelser om betalningsskyldighetens inträde är tillämpliga på alla anstånd med betalning av utflyttningsskatt, både tidsbegränsade och icke tidsbegränsade. Innebörden av ett tidsbegränsat anstånd enligt 25 § är att det upphör när anståndstiden löper ut. Skatten ska då betalas även om ingen av de här angivna grunderna för skattebetalning har inträffat. Om dock någon av de rättsliga grunder som utlöser betalningsskyldigheten inträffar innan tiden för ett tidsbegränsat anstånd har löpt ut, innebär det att anståndet, helt eller delvis, ska upphävas i förtid.

Ett anstånd kan omfatta utflyttningsskatt som avser flera olika tillgångar och förpliktelser. I anståndsförteckningen registreras hur stort anståndsbelopp som belöper på varje enskild tillgång eller förpliktelse. Hur stor del av det totala anståndsbeloppet som ska upphävas beror på vilken rättslig grund som utlöser betalningsskyldigheten. Om ett anstånd exempelvis ska upphävas på grund av att en tillgång har överlåtit till en annan person (punkterna 1 och 2) ska anståndet bara upphävas till den del det avser utflyttningsskatt som bärs av den överlåtna tillgången. Om anståndet i stället ska upphävas på grund av att värden eller penningmedel förts över till anståndshavaren (punkterna 3 och 4) finns det bestämmelser i 34 § om hur stor del av anståndet som ska upphävas. Om den rättsliga grunden för att upphäva anståndet är kopplad till anståndshavarens person eller handlingar (punkterna 5–8) ska hela anståndet upphävas.

I *första stycket* listas åtta olika grunder för att ett anstånd helt eller delvis ska upphöra. Denna uppräkningslista är uttömmande. Att anståndshavaren förfogar över den utflyttningsbeskattade värdeökningen utan att den tillgång som bär anståndet avyttras (punkten 3) är dock en grund som kan appliceras på flera olika förfaranden.

Av *punkten 1* följer att ett anstånd ska upphöra om en tillgång eller förpliktelse som ska finnas i anståndsförteckningen har avyttrats enligt 44 kap. 3–8 §§ IL. Härav följer att det inte bara är de tillgångar och förpliktelser som ursprungligen har gett upphov till den anståndsbelagda utflyttningsskatten som

avses utan även de tillgångar eller förpliktelser som därefter har förvärvats på ett sätt som medför att de har inträtt såsom bärare av hela eller delar av det ursprungliga anståndsbeloppet.

Vid ett andelsbyte enligt 48 a kap. ska dock anståndet för de avyttrade andelarna bara upphävas om anståndshavaren har fått ersättning i pengar och då med ett belopp som motsvarar denna ersättning. Motsvarande gäller vid fusioner och fissioner som uppfyller förutsättningarna för ett andelsbyte enligt 48 a kap. IL.

Frågan om en avyttring eller avslut har skett ska avgöras med tillämpning av inkomstskattelagens allmänna regler såsom de ska tolkas och tillämpas enligt förarbeten och praxis.

Punkten 2 innehåller en bestämmelse om att anståndet ska upphävas om den tillgång eller förpliktelse som ska vara registrerad i anståndsförteckningen såsom bärare av anståndsbelagd utflyttningsskatt har övergått till en ny ägare genom gåva eller bodelning eller om den av annan anledning har förlorat möjligheten att öka anståndshavarens betalningsförmåga. Om en tillgång eller förpliktelse övergår till en ny ägare genom en benefik överlåtelse har anståndshavaren avstått från framtida möjligheter att realisera försäljningsinkomsten. Att anståndet upphör om den underliggande tillgången eller förpliktelserna överläts genom gåva eller bodelning innebär att ansvaret för att betala utflyttningsskatten aldrig kommer att övergå till en annan person. Motsvarande regel behövs inte vid överlåtelser genom arv eller testamente eftersom anståndet enligt punkten 7 ska upphävas redan på grund av att anståndshavaren avlider. En särskild bestämmelse om mottagarens anskaffningskostnad i dessa fall finns i 44 kap. 21 a § IL.

Att egendomen utplånas eller försvinner ur den skattskyldiges ägo genom exempelvis stöld syftar främst på egendom som avses i 52 kap. IL. Egendomen kan därefter inte öka anståndshavarens betalningsförmåga. En sådan händelse ska därför utlösa krav på att den utflyttningsskatt som hänförs till tillgången ska betalas, oavsett om och hur stor ersättning som förlusten kan ha genererat. Det kan här vara på sin plats att påminna om att betalningskravet kan åtföljas av ett nedsättningsbeslut enligt 62 a kap. 1 § om tillgångens värde har gått ned. Att anståndet upphör kommer i så fall främst att få betydelse som en registervårdande åtgärd utan ekonomisk betydelse.

Punkten 3 reglerar händelser varigenom anståndshavaren direkt eller indirekt förfogar över den beskattade värdeökningen utan att avyttra den utflyttningsbeskattade tillgången. Utan denna bestämmelse skulle anståndshavaren kunna disponera den beskattade inkomsten utan att skatten måste betalas under anståndshavarens livstid.

För att anståndshavaren ska kunna förfoga över den beskattade värdeökningen krävs i de flesta fall att ett företag, vars andelar eller andra utgivna finansiella instrument finns i anståndsförteckningen (anstånds företaget), för över ekonomiska värden till

- anståndshavaren,
- anståndshavarens närstående, eller
- ett företag som anståndshavaren eller dennes närstående genom ägarandel eller på annat sätt, ensam eller tillsammans, har ett direkt eller indirekt väsentligt inflytande i.

Anståndet ska alltså upphävas om beskattade värden förs över direkt till anståndshavaren. Med närstående avses här den personkrets som anges i 2 kap. 22 § IL. Innebörden av begreppet närstående följer av 3 kap. 2 §. Dessutom ska betalningsskyldigheten inträda om anståndshavaren indirekt förfogar över beskattade värden. Ett indirekt förfogande uppkommer om ekonomiska tillgångar förs över till anståndshavarens närstående eller till ett annat företag som anståndshavaren eller anståndshavarens närstående har ekonomiska intressen i.

Det är tillräckligt att anståndshavaren kan förfoga över den utflyttningsbeskattade värdeökningen för att anståndet ska upphöra. Om medlen faktiskt har förts över till anståndshavaren personligen är alltså inte avgörande. Betalningsskyldigheten initieras därmed av att värdeöverföringen genomförs.

För att anståndshavaren ska anses förfoga över värden som förs över till ett annat företag ska anståndshavaren eller dennes närstående ha ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i det mottagande företaget. Det ekonomiska intresset ska vara av viss betydelse. Det ska emellertid inte krävas att anståndshavaren eller dennes närstående ska ha ett sådant bestämmande inflytande som anges i 40 kap. 5 § IL. I så fall skulle ett företag, i vilket anståndshavaren äger så mycket som hälften av andelarna eller rösterna, kunna överta anständsföretagets tillgångar utan att anståndshavaren blir skyldig att betala utflyttningskatten. Om flera fysiska personer samverkar i syfte att slippa att betala utflyttningskatten räcker det att var och en har en betydligt mindre ägarandel än så. Mot denna bakgrund ska det vara tillräckligt att anståndshavare eller anståndshavarens närstående, ensam eller tillsammans, har ett väsentligt inflytande.

Väsentligt inflytande är ett vedertaget uttryck som används inom skattelagstiftningen för att bl.a. definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap med varandra (t.ex. 25 a kap. 2 § IL). Det är således inte ett nytt uttryck i inkomstskattelagen. Frågan om en person ska anses ha väsentligt inflytande i ett företag får avgöras med ledning av tidigare förarbeten och praxis.

Om utflyttningsbeskattade värden förs över från anständsföretaget till en stiftelse kan resonemanget om väsentligt inflytande inte tillämpas eftersom en stiftelse är en juridisk person som varken har ägare eller medlemmar. En sådan överföring får i stället anständsbegränsande effekt på grund av att medlen anses ha tillkommit anståndshavaren personligen. Ett sådant synsätt överensstämmer med Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 2007 not. 161 där domstolen fann att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse och som inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL, ska leda till att ägarna i aktiebolaget utdelningsbeskattas. Mot denna bakgrund får en förmögenhetsöverföring till en stiftelse ses om en överföring till anståndshavaren såsom ägare i det överförande företaget.

Bestämmelsen gäller alla värdeöverföringar som överstiger den vinst som företaget har upparbetat efter anståndshavarens utflyttning. Exempel på hur en värdeöverföring kan genomföras är genom en vanlig utbetalning, genom utdelning, uttag ur handelsbolag, koncernbidrag, aktieägartillskott eller genom en underprisöverlåtelse. Hur överföringen genomförs eller rubriceras saknar betydelse. Det är emellertid viktigt att notera att det bara är överföring av utflyttningsbeskattade värden som utlöser betalningsskyldighet. Utdelning av

vinst som har upparbetats efter utflyttningen är exempel på en värdeöverföring som inte ska påverka anståndshavarens anstånd. Skälet är att vinst som upparbetats efter utflyttningen kan delas ut utan att den utflyttningsbeskattade andelens värde blir lägre än det som beskattades när anståndshavaren flyttade ut.

Att utreda om överförda värden har upparbetats före eller efter utflyttningen kan vara svårt, i vart fall om anstånds företaget fortsätter att bedriva näringsverksamhet efter anståndshavarens utflyttning. Eftersom utredningen avser frågan om anståndshavarens rätt till fortsatt anstånd har dock anståndshavaren ett ansvar för att de närmare omständigheterna kring överföringen blir klarlagda. Om exempelvis anståndshavaren ett år får utdelning med ett belopp som – i förhållande till dennes ägarandel – överstiger det utdelande företags nettovinst enligt fastställd balansräkning eller, i förekommande fall fastställd koncernbalansräkning för det året, kan det vara en indikation om att anståndshavaren tillgodoförts delar av den beskattade värdeökningen. I det läget finns det skäl för Skatteverket att utreda om anståndet helt eller delvis ska upphöra. Enligt allmänna regler om bevisbördans placering får det vid en sådan utredning ankomma på anståndshavaren att göra sannolikt att utdelningen avser vinstmedel som upparbetats efter utflyttningen. Dels för att det är den som vill komma i åtnjutande av en förmånlig skattebetalningsregel som har att styrka att förutsättningar är uppfyllda, dels för att det är anståndshavaren, såsom delägare i företaget, som har lättast att prestera bevisningen. Om det inte framkommer att utdelningen rymms inom den vinst som upparbetats efter utflyttningen ska anståndet avseende de aktuella andelarna upphävas.

Om utdelning lämnas i kontanter eller som sakutdelning saknar här betydelse. Utdelning av andelar i dotterbolag (Lex ASEA) och utdelning vid partiell fission innebär att värden förs över från det utdelande företaget. Sådan utdelning undantas från beskattning enligt 42 kap. 16–16 b §§ IL. Att utdelningen är skattefri enligt inkomstskattelagen hindrar dock inte att anståndet ska upphöra om den innebär att den utflyttningsbeskattade vinsten på andelar som omfattas av anstånd helt eller delvis förs över till anståndshavaren.

Ett annat sätt att förfoga över den beskattade värdeökningen är att värdet av en anståndsbelagd tillgång eller förpliktelse reduceras genom en företagsintern åtgärd. Det behöver alltså inte alltid vara fråga om att värden förs ut från anstånds företaget. Om utflyttningsbeskattade värden förs över från en anståndsbelagd tillgång till en annan tillgång som varken ska träda in som bärare av anståndsbeloppet eller omfattas av turordningsregeln, ska anståndet helt eller delvis upphävas enligt denna bestämmelse. Exempel på ett sådant förfogande är att anstånds företaget nyemitterar andelar av annat slag och sort än de andelar som ska finnas i anstånds förteckningen till ett underpris som inte är affärsmässigt betingat. Förfogandet omfattar såväl värdeöverföringar till anståndshavaren själv som värdeöverföringar som annars kan antas vara i anståndshavarens intresse.

Hur stort anståndsbelopp som ska betalas följer av bestämmelserna i 34 §.

Punkten 4 behandlar den omständigheten att den skattskyldige eller dennes närstående får ett penninglån från
– ett företag vars icke marknadsnoterade andelar ska finnas i anstånds förteckningen (anstånds företaget),

- ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget, eller
- ett annat företag som har fått ett penninglån, direkt eller indirekt, från anstånds företaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget.

Vem som i detta sammanhang är närstående framgår av kommentaren till punkten 3.

Med svensk koncern avses enligt 2 kap. 5 § IL en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Denna allmänna definition av koncernbegreppet ska här tillämpas i enlighet med 3 kap. 2 §. Med företag och andra näringsidkare avses motsvarande utländska företagsformer. Det överensstämmer med den princip som enligt 2 kap. 2 § IL ska gälla om inget annat särskilt anges.

Vid gränsdragningen mellan penninglån och andra lån kan ledning sökas i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Av förarbetena till denna bestämmelse framgår bl.a. att penninglån inte omfattar normala varukrediter eller förskott på lön (prop. 1973:93 s. 133). Den koppling som för övrigt finns mellan beskattningsregeln i 11 kap. 45 § IL och det civilrättsliga låneförbudet i 21 kap. 1–7 §§ ABL gör sig dock inte gällande i detta sammanhang, som ju bara rör frågan om skattebetalning.

Bestämmelsen om att anståndet ska upphävas när anstånds företaget lämnar penninglån har en något annorlunda konstruktion jämfört med när värden faktiskt förs ut från anstånds företaget. Ett lån till en solid låntagare försämrar inte långivarens ekonomiska värde. Att anstånds företaget lämnar ett lån till ett annat företag ska därför inte i sig leda till att anståndet hävs. Däremot ska penninglån som anstånds företaget eller ett företag inom samma koncern som anstånds företaget lämnar till anståndshavaren eller anståndshavarens närstående få anståndshävande effekt. I det läget får anståndshavaren direkt eller indirekt tillgång till likvida medel. Enligt intern rätt är ett sådant lån förbjudet. Det innebär även stora risker för att utflyttningsbeskattade värden konsumeras innan skatten kan krävas in.

För att motverka att låneinstitutet används för att slussa penningmedel via olika företag för att slutligen hamna hos anståndshavaren ska enligt tredje strecksatsen även lån som lämnas från andra företag än anstånds företaget medföra att anståndet ska hävas, till den del lånet härrör från anstånds företaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anstånds företaget.

Hur stort anståndsbelopp som ska betalas följer av bestämmelserna i 34 §.

Enligt *punkten 5* ska anståndet i vissa fall upphöra om anståndshavaren flyttar till ett land utanför EES. Ett icke tidsbegränsat anstånd ska upphöra om anståndshavaren flyttar ut från EES-området. Om skatten måste betalas när anståndshavaren flyttar till ett land utanför EES eller mellan två länder utanför EES beror dock på om det finns förutsättningar att bevilja ett s.k. tredjelandsanstånd. Ett tredjelandsanstånd förutsätter att de särskilda villkor som gäller ett tredjelandsanstånd är uppfyllda. Det innebär bland annat att det tredjeland som anståndshavaren flyttar till måste ha ingått skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte med Sverige. Ansökan måste också göras i sådan tid att ett tredjelandsanstånd fortfarande kan medges, dvs. inom fem år från beslutet om utflyttningsbeskattning. Den som ansöker måste dessutom uppfylla de krav på säkerhet som kan ställas. Finns det en ansökan om förnyat anstånd får det ankomma på Skatteverket att pröva denna innan frågan om att

upphäva anståndet slutligt avgörs. Om ett nytt anstånd inte medges ska hela anståndsbeloppet betalas.

I *punkten 6* anges att ett anstånd med betalning av skatt på de tillgångar som den utflyttade har kvar ska upphävas om en utflyttningsbeskattad person blir obegränsat skattskyldig och inte heller har hemvist enligt skatteavtal i ett annat land, eller åter får hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal. Att anståndet upphävs är ett led i att så långt som möjligt återställa beskattningseffekterna avseende egendom som finns kvar hos den som har utflyttningsbeskattats och därefter åter blir skattskyldig i Sverige. Att skatt som omfattas av anstånd vid återflytten ska sättas ned följer av 62 a kap. 6 §. Enligt 44 kap. 14 b § IL ska i vissa fall även omkostnadsbeloppet höjas för de tillgångar och förpliktelser som anståndshavaren har kvar vid återflytten.

Punkten 7 innehåller en bestämmelse om att anståndet ska upphävas om anståndshavaren avlider. Enligt intern svensk rätt tar dödsboet över den avlidnes samtliga tillgångar och betalningsansvaret för dennes skulder i och med dödsfallet. De likviditetshänsyn som berättigar till ett anstånd med betalningen av utflyttningskatten gör sig inte gällande i det nya rättsförhållandet. Att anståndet ska upphöra om anståndshavaren avlider innebär att ansvaret för att betala utflyttningskatten aldrig kommer att övergå till en annan person. Hur mottagarens anskaffningskostnad ska bestämmas i dessa fall framgår av 44 kap. 21 a § IL.

Av *punkten 8* följer att anståndet ska upphävas om anståndshavaren inte lämnar särskilda uppgifter enligt 33 kap. 6 a §. De ska enligt 33 kap. 11 § lämnas senast den 2 maj året efter det kalenderår som uppgifterna avser. Ett beslut att häva anståndet på denna grund måste dock föregås av att anståndshavaren föreläggs att inkomma med uppgifterna. Om uppgifterna inte lämnas i enlighet med detta föreläggande får anståndet upphävas och hela anståndsbeloppet ska betalas.

I *andra stycket* regleras ett undantag från huvudregeln i första stycket punkten 1 som innebär att anståndet på en andel som avyttras genom ett andelsbyte enligt 48 a kap. IL bara ska upphävas med ett belopp som motsvarar anståndshavarens ersättning i pengar vid andelsbytet.

Tredje stycket innehåller ett undantag från första stycket punkten 8 och som under vissa förhållanden kan mildra effekterna av anståndshavarens underlåtelse att lämna särskilda uppgifter. Undantaget innebär att anståndet ska bestå om de särskilda uppgifterna har kommit in till myndigheten innan Skatteverket hunnit fatta beslut om att upphäva anståndet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.8.2.

34 §

Paragrafen, som är ny, reglerar hur stort belopp som ska betalas när ett anstånd upphävs med stöd av någon av grunderna i 30 § punkterna 3 eller 4.

I *första stycket* anges hur stort belopp som ska betalas om anståndshavaren har förfogat över den beskattade värdeökningen utan att avyttra den tillgång eller förpliktelse som ligger till grund för den anståndsbelagda skatten. Enligt den huvudregel som beskrivs i första meningen ska anståndet för de aktuella andelarna hävas med ett belopp som motsvarar det överförda värdet. Om värdeökningen har förts över till ett företag är det emellertid rimligt att beakta storleken av anståndshavarens och dennes närståendes ägande i det mottagande

företaget. Det kräver dock att Skatteverket har fått fullständiga uppgifter om ägarförhållandena i det mottagande företaget. Enligt bestämmelsen i andra meningen ges därför en möjlighet att begränsa betalningsskyldigheten så att anståndet bara upphävs med ett belopp som motsvarar en del av värdeöverföringen, beräknad i förhållande till anståndshavarens och dennes närståendes direkta och indirekta ägarandel i det mottagande företaget.

I *andra stycket* anges hur stort belopp som ska betalas om anståndshavaren eller dennes närstående har fått ett penninglån från ett företag vars andelar ska finnas i anständsförteckningen (anståndsföretaget), ett företag i samma koncern som anständsföretaget eller från ett företag som i sin tur har fått ett lån från anständsföretaget eller ett företag i samma koncern som anständsföretaget. Även i dessa fall ska skatten avseende de aktuella andelarna betalas med ett belopp som motsvarar lånebeloppet om lånet har lämnats av anständsföretaget eller ett företag inom samma koncern som anständsföretaget. För det fall lånet har lämnats av ett annat företag ska skatten betalas med lånebeloppet bara till den del det härrör från penninglån från anständsföretaget eller ett företag som ingår i samma koncern som anständsföretaget.

Betalningsskyldigheten kan inte i något fall överstiga den skatt som är hänförlig till tillgångarna i anständsföretaget. Detta ligger dock i sakens natur och behöver inte regleras särskilt.

Enligt *tredje stycket* ska en värdeöverföring eller ett lån till en närstående bara ha en anståndshävande effekt till den del värdeöverföringen eller lånet inte medför att den närståendes eget anstånd med betalning av utflyttningsskatt ska upphävas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.8.3.

35 §

Paragrafen, som är ny, reglerar skyldigheten att betala utflyttningsskatt om det företag vars andelar finns i anständsförteckningen överlåter tillgångar genom en partiell fission. Genom en partiell fission förs en del av det överlåtande företags värde över till ett annat företag utan att det överlåtande företaget tillförs nytt kapital. Därmed minskar värdet av befintliga andelar i det överlåtande företaget. Om ett företag som har gett ut utflyttningsbeskattade andelar överlåter tillgångar genom en partiell fission innan skatten är betald, får anståndshavaren ersättning antingen i andelar i det övertagande företaget eller i pengar. Enligt bestämmelsen i *första stycket* ska utflyttningsskatten på andelarna i det överlåtande företaget betalas med ett belopp som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för de andelar som omfattas av anståndet. Denna värdetförändring motsvarar vad anståndshavaren kan ha fått i ersättning i kontanter eller nya andelar.

Till den del ersättningen lämnas i form av andelar i det övertagande företaget har anståndshavaren möjlighet att begära att anståndet ska fortsätta. Möjligheten till fortsatt anstånd regleras i *andra stycket*. Ett fortsatt anstånd kräver att betalningsanståndet till viss del kan knytas till de nya andelarna eftersom uppördssystemet annars blir mindre effektivt. Hur stort anständsbetopp som ska föras över till de nya andelarna ska bestämmas i proportion till hur stor andel av marknadsvärdet som förts över till det övertagande företaget med avdrag för den ersättning som anståndshavaren fått kontant. Samma fördelningsgrund tillämpas för övrigt när omkostnadsbeloppet ska fördelas mellan andelarna i de

båda företagen (48 kap. 18 a § IL). Det bör i enlighet med allmänna bevisregler åligga den som begär fortsatt anstånd att styrka hur ersättningen lämnats och hur marknadsvärdet fördelats.

Följande exempel belyser hur bestämmelserna i andra stycket ska tillämpas om ett företag med ett i anståndsförteckningen registrerat anståndsbelopp om 30 000 kronor genomför en partiell fission som föranleder att marknadsvärdet av företagets andelar halveras. Vidare förutsätts att andelarnas marknadsvärde uppgick till 100 000 kronor före den partiella fissionen och att anståndshavaren fått kontant ersättning med 10 000 kronor. I den situationen ska anståndet upphävas med 10 000 kronor och det resterande anståndsbeloppet är 20 000 kronor. Den del av det resterande anståndet som motsvarar det överförda marknadsvärdet minskat med den kontanta ersättningen ($(50\,000 - 10\,000) / 100\,000 \times 20\,000$), dvs. 8 000 kronor ska därefter föras över till anståndshavarens nya andelar i det övertagande företaget. Anståndsbeloppet på andelarna i det överlåtande företaget uppgår därefter till 12 000 kronor.

Om den kontanta ersättningen i exemplet skulle överstiga 30 000 kronor upphävs hela anståndet. Då finns det inte något resterande anståndsbelopp att föra över till andelar som anståndshavaren kan ha erhållit genom den partiella fissionen.

I *tredje stycket* anges att andelar som anståndshavaren förvärvar genom partiell fission och som övertar en del av anståndsbeloppet ska föras in i anståndsförteckningen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.5 och 4.8.4.

36 §

I paragrafen, som är ny, finns en turordningsregel. Enligt denna bestämmelse ska anståndshavaren i första hand anses ha avyttrat eller överlåtit sådana tillgångar och förpliktelser som anges i anståndsförteckningen. Turordningsregeln blir tillämplig när en anståndshavare, som efter utflyttningen har förvärvat ytterligare tillgångar eller förpliktelser av samma slag och sort som de som finns i anståndsförteckningen, avyttrar eller överlåter en del av innehavet. En benefik överlåtelse anses inte som en avyttring men påverkar enligt 33 § anståndshavarens rätt till fortsatt anstånd med betalning av utflyttningsskatten och ska därför omfattas av bestämmelsen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.8.6.

37 §

Paragrafen är ny och innehåller en bestämmelse om hur resterande anståndsbelopp ska fördelas bland tillgångarna eller förpliktelserna i en anståndspost om anståndet delvis upphävs för denna anståndspost. Bestämmelsen tillämpas bara om anståndet upphävs på anståndshavarens begäran enligt 32 § eller på grund av en händelse som anges i 33 § 3 eller 4. Paragrafen reglerar alltså inte en situation när exempelvis hälften av andelarna i en anståndspost avyttras. I så fall upphävs anståndet till den del det avser de sålda andelarna medan anståndet på de osålda andelarna är oförändrat. Hur ett kvarvarande anstånd ska fördelas sedan en del av anståndet har upphävts på grund av en partiell fission regleras särskilt i 35 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.8.5.

65 kap.**6 §**

Paragrafen reglerar beräkningen av kostnadsränta när det finns slutlig skatt att betala. Kostnadsränta ska inte utgå på utflyttningskatt fram till förfallodagen. Andra stycket förses därför med en ny *tredje punkt* som anger att utflyttningskatten ska räknas av från den slutliga skatten att betala innan kostnadsräntan beräknas. Följden blir att kostnadsränta beräknas på den slutliga skatten att betala, exklusive eventuell utflyttningskatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.7.

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur kostnadsränta beräknas om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och skatten eller avgiften ska betalas när anståndstiden har gått ut. I *andra stycket* anges att kostnadsränta inte tas ut vid anstånd som enligt 63 kap. 14 § och 14 a § beviljas i samband med uttagsbeskattning respektive återföring av investeraravdrag samt vid anstånd som enligt 63 kap. 24 eller 25 § beviljas med betalning av utflyttningskatt. I samband med att de räntefria anståndstyperna utökas med anstånd enligt 63 kap. 24 och 25 §§ byts termen anståndsränta ut mot kostnadsränta, vilket är den term som används i paragrafens övriga delar. Anståndsränta är det samma som kostnadsränta under anståndstiden. Terminologin ändras enbart i syfte att bli mer enhetlig och denna redaktionella ändring ska inte ha någon betydelse för bestämmelsens materiella innebörd.

Därpå följer en bestämmelse om att kostnadsränta ska tas ut om ett anstånd enligt 63 kap 14 eller 14 a § upphävs eller beviljas med ett lägre belopp än tidigare. Denna bestämmelse tillämpas inte på anstånd enligt 63 kap. 24 eller 24 §, vilket föranleder ändringen i andra styckets andra mening.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.7.7.

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2020.

Bestämmelserna i 20 och 21 kap. om kontrolluppgifter om sådana benefika överlåtelser som enligt 44 kap. 8 d § IL anses som avyttringar, tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2020.

Bilaga A

Innehåller exempel med:

Fingerad blankett ”Kapital – utflyttning”	(sektion A1)
Skatteuträkning inkomståret 2017	(sektion A2)
Beräkning av utflyttningsskatt	(sektion A3)
Fördelning av utflyttningsskatt	(sektion A4)
Nedsättning pga. senare värdenedgång	(sektion A5)

Förutsättningar:

- En person född 1957 flyttar från Sverige och blir begränsat skattskyldig den 1 juli 2017.
- Kommunal inkomstskatt är 32 %, begravningsavgiften är 0,246 %.
- Personen är inte medlem i registrerat trossamfund.

- I inkomstdeklarationen 2018 deklarerar följande tillgångar som avyttrade på grund av utflyttningen (se exitbilaga):
 - marknadsnoterade aktier
 - råvaror
 - onoterade andelar
 - andelar i fåmansföretag

- Därutöver innehåller inkomstdeklarationen 2018 följande uppgifter:

- Lön	100 000 kr
- Utgiftsränta	25 000 kr
- Skattereduktion för rot/rut	50 000 kr
- Underlag fastighetsavgift	1 024 934 kr

- De 100 andelarna i fåmansföretaget säljs *efter utflyttningen* för 6 500 000 kr.
 - Verklig vinst 6 mnkr (jfr utflyttningsskattad vinst 7 mnkr).
 - Värdenedgången är verklig.
 - Värdenedgången beaktas inte i det nya bosättningslandet.

Bilaga A1

Fingerad blankett ”Kapital – utflyttning”

Kapitalvinst och kapitalförlust
Exittillgångar

Inkomstår

2017

K4

A. Marknadsnoterade aktier, aktieindexobligationer, aktieoptioner m.m.

	Antal	Beteckning	Försäljningspris	Omkostnadsbelopp ¹	Vinst	Förlust
1	1000	AB A	500 000	300 000	200 000	
2	500	AB B	150 000	200 000		50 000
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
Summera beloppen på rad 1-9 i följande kolumner på varje inlämnad blankett → =			650 000	500 000	200 000	50 000

D. Övriga värdepapper, råvaror, övriga tillgångar (kapitalplaceringar) m.m.

	Antal/Belopp i utländsk valuta	Beteckning/Valutakod	Försäljningspris/Återbetalat belopp omräknat till svenska kronor	Omkostnadsbelopp/ Utlånat belopp omräknat till svenska kronor	Vinst	Förlust
1	5 000	Råvara I	30 000	50 000		20 000
2	4 000	Råvara II	100 000	50 000	50 000	
3						
4						
5						
6						
7						
Summera beloppen på rad 1-7 i följande kolumner på varje inlämnad blankett → =			130 000	100 000	50 000	20 000

K12

B. Beräkna vinst eller förlust (försäljning av oäkta bostadsrätt redovisar du på sidan 2)

Antal sålda andelar				
	1000			
1.3 Ersättning minus utgifter för avyttringen	+	300 000		
1.4 Omkostnadsbelopp	-	150 000		
1.5 Vinst	=	150 000	→	Fortsätt till p. 1.7 eller 1.8
1.6 Förlust	=		→	Fortsätt till p. 1.9 eller 1.10
1.7 Vinst på andelar i aktiebolag Beloppet vid p. 1.5 x 5/6	=	125 000	→	För över beloppet till p. 7.4 på Inkomstdeklaration 1
1.8 Vinst på andelar i ekonomisk förening Beloppet vid p. 1.5 x 5/6	=		→	För över beloppet till p. 7.5 på Inkomstdeklaration 1
1.9 Förlust på andelar i aktiebolag Beloppet vid p. 1.6 x 5/6	=		→	För över beloppet till p. 8.3 på Inkomstdeklaration 1
1.10 Förlust på andelar i ekonomisk förening Beloppet vid p. 1.6	=		→	För över beloppet till p. 8.4 på Inkomstdeklaration 1

K10

B. Avyttring av aktier/andelar i fåmansföretag

Beräkning av vinst/förlust				
Antal sålda andelar				
	100			
3.1 Ersättning minus utgifter för avyttring	+	7 500 000		
3.2 Verkligt omkostnadsbelopp	-	500 000		
3.3 Vinst	(+) =	7 000 000	→	Om vinst fortsätt vid p. 3.5 nedan.
3.4a Förlust	(-) =			
3.4b Förlust i p. 3.4a x 2/3	=		→	Förs till Inkomstdeklaration 1 p. 8.3.
Vinst som beskattas i TJÄNST				
3.5 Ersättning minus utgifter för avyttring (samma som p. 3.1 ovan)	+	7 500 000		
3.6 Omkostnadsbelopp (alternativt omräknat omkostnadsbelopp)	-	500 000		
3.7a Om utdelning erhållits under året och innan avyttring: sparat utdelningsutrymme enligt p. 1.9 eller 2.10 ovan, till den del det hör till de överlåtna andelarna	-			
3.7b Om utdelning erhållits efter delavyttring eller utdelning inte erhållits under året: gränobelopp enligt p. 1.4 eller 2.5	-	1 000 000		
3.8 Skattepliktig vinst som ska beskattas i tjänst (max 6 000 000 kr)	=	6 000 000	→	Förs till Inkomstdeklaration 1 p. 1.7.
Vinst som beskattas i KAPITAL				
3.9 Vinst enligt p. 3.3 ovan	+	7 000 000		
3.10 Belopp som beskattas i tjänst enligt p. 3.8 (max 6 000 000 kr)	-	6 000 000		
3.11 Vinst i inkomstslaget kapital	=	1 000 000		
Vinst i p. 3.11 som ryms inom sparat utdelningsutrymme beskattas till 2/3 i inkomstslaget kapital. Resterande del beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital.				
3.12 Belopp antingen enligt p. 3.7a x 2/3 eller 3.7b x 2/3. Om beloppet i p. 3.7a eller 3.7b är större än vinsten i p. 3.11 tas istället 2/3 av vinsten i p. 3.11 upp.	+	666 666		
3.13 Resterande vinst (p. 3.11 minus antingen p. 3.7a eller p. 3.7b). Beloppet kan inte bli lägre än 0 kr.	+			
3.14 Vinst som ska tas upp i inkomstslaget kapital	=	666 666	→	Förs till Inkomstdeklaration 1 p. 7.4.

Sammanställning vinster och förluster**Förvärvsinkomst**

K10 avsnitt B	6 000 000
Summa	6 000 000

Kapitalinkomst

	Vinst	Förlust (-) 100 %	Förlust (-) 70 %	
K4 avsnitt A	200 000			
K4 avsnitt A		-50 000		
K4 avsnitt D	50 000			
K4 avsnitt D			-14 000	
K12 avsnitt B	125 000			
K10 avsnitt B	666 666			
Summa	1 041 666	-50 000	-14 000	977 666

Exitnetto	6 977 666
------------------	------------------

Bilaga A2

Skatteuträkning inkomståret 2017

	Inkl. exit	Exkl. exit
Grunduppgifter		
Födelseår	=	1957
Kommunal och landstingskatt %	=	32:00
Begravningsavgift	=	0:246
In- eller utvandrad under 2017	=	Ja
Antal månaders grundavdrag	=	6
Sammanställning förvärvsinkomst		
Förvärvsinkomst	+ 6 100 000	100 000
Allmänna avdrag	- 0	0
FASTSTÄLLD FÖRVÄRVINKOMST	= 6 100 000	100 000
Grundavdrag	- 6 600	6 600
BESKATTNINGSBAR FÖRVÄRVINKOMST	= 6 093 400	93 400
Sammanställning kapitalinkomst		
Utflyttningsinkomst	+ 977 666	0
Avdrag för utgiftsränta m.m.	- 25 000	25 000
ÖVERSKOTT AV KAPITAL	= 952 666	
UNDERSKOTT AV KAPITAL		25 000
Skatteuträkning		
Kommunal inkomstskatt	+ 1 949 888	29 888
Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst	+ 1 403 645	0
Statlig inkomstskatt på kapitalinkomst	+ 285 799	0
Fastighetsavgift	+ 7 687	7 687
Allmän pensionsavgift	+ 7 000	7 000
Begravningsavgift	+ 14 989	229
Skattereduktion för allmän pensionsavgift	- 7 000	7 000
Skattereduktion för arbetsink. (jobbskatteavdrag)	- 8 613	8 613
Skattereduktion för underskott av kapital	-	7 500
Skattereduktion för rot-/rutarbete	- 50 000	14 462
SLUTLIG SKATT	= 3 603 395	7 229

Utflyttningskatten = 3 596 166 kronor (3 603 395 – 7 229)

Bilaga A3

Beräkning av utflyttningsskatt

Utflyttningsskattens storlek och fördelning mellan de skatter och avgifter som ingår i utflyttningsskatten							
-Exempel när skattereduktioner inte fullt ut kan utnyttjas mot andra skatter och avgifter							
	Slutlig skatt EXKLUSIVE exitinkomst (Fiktiv beräkning)	-efter justering för skatteredu- ktioner	Slutlig skatt INKLUSIVE exitinkomst	-efter justering för skatteredu- ktioner	Utflyttningsskatt	Utflyttningsskatt på vinst som beskattas som förvärsinkomst	Utflyttningsskatt på vinst som beskattas som kapitalinkomst
Sammanställning förvärsinkomst:							
Förvärsinkomst	100 000		100 000				
Exitinkomst			6 000 000				
Fastställd förvärsinkomst	100 000		6 100 000				
Grundavdrag	- 6 600		- 6 600				
Beskattningsbar förvärsinkomst	93 400		6 093 400				
Sammanställning kapitalinkomst:							
Avdrag för utgiftsränta m.m.	- 25 000		- 25 000				
Exitinkomst			977 666				
Underskott av kapital (-)/överskott av kapital	- 25 000		952 666				
Skatteuträkning							
Kommunal inkomstskatt	29 888	-	1 949 888	1 914 908	1 914 908	1 914 908	
Statlig inkomstskatt på förvärsinkomst	-	-	1 403 645	1 384 581	1 384 581	1 384 581	
Statlig inkomstskatt på kapitalinkomst	-	-	285 799	281 917	281 917		281 917
Fastighetsavgift	7 687	-	7 687	-	-		
Allmän pensionsavgift	7 000	7 000	7 000	7 000	-		
Begravningsavgift	229	229	14 989	14 989	14 760	14 760	
Skattereduktion för allmän pensionsavgift	- 7 000		- 7 000				
Skattereduktion för arbetsinkomster	- 8 613		- 8 613				
Skattereduktion för underskott av kapital	- 7 500		-				
Skattereduktion för rot-/rutarbete	- 14 462		- 50 000				
Slutlig skatt	7 229	7 229	3 603 395	3 603 395			
Summa					3 596 166	3 314 249	281 917

Utflyttningsskatten uppgår till 3 596 166 kr, vilket utgör skillnaden mellan slutlig skatt inkl. resp. exkl. utflyttningsskatten (3 603 395 – 7 229).

Skattereduktioner 65 613 kr (7 000+8 613+50 000), varav 37 575 kr (7 000+8 613+7 500+14 462) räknas av mot skatter och avgifter som inte ingår i utflyttningsskatten. Resterande 28 038 kr räknas av mot utflyttningsskatt.

Beräkning i tre steg för att räkna av och fördela skattereduktioner	Slutlig skatt exkl. utflyttningsskatt	Slutlig skatt inkl. utflyttningsskatt
Summa skattereduktioner	37 575	65 613
1. Skattereduktion för arbetsinkomster		
Skattereduktion för arbetsinkomster	8 613	8 613
- mot kommunal inkomstskatt	-8 613	-8 613
2. Avräkning mot fastighetsavgift/skatt		
Övriga skattereduktioner	28 962	57 000
- mot fastighetsavgift	-7 687	-7 687
3. Avräkning mot övriga skatter		
Resterande belopp	21 275	49 313
- mot kommunal inkomstskatt	-21 275	-26 367*
- mot statlig inkomstskatt på förvärsinkomst**		-19 064
- mot statlig inkomstskatt på kapitalinkomst***		-3 882

* $(1\,949\,888 - 8\,613) \times 49\,313 / ((1\,949\,888 - 8\,613) + 1\,403\,645 + 285\,799)$

** $1\,403\,645 \times 49\,313 / ((1\,949\,888 - 8\,613) + 1\,403\,645 + 285\,799)$

*** $285\,799 \times 49\,313 / ((1\,949\,888 - 8\,613) + 1\,403\,645 + 285\,799)$

Bilaga A4

Fördelning av utflyttningskatt

Total utflyttningskatt fördelad till tillgång som gett upphov till vinst								
Blankett	Avsnitt	Beteckning	Antal	Vinst	Vinst	Skatt/Avgift	Skatt per tillgångspost	Skatt per tillgång
K10	B	FÅAB	100	6 000 000		Kom. ink.skatt	1 914 908	
						Statl. ink.skatt förvärv	1 384 581	
						Begravningsavgift	14 760	
					666 666	Statl. ink.skatt kapital	180 427	
						Summa:	3 494 676	34 946,76
K4	A	AB A	1 000		200 000	Statl ink.skatt kapital	54 128	54,13
K4	D	Råvara II	4 000		50 000	Statl ink.skatt kapital	13 532	3,38
K12	B	AB onoterat	1 000		125 000	Statl ink.skatt kapital	33 830	33,83
Summa utflyttningskatt i inkomstslaget tjänst:						3 314 249		
Summa utflyttningskatt i inkomstslaget kapital:						281 917		
Summa utflyttningskatt:						3 596 166	3 596 166	
Summa vinster inkomstslaget tjänst:				6 000 000				
Summa vinster inkomstslaget kapital:					1 041 666			

Bilaga A5

Nedsättning pga. senare värdenedgång

Utflyttningskatten sätts ned på grund av senare värdenedgång				
	Utflyttningskatt	Belopp att betala	Nedsättning	
Försäljning av 100 FÅAB (samtliga andelar)				
Verklig vinst	6 000 000			
Utflyttningsbeskattad vinst	7 000 000			
Beskattningsbar förvärsinkomst	6 093 400			
Statlig inkomstskatt på kapital	180 427	154 652	25 775	180 427 x 6 000 000/7 000 000
Kommunal inkomstskatt	1 914 908	1 641 350	273 558	1 914 908 x 6 000 000/7 000 000
Begravningsavgift	14 760	12 651	2 109	14 760 x 6 000 000/7 000 000
Statlig inkomstskatt på förvärsinkomst	1 384 581	1 134 581	*	1 384 581 - (0,25 x 1 000 000)
Summa:	3 494 676	2 943 234	551 442	

*Hela inkomstminskningen ligger övre den övre skiktgränsen enligt 65 kap. 5 § IL (6 093 400 - 1 000 000 = 5 093 400).
Inkomstminskning som ligger över den övre skiktgränsen enligt 65 kap. 5 § IL sätts ned med ett belopp som motsvarar 25 procent.