

Regeringens proposition

1982/83:144

om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster,
m. m.;

beslutad den 7 april 1983.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

INGVAR CARLSSON

KJELL-OLOF FELDT

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås lagändringar i syfte att säkerställa svensk beskattning av realisationsvinster som uppkommer när en fysisk person överlåter aktier och andelar i svenska företag i samband med flyttning utomlands.

Först och främst föreslås att fysiska personer skall vara skattskyldiga i Sverige för vinster på sådana aktier och andelar under en tioårsperiod efter utflyttning från landet.

Vidare föreslås att beskattningstidpunkten i utflyttningsfallen tidigareläggs. Har överlåtelseavtal ingåtts före utflyttningen skall vinsten beskattas vid taxeringen för utflyttningsåret oberoende av om köpeskillingen blivit tillgänglig för lyftning eller inte. Sker avyttringen efter flyttningen från Sverige skall vinsten tas till beskattning vid taxeringen för avyttringsåret.

Slutligen föreslås en uppgiftsskyldighet i deklarationen för avyttringsåret i fråga om egendomsöverlåtelser som – på grund av att köpeskillingen inte blivit tillgänglig för lyftning under avyttringsåret – skall beskattas vid taxeringen för ett senare år.

De nya reglerna om skattskyldighet och tidigareläggning av beskattningstidpunkten föreslås gälla i fråga om avyttringar som sker efter den 8 april 1983, dvs. fr. o. m. dagen efter det att propositionen överlämnas till riksdagen. Den nya uppgiftsskyldigheten tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

1 Förslag till**Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)**

Häri genom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att 41 §, 53 § 1 mom. samt punkt 4 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse.

dels att i anvisningarna till 41 § skall införas en ny punkt, 4 a., av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*41 §¹

Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. Även inkomst av annan fastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i de fall som angivas i punkt 1 av anvisningarna.

I andra fall än nu sagts skall intäkt anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, ävensom ränta å kvarstående skatt enligt samma lag anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts.

I andra fall än *som* nu sagts *eller som anges i punkt 4 a. av anvisningarna* skall intäkt anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, ävensom ränta å kvarstående skatt enligt samma lag anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts.

I fråga om inkomst av annan fastighet som inte skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt inkomst av kapital gäller beträffande ränta som har erlagts i förskott att avdrag vid 1982-1985 års taxeringar inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter taxeringsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte kunnat dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp varje år under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

53 §

*I mom*² Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats; samt

¹ Senaste lydelse 1982:42.

² Senaste lydelse enligt prop. 1982/83:166

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 7 500 kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timestudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärd inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter samt – i den mån avdrag har medgetts för avgifterna – resituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter samt – i den mån avdrag har medgetts för avgifterna – resituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier och andelar i sådana svenska företag som avses i punkt 4 a. av anvisningarna till 41 §, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

b) staten:

för inkomst av jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter; samt

för inkomst av rörelse, som ej härflutit av bank- eller försäkringsrörelse eller av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov;

c) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

d) akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankommer på sammanslutningarna,

sjömanshus, företagareförening som erhåller statsbidrag, regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond,

allmänna försäkringskassor, erkända arbetslöshetskassor, understödsföreningar som inte bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet, pensionsstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m., personalstiftelser som avses i samma lag med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utge avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet, sådana ömsesidiga försäkringsbolag som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring.

Allmänna pensionsfonden, Allmänna sjukförsäkringsfonden, Alva och Gunnar Myrdals stiftelse, Apotekarsocietets stiftelse för främjande av farmacins utveckling m. m., Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Dag Hammarskjölds minnesfond, Fonden för industriellt utvecklingsarbete, Fonden för industriellt samarbete med u-länder, Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete, Järnkontoret och SIS-Standardiseringskommissionen i Sverige, så länge kontorets respektive kommissionens vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägare eller medlemmar, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsen Industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen Institutet för Företagsutveckling, Stiftelsen för produktutvecklingscentrum i Göteborg, Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling, Stiftelsen Produktutvecklingscentrum i Östergötland, Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd och Aktiebolaget Tipstjänst:

för inkomst av fastighet;

e) kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom ideella föreningar som uppfylla i punkt 9 av anvisningarna angivna villkor:

för inkomst av fastighet och av rörelse:

f) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, samtliga här under f) avsedda bolag, verk och andra juridiska personer i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats:

g) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits; samt

för vinst å icke yrkesmässiga avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse.

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att stiftelse eller förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämställd med stiftelse eller förening, som ovan i första stycket vid e) angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras.

Anvisningar

till 41 §

4.³ I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet, annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder eller rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjä-

4. I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet, annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder eller rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjä-

³ Senaste lydelse 1981:295.

Nuvarande lydelse

nats under året eller tidigare. Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning inestående medel o. s. v. kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång.

Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som verkställt under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt taget hänföra till utgift under beskattningsåret. Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet in-tecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall, att räntan hänför sig till beskattningsåret. Om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., gäller även punkt 8 av anvisningarna till 25 §. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

I enlighet härmed skola fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som inestå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrivs insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influ-

Föreslagen lydelse

nats under året eller tidigare. Vissa intäkter, t. ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning inestående medel o. s. v. kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t. ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång. *Särskilda regler gäller vidare enligt punkt 4 a. i fråga om intäkt på grund av icke yrkesmässig avyttring av aktier och andelar i vissa fall.*

I enlighet härmed skola fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som inestå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrivs insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influ-

Nuvarande lydelse

ten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som innestå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening. *Är åter fråga om intäkt, vilken icke regelmässigt är att anse såsom skattepliktig – exempelvis köpeskillning vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom – men vilken i förekommande fall under härför stadgade förutsättningar skall beskattas såsom realisationsvinst,* är det utan betydelse, om köpeskillingen eller ersättningen skall erläggas på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

Föreslagen lydelse

ten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som innestå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening. *I fråga om intäkt vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom är det däremot utan betydelse om intäkten skall uppbäras på en gång eller i särskilda terminer.* Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

4 a. Flyttar en skattskyldig utomlands och har han tidigare avyttrat aktier eller andelar i ett svenskt företag, skall intäkt på grund av avyttringen anses ha åtnjutits när flyttningen sker, om intäkten inte blivit tillgänglig för lyftning dessförinnan. Avyttrar en skattskyldig aktier eller andelar i ett svenskt företag efter det att han flyttat utomlands skall intäkten anses ha åtnjutits i och med avyttringen. Är i fall som nu sagts intäktens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det år då beloppet blir tillgängligt för lyfning. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

Som ett svenskt företag räknas vid tillämpningen av denna anvisningspunkt svenskt aktiebolag och handelsbolag samt svensk ekonomisk förening, dock ej bostadsaktiebolag och bostadsförening som avses i 24 § 3 mom.

Denna lag träder i kraft dagen efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. De nya bestämmelserna tillämpas i fråga om avyttringar som sker efter den 8 april 1983.

2 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 25 b § taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse

Nuvärande lydelse

Har den skattskyldige under beskattningsåret avyttrat *fastighet*, skall han vid självdeklarationen foga erforderlig utredning på fastställt formulär för beräkning av skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller, om skattskyldig under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 35 § 2 mom. sista stycket eller punkt 4 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen är i fråga om realisationsvinst jämställd med fastighet.

Föreslagen lydelse

25 b §²

Har den skattskyldige under beskattningsåret avyttrat *fast eller lös egendom*, skall han vid självdeklarationen foga erforderlig utredning på fastställt formulär för beräkning av skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller, om skattskyldig under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 35 § 2 mom. sista stycket eller punkt 4 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen är i fråga om realisationsvinst jämställd med *avyttring av fastighet*. *Har vid avyttring av egendom bestämts att ytterligare ersättning under vissa förutsättningar skall utgå på grund av avyttringen skall uppgift om detta lämnas i självdeklarationen.*

Har avyttring som avses i första stycket skett under beskattningsåret men skall realisationsvinst som uppkommit vid avyttringen inte tas till beskattning vid taxeringen för det året på grund av att inte någon del av köpeskillingen blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, skall i självdeklarationen likväl lämnas uppgift om den avyttrade egendomen, avyttringspriset och tidpunkten då köpeskillingen till någon del blir tillgänglig för lyftning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1983 och tillämpas första gången i fråga om 1984 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

² Senaste lydelse 1967:749.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1983-03-17

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden I. Carlsson, Lundqvist, Feldt, Sigurdson, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Rainer, Boström, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström

Föredragande: statsrådet Feldt

Lagrådsremiss om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster, m.m.

1 Inledning

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) har i en promemoria (BRÅ PM 1982:4) Beskattning av vissa aktievinster vid utlandsflyttning m.m. föreslagit vissa lagändringar vars främsta syfte är att förhindra att omotiverade skatteförmåner uppkommer vid aktieöverlåtelse som sker i samband med flyttning från Sverige. Först och främst föreslås att skattskyldigheten här i landet för vinster vid försäljning av aktier och andelar i svenska fåmansföretag skall utvidgas till att omfatta även utomlands bosatta skattskyldiga. Vidare föreslås ändringar i reglerna om rätt beskattningsår för realisationsvinster. Slutligen föreslås ett förtydligande vad gäller vinstbeskattningen i fall då det vid sidan av en fast köpeskilling också utgår ersättning som vid avyttringstillfället inte är definitivt bestämd. Jag skall i denna lagrådsremiss behandla de förslag som BRÅ har lagt fram.

Till protokollet i detta ärende bör BRÅ:s promemoria fogas som *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av deras yttranden bör fogas till protokollet i ärendet som *bilaga 2*.

2 Föredragandens överväganden

2.1 Allmänna synpunkter

Kampen mot olika former av skatteflykt och andra skatteundandraganden har mycket hög prioritet i regeringens arbete. En rad av åtgärder har också

redan vidtagits på området, alla med det gemensamma syftet att skatterna skall tas ut efter bärkraft och att var och en verkligen skall betala sin skatt i enlighet med de regler som statsmakterna har beslutat om. Att detta mål uppnås är särskilt angeläget i nuvarande ekonomiska läge då uppoffringar är nödvändiga från breda medborgargrupper.

De förslag som jag lägger fram här utgör ytterligare ett led i regeringens arbete för att förhindra skatteflykt och åstadkomma en rättvis beskattning. Det är här fråga om ett särskilt svärbemästrat område, nämligen skatteundandragande med internationell anknytning. När det gäller åtgärder mot den internationella skatteflykten är den svenska huvudlinjen att främja internationell samverkan på området. Detta sker främst genom bilaterala och multilaterala överenskommelser med andra stater, t.ex. handräcknings- och dubbelbeskattningsavtal. Ett betydelsefullt samarbete på det internationella beskattningsfältet sker också inom organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Ett sådant samarbete är enligt min mening en på lång sikt lämplig väg för att åstadkomma en bättre tingens ordning på detta område.

Denna internationella samverkan måste emellertid kombineras med ett aktivt arbete när det gäller utformningen av våra interna regler. Att interna lagstiftningsåtgärder är nödvändiga har bl.a. sin grund i att det internationella samarbetet ofta är tidsödande och ger resultat först på lång sikt. Det är också att märka att vissa stater f.n. inte är intresserade av en utvidgad samverkan på skattekontrollens område.

BRÅ har gjort en översyn av våra interna regler med anknytning till den internationella beskattningsrätten. På grundval av en tidigare promemoria (BRÅ PM 1980:3) Utlandsbeskattning 1, har nyligen beslutats om en särskild uppgiftsskyldighet för vissa utlandsbetalningar (prop. 1982/83:73, SkU 18, rskr 149, SFS 1983:122 och 123). Detta är ett exempel på interna åtgärder som måste till för att komplettera det bilaterala och multilaterala samarbetet. De nya reglerna syftar bl.a. till att taxeringsmyndigheterna skall få del av för beskattningsfrågorna ofta avgörande information.

I den nu aktuella promemorian om beskattning av aktievinster vid utlandsflyttning behandlas ett speciellt område där nuvarande interna regler i kombination med föreskrifterna i ett stort antal dubbelbeskattningsavtal lämnar utrymme för opåkallade skatteförmåner. I vissa situationer kan vinster inte bara undgå beskattning i Sverige utan gå helt fria från skatt. I de fall som det gäller föreligger enligt min mening ett berättigat svenskt skatteanspråk som rimligen inte bör kunna åsidosättas genom mer eller mindre utstuderade åtgärder. Direkt uppseendeväckande är resultatet när beskattningen helt uteblir på grund av uppläggnings av affären.

Förslagen i promemorian har som jag inledningsvis antydde till syfte att ändra på de nu skisserade förhållandena. Avsikten är att Sverige skall tillförsäkras beskattningsrätten i fråga om vissa aktievinster vid utlandsflyttning. Två huvudförslag läggs fram. För det första föreslås att den territoriella

skattskyldigheten i fråga om realisationsvinster på aktier och andelar i svenska fåmansföretag utvidgas till att omfatta utomlands bosatta fysiska personer. För det andra föreslås att skattskyldighet för realisationsvinster skall inträda i och med att avtal ingås om en egendomsöverlåtelse och inte som f.n. när likviden blir tillgänglig för lyftning.

Av vad jag hittills sagt framgår att jag i princip är positivt inställd till att lagstiftningsåtgärder vidtas för att komma till rätta med den ifrågavarande skatteflykten i samband med utlandsflyttning. Jag kan också i princip ansluta mig till att åtgärderna bör sättas in på de områden som BRÅ har förordat. BRÅ:s förslag går emellertid längre än vad som betingas av den nyss angivna frågan om skatteflykt i samband med utlandsflyttning. Förslaget om utvidgad skattskyldighet i Sverige för aktievinster omfattar sålunda inte bara personer som flyttar från Sverige utan i princip alla personer som är bosatta utomlands. Förslaget angående rätt beskattningsår för realisationsvinster berör inte bara aktieöverlåtelser som sker i samband med utlandsflyttning utan egendomsöverlåtelser i allmänhet. Förslagen är med andra ord motiverade även av andra förhållanden än skatteflykt vid utlandsflyttning och de förutsätter en allmän diskussion om vilka principer som bör gälla på områdena i fråga. Jag återkommer till detta. Innan jag går närmare in på BRÅ:s förslag skall jag nämligen något mera utförligt redogöra för gällande regler på de aktuella områdena och belysa effekterna av dessa. Därefter behandlar jag var för sig frågorna om skattskyldigheten i Sverige för aktievinster och tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid realisationsvinstbeskattningen.

2.2 Nuvarande förhållanden

Enligt våra interna regler – 53 § 1 mom. första stycket a) kommunalskattelagen (1928:370), KL, – är en fysisk person som inte är bosatt här inte skattskyldig för vinst vid försäljning av aktier eller andelar i svenska företag. Bosättningen är således avgörande för frågan om skattskyldighet föreligger för en sådan vinst.

Som bosatt här i landet räknas den som har sitt egentliga bo och hemvist här. Den som utan att vara bosatt i Sverige stadigvarande vistas här skall likställas med en person som är bosatt här (punkt 1 första stycket av anvisningarna till 53 § KL).

Vidare gäller att en svensk medborgare som inte stadigvarande vistas i Sverige likväl skall kunna anses som bosatt här i landet om han alltjämt har väsentlig anknytning till Sverige (punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL). Den skattskyldige kan således ha sitt skatterättsliga hemvist här trots att han faktiskt är bosatt – har sitt egentliga bo och hemvist – i ett annat land. Lagrummet innehåller också en regel om fördelningen av bevisbördan. Under de tre första åren efter den skattskyldiges avresa från Sverige ankommer det på denne att visa att han saknar väsentlig anknytning till

Sverige för att han inte skall anses bosatt här. Efter treårsperiodens utgång går bevisbördan över på det allmänna, som då har att visa att sådana omständigheter förelegat under beskattningsåret att den skattskyldige alltså bör anses bosatt här. Denna reglering brukar benämnas treårsregeln.

I de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med en rad stater tilläggs beskattningsrätten för aktievinster i allmänhet den stat där den skattskyldige är bosatt. Denna reglering i avtalen överensstämmer med den lösning som anvisas i den modell för dubbelbeskattningsavtal som utarbetats inom OECD (Artikel 13 p 4 modellavtalet). Men det förekommer i avtalen också avvikelser från principen om att bosättningen är avgörande för skattskyldigheten för aktievinster. Jag får här hänvisa till den redogörelse som lämnas i promemorian (se bilaga 1 avsnitt 3).

Det är således i allmänhet den skattskyldiges bosättning som avgör var en aktievinst skall beskattas. Om den skattskyldige anses ha skatterättsligt hemvist både i Sverige enligt våra regler och i ett annat land enligt det landets skattelagstiftning får frågan – om ett dubbelbeskattningsavtal finns – sin lösning genom föreskrifterna om skatterättsligt hemvist i avtalet. Även beträffande regleringen av det skatterättsliga hemvistet i avtalen får jag hänvisa till vad som anges i promemorian (se bilaga 1 avsnitt 2.2). Här behöver endast konstateras att föreskrifterna i dubbelbeskattningsavtalen om skatterättsligt hemvist i regel innebär att svenska beskattningsanspråk som grundas på treårsregeln har måst efterges.

Av betydelse i sammanhanget är också reglerna om rätt beskattningsår för realisationsvinster (41 § andra stycket KL och punkt 4 av anvisningarna till nämnda lagrum). Reglerna innebär i korthet att skattskyldighet inträder först i och med att någon del av köpeskillingen blir tillgänglig för lyftning. Enbart det förhållandet att ett avtal om en överlåtelse har ingåtts och att överlåtaren har fått en fordran på köpeskillingen utlöser inte beskattning.

I promemorian beskrivs hur reglerna om territoriell skattskyldighet för aktievinster och skatterättsligt hemvist i kombination med reglerna om rätt beskattningsår för realisationsvinster kan utnyttjas för att uppnå skatteförmåner vid aktieöverlåtelser i samband med utflyttning från Sverige. Följande förfaringsätt anges. Avtal om en aktieöverlåtelse träffas före utflyttningen från Sverige. Härefter flyttar överlåtaren från landet och uppstår köpeskillingen först när bosättning har skett i den nya hemviststaten. Med detta tillvägagångssätt kan det hävdas att skattskyldighet inte uppkommer i Sverige för aktievinsten.

Frågan är i viss mån beroende av om personen på grund av treårsregeln likväl kan anses ha sitt skatterättsliga hemvist här trots bosättningen i det andra landet. Är så fallet uppkommer i princip skattskyldighet här i landet. Men man måste då komma i håg två saker.

För det första minskar möjligheterna att tillämpa treårsregeln genom att aktieöverlåtelsen redan har ägt rum när bosättnings- och skattskyldighets-

frågorna skall prövas. Den anknytning till Sverige som aktieinnehavet kan ha inneburit finns ju då inte längre kvar. Man kan också räkna med att när metoden med uppskjuten köpeskilling kommer till användning i samband med utflyttning så är i regel också övriga förhållanden som kan konstituera väsentlig anknytning till Sverige inte för handen.

För det andra är det att märka att beskattning i Sverige i regel inte kan ske med stöd av treårsregeln, eftersom bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen lägger hinder i vägen.

Det bör också framhållas att beskattning mycket väl kan utebli också i den nya hemviststaten. Detta torde vara fallet om skattskyldighet för aktievinster enligt det landets interna lagstiftning inträder i och med att överlåtelseavtalet ingås.

Det nu beskrivna förfarandet är endast ett exempel på hur en aktieöverlåtelse i samband med utflyttning kan arrangeras för att uppnå förmåner vid beskattningen. Andra tillvägagångssätt som det här saknas anledning att närmare beskriva är också tänkbara.

Det hittills sagda gäller i fråga om överlåtelser där överlåtaren är en fysisk person. Om en utländsk juridisk person avyttrar svenska aktier uppkommer inte skattskyldighet i Sverige (53 1 mom. första stycket g) KL). Detta överensstämmer med vad som i allmänhet tillämpas i avtalssammanhang.

Utdelning från svenska bolag till inskränkt skattskyldiga fysiska personer och utländska bolag beskattas inte enligt KL men träffas av kupongskatt med 30 procent av utdelningsbeloppet (4 § första stycket och 5 § kupongskattelagen (1970:624)). Kupongskatteuttaget begränsas ofta genom föreskrifter i dubbelbeskattningsavtal.

Slutligen vill jag också erinra om att frågan om skattskyldighet för svenska aktier också kommer upp när det gäller arvs-, gåvo- och förmögenhetsbeskattningen. I arvs- och gåvoskattesammanhang gäller allmänt att förvärv av aktier i svenska bolag träffas av beskattning även om arvlåtaren eller gåvotagaren är bosatta utomlands (4 § 1 mom. 2) d och 35 § b lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt). Vid förmögenhetsbeskattningen gäller däremot att en utomlands bosatt fysisk persons innehav av aktier och andelar i svenska företag undantas från beskattning om aktierna eller andelarna inte utgör tillgångar i en i Sverige bedriven rörelse. Även en utländsk juridisk persons innehav av aktier och andelar i svenska företag är undantaget från förmögenhetsskatt (6 § 1 mom. c) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt).

2.3 Skattskyldigheten i Sverige för aktievinster

BRÅ föreslår som jag tidigare har nämnt att skattskyldigheten i Sverige i fråga om realisationsvinster på aktier och andelar i svenska fämansföretag utvidgas till att omfatta även utomlands bosatta fysiska personer.

Remissinstanserna godtar i allmänhet förslaget. Några remissinstanser har

dock ställt sig avvisande. Ett skäl mot den föreslagna utvidgningen av skattskyldigheten som anförts är att den svenska beskattningen skulle träffa även värdestegring som uppkommit efter det att aktieägaren bosatt sig utomlands. Vissa remissinstanser har också pekat på att beskattningsrätten enligt dubbelbeskattningsavtalen i allmänhet tilläggs hemviststaten.

De invändningar som framförts mot förslaget kan enligt min mening inte anses bärande. För egen del kan jag således ansluta mig till uppfattningen i promemorian att den nuvarande avgränsningen av skattskyldigheten här i landet rörande aktievinster är för snäv. Frågan blir då hur långt ett väl grundat svenskt beskattningsanspråk bör sträcka sig. Bedömningen måste givetvis göras med beaktande av skatteflyktsaspekterna. Det är lämpligt att här skilja på två fall.

Det första – som jag redogjort för i föregående avsnitt – avser överlåtelse där avtal träffats när den skattskyldige är bosatt i Sverige medan köpeskillingen uppbärs först sedan bosättningen här upphört. I en sådan situation föreligger det enligt min mening obestriddligen ett svenskt anspråk på beskattning av vinsten. Detta gäller oavsett om överlåtelsen avser aktier i fåmansföretag eller börsnoterade aktier. Det finns således inte någon anledning att generellt undanta börsnoterade aktier från den utvidgade skattskyldigheten. Huruvida den skattskyldige faktiskt är bosatt i Sverige eller anses bosatt här med stöd av treårsregeln vid avyttringstillfället påverkar inte heller bedömningen i detta fall.

Det andra fallet som jag åsyftar är när aktieägaren redan vid avyttringstillfället är bosatt utomlands och i beskattningshänseende är att anse som inskränkt skattskyldig. I den situationen är det inte lika klart att en vinstbeskattning i Sverige är motiverad. Det finns emellertid flera exempel på att den svenska beskattningen i fråga om aktier träffar personer som är bosatta utomlands. Förvärv av svenska aktier genom arv eller gåva arvs- eller gåvobeskattas sålunda i Sverige oberoende av om arvlåtaren eller gåvotagaren är bosatt här. Likaså beskattas utdelning på sådana aktier till utomlands bosatta aktieägare i form av kupongskatt. Det kan också hävdas att vinster på aktier och andelar i svenska företag allmänt sett härrör från svensk källa och härigenom grundar ett anspråk på svensk beskattning. Man bör dock enligt min mening inte undantagslöst göra gällande ett svenskt skattekrav i fråga om realisationsvinst.

Frågan blir då om det i enlighet med promemorian alltid bör föreligga ett sådant anspråk när det gäller aktier i fåmansföretag. Det finns skäl som talar för det. En person som har en direktägd rörelse i Sverige beskattas nämligen här i landet för verksamheten även om han är bosatt utomlands. Det kan hävdas att innehavet av aktier i fåmansföretag skall jämföras med direktinnehav av ett företag. Innan man tar ställning till omfattningen av skattskyldigheten beträffande sådana aktier måste man emellertid överväga hur man skall behandla börsaktier i det nu ifrågavarande fallet, dvs. där aktieägaren är bosatt utomlands när avyttringen sker.

I promemorian är uppmärksamheten inriktad på aktier och andelar i fåmansföretag. Detta kan i och för sig synas naturligt med hänsyn till den starka bindning som i dessa fall finns mellan företaget och dess ägare. Ett högt värde på aktierna i ett företag kan ofta vara betingat av att ägaren/företagsledaren hållit sina löneuttag på en måttlig nivå under verksamheten i företaget och i stället tillgodogör sig den uteblivna ersättningen i form av en lågt eller inte alls beskattad realisationsvinst vid avyttringen. Situationen när det gäller ett innehav av börsnoterade aktier skiljer sig jämfört med ägande av aktier i fåmansföretag främst genom att aktieägaren oftast har ett obetydligt inflytande över bolaget. Annorlunda uttryckt saknar aktieägaren möjligheten att omvandla en löpande beskattad inkomst till en lägre beskattad kapitalvinst. Inte ens denna skillnad föreligger emellertid alltid. Även i vissa börsnoterade bolag finns ägarmajoriteten samlad hos en ägare eller ägarfamilj. Inflytandet över företaget och möjligheterna att styra utdelningspolitik och liknande frågor kan de facto i ett sådant bolag vara i stort sett likartade med vad som är fallet i fåmansföretag i vanlig mening. Som jag redan konstaterat träffas utdelning på svenska aktier och benefika förvärv av aktier och andelar i svenska företag av svensk beskattning i princip oberoende av var aktieägaren eller förvärvaren är bosatt. Någon åtskillnad görs i dessa sammanhang inte mellan börsnoterade företag och familjeföretag.

Min slutsats blir att börsnoterade aktier i princip bör omfattas av den utvidgade skattskyldigheten även i det fall aktieägaren är bosatt utomlands vid avyttringstidpunkten.

Av vad jag tidigare har sagt framgår emellertid att inte varje avyttring av aktier i svenska företag som görs av utomlands bosatta fysiska personer bör komma under svensk beskattning. I promemorian anges att frågan om inskränkningar i olika hänseenden av det svenska beskattningsanspråket har sin plats i dubbelbeskattningsavtalen. Genom att mitt förslag även omfattar börsnoterade aktier kommer saken i ett delvis annat läge. Jämförelsen med direkt ägande av ett företag är inte lika näraliggande som i fråga om aktier i ett familjeföretag. En beskattning av vinster på börsnoterade aktier i fall då aktieinnehavet inte ger ett reellt inflytande över bolaget framstår som mindre motiverad när aktieägarens anknytning till Sverige i övrigt är obetydlig.

Ytterligare ett förhållande måste tas med i bedömningen. Även om svenska skatteanspråk som grundas på den aktuella bestämmelsen i de flesta fall kommer att begränsas i dubbelbeskattningsavtal föreligger deklara-tions-skyldighet om en vinst enligt våra interna regler är skattepliktig här. En sådan deklara-tions-plikt kan bli ett besvärande hinder för svenska företag som söker anskaffa riskkapital på utländska marknader. Det är således inte minst av denna anledning motiverat att i de interna reglerna ange gränser för när beskattning skall ske.

De här angivna förhållandena bör ligga till grund för utformningen av skattskyldighetsregeln. Härutöver måste man emellertid lägga stor vikt vid

att regleringen blir enkel och lätt att tillämpa för såväl enskilda som myndigheter. Det bör därför inte komma i fråga att ha olika regler för skilda slag av aktier och andelar. En generell regel bör således gälla. Denna måste följaktligen formas med tanke på att den skall omfatta å ena sidan börsnoterade aktier som innehas som en ren kapitalplacering och å andra sidan aktier och andelar som är förenade med ett verkligt inflytande över berörda företag. Efter en samlad bedömning föreslår jag en regel av följande innehåll. Skattskyldigheten skall gälla för vinster på aktier och andelar i svenska företag även om överlåtaren inte är bosatt här. Som förutsättning för skattskyldighet bör dock gälla att överlåtaren har viss personlig anknytning till Sverige. Medborgarskapet bör här inte tillmätas särskild betydelse. Det avgörande bör i stället vara att överlåtaren inom en viss tidsperiod närmast före avyttringen vid något tillfälle har varit bosatt i Sverige. Med bosatt menar jag i enlighet med den terminologi som används i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 53 § KL att den skattskyldige haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats i Sverige. När det gäller tidsperiodens längd bör tio år vara en lämplig gräns.

Av vad jag nu har sagt framgår att man vid prövningen av om en överlåtelse ägt rum inom den angivna perioden inte skall ta hänsyn till om överlåtaren efter flyttningen från Sverige ansetts som bosatt här med stöd av treårsregeln. Härigenom underlättas tillämpningen av bestämmelserna genom att utgångspunkten för beräkningen av tioårsperioden i allmänhet kommer att överensstämma med den i folkbokföringssammanhang enligt 34 § folkbokföringsförordningen (1967:198) avgörande utresedagen.

Genom en på så sätt utformad regel bör berättigade svenska beskattningsanspråk i de allra flesta fall kunna tillgodoses. Samtidigt undviks de problem av praktisk natur för handeln med svenska aktier på utländska marknader som kunde uppkomma om skattskyldigheten inte villkorades av bosättning i Sverige under viss tid före avyttringstillfället.

Det bör påpekas att den utvidgade skattskyldigheten gäller även i det fall då aktierna har förvärvats först efter utflyttningen från Sverige. Jag har övervägt om man bör ha en särreglering för detta fall. Att generellt undanta vinster på sådana aktier är inte sakligt motiverat. Det torde inte heller vara praktiskt genomförbart med en ordning som innebär att vissa vinster av angivet slag undantas. M.h.t. intresset av enhetliga regler och att skattskyldigheten är begränsad till vinster som uppkommer under en viss tidsperiod efter att bosättningen här i landet upphört har jag stannat för att även aktier som förvärvats efter flyttningen bör utan undantag omfattas av den nya regeln.

Som jag har nämnt bör under den nya regeln inbegripas vinster på aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar⁷ och handelsbolag. Ett undantag bör dock gälla för aktier och andelar i s.k. äkta bostadsföretag i avvaktan på att den framtida realisationsvinstbeskattningen av sådan egendom får sin lösning.

Jag vill slutligen anmärka att jag inte funnit anledning att inbegripa även utländska juridiska personer i den utvidgade skattskyldigheten. Det beror bl.a. på att en utländsk juridisk persons förvärv av en mera betydande aktiepost i ett svenskt bolag kräver myndighetstillstånd enligt 7 § lagen (1982:617) om utländska förvärv av svenska företag. Det finns inget som hindrar att skatteflyktsaspekter vägs in vid tillståndsprövningen. Det finns vidare anledning att räkna med att eventuella försök att kringgå skattskyldigheten i Sverige via en utländsk juridisk person kan falla in under den allmänna skatteflyktsklausulens tillämpningsområde.

Den nya regeln bör tas in i 53 § 1 mom. första stycket a) KL.

2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Allmänt

Förslaget i promemorian innebär att skattskyldigheten för realisationsvinster skall inträda vid avtalstillfället och inte som f.n. när köpeskillingen är tillgänglig för lyftning. Förslaget motiveras som jag tidigare påpekat även av andra situationer än utflyttningsfallen. I promemorian anförs sålunda att nuvarande ordning allmänt sett kan anses som otidsenlig och ge upphov till svår bemästrade kontrollproblem. De likviditetsskäl som ligger till grund för beskattningsårsbestämmelsen kan enligt BRÅ inte längre anses bärande.

Vid remissbehandlingen har de föreslagna nya bestämmelserna mötts av en bitvis hård kritik. De kritiska synpunkterna har i allmänhet inte gällt syftet med den föreslagna ändringen utan de konsekvenser som skulle följa på andra områden än just aktievinstbeskattningen i samband med utlandsflytning. Från skilda håll har särskilt understrukits de likviditetsproblem och andra olägenheter som kan uppkomma när fastighetsöverlåtelser för sin giltighet är beroende av myndighetstillstånd eller där tredje man kan göra gällande en förköpsrätt som grundas på ett lagstadgande.

För att beskattning skall få ske i Sverige i den omfattning som jag tidigare har angivit är det i huvudsak tillfyllest om man utvidgar den territoriella skattskyldigheten till att omfatta även inskränkt skattskyldiga. Härigenom kommer en aktieförsäljning som görs medan överlåtaren är oinskränkt skattskyldig i regel att omfattas av svensk beskattning även om denne när köpeskillingen upp bärs är att anse som inskränkt skattskyldig.

Detta gäller dock inte i det fall köpeskillingen förfallit till betalning först efter tioårsperiodens utgång. Det skulle därför vara en fördel om en ändring kom till stånd också när det gäller skattskyldighetens inträde.

Ytterligare skäl talar för en sådan ordning. Bl.a. är taxeringsmyndigheternas kontrollmöjligheter vida bättre om beskattning sker i och med avtalet om en egendomsöverlåtelse. Detta gäller naturligtvis i särskilt hög grad om överlåtaren efter avyttringen bosätter sig utomlands och blir att anse som inskränkt skattskyldig. Risken för att ett en gång fastställt skattekrav inte

betalas blir också större om skattskyldigheten inträder först en kortare eller längre tid efter det att den skattskyldige släppt kontakten med Sverige.

Utöver kontroll- och uppördssynpunkterna finns en annan aspekt som måste tas med i bedömningen. Om skattskyldigheten inträder vid avtalstidpunkten och avtal träffas före utflyttningen från Sverige får dubbelbeskattningsavtalen ingen betydelse. Inträder däremot skattskyldigheten när den första dellikviden lyfts och är den skattskyldige då redan bosatt utomlands kommer regleringen i dubbelbeskattningsavtalet med den nya hemviststaten in i bilden. F.n. är det som redan tidigare framgått i allmänhet så att beskattningsrätten för aktievinster i avtalen tilläggs hemviststaten och att det skatterättsliga hemvistet i första hand bestäms med hänsyn till var en fysisk person har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande. Om den bedömningen skall göras på grundval av förhållandena vid avyttringstidpunkten eller den tidpunkt när skattskyldigheten inträder är inte helt klart. I promemorian anges att mycket talar för att frågan om hemvist skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid avtalstidpunkten. Jag kan instämma i detta men någon säkerhet finns inte för att skattedomstolarna skulle komma till samma slutsats. Även mot bakgrund av nu redovisade förhållanden är det av värde om skattskyldigheten inträder i och med avtalet.

Det finns skäl för en ändring av beskattningsårsbestämmelserna också om man bortser från utflyttningsfallen. Kontrollsynpunkterna talar sålunda för en ändring även beträffande överlåtelse som sker inom landet. Som framhålls i promemorian kan de nuvarande reglerna vidare, beroende på bl.a. belåningsförhållandena, medföra en skiljaktig behandling av i sak likvärdiga fall. Härtill kommer att en viss oklarhet råder om innebörden av bestämmelserna.

Goda skäl finns således för den i promemorian förordade generella ändringen av reglerna om rätt beskattningsår. Som framhållits av ett inte obetydligt antal remissinstanser måste emellertid ytterligare faktorer vägas in. Jag har redan nämnt att särskilda problem kan uppkomma när fastighetsöverlåtelse för sin giltighet är beroende av myndighetstillstånd. Det har vidare gjorts gällande att en ändring i enlighet med promemorian skulle försvåra generationsväxlingar i familjeföretag, eftersom den nye ägaren inte sällan har svårigheter att betala en kontant likvid som täcker säljarens skatt på grund av överlåtelsen.

För egen del gör jag mot bakgrund av det anförda följande bedömning.

Det framstår som angeläget att ändra reglerna i den riktning som förordas i promemorian. En sådan ändring får emellertid konsekvenser långt utöver det speciella beskattningsområde som BRÅ haft sin uppmärksamhet riktad mot. De invändningar mot förslaget som framförts vid remissbehandlingen har övertygat mig om att det behövs ytterligare underlag innan slutlig ställning tas till frågan om en generell ändring av bestämmelserna. Jag är därför inte beredd att nu lägga fram förslag om så långtgående ändringar i

reglerna som BRÅ förordat. Jag avser emellertid att i annat sammanhang återkomma till frågan. I avvaktan på att en sådan allmän omläggning av realisationsvinstbeskattningen kan komma till stånd bör emellertid provisoriska åtgärder med särskild inriktning på utflyttningsfallen övervägas.

Specialregler för utflyttningsfallen

Som jag framhållit i det föregående är det av flera skäl angeläget att skattskyldigheten för en aktievinst inträder medan överlåtaren är bosatt eller i vart fall oinskränkt skattskyldig i Sverige.

Man kan här skilja på två olika fall. I det första fallet sker aktieöverlåtelsen under tid då den skattskyldige bor i Sverige medan köpeskillingen lyfts först när han har flyttat utomlands. I det andra fallet sker utflyttningen från Sverige före aktieöverlåtelsen. Även i den situationen är det tänkbart att köpeskillingen kommer att betalas och skattskyldigheten följaktligen inträda först en längre eller kortare tid efter avyttringen. I ett sådant fall kan avyttringen av aktierna medföra att överlåtaren förlorar sin väsentliga anknytning till Sverige och att han, när köpeskillingen betalas, inte längre är oinskränkt skattskyldig här i landet.

I det första fallet, dvs. när avyttringen sker medan den skattskyldige alltså bor i Sverige, är det som jag redan tidigare nämnt av bl.a. taxerings- och uppördsskäl angeläget att skattskyldigheten inträder före utflyttningen. För taxeringsmyndigheterna är det utan tvivel betydligt enklare att fastställa att en överlåtelse av aktier har ägt rum och att överlåtaren under ett aktuellt beskattningsår flyttat från landet än att sedan utflyttningen väl skett få vetskap om att köpeskillingen på grund av överlåtelsen blivit tillgänglig för lyftning. Om vinsten skall redovisas vid taxeringen för utflyttningsåret minskar också risken för att den fastställda skatten inte kommer att betalas i laga ordning. Detta hänger i sin tur samman med rådande principer för prövningen av tillstånd till överföring av valuta i samband med utflyttning.

Starka skäl talar således för att införa en specialregel för det fall som det här är frågan om. En sådan regel skulle ha den innebörden att skattskyldigheten för vinst vid en aktieöverlåtelse skall inträda i och med att den skattskyldige flyttar utomlands och detta oavsett om någon del av köpeskillingen blivit tillgänglig för lyftning vid flyttningstidpunkten.

Jag vill erinra om att en flyttning från Sverige kan medföra liknande beskattningskonsekvenser i andra sammanhang. För att förhindra missbruk av rätten till avskrivning på skeppskontrakt gäller att en skattskyldig som medgivits avdrag för kontraktsavskrivning skall beskattas med ett belopp motsvarande medgivna avdrag för det beskattningsår då utflyttning sker (2 § andra stycket lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m.m.). Liksom den regel jag nu diskuterar på aktievinstbeskattningens område syftar nämnda bestämmelse om kontraktsavskrivning till att förhindra skatteundandraganden vid utflyttning.

Min slutsats blir den att en särskild regel bör införas som medför att beskattningen tidigareläggs och sker vid taxeringen för utflyttningsåret i de fall avtal om överlåtelse ingåtts före flyttningen. Jag vill framhålla att beskattning med stöd av bestämmelsen givetvis bör kunna ske även om överlåtaren efter flyttningen anses som bosatt här med stöd av treårsregeln.

Det hittills sagda avser den situationen då den skattskyldige ingår avtal om aktieöverlåtelsen före flyttningen från Sverige.

I det andra fallet, dvs. när avyttringen sker efter det att den skattskyldige lämnat landet, är läget ett annat. Själva utflyttningen från Sverige kan då givetvis inte tillmätas någon betydelse för skattskyldighetens inträde för en aktieförsäljning som äger rum senare. Det förhåller sig emellertid som jag nyss antydde så att ett betydande innehav av aktier i ett svenskt bolag kan ha stor betydelse vid prövningen av om en skattskyldig efter utflyttning skall anses ha sådan väsentlig anknytning till Sverige att han alltså skall behandlas som oinskränkt skattskyldig. Avyttras aktieinnehavet kan detta innebära att den skattskyldige blir inskränkt skattskyldig. Blir köpeskillingen inte tillgänglig för lyftning i samband med avyttringen är risken uppenbar att vinsten aldrig kommer att tas till beskattning i Sverige, även om skattskyldighet vid en framtida tidpunkt kommer att föreligga enligt den nyss förordade regeln om utvidgad territoriell skattskyldighet för aktievinster. Som jag tidigare har framhållit måste man också beakta att något hinder i allmänhet inte heller torde föreligga för personen i fråga att föra ut samtliga sina tillgångar från landet i och med att han blir att anse som inskränkt skattskyldig. Om beskattningsmyndigheterna senare skulle få vetskap om att den uppskjutna köpeskillingen blivit tillgänglig för lyftning – vilket utan den skattskyldiges medverkan förefaller mindre sannolikt – är risken uppenbar att skatten inte kommer att kunna utkrävas.

Mot den här angivna bakgrunden finner jag det motiverat att skattskyldighet för en aktievinst i den här aktuella situationen skall inträda i och med avyttringen av aktierna. Detta stämmer också överens med vad som i allmänhet gäller internationellt sett, åtminstone inom OECD-området. Jag förordar att en sådan ordning införs.

Beträffande den närmare utformningen av de nya reglerna vill jag anföra följande. Tidigareläggningen av beskattningstidpunkten bör avse vinster vid avyttring av aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar och handelsbolag. Det är således fråga om samma slag av egendom som omfattas av utvidgningen av den territoriella skattskyldigheten. Om överlåtelsen skett före flyttningen från Sverige tas vinsten till beskattning vid taxeringen för utflyttningsåret. Om avyttringen sker efter utflyttningen innebär de nya bestämmelserna att beskattningen skall ske vid taxeringen för avyttringsåret oberoende av om köpeskillingen till någon del blivit tillgänglig för lyftning under det året eller ej.

Vad sedan beträffar prövningen av frågan om när en skattskyldig skall

anses ha flyttat från Sverige får man i allmänhet utgå från den skattskyldiges flyttningsanmälan till folkbokföringsmyndigheterna. Men det är klart att skattemyndigheterna ibland kan få anledning att hävda att flyttning har skett utan att det föreligger någon flyttningsanmälan. Med flyttning bör i detta sammanhang förstås en i princip definitiv avflyttning från Sverige, dvs. den skattskyldige har inte längre kvar sitt egentliga bo och hemvist här eller – om han aldrig har haft ett sådant i Sverige – har avbrutit en stadigvarande vistelse här för att bosätta sig utomlands (jfr punkt 1 första stycket av anvisningarna till 53 § KL). Som jag redan tidigare nämnt bör man i det nu aktuella sammanhanget bortse från att den skattskyldige efter utflyttningen kan anses som bosatt här med stöd av treårsregeln.

Den praktiska tillämpningen av bestämmelserna bör i regel inte vålla några problem. Efter det att reglerna har införts torde det bli ytterst sällsynt att det i samband med utflyttning träffas avtal om aktieöverlåtelser där köpeskillingen i sin helhet betalas först vid en framtida tidpunkt. I de fall som aktualiseras kan det givetvis uppkomma vissa svårigheter från kontroll- och uppbördssynpunkt. Men man måste komma ihåg att den föreslagna ordningen i detta avseende innebär en klar förbättring i förhållande till nuvarande regler som medger nästan obegränsade möjligheter att skjuta beskattningen på framtiden. Jag vill också framhålla att mitt förslag är att se som en provisorisk lösning på ett svårbemästrat skatteflyktsproblem i avvaktan på en allmän ändring av principerna för skattskyldighetens inträde på realisationsvinstområdet.

De nya bestämmelserna om rätt beskattningsår bör tas in i en ny anvisningspunkt 4a. till 41 § KL. Ett tillägg av redaktionell natur med anledning av de nya reglerna bör också göras i 41 § andra stycket KL och i punkt 4 första stycket av anvisningarna till lagrummet. En rent språklig ändring har också gjorts i sista stycket av anvisningspunkten.

Beskattningen när köpeskillingen inte är slutgiltigt bestämd

I promemorian har föreslagits ett förtydligande när det gäller beskattningen i fall då – förutom en fast köpeskillning – även en framtida ersättning kan komma att utges som inte är slutgiltigt bestämd i överlåtelseavtalet. Beskattningsfrågorna i sådana situationer har fått sin lösning i praxis. Beskattning sker dels vid taxeringen för det år då någon del av den fasta köpeskillingen blir tillgänglig för lyftning, dels vid taxeringen för det år då tilläggslikviden utgår. Vid den sistnämnda realisationsvinstberäkningen tillämpas de regler som gällde vid avyttringstidpunkten.

I promemorian föreslås att det uttryckligen klargörs att beskattningen av en tilläggsersättning skall ske med beaktande av de förhållanden som rådde vid den ursprungliga vinstberäkningen. Förtydligandet är att se mot bakgrund av att utvidgningen av den territoriella skattskyldigheten enligt förslaget i promemorian var begränsat till aktier och andelar i fåmansföretag. Mitt förslag om skattskyldighet för aktievinster är inte begränsat på det

sättet. Men jag anser ändå att det behövs ett förtydligande av angiven art för utflyttningsfallen, dvs. de situationer som avses i den nya anvisningspunkten 4 a till 41 § KL. För dessa fall bör i den nämnda anvisningspunkten tas in föreskrifter som innebär att om endast en del av köpeskillingen är till sitt belopp känd vid taxeringen för flyttningsåret respektive avyttringsåret skall bara den delen beskattas vid dessa tillfällen. Ytterligare utgående ersättning bör enligt den ordning som hittills utbildats i praxis tas till beskattning när den blir tillgänglig för lyftning. Detta bör framgå av lagtexten liksom att taxeringen i ett sådant fall skall ske på grundval av de förhållanden som rådde vid avyttringstidpunkten och enligt de regler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

2.5 Kontrollfrågor

Länsstyrelsen i Stockholms län har i sitt remissyttrande framhållit att beskattningen av en tilläggsersättning erbjuder särskilda kontrollproblem. Länsstyrelsen anför sålunda att ett förbehåll om en eventuell framtida ytterligare ersättning inte behöver anges i deklarationen för det år då den ursprungliga köpeskillingen tas till beskattning. Länsstyrelsen föreslår att den skattskyldige – genom ett tillägg i 25 b § taxeringslagen (1956:623), TL, – åläggs att utan anmaning i deklarationen för avyttringsåret ange de utfallsförbehåll som är knutna till en avyttring.

Jag ansluter mig till förslaget. En sådan uppgiftsskyldighet bör således införas.

Med hänsyn till att jag f.n. inte ansett det möjligt att föreslå en generell ändring i reglerna om rätt beskattningsår för realisationsvinster finns det skäl att överväga en utvidgad uppgiftsskyldighet också i ett annat hänseende. Jag tänker på realisationsvinstgrundande avyttringar som skett under ett år men för vilka skattskyldighet inte inträtt under beskattningsåret. En uppgiftsskyldighet om sådana avyttringar bör underlätta kontrollen av att vinsterna senare tas till beskattning i laga ordning. Uppgiftsskyldigheten bör avse den överlåtna egendomen, avtalad köpeskillning och när köpeskillingen till någon del förfaller till betalning.

De nya reglerna om uppgiftsskyldighet bör tas in i 25 § b TL. Samtidigt bör ett tillägg i förtydligande syfte göras i nuvarande bestämmelser i lagrummet varigenom det framgår att utredning om sådan realisationsvinst som uppkommer vid avyttring av lös egendom skall redovisas i deklarationen på av RSV fastställd blankett. Enligt lagrummets nuvarande lydelse gäller detta endast i fråga om vinstberäkning vid fastighetsförsäljningar.

2.6 Dubbelbeskattningsavtalen

Det finns anledning att nämna något om de åtgärder som bör vidtas i fråga om dubbelbeskattningsavtalen. Utan ändringar i avtalen kommer nämligen de förslag om beskattningen av aktievinster som jag nyss har redovisat att få

begränsad effekt. Jag vill till att börja med konstatera att flera andra stater har en uppfattning liknande den jag här har redovisat i fråga om beskattningen av aktievinster i utflyttningsfall. Det bör därför vara möjligt att i förhandlingar uppnå de ändringar i avtalen som är nödvändiga för att svenska beskattningsanspråk skall kunna tillgodoses. I sammanhanget kan jag påpeka att en tillfredsställande lösning uppnåtts i det nyligen omförhandlade avtalet med Japan som nu är föremål för riksdagens prövning (prop. 1982/83:109). I förhandlingar med ett antal andra stater är också frågan om aktievinstbeskattningen aktuell. Jag har förhoppningar om ett positivt resultat även beträffande dessa avtal.

Vid framtida förhandlingar om nya dubbelbeskattningsavtal eller ändringar i gällande avtal kommer vi från svensk sida att med kraft söka tillgodose kraven på svensk beskattning när det gäller de aktuella aktievinsterna.

2.7 Ikraftträdande

Det är angeläget att de nya bestämmelserna träder i kraft snabbt. Det finns välgrundad anledning att anta att den tidsperiod som kommer att förflyta mellan offentliggörandet av propositionen och ett riksdagsbeslut kan komma att utnyttjas för att uppnå skatteförmåner av det slag som nuvarande regler lämnar utrymme för. Med hänsyn till detta bör de nya bestämmelserna gälla i fråga om avyttringar som sker fr.o.m dagen efter det att propositionen överlämnas till riksdagen.

De nya bestämmelserna i KL bör således bli tillämpliga på avyttringar av aktier och andelar som sker efter nämnda datum.

Den nya bestämmelsen i 25 b § TL bör tillämpas första gången i fråga om 1984 års taxering.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag har anfört i det föregående har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*¹.

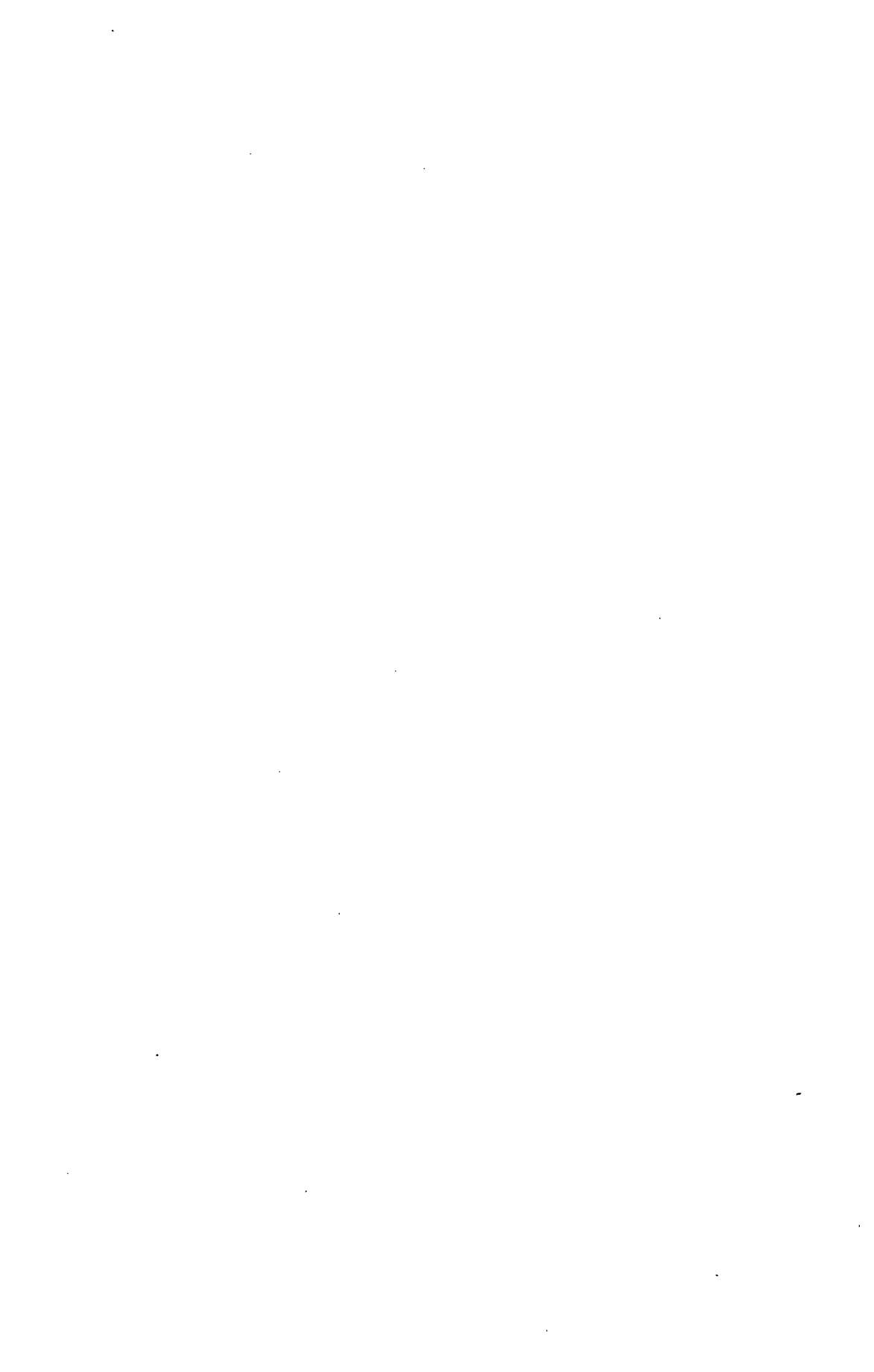
¹ Bilagan utesluten här. Lagförslagen överensstämmer med propositionens lagförslag.

4 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen.

5 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.



BROTTSFÖREBYGGANDE RADET

Översynen av lagstiftning
mot organiserad och
ekonomisk lagstiftning

BESKATTNING AV VISSA AKTIEVINSTER
VID UTLANDSFLYTTNING M M

FÖRORD

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) har av regeringen i december 1977 fått i uppdrag att göra en översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Rådet har i enlighet med uppdraget för översynsarbetet bildat en styrgrupp och olika arbetsgrupper. Den första arbetsgruppen arbetar med frågor om förpliktelser mot eller avgifter till det allmänna.

Styrgruppen består numera av rikspolischefen Holger Romander, ordförande, riksdagsledamoten Bonnie Bernström, rättschefen Hans Corell, advokaten Göran Hellberg, riksdagsledamoten Stig Josefson, riksdagsledamoten Joakim Ollén, riksdagsledamoten Hans Pettersson i Helsingborg och överförmyndaren Annie Marie Sundbom. Gruppens sekreterare är docenten Dag Victor.

Den första arbetsgruppen har vid arbetet med denna promemoria bestått av departementsrådet Jan Francke, ordförande, kammarrättsassessorn Jörgen Bengtsson, revisionsdirektören Jan Jörby, skattedirektören Bert Lindberg, taxeringsdirektören Hans Pehrson, avdelningsdirektören Robert Sparve och länsrådet Anders Thornell. Gruppens sekreterare är kammarrättsassessorn Kent Sundqvist.

Arbetsgruppen har i denna promemoria utarbetat förslag om beskattning av vissa aktievinster vid utflyttning. Styrgruppen har anslutit sig till arbetsgruppens förslag. Ledamoten Ollén har avgivit ett särskilt yttrande.

Stockholm i juni 1982

INNEHÅLL

1	INLEDNING OCH SAMMANFATTNING	30
2	BOSÄTTNINGSFÖRFRÅGAN	33
2.1	Interna regler	33
2.2	Dubbelbeskattningsavtalen	41
3	DEN BEGRÄNSADE SKATTSKYLDIGHETEN	43
4	RÄTT BESKATTNINGSÅR FÖR REALISATIONSVINST	47
5	ÖVERVÄGANDEN	53
6	FÖRFATTNINGSFÖRSLAG	64
	SÄRSKILT YTTRANDE	68

1 INLEDNING OCH SAMMANFATTNING

Första arbetsgruppen inom BRÅs organisation för översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet har till uppgift att syssla med frågor som rör vad som allmänt kan uttryckas som förpliktelser mot eller utskylder till det allmänna.

I riktlinjerna för gruppens uppdrag (BRÅ PM 1978:5 s 33) framhålls bl a att alla skatteundandragande förfaranden av den typ som kan vinna större spridning bör upptäckas så tidigt som möjligt, vare sig de kan betecknas som skattefusk eller skatteflykt. Gruppen bör därför ha möjligheter att föreslå åtgärder mot förfarande i skatteundandragande syfte redan innan dessa är rättsligt prövade. Mot denna bakgrund har till gruppens arbetsområde hänförts olika företeelser på skatte- och valutaområdet som kan befaras bli systematiska och få allmän spridning och som huvudsakligen kan bemötas med författningsändringar.

I denna promemoria behandlas vissa skattefrågor som kan uppkomma vid en utlandsflyttning. Mot bakgrund av det intresse som många gånger ägnas utsikterna att uppnå skattelättnader i denna situation, har arbetsgruppen ansett det angeläget att uppmärksamma en brist i det nuvarande regelsystemet.

Utflyttningssituationen aktualiserar en tillämpning av reglerna om bosättning och skattskyldighet. Så länge man räknas som bosatt i Sverige föreligger i princip obegränsad skattskyldighet för alla inkomster, oavsett vilket ursprung de har. Efter utflyttningen är skattskyldigheten däremot begränsad till vissa inkomster med särskild anknytning till Sverige. Att olika regler gäller vid skilda tidpunkter innebär att man också måste ta hänsyn till de regler som anger när en inkomst skall beskattas.

Det förhållandet att en vistelse i utlandet kan utnyttjas för att uppnå oberättigade skatteförmåner har lagstiftaren försökt motverka med hjälp av en bevispresumtion i fråga om bosättningen, den s k treårsregeln. Enligt denna regel krävs att svenska medborgare som bosätter sig utomlands klipper av banden med hemlandet för att en verklig utflyttning skall anses ha skett. Under en övergångsperiod gäller att fortsatt skattskyldighet kan komma i fråga för den som har kvar bl a vissa ekonomiska intressen i Sverige.

Treårsregelns utformning medför alltså att utflyttande svenskar kan ha ett intresse av att avhända sig tillgångar som ger anknytning till hemlandet. Ger försäljningen av sådana tillgångar en inkomst som omfattas av den begränsade skattskyldigheten - t ex vinst vid avyttring av fastighet - spelar det normalt ingen roll om avyttringen sker före eller efter utflyttningen. I båda fallen skall beskattning ske i Sverige. Vinst vid försäljning av aktier och andra andelar hör i princip inte till denna kategori av inkomster. Frågan om beskattning blir därför beroende av om säljaren fortfarande är att anse som bosatt i Sverige vid tidpunkten för skattepliktens inträde. Konflikten mellan regler om bosättning, skattskyldighet och rätt beskattningsår kan i vissa fall utnyttjas för att undandra aktievinster från svensk beskattning i samband med en utflyttning.

Realisationsvinster beskattas enligt fast praxis i sin helhet när någon del av köpeskillingen betalas kontant. Detta innebär att en säljare av t ex aktier kan skjuta fram skattepliktens inträde till en tidpunkt efter avyttringen, om han till en början nöjer sig med en fordran på köpeskillingen. Redan genom avyttringen anses han dock ha avvecklat aktieinnehavet. Att han alltjämt har en fordran anses i regel inte utgöra en sådan ekonomisk anknytning som enligt bosättningsreglerna grundar fortsatt skattskyldighet i Sverige även efter en utflyttning. Det man kan uppnå med detta förfarande är att vinsten blir skattepliktig först sedan den obegränsade skattskyldigheten har upphört. Eftersom den begränsade skattskyldigheten i

princip inte omfattar aktievinster blir följderna att vinsten undgår svensk beskattning.

Ett undantag från den ovan redovisade principen att realisationsvinst i sin helhet beskattas vid ett tillfälle utgör rättsfallet RRK 1974 R1:32 (RÅ 1974 ref 6). Här godtogs en uppdelning av en aktievinst på två taxeringar, varvid den senare avsåg ett tilläggsbelopp som bestämdes med hänsyn till företagets vinstutveckling efter avyttringen. Med den i rättsfallet använda konstruktionen kan man möjligen uppnå samma effekt som med en uppskjuten kontantbetalning, under förutsättning att beskattningen av tilläggsbeloppet aktualiseras först efter en bosättning utomlands.

De nu beskrivna möjligheterna att i samband med en utflyttning undgå vinstbeskattning framstår som en brist i lagstiftningen. I promemorian diskuteras vilka åtgärder som kan anses motiverade för att bota detta förhållande. Efter en redovisning av de regler som kan bli tillämpliga i utflyttningsituationen kommer arbetsgruppen fram till att en ändring av treårsregeln inte är någon framkomlig väg. I stället föreslås att skattskyldigheten för utomlands bosatta personer skall utvidgas till att omfatta även vinst vid försäljning av aktier eller andelar i fåmansföretag. En sådan ändring är i linje med den reglering som skett i flera andra länders skattelagstiftning. Om den inarbetas i dubbelbeskattningsavtalen kan Sverige efter hand få rätt att beskatta även avyttringar som skett efter en utflyttning.

En regel om utvidgad skattskyldighet bör enligt arbetsgruppen kompletteras med en ändring av tidpunkten för beskattning av realisationsvinst. I denna del föreslås att man överger principen om kontantbetalning som förutsättning för skattepliktens inträde. Vinst eller förlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall i stället hänföras till det beskattningsår då avtal om överlåtelsen ingås. I sådana fall där en del av vederlaget inte är slutligt bestämt vid överlåtelsen skall dock tillkommande belopp få vinstbeskattas det år då betalning sker.

2 BOSÄTTNINGSFRÅGAN

2.1 Interna regler

En fysisk person är för den tid han har varit bosatt i Sverige skattskyldig för all inkomst som han förvärvat här i riket eller utomlands (obegränsad skattskyldighet). Såsom bosatt här räknas enligt huvudregeln i punkt 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (KL) den som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med bosättning i Sverige likställs stadigvarande vistelse här. Dessa regler gäller utan avseende på medborgarskap.

En svensk medborgare kan i vissa fall anses bosatt här även sedan han lämnat landet. Det krävs då att han alltjämt har kvar väsentlig anknytning till Sverige. Huruvida detta är fallet skall bedömas med beaktande av sådana omständigheter som att han icke tagit varaktigt bo och hemvist på utländsk ort, att han vistas utomlands för studier eller hälsans vårdande, att han har bo eller familj i Sverige, att han driver rörelse eller innehar fastighet här i riket och därmed jämförliga förhållanden.¹

Treårsregeln innebär en presumtion för att en utflyttad svensk medborgare under en övergångsperiod har kvar väsentlig anknytning till Sverige. Under tre år efter avresan ankommer det på honom själv att bevisa att han saknar sådan anknytning. Efter utgången av denna blir det taxeringsintendentens sak att visa den eventuella förekomsten av sådana omständigheter som grundar fortsatt bosättning i Sverige.

¹Treårsregeln, p 1 andra stycket av anvisningen till 53 § KL.

Treårsregeln kom till genom lagstiftning år 1966. Till grund för reformen låg dubbelbeskattningssakkunnigas betänkande (SOU 1962:59) Internationella skattefrågor. Dubbelbeskattningssakkunniga ville med sina förslag komma till rätta med den tämligen svåröverskådliga praxis som hade utvecklats vid tillämpningen av det då gällande bosättningsbegreppet. Man hade i skattedomstolarna intagit den ståndpunkten att inkomster från mer än ettåriga anställningar utomlands skulle undantas från svensk beskattning. För att uppnå detta måste den utlandsanställda bedömas som bosatt utomlands. En ettårig utlandsvistelse kunde å andra sidan inte alltid få medföra att den obegränsade skattskyldigheten i Sverige upphörde. I vissa fall ansågs därför den skattskyldige bosatt i Sverige även när utlandsvistelsen hade sträckt sig över en längre tid. Denna brist på fasta principer för bedömningen av bosättningsfrågan var till nackdel för de skattskyldiga, som ansågs ha ett berättigat anspråk på att något så när kunna överblicka beskattningsekvenserna vid en utflyttning ur landet.

Dubbelbeskattningssakkunniga ville inte ändra på skattefriheten för inkomster från ettåriga utlandsanställningar. Man ansåg emellertid att denna fråga kunde hållas isär från regleringen av bosättningsbegreppet. De utlandsanställda kunde genom en undantagsregel befrias från skatt på anställningsinkomsten, även om de fortfarande bedömdes som bosatta i Sverige.¹ Denna lösning öppnade en möjlighet att för övriga utflyttningsfall utforma ett bosättningsbegrepp som täckte även längre utlandsvistelser. Dubbelbeskattningssakkunniga anförde härom följande (bet s 76):

I fråga om bosättningsreglernas utformning har förut antytts, att vissa skärpningar är påkallade. Dessa bör självfallet inte medföra, att svensk beskattning upprätthålles i fall då det redan från början är uppenbart, att en utflyttning är definitiv, d.v.s.

¹Ettårsregeln, 54 § första stycket h KL.

att alla väsentliga band med Sverige varaktigt avklippts. Så är t.ex. fallet, när svensk kvinna ingår äktenskap med utlänning och makarna bosätter sig i mannens hemland eller när en skattskyldig avflyttar med familj och bohag och i samband med avflyttningen avvecklar alla intressen i Sverige. Ofta är emellertid situationen inte så klar. Särskilt i fråga om dem som uppbär rörelseinkomster eller inkomster av fri verksamhet kvarstår ofta anknytningar av olika slag till Sverige, exempelvis att den skattskyldige har bostad och familj kvar i Sverige, behåller en fastighet eller fortsätter att driva en rörelse. I dylika fall framstår det inte såsom oberättigat att kräva, att utflyttningens mera slutgiltiga karaktär tar sig uttryck i att vistelsen utomlands varat en ganska lång sammanhängande tid - därvid självfallet bör bortses från kortare affärs- och semesterresor o.dyl. till Sverige. Bosättningen bör med andra ord i de mindre klara fallen icke anses upphöra redan i och med avresan utan som regel först då den skattskyldige uppehållit sig utomlands under några år.

Denna tankegång synes lämpligen kunna komma till uttryck i en regel om bevisbördans fördelning. Sålunda bör den skattskyldige, om han tidigare än förslagsvis tre år efter utflyttningen vill undgå en i princip oinskränkt skattskyldighet i Sverige, vara skyldig att visa, att anknytningar av förut antytt slag icke kvarstår. Efter treårsperiodens utgång bör det däremot ankomma på det allmänna att styrka, att det alltjämt kvarstår en så stark anknytning till Sverige att en varaktig utflyttning inte kan anses föreligga. Vi är medvetna om att en regel av sådant innehåll kan medföra det resultatet, att samma person de tre första åren efter sin avresa av de svenska myndigheterna behandlas som bosatt här och alltså oinskränkt skattskyldig och därefter - utan att förhållandena ändrats - betraktas som bosatt utomlands och inskränkt skattskyldig. Håller man emellertid fast vid att ett av de i praktiken viktigaste kriterierna på utflyttningens definitiva karaktär ofta ligger i utlandsvistelsens varaktighet, synes denna konsekvens av regeln inte behöva inge betänkligheter.

Vid prövningen av de enskilda fallen bör hänsyn givetvis tagas till samtliga relevanta omständigheter. Lagtexten bör liksom hittills ange, att en svensk medborgare alltjämt kan komma att betraktas som bosatt i Sverige och därmed underkastad oinskränkt skattskyldighet, om han har bo eller familj här i riket. Det bör också utsägas, att andra omständigheter kan påverka bedömningen i samma riktning, t. ex. att den skattskyldige har kvar en fastighet eller fortsätter en rörelse. Givetvis bör man vid bedömningen av här nämnda och likartade omständigheter fästa avgörande vikt vid deras reella betydelse. Om någon t. ex. är ledare, direkt eller indirekt, för ett svenskt företag - och efter utflyttning utövar ledningen från

utlandet - kan enbart detta förhållande vara tillräckligt för att man skall anse honom vara ur beskattningssynpunkt alltjämt bosatt i Sverige. - Den skattskyldige bör i regel anses ha kvar sitt bo här i riket, även om möblerna är här magasinerade. Särskild anledning att antaga fortsatt bosättning i Sverige bör liksom tidigare finnas, om den skattskyldige såsom skäl för utlandsvistelsen anger, att han skall bedriva studier, vårda sin hälsa el. dyl. Man bör vidare vara berättigad att kräva att den skattskyldige bosatt sig på viss utländsk ort och där skaffat sig fast bostad. Uppehåller han sig däremot i utlandet under kringresande eller under flyttning med kortare intervaller - ett halvår eller mindre - mellan olika orter i ett och samma land eller i olika länder, bör han sålunda alltjämt - så länge han behåller sitt svenska medborgarskap - kunna anses ha den största anknytningen till Sverige och på den grunden alltjämt ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. Viss betydelse synes i detta sammanhang kunna tillmätas, huruvida han i det främmande landet behandlas som där bosatt skattskyldig.

Även om man enligt vårt förslag sålunda alltjämt i viss utsträckning blir hänvisad till att göra en individuell bedömning av särskilda fall, torde emellertid den nyss förordade bevisbörderegeln, i sådana fall som hittills förorsakat svårigheter i tillämpningen, kunna medföra, att den skattskyldige regelmässigt betraktas såsom bosatt här i riket under de första tre åren. Efter denna tids utgång torde däremot bedömningen vanligen resultera i att bosättningen anses ha upphört. Reglerna bör utformas så att bedömningen skall grundas på de under beskattningsåret föreliggande omständigheterna och alltså, åtminstone i princip, utan avseende på förhållandena under tiden mellan beskattningsårets utgång och tidpunkten för taxeringsfrågans slutliga prövning.

Den av dubbelbeskattningssakkunniga förordade skärpningen av bosättningsbegreppet tonades ner något under det följande lagstiftningsarbetet. I prop 1966:127 framhöll departementschefen att det i princip inte var fråga om någon egentlig förskjutning av gällande bosättningsbegrepp utan snarare om en processuell reglering av bevisbördan (prop s 49). Även bevillingsutskottet gav uttryck åt denna uppfattning. Man förklarade att de nya bestämmelserna fick ses som en kodifiering av gällande rättspraxis. Någon skärpning av bosättningsbegreppet var alltså inte åsyftad. Utskottet anförde vidare (BevU 1966:54):

Då såsom huvudkrav för bosättning i Sverige uppställts det villkoret, att vederbörande skall ha sitt egentliga bo och hemvist här, lär därmed kunna förstås att - då tvekan råder rörande frågan om hans bosättning i Sverige eller i annat land - hans anknytning till Sverige måste framstå som det väsentliga. Är anknytningen till utlandet starkare, kan han inte längre anses bosatt här. Utskottet vill särskilt understryka vad departementschefen i propositionen anfört om syftet med de nya reglerna. Detta bör vara - framhåller han - att underlätta framför allt för anställda i exportnäringsarnas tjänst att tillträda befattningar utom riket, samtidigt som man gör det möjligt att åtminstone under någon tid bibehålla den oinskränkta skattskyldigheten i Sverige för sådana, som uppehåller sig utomlands mer eller mindre tillfälligt utan att ta definitivt hemvist där. Avsikten med treårsregeln är således uteslutande att motverka skenbosättning i utlandet. Departementschefen framhåller också att den i lagtexten gjorda uppräknings av omständigheter som skall anses tyda på "väsentlig anknytning" till Sverige inte bör förstås så, att bosättning här skall anses föreligga så snart något av de särskilt angivna förhållandena är för handen. "Fråga är i stället om faktorer som måste vägas in i helhetsbilden" av den skattskyldiges förhållanden. Vid bedömningen bör - i motsats till vad tidigare i allmänhet gällt - särskild hänsyn tas till den anknytning som den utflyttade har till sitt nya hemland. Det anförda innebär enligt utskottets mening att begreppet "väsentlig anknytning" inte får tolkas extensivt. Tvärtom torde det i en situation, där man strävar efter ett ökat utbyte av arbetskraft länderna emellan och en ökad möjlighet för svenska exportföretag att organisera sin u-landsverksamhet så rationellt som möjligt, vara angeläget att inte onödigtvis försvåra internationell rörlighet på arbetsmarknaden.

Praxis rörande tillämpningen av treårsregeln har i stor utsträckning utformats genom ärenden om förhandsbesked. Därvid har prövats en rad frågor rörande de anknytningsmoment av personlig och ekonomisk art som kan läggas till grund för fortsatt skattskyldighet efter en utflyttning. Det största intresset för ämnet med denna promemoria har de avgöranden som gällt ekonomiska bindningar, i synnerhet aktieinnehav.

Av praxis på detta område kan utläsas att man skiljer mellan aktieposter i börsnoterade eller motsvarande bolag och delägarskap i fåmansbolag. I det förra fallet fordras att aktieinnehavet skall medföra ett inte obetydligt

inflytande i ett företag innan det anses utgöra väsentlig anknytning. I kapitalplaceringssyfte innehavda aktier i börsnoterade företag torde därför inte ensamt beaktas som anknytningsmoment. Däremot har även mindre aktieposter i fåmansbolag bedömts strängt. I dessa fall har också tagits hänsyn till övriga familjemedlemmars inflytande i företaget. Som exempel kan nämnas RÅ 1972 ref 46, där den skattskyldige tillsammans med sina barn ägde ungefär 38 procent av aktiekapitalet i ett svenskt familjeföretag. Hans eget aktieinnehav uppgick endast till drygt 8 procent. Här tillkom dock den omständigheten att den skattskyldige även efter utflyttningen avsåg att vara verksam i företaget. I RÅ 1974 ref 97 hade den skattskyldige överlåtit ledningen av företaget på en son men själv behållit en aktiepost (25 procent) som gav honom röstmajoritet. Aktieposten och innehavet av en fastighet ansågs ge väsentlig anknytning till Sverige även efter treårsperiodens utgång. Rättsfallet R 77 Aa 217 synes vara det enda publicerade där en fordran kan antas ha inverkat på bedömningen. Den skattskyldige hade 25 procent av aktierna i ett företag K, som i övrigt ägdes av ett börsnoterat danskt bolag. Han hade vidare en fordran på ungefär 800 000 kr på aktiebolaget L, där han också, enligt vad riksskatteverket lade till grund för sin bedömning, var styrelsesuppleant. Utredningen i regeringsrätten visade att den skattskyldige inte var suppleant i AB Ls styrelse, men regeringsrätten fann med hänsyn till övriga omständigheter inte visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige. De knapphändiga uppgifterna medger inga säkra slutsatser om vad som ansetts utgöra den huvudsakliga ekonomiska bindningen. Det kan dock vara värt att notera att fordringen i det här fallet gällde mot ett företag och att det i någon mån var oklart vilket inflytande den skattskyldige hade i detta företag.

Att bevisregeln har konstruerats som en presumtion för fortsatt anknytning till Sverige innebär i och för sig inte något krav på att utlandsvistelsen skall vara minst tre år för att en verklig utflyttning skall anses ha skett.

Visserligen ligger det i sakens natur att en snar återkomst ger anledning att ifrågasätta om utflyttningen verkligen har varit allvarligt menad. Någon möjlighet att väga in utlandsvistelsens faktiska längd vid bedömningen av bosättningsfrågan finns dock inte när ärenden av det här slaget avgörs genom förhandsbesked. Avgörande blir då i stället vad den skattskyldige själv uppger om sina avsikter. En person som synbarligen klipper av alla band med Sverige kan därför på relativt kort tid få ett vid taxeringen bindande förhandsbesked om att han inte längre skall anses bosatt i Sverige. Att han en tid efter avresan ändrar sina planer torde knappast medge att man genom eftertaxering ändrar denna bedömning. Det finns därför en viss möjlighet att undgå skattskyldighet i Sverige även om utlandsvistelsen har en begränsad varaktighet.

En fråga som har nära samband med den nu diskuterade är vilka omständigheter som skall medföra att en utflyttad person på nytt skall anses skattskyldig i Sverige. Treårsregeln är avsedd för utflyttningssituationen. Detta framgår av motiven och det kommer också till uttryck i lagtexten, där det talas om den anknytning till Sverige som alltjämt föreligger efter avresan. Frågan är då om ett avbrott i denna anknytning skall föranleda att bevispresumtionen sätts ur spel för återstoden av treårsperioden. Förnyad skattskyldighet i Sverige skulle med andra ord föreligga först om den utflyttade skaffade sig bo och hemvist här igen. Det har ansetts tveksamt om man kan tolka regeln så strikt. I vart fall om en person kort efter det han utflyttat och klippt av banden med Sverige av fri vilja ånyo skaffar sig starka anknytningsmoment hit, skulle det vara troligt, att det hela bedömdes som en skenbosättning utomlands. Den skattskyldige skulle då anses hela tiden ha haft väsentlig anknytning till Sverige, och detta kriterium skulle vara tillräckligt för att på nytt grunda bosättning.¹

¹Dahlman-Fredborg, Beskattning vid utlandsvistelse,
2:a uppl s 17.

Denna uppfattning kan jämföras med utgången i rättsfallet RA 1980 1:52. Målet gällde en person S, som flyttade till Schweiz i slutet av år 1969. Han behöll viss anknytning till Sverige men ansågs vid 1970 och 1971 års taxeringar inte bosatt här. Sedan S underlåtit att deklarerera för år 1972, yrkade taxeringsintendenten att han skulle eftertaxeras för detta år såsom skattskyldig i Sverige. Regeringsrätten, som biföll taxeringsintendentens talan, fann att S inte hade visat att han under år 1971 saknat väsentlig anknytning till Sverige. Eftersom mindre än tre år förflutit efter avresan från Sverige var S därför att anse som bosatt här. Regeringsrätten uttalade vidare att frågan huruvida S underlåtenhet att deklarerera föranlett att han undgått taxering skulle bedömas endast med hänsyn till vad som förekommit i samband med 1972 års taxering. Att taxeringsnämnden under två år behandlat honom som utflyttad ur Sverige skulle alltså inte påverka utgången av frågan om eftertaxering. - Rättsfallet visar att väsentlig anknytning till Sverige är tillräckligt för att grunda skattskyldighet här enligt treårsregeln, även när en person tidigare har bedömts som utflyttad. Man bör kanske notera att taxeringsnämnden i det här fallet saknade tillräcklig kännedom om de faktiska omständigheterna. I regeringsrättens domskäl antyds att S alltsedan flyttningen behållit de ekonomiska intressen i Sverige som grundade skattskyldighet för honom vid 1972 års taxering. Regeringsrätten har därför inte haft att ta ställning till det ovan skisserade fallet, att en person som verkligen avvecklat sina engagemang i Sverige ånyo skaffar sig starka anknytningsmoment här. Den av regeringsrätten använda motiveringen torde emellertid täcka även denna situation. Det mesta talar därför för att bevispresumtionen för fortsatt bosättning i Sverige står kvar även sedan en verklig utflyttning har skett, och att en underlåtenhet att visa avsaknaden av anknytning kan läggas till grund för eftertaxering.

2.2 Dubbelbeskattningsavtalen

De på interna regler grundade svenska beskattningsanspråken kan inskränkas men däremot inte utvidgas genom dubbelbeskattningsavtal med andra länder. Sverige har ingått drygt 50 sådana avtal om inkomst- och förmögenhetsskatt.

Genom dubbelbeskattningsavtalen regleras de konflikter som uppstår när en person enligt avtalssländernas interna lagstiftning kan anses vara bosatt i flera länder. Som förebild för de avtal Sverige ingått på senare tid har använts ett inom OECD utarbetat modellavtal. Frågan om skatterättsligt hemvist behandlas i modellavtalets artikel 4, som har följande lydelse.

Artikel 4

HEMVIST

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, bestäms hans hemvist på följande sätt:

a) Han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas;

c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare;

d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

Innehållet i dubbelbeskattningsavtalen medför inte sällan att Sverige får ge avkall på de skatteanspråk som grundas på treårsregeln. I princip skall en tillämpning av avtalen leda till att den skattskyldige inte anses ha hemvist i mer än ett land. När frågan om hemvist skall avgöras genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i avtalsländerna är det emellertid inte säkert att detta går att uppnå.

I några avtal har till Sveriges förmån skett ett hänsynstagande till treårsregeln. En svensk medborgare som har flyttat till Schweiz får, oavsett övriga bestämmelser i avtalet, beskattas i Sverige om förutsättningar härför föreligger enligt svensk rätt. Vid tillämpning av denna regel, som gäller under tre år efter avresan, skall dock Sverige avräkna alla i Schweiz erlagda skatter på inkomst och förmögenhet. Även i avtalet med Spanien har treårsregeln medfört en bestämmelse som avviker från OECDs modellavtal. Innebörden av denna bestämmelse är att de berörda myndigheterna direkt skall förhandla om skatterättsligt hemvist när en utflyttad svensk medborgare anses ha dubbel bosättning, och bosättningen i Sverige grundas på en tillämpning av treårsregeln. I dessa fall skall alltså bosättningsfrågan inte avgöras med tillämpning av modellavtalets artikel 4 § 2.

Här skall inte redovisas vilka övriga avtal som reglerar frågan om hemvist på annat sätt än modellavtalet. Det kan emellertid vara på sin plats att än en gång poängtera vad som sagts ovan om treårsregelns begränsade tillämplighet i internationella förhållanden. Att en utflyttad svensk inte förmår visa att han saknar väsentlig anknytning till Sverige behöver alltså inte innebära sista ordet i frågan om var han skall anses ha hemvist. .

3 DEN BEGRÄNSADE SKATTSKYLDIGHETEN

Fysiska personer som inte är bosatta i Sverige eller stadigvarande vistas här är enligt 53 § 1 mom. KL skattskyldiga för följande inkomster:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 6 000 kr och för annan ersättning enligt nämnda lag;

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedrivna försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestöds-lagen (1973:349);

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för belopp, varmed schablonavdrag för egenavgifter överstigit påförda avgifter, samt restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter, allt i den omfattning, som anges i anvisningarna till 41 b §;

Av intresse för de frågor som behandlas i denna promemoria är främst den begränsade skattskyldighetens omfattning i fråga om realisationsvinster. Vinst vid avyttring av sådana tillgångar som avses i 35 § 3 mom. KL, dvs aktier och andra andelar i bolag m m, är inte skattepliktig. Detta gäller med den modifikation som följer av innehållet i 35 § 3 mom. sjunde stycket, en skatteflyktsregel som tillkom i samband med att den eviga realisationsvinstbeskattningen av fastigheter infördes år 1967. Enligt detta lagrum skall i vissa fall avyttring av aktier eller andelar i juridiska personer vars väsentliga tillgång utgör en fastighet jämföras med en avyttring av fastigheten. De interna svenska skattskyldighetsreglerna för utomlands bosatta personer täcker härigenom även vissa fall av andelsavyttringar.

Med detta undantag ansluter svensk rätt till den reglering av realisationsvinstbeskattningen som finns i OECDs modellavtal. Bestämmelserna är intagna i artikel 13 och har följande lydelse:

Artikel 13

REALISATIONSVINST

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.
2. Vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, eller av lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

3. Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik, båtar som går i trafik på inre farvatten eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp, luftfartyg eller båtar beskattas endast i den avtalslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

4. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1, 2 och 3 beskattas endast i den avtalslutande stat där överlåtaren har hemvist.

Modellavtalet utgår från att den stat som har rätt att beskatta löpande inkomst av fastighet och av rörelse som bedrivs från fast driftställe också skall ha beskattningsrätten vid en avyttring av de tillgångar som ger inkomsten. Det förutsätts emellertid att de avyttrade tillgångarna ägs direkt av den skattskyldige för att källskatten skall ha denna rätt. Är det fråga om innehav via andelar tar aktievinstreglerna över och det blir då den stat där den skattskyldige har hemvist som får beskattningsrätten. Det ges dock utrymme för bilaterala överenskommelser om annan reglering av beskattningen av vissa andelsvinster.¹

Sverige har i några avtal förbehållit sig rätten att beskatta sådana fastighetsavyttringar via andelar som avses i 35 § 3 mom. sjunde stycket KL. Det kan ske om avyttringen företas inom fem år efter det att säljaren haft hemvist i Sverige. En bestämmelse med detta innehåll har t ex tagits in i avtalen med de nordiska länderna (utom Island) och i en del östeuropeiska avtal, bl a de med Polen (utan tidsbegränsning) och Rumänien. Även avtalet med Spanien innehåller en liknande regel.

Å andra sidan har Sverige i vissa avtal medgett att beskattning av även andra aktievinster än sådana som avser fastighetsavyttringar får ske i säljarens förutvarande hemviststat. Norge får t ex i enlighet med sin lagstiftning

¹Jfr punkt 26 av kommentaren till artikel 13 i OECD-avtalet.

beskatta vinst på grund av överlåtelse av aktier i norskt bolag då aktierna tillhör fysisk person som har hemvist i Sverige och som någon gång under de senaste fem åren före överlåtelsen har haft hemvist i Norge. En liknande bestämmelse ger Nederländerna rätt att beskatta vinst vid avyttring av aktier i fåmansbolag.

Avtalen med Norge och Nederländerna visar att det torde vara möjligt för Sverige att hävda längre gående beskattningsanspråk än dem som i dag täcks av de interna reglerna om begränsad skattskyldighet. En beskattningsrätt som går längre än så har Sverige för övrigt tillagts i några avtal (Rumänien och Malta).

Det skall i detta sammanhang noteras att dubbelbeskattningsavtalen inte särskilt reglerar frågan om tidpunkten för beskattning av realisationsvinst. Bestämmelsen i modellavtalets artikel 13 § 4 anger inte klart om det är säljarens hemvist vid avyttringen eller vid betalningen som är avgörande för rätten att beskatta vinsten. Mycket talar emellertid för att frågan om hemvist skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid avyttringstillfället. Detta innebär att en avyttring med uppskjuten betalning skulle kunna helt undgå beskattning. Den interna svenska lagstiftningen hindrar en beskattning i samband med avyttringen, och efter en utflyttning kan det nya bosättningslandet inte göra anspråk på att beskatta en vinst som hänför sig till en avyttring som skett innan hemvistet ändrades.

4 RÄTT BESKATTNINGÅR FÖR REALISATIONSVINST

Periodiseringen av inkomster på olika beskattningsår sker enligt två huvudprinciper, bokföringsmässig och kontantmässig redovisning. Realisationsvinster hör till gruppen kontantredovisade intäkter, och dessa skall enligt huvudregeln i 41 § andra stycket KL anses ha åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkterna blivit för den skattskyldige tillgängliga för lyftning. Utgifter och omkostnader skall anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum.

I punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL utvecklas närmare principerna för den kontantmässiga redovisningen. En grundtanke är att beskattningen skall avse sådana inkomster som är disponibla för den skattskyldige. De skall beskattas så snart de är förvärvade av den skattskyldige och kända till beloppet. Att en intäkt eller utgift i realiteten belöper på ett annat år än det då en kontantreglering skett skall å andra sidan inte tillmätas någon betydelse.

Dessa regler för den kontantmässiga inkomstberäkningen är endast i modifierad form tillämpliga på realisationsvinster. Dessa skall beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall erläggas på en gång eller terminsvis. Utgifterna får dras av först i samband med vinstberäkningen, även om de har betalats åtskilliga år tidigare.

Ett i motiven redovisat skäl för denna särbehandling av realisationsvinster är att köpeskilling vid icke yrkesmässig avyttring av egendom i och för sig inte är att anse som skattepliktig intäkt.¹ En erinran om detta finns också i lagtexten.

¹SOU 1924:53 s 86 och 472 f.

De principer som kan utläsas ur lagtexten är alltså att realisationsvinstbeskattningen skall koncentreras till ett beskattningsår och att beskattning skall ske då intäkt blir tillgänglig för lyftning. I praxis har man valt att tillämpa dessa regler så, att realisationsvinsten beskattas när någon del av köpeskillingen betalas kontant ("första kronan").¹ Det spelar ingen roll om det endast är en mindre handpenning som betalas i samband med att kontrakt upprättas vid t ex ett fastighetsköp. Hela köpeskillingen beskattas omedelbart, även om den enligt avtalet skall amorteras över en längre tidsperiod.

Det nu sagda gäller under förutsättning att köpeskillingen är känd till sitt belopp. Om så inte är fallet kan beskattningen delas upp på flera taxeringar. Detta skedde i RÅ 1974 ref 6, där regeringsrätten anförde följande skäl för en uppdelning:

I målet är upplyst att köpeskillingen för aktierna skall utgå dels med ett fast belopp av 300 000 kr att erläggas kontant på överlåtelsedagen senast 1.7.73 dels med en rörlig del, beräknad på visst sätt på bolagets genomsnittliga årsvinst under tiden 1.4.73-31.12.75, att erläggas kontant 1.7.76.

Den sistnämnda delen av köpeskillingen är sålunda för närvarande icke känd till sitt belopp och är såtillvida villkorlig att, om bolaget under den angivna tiden ej ger vinst, något belopp ej skall erläggas.

I anvisningspunkt 2 till 41 § kommunalskattelagen stadgas såsom allmän regel i fråga om bl a beskattningen av realisationsvinst, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvat och till sitt belopp känd. Enligt sista stycket av samma anvisningspunkt gäller dock beträffande realisationsvinst den särskilda bestämmelsen, att sådan vinst skall beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

¹RA 1949 fi 1417.

I stadig rättstillämpning har detta stadgande tolkats sålunda, att realisationsvinst tagits till beskattning det beskattningsår, då någon del av avtalad köpeskillning hålles tillgänglig för lyftning. Fråga har därvid varit om betalningsterminer för en vid avtalet till beloppet känd köpeskillning.

Anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen lägger däremot ej hinder i vägen för en uppdelning av beskattningen av den förevarande realisationsvinsten på det sätt att den del av köpeskillningen, som är till beloppet bestämd och enligt avtalet utbetalas år 1973, tages till beskattning år 1974 och återstående köpeskillning tages till beskattning år 1977.

Det finns också andra fall där det slutliga utfallet av en egendomsavyttring gjorts beroende av en framtida händelse. I RA 1976 ref 43 hade B sålt en fastighetsandel till sin mor E. I avtalet bestämdes att B utöver köpeskillningen skulle få en tilläggsersättning, om E i sin tur sålde fastigheten och därvid fick en köpeskillning som översteg den hon hade betalat till B. Å andra sidan skulle B skjuta till pengar om E sålde fastigheten med förlust. När E senare avyttrade fastigheten betalade hon B ett visst belopp. Regeringsrätten ansåg att man med detta belopp hade fastställt den slutliga köpeskillningen vid Bs tidigare försäljning till E. Eftersom B enligt de vid tidpunkten för denna försäljning gällande reglerna inte behövde skatta för realisationsvinst kunde beloppet inte eftertaxeras hos honom.

Det kan noteras att kammarrätten i det här målet ville betrakta det till B utbetalade tilläggsbeloppet inte som realisationsvinst utan som annan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, dvs som en oberoende av den ursprungliga fastighetsförsäljningen förvärvat intäkt. Med denna utgångspunkt hade det inte förelegat något hinder att eftertaxera B. Den av kammarrätten företrädde uppfattningen går tillbaka på ett tidigare avgörande från regeringsrätten, som i ett förhandsbesked år 1960 (RN I 1960 nr 4:7) hade att ta ställning till frågan om en vinst vid vidareförsäljning av aktier skulle medföra skatteplikt för en tidigare

ägare. I detta fall hade mellan två bröder A och B träffats avtal med ungefär samma innehåll som det i RÅ 1976 ref 43, dvs B hade vid ett köp från A utfäst sig att erlægga ett tilläggsbelopp till den ursprungliga köpeskillingen om han själv sålde aktierna vidare med vinst. Regeringsrätten ansåg att B vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttringen var berättigad till avdrag för det belopp han enligt avtalet med A var skyldig att betala till denne. För A skulle beloppet anses utgöra inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. En skiljeaktig ledamot i regeringsrätten ville i stället beskatta A för realisationsvinst.

En liknande fråga var uppe till bedömning i pleniavgörandet RÅ 1963 ref 36. Här bekräftades principen att ersättning som utges på grund av förbehåll vid förvärv av egendom skall anses som avdragsgill omkostnad när realisationsvinst beräknas vid avyttring av egendomen. I detta fall var dock frågan om beskattning av den som mottog ersättningen inte uppe till prövning hos regeringsrätten.

Om det tidigare återgivna rättsfallet RÅ 1976 ref 43 kan nämnas att regeringsrätten i sina domskäl hänvisade till att den som utgett ersättningen (mor E) hade medgett omkostnadsavdrag vid realisationsvinstberäkningen, RÅ 1972 mot fi 1301. I notisfallet åberopades i sin tur pleniavgörandet RÅ 1963 ref 36.

Man kan i de här redovisade rättsfallen notera en viss glidning i regeringsrättens praxis. Till en början har man ansett att en tilläggsersättning som utgår på grund av förbehåll vid en egendomsavyttring skall behandlas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Detta synsätt har sedan fått ge vika för uppfattningen att tilläggsersättningen skall behandlas som realisationsvinst. Såsom här antytts ovan kan möjligheterna att beskatta ersättningen vara beroende av vilken uppfattning man har på denna punkt. Att betrakta tilläggsersättningen som annan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet kan också vara ett sätt

att komma runt de svårigheter som är förknippade med beskattningsårsreglerna för realisationsvinst. Eftersom det enligt utgången i RA 1974 ref 6 är möjligt att dela upp även en realisationsvinst på flera år, borde emellertid frågan om rätt beskattningsår inte längre behöva påverka gränsdragningen mellan realisationsvinst och annan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Även om det med hänsyn till föreliggande rättsfall synes klart att beskattningen skall utlösas när någon del av en till beloppet känd köpeskillning betalas, kan viss tveksamhet anses råda i fråga om vad som skall räknas som kontant likvid. Det har gjorts gällande att ett övertagande av betalningsansvaret för in-tecknad gäld borde kunna jämföras med kontant betalning.¹ Atminstone när en fastighet är in-tecknad till samma belopp som köpeskillningen är det ju också svårt att anknyta beskattningen till någon annan tidpunkt än gäldsövertagandet. Andra bedömare har emellertid hävdade att kontantprincipen vid realisationsvinstbeskattningen innebär att säljaren skall beskattas först när han får tillgång till likvida medel och att detta krav inte är uppfyllt genom att köparen övertar betalningsansvaret för säljarens skuld.² Frågan synes inte löst i praxis.

En annan form av betalning är när säljaren får sin köpeskillingsfordran bekräftad genom en s k säljarrevers. Normalt är det väl tänkt att köparen själv skall infria reversen gentemot säljaren. När en amortering sker kan säljaren då beskattas såsom för kontant uppburen köpeskillning. Det har emellertid blivit allt vanligare att säljaren diskonterar reversen hos tredje man. Även i detta fall får han anses ha mottagit kontant likvid för den avyttrade egendomen.

¹Englund, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning s 107.

²Mutén, Skattenytt 1962 s 419 och Welinder, Sv Skattetidning 1962 s 368 f.

Den som vill avyttra egendom till en köpare som saknar likvida medel kan alltså gå till väga på två olika sätt. Han kan, som nyss sagts, låta köparen ställa ut en revers på köpeskillingen och sedan diskontera reversen. Alternativt kan han själv belåna egendomen före avyttringen och låta köparen överta betalningsansvaret för skulden. I båda fallen får säljaren kontant betalning genom tredje man och köparen blir betalningsansvarig mot denne. Detta talar för att fallen bör behandlas lika, dvs att säljaren i båda situationerna bör anses ha fått det likviditetstillskott som krävs för en beskattning.

Nu behöver det inte vara så att säljaren genom belåning av egendomen kort tid före avyttringen kan få ut ett belopp som i stort sett motsvarar hans vinst vid försäljningen. Upplåningen kan ha skett under lång tid och säljaren kan ha förbrukat pengarna. Att köparen övertar betalningsansvaret medför då inte något likviditetstillskott för säljaren. Detta skulle tala mot en beskattning i samband med avyttringen. Med en annan utgångspunkt kan det emellertid te sig egendomligt om den omständigheten att köpeskillingen är förbrukad i förväg skulle motivera att en vinstbeskattning skjuts på framtiden.

Sammanfattningsvis kan konstateras att kontantmetodens tillämpning vid beskattning av realisationsvinster innebär flera avsteg från de grundläggande principer som gäller för denna form av redovisning. När betalning sker genom olika lånetransaktioner synes rättsläget i någon mån oklart. Samtidigt kan noteras att den utveckling som skett efter bestämmelsernas tillkomst har gjort dessa otidsenliga. Bl a har införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen medfört att det ursprungliga motivet för lagstiftningen - att realisationsvinster i princip inte är att anse som skattepliktig inkomst - numera saknar bärkraft.

5 ÖVERVÄGANDEN

För både lagstiftare och rättstillämpande myndigheter är de skatteflyktsförfaranden som har internationell anknytning särskilt svårbemästrade. Andra länders beskattningsanspråk sätter en gräns för de materiella åtgärder som kan vidtas och i utredningshänseende finns det spärrear som underlättar illojala förfaranden. Den internationella skatteflykten är ett allvarligt problem också av den anledningen att den medför ett definitivt skattebortfall. Det kapital som försvinner ur landet ger inte längre någon avkastning som blir föremål för svensk beskattning.

De interna svenska beskattningsreglerna medger i stor utsträckning att företag konsolideras med hjälp av skatte-krediter. Man kan bedriva en lönsam näringsverksamhet under ganska lång tid utan att de reserver som bildas behöver bli föremål för beskattning. En förutsättning för en sådan obeskattad förmögenhetsuppbyggnad är dock att inkomsterna fortlöpande plöjs ned i företaget. En åtgärd som innebär att den ackumulerade inkomsten tillförs ägaren personligen, t ex en försäljning av företaget, skall i princip utlösa beskattning.

När en person i samband med en flyttning utomlands säljer sitt företag kan alltså situationen vara den att skattekrav som hållits tillbaka under företagets mångåriga expansionsperiod skall tillgodoses genom en beskattning av engångsnatur. Den inkomst som skall beskattas kan uppgå till betydande belopp. Det är således mycket som kan stå på spel vid ett enda tillfälle, och detta kan innebära en benägenhet även hos en i normala fall lojal skattebetalare att ge avkall på sina principer. Frestelsen att i detta läge genomföra en illojal transaktion torde inte minskas av att utflyttningen innebär en avveckling av den ekonomiska samhörigheten med Sverige.

Det finns av naturliga skäl inga säkra uppgifter om i vilken utsträckning svenska beskattningsanspråk blir lidande genom olika utlandstransaktioner. Man kan därför ha uppfattningen att det med ekonomiska mått inte rör sig om något stort problem. Särskilt i fråga om transaktioner som i skatteundandragande syfte företas i samband med en flyttning ur landet kan det finnas fog för en sådan uppfattning. Antalet emigranter är ju trots allt begränsat. Å andra sidan kan det sägas att skattevinster i samband med utflyttning har en särskilt menlig inverkan på den inhemska skattemoralen. När det blir känt att någon kunnat utnyttja luckor i lagstiftningen för att undgå svensk beskattning brukar det ges en påtaglig uppmärksamhet. Får man uppfattningen att myndigheterna står maktlösa mot sådana transaktioner kan den egna skattebördan kännas orättmätigt tung.

Förfarandet att undgå aktievinstbeskattning genom att skjuta upp kontantbetalningen till en tidpunkt efter utflyttningen är känt bland skatterådgivare. Det har också prövats och godkänts i ett ärende om förhandsbesked. Enligt de informationer arbetsgruppen har fått har transaktioner av det här slaget förekommit även i andra fall. Några närmare uppgifter om deras omfattning finns det dock inte. De har av skattemyndigheterna regelmässigt bedömts som icke angripbara enligt nuvarande lagstiftning och har därför inte föranlett åtgärder.

Enligt arbetsgruppens mening visar det beskrivna förfarandet på en brist i lagstiftningen. Av skäl som har anförts ovan synes det angeläget att detta förhållande rättas till.

Det är bristen på samordning mellan reglerna om bosättning, skattskyldighet och beskattningsår som utnyttjas i skatteundandragande syfte. I första hand kan det därför finnas skäl att överväga om treårsregeln bör ändras därhän att även fordringsförhållanden inordnas bland de anknytningsmoment som grundar fortsatt skattskyldighet i Sverige. Mot en sådan lösning kan dock göras flera invändningar. I de fall en aktievinst redan har beskattats till följd

av att någon del av köpeskillingen har betalats kontant skulle en på fordringsrätten grundad fortsatt skattskyldighet te sig omotiverad. Detsamma torde kunna sägas om de flesta andra fordringar. Med det begränsade syftet att komma till rätta med vissa aktie- och andelstransaktioner synes därför en ändring av treårsregeln vara en alltför långtgående åtgärd. Härtill kommer att en sådan ändring sannolikt inte skulle bli effektiv på det internationella planet. Från systematisk synpunkt ter det sig också tveksamt att reglera frågan med hjälp av bosättningsbegreppet.

En utvidgning av den begränsade skattskyldigheten till att omfatta vissa aktie- och andelsavyttringar synes däremot vara en åtgärd som ter sig befogad. Ett steg i denna riktning har redan tagits genom bestämmelserna i 35 § 3 mom. sjunde stycket KL, och Sverige har i de nyare dubbelbeskattningsavtalen tillförsäkrats beskattningsrätt i enlighet med dessa regler. Såsom har redovisats tidigare (avsnitt 2.1) är det inflytande via aktier eller andelar i fåmansföretag som ger väsentlig anknytning till Sverige efter en utflyttning. Det är alltså främst avyttring av sådana aktier eller andelar som bör fångas in med en utvidgad skattskyldighet. Arbetsgruppen ser i detta sammanhang ingen anledning att avgränsa den subjektiva skattskyldigheten till någon av de personkategorier som definieras i lagstiftningen om fåmansföretag. Definitionerna av företagsledare, närstående och delägare har betydelse främst i fråga om transaktioner som företas mellan fåmansföretaget och den personkrets som har inflytande mellan fåmansföretaget och den personkrets som har inflytande på dess ledning. En avyttring av företaget helt eller delvis är en annan situation. Skattskyldigheten bör därför omfatta alla utomlands bosatta fysiska personer som uppbär vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier eller andelar i ett svenskt fåmansföretag. I enlighet med den internationella reglering som skett i fråga om fastighetsavyttringar via andelar kunde övervägas att låta regeln omfatta avyttringar under fem år efter en utflyttning. Arbetsgruppen anser dock att den interna lagstiftningen bör gälla gene-

rellt, och att en tidsbegränsning av regeln har sin naturliga plats i dubbelbeskattningsavtalen.

Den nu skisserade skattskyldighetsregeln har i princip ett vidare syfte än att säkerställa de svenska beskattningsanspråken i fall där aktier eller andelar i fåmansföretag säljs med uppskjuten kontantbetalning i samband med en utflyttning. Bestämmelsen omfattar också avyttringar som skett sedan säljaren har bosatt sig utomlands, och den ansluter härigenom till regleringen i flera andra länders skattelagstiftning. Såsom har framgått i avsnitt 3 har Sverige i några dubbelbeskattningsavtal godtagit att hit inflyttade personer beskattas i sitt förutvarande hemvistland i motsvarande fall (jfr s 22). Detta ger förhoppningar om att andra länder efter hand kan tillmötesgå svenska beskattningsanspråk av liknande slag.

Begränsningen till fåmansbolag innebär å andra sidan att skattskyldighetsregeln inte täcker alla situationer där metoden med en uppskjuten betalning kan användas i skatteflyktssyfte. Förutom i utflyttningsfallen kan förfarandet också ge upphov till mindre önskvärda effekter vid den inhemska beskattningen. Även tidpunkten för realisationsvinstbeskattningen bör därför ändras.

Med hänsyn till att utgångspunkten för dessa överväganden är att komma till rätta med vissa aktie- och andelstransaktioner kan det synas naturligt att en ändring begränsas till redovisningen av sådana transaktioner. Enligt arbetsgruppens uppfattning finns det emellertid starka skäl för en generell ändring av reglerna om rätt beskattningsår för realisationsvinster.

I avsnitt 4 har redogjorts för gällande regler om rätt beskattningsår för realisationsvinster. Enligt arbetsgruppens mening visar denna redogörelse att bestämmelserna är otidsenliga och att de genom den praxis som har utformats också kan utnyttjas på ett icke avsett sätt. Den fast etablerade principen om att den första kontantbetalda

kronan av köpeskillingen skall utlösa beskattningen ger t ex en frihet att välja beskattningsår som inte kan anses motiverad med hänsyn till vad som normalt avtalas vid transaktioner av det här slaget. Denna frihet kan leda till att beskattningen av en transaktion aktualiseras först lång tid efter det att den har företagits, vilket kan ge upphov till svårbemästrade kontrollproblem. Bland lagstiftningsåtgärder som kan anses ha ändrat de förutsättningar som rådde vid beskattningsårsreglernas tillkomst kan nämnas införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen av fastigheter och aktier samt reglerna om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Enligt 48 § 4 mom. uppbördslagen finns det också vissa möjligheter att fördela betalningen av realisationsvinstskatt på tre år. Enligt arbetsgruppens mening kan de likviditetsskäl som ligger till grund för beskattningsårsreglerna inte längre anses bärande. För denna uppfattning talar tillkomsten av reglerna om uppskov med beskattning och med skattebetalning. I samma riktning talar det förhållandet att dagens utvecklade lånemarknad torde ge goda möjligheter att snabbt omsätta en köpeskillingsfordran i likvida medel.

Som skäl för en generell ändring av reglerna kan vidare framhållas att det från lagteknisk synpunkt måste anses vara en fördel med enhetliga regler, oavsett vad det är för egendom som avyttras. Att införa särbestämmelser för vissa aktietransaktioner och samtidigt behålla den nuvarande regleringen för övriga realisationsvinster blir svåröverskådligt och kan också skapa en del oklarheter. Man kan som exempel peka på bestämmelsen i 35 § 3 mom. sjunde stycket KL om att aktieavyttringar i vissa fall skall jämföras med avyttring av fastighet.

Vid en ändring av reglerna bör man enligt arbetsgruppens uppfattning utgå ifrån att den som avyttrar egendom i allmänhet kan avtala om betalningsvillkoren på ett sådant sätt att han disponerar medel för vinstskatten. Det är därför naturligt att anknyta vinstbeskattningen till

överlåtelsen av egendomen i stället för betalningen av köpeskillingen. Detsamma bör givetvis gälla om avyttringen i stället ger en förlust. En annan utgångspunkt är att man i likhet med vad som gäller nu beräknar vinst eller förlust med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis.

Begreppet äganderätt kan i civilrättsligt hänseende ses som en samlingsterm för de rättsverkningar som successivt inträder vid ett egendomsförvärv. Vid fastighetsköp t ex kan äganderättsövergången konstitueras av en hel serie rättshandlingar, som slutligen leder fram till att köparen förfogar över egendomen i trygghet mot anspråk från överlåtaren och tredje man. Civilrättsligt kan äganderättsövergången därför sägas vara ett utdraget förfarande med begränsad användbarhet som självständigt tekniskt begrepp. Inom skatterätten är förhållandet annorlunda. Principen om beskattningsårets slutenhet medför att man måste hänföra äganderättsövergången till en bestämd tidpunkt. Att därvid avvakta att en transaktion till alla delar blir civilrättsligt fullbordad har ansetts mindre lämpligt. I allmänhet anses sålunda en skatterättslig äganderättsövergång ha kommit till stånd redan när avtal ingås om en egendomsavyttring. Detta är enligt fast praxis fallet i fråga om fastighetsköp. Även när det gäller lös egendom har skatteregler som kräver hänsynstagande till en äganderättsövergång - t ex beräkning av innehavstid för aktier eller bostadsrätter - anknutits till avtalet om överlåtelsen. Arbetsgruppen anser att detta synsätt bör läggas till grund även när det gäller tidpunkten för realisationsvinstbeskattningen. Om man begär att en transaktion skall ha fullbordats innan beskattning får ske kommer man inte ifrån olägenheterna med den nuvarande ordningen, eftersom parterna genom att innehålla sina prestationer kan skjuta fram beskattningen till en för dem lämplig tidpunkt. Vinst eller förlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom bör därför i princip hänföras till det beskattningsår, varunder avtal om överlåtelsen ingåtts.

Ett särskilt problem utgör de fall där den totala köpeskillingens storlek inte är känd vid överlåtelsen (flytande köpeskillning). Ett fast belopp vid avyttringen av ett företag kan kombineras med en tilläggspost vars storlek beror på företagets vinstutveckling i den nye ägarens hand. I avsnitt 4 har redovisats rättsfallet RA 1974 ref 6 som ett exempel på denna konstruktion. Transaktioner av det här slaget kan självfallet vara företagsekonomiskt motiverade och enligt vad arbetsgruppen har erfärut används de också i inte obetydlig utsträckning.¹ Konstruktionen med en okänd tilläggspost som skall utbetalas en tid efter överlåtelsen kan dock möjligen tjäna samma syfte som en uppskjuten betalning, dvs att säljaren efter en utflyttning undgår svensk beskattning. Om förfarandet med uppskjuten betalning stoppas finns det risk för att konstruktionen med en flytande köpeskillning kommer till ökad användning. Även beträffande denna avtalstyp finns det därför skäl att försäkra sig om att de regler som finns tryggar de svenska beskattningsanspråken. I det här sammanhanget kan påpekas att en försäljning mot livränta i stället för kontant köpeskillning ger ytterligare en möjlighet att fördröja beskattningen av vederlaget vid en egendomsavyttring. Frågan om egendomsivräntorna övervägs f n inom budgetdepartementet. Arbetsgruppen anser det angeläget att denna fråga får en lösning som motverkar skatteflykt i utflyttningsfallen. En begränsning av möjligheterna att uppnå skattevinster med hjälp av egendomsivräntor innebär å andra sidan ett ökat tryck på alternativa metoder. Detta är ytterligare ett skäl för att även konstruktionen med en flytande köpeskillning bör behandlas här.

Utöver RA 1974 ref 6 har i avsnitt 4 redovisats några andra rättsfall som gällt frågan om beskattning av tilläggsersättning vid egendomsavyttring. Av den där lämnade

¹Vid handelshögskolan i Stockholm håller civilekonomen Lennart Wallsten på att slutföra en avhandling om företagsköp med s k utfallsförbehåll.

redogörelsen framgår att tilläggsersättningar har beskattats antingen som realisationsvinst eller som annan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Den tendens som kan spåras i praxis är dock att regeringsrätten numera har intagit ståndpunkten att beskattning för realisationsvinst är det riktigare alternativet.

Arbetsgruppen vill från sina utgångspunkter ansluta sig till uppfattningen att en tilläggsersättning vars storlek beror av en framtida händelse skall betraktas som realisationsvinst och inte som någon annan form av tillfällig förvärvsverksamhet. På det internationella planet synes det vara svårt att hävda beskattningsrätt för en inkomst som redan enligt intern rätt saknar omedelbart samband med en egendomsavyttring. Den torde få hänföras till gruppen "övriga inkomster", vilka enligt OECDs modellavtal skall beskattas i mottagarens hemvistland (artikel 21). Arbetsgruppen delar också i princip det synsätt som kommer till uttryck i rättsfallet RÅ 1976 ref 43, att inkomsten i sin helhet skall beskattas enligt de förutsättningar som rådde vid avyttringen, även om tilläggsersättningen betalas senare (jfr s 20). Det kan dock finnas skäl att tolka detta rättsfall med viss försiktighet. I regeringsrättens dom sades endast att tilläggsersättningen såsom en del av köpeskillingen vid den ursprungliga avyttringen skulle beskattas enligt de regler som gällde när denna skedde. Detta behöver inte nödvändigtvis innebära att tillämpningen av reglerna skall avse de förhållanden som förelåg vid avyttringen. Hur en ändring av bosättningen skulle ha inverkat hade regeringsrätten inte någon anledning att uttala sig om. Frågan om det är bosättningen vid avyttringen eller vid mottagandet av tilläggsersättningen som skall avgöra skattskyldighetens omfattning synes inte heller löst genom några andra avgöranden.

Den internationella beskattningsrätten har kommenterats något i avsnitt 3. I det sammanhanget har framhållits att OECDs modellavtal inte uttryckligen anger om det är säljarens hemvist vid avyttringen eller vid betalningen som

avgör vilket land som har rätt att beskatta realisationsvinst på bl a aktier (jfr s 16). De starkaste skälen synes emellertid tala för att frågan om hemvist skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid avyttringen.

Arbetsgruppens ovan redovisade förslag om utvidgad skattskyldighet för vissa aktievinster m m innebär att det för den interna rättens del kommer att ha underordnad betydelse att en tilläggsersättning för t ex aktier i fåmansbolag betalas först efter säljarens utflyttning. Skattskyldighet för vinsten föreligger oavsett om det är bosättningen vid avyttringstillfället eller vid mottagandet av tilläggsersättningen som skall läggas till grund vid bedömningen. Eftersom den internationella regleringen inte synes hindra att beskattningsanspråket effektueras, kan därför problemet med tilläggsersättningar antas få sin lösning genom arbetsgruppens redan föreslagna åtgärder, såvitt gäller aktier och andelar i fåmansföretag.

Såsom har framgått av redogörelsen i avsnitt 3 täcker de nu gällande skattskyldighetsreglerna för utomlands bosatta personer vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse. För dessa slag av egendom råder det inte heller någon tvekan om beskattningsrätten på det internationella planet.

Beträffande aktier m m som inte omfattas av förslaget om en utvidgad skattskyldighet kvarstår däremot en viss osäkerhet. Arbetsgruppen har övervägt olika åtgärder i syfte att klargöra att tilläggsersättningar även i dessa fall bör kunna beskattas i Sverige när en utflyttning skett. En sådan åtgärd vore att genom en ändring av reglerna om rätt beskattningsår uttryckligen hänföra tilläggsersättningen till samma år som avyttringen. Detta skulle vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalen kunna tjäna som argument för att inkomsten i sin helhet skall få beskattas i den skattskyldiges hemvistland vid avyttringen, även om bosättningen har ändrats när tilläggsersättningen betalas.

En regel av det antydda slaget skapar emellertid en rad nya svårigheter. Det torde inte vara realistiskt att utgå ifrån att man genom en uppskattning i förväg alltid skall kunna beräkna en inkomst som är beroende av en framtida händelse. Problemet med att den totala köpeskillingens storlek inte är känd vid överlåtelsen skulle då få lösas genom ökade möjligheter till korrigerings i efterhand av taxeringen för avyttringsåret. En efterhandsuppgörelse som leder till att den skattskyldige i stället för att få en tilläggsersättning blir skyldig att betala ett visst belopp torde redan med dagens regler kunna läggas till grund för rättelse genom besvär i särskild ordning. Detta talar för att en motsvarande rättelsemöjlighet skulle kunna införas för det allmänna. Reglerna om besvär i särskild ordning syftar dock, med undantag för s k misstagstaxering, endast till ändringar till den skattskyldiges förmån. En höjning av den skattskyldiges laga kraft vunna taxering för avyttringsåret torde därför förutsätta att reglerna om efterbeskattning eller eftertaxering görs tillämpliga på sådana ersättningar som avses här.

Enligt arbetsgruppens mening kan emellertid åtgärder av det här slaget inte föreslås med mindre det står helt klart att konstruktionen med en flytande köpeskillning verkligen kan utnyttjas för att undgå svensk beskattning i samband med en utflyttning. Utgången i det ovan diskuterade rättsfallet RÅ 1976 ref 43 utesluter inte att det redan inom ramen för gällande rätt är möjligt att beskatta tilläggsersättningar enligt de förutsättningar som rådde när skattskyldighet inträdde för avyttringen. Dessutom torde utfallsförbehåll i huvudsak förekomma i samband med försäljning av fåmansbolag. Såsom har framhållits ovan innebär redan arbetsgruppens förslag om en utvidgad skattskyldighet en förbättrad ställning för de svenska beskattningsanspråken i dessa fall.

Slutsatsen av det anförda blir att egendomsavyttringar där vederlagets storlek gjorts beroende av en framtida händelse även i fortsättningen bör kunna beskattas vid

skilda tillfällen. I lagtexten bör emellertid anges att tillkommande belopp skall beskattas med beaktande av de principer som gäller för vinstberäkningen. Detta innebär bl a att en utflyttning som skett efter avyttringen normalt inte skall medföra att tilläggsersättningen beskattas enligt andra förutsättningar än dem som gällt vid avyttringen.

6 FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Kommunalskattelagen (1928:370)

41 § Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. Även inkomst av annan fastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i de fall som angivas i punkt 1 av anvisningarna.

Vinst eller förlust genom icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom hänförs om inte annat följer av punkt 4 a av anvisningarna till det beskattningsår då avtal om överlåtelsen har ingåtts.

I andra fall än nu sagts skall intäkt anses hava åtnjutits det beskattningsår, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad anses belöpa på det beskattningsår, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Sådan speciell skatt, avgift eller ränta, som ingår i slutlig eller tillkommande skatt enligt uppbördslagen, ävensom ränta å kvarstående skatt enligt samma lag anses dock belöpa på det beskattningsår då den slutliga eller tillkommande skatten påförts.
Lag 14 december 1978 (nr 942).

53 § 1 mom. Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats;
samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;

för pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger 7 500* kronor och för annan ersättning enligt nämnda lag:

* T.o.m. 1982 års taxering 6 000 kronor.

för pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärande samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse;

för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier eller andelar i svenskt fåmansföretag;

för belopp, varmed schablonavdrag för egenavgifter överstigit påförda avgifter, samt restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter, allt i den omfattning, som anges i anvisningarna till 41 b f;

b) staten:

för inkomst av jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomt-rätt eller vattenfallsrätt upplåtta fastigheter; samt

för inkomst av rörelse, som ej härflutit av bank- eller försäkringsrörelse eller av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov;

c) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållnings-sällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

d) akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankommer på sammanslutningarna,

sjömanshus, företagareförening som erhåller statsbidrag, regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond,

allmänna försäkringskassor, erkända arbetslöshetskassor, understödsföreningar som inte bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet, pensionsstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., personalstiftelser som avses i samma lag med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagarare med ändamål att utge avgångsersättning till friställd arbetstagarare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagarare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet, sådana ömsesidiga försäkringsbolag som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring,

Allmänna pensionsfonden, Allmänna sjukförsäkringsfonden, Apotekar-societets stiftelse för främjande av farmaceutisk utveckling m.m., Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag, Dag Hammarskjölds minnesfond, Fonden för industriellt utvecklingsarbete, Fonden för industriellt samarbete med u-länder, Järnkantoret och SIS-Standardiseringskommissionen i Sverige, så länge kontorets respektive kommissionens vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägare eller medlemmar, Nobelstiftelsen, Norrlandsfonden, Stiftelsen Industricentra, Stiftelsen Industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, Stiftelsen för

produktutvecklingscentrum i Göteborg, Svenska bibelsällskapets bibelfond, Svenska Penninglotteriet Aktiebolag, Svenska skeppshypotekskassan, Svenska UNICEF-kommittén, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd och Aktiebolaget Tipstjänst:

för inkomst av fastighet;

e) kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom ideella föreningar som uppfylla i punkt 9 av anvisningarna angivna villkor:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

f) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, samtliga här under f) avsedda bolag, verk och andra juridiska personer i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

g) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits; samt

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse.

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att stiftelse eller förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämställd med stiftelse eller förening, som ovan i första stycket vid e) angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras. *Lag 10 december 1981 (nr 1150)*, som trätt i kraft 1 januari 1982 och tillämpas första gången vid 1983 års taxering.

Anvisningar till 41 §

4. I fråga om annan förvärvskälla än jordbruksfastighet, annan fastighet varav inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder eller rörelse gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Vissa intäkter, t.ex. av tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning innesående medel o.s.v. kunna dock hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Likaledes böra vissa intäkter, t.ex. hyror av en hyresfastighet, vilka influtit redan före beskattningsårets ingång, hänföras till nämnda års inkomst, därest de avse beskattningsåret eller del därav samt influtit omedelbart före årets ingång.

Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. Även här gäller, att en utgift, som verkställt under året före eller efter beskattningsåret, kan vara att praktiskt taget hänföra till utgift under beskattningsåret. Så kan exempelvis, om ränta å en i en hyresfastighet in-tecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, nämligen för det fall, att räntan hänför sig till beskattningsåret. Om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av sådan fastighet, varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom., gäller även *punkt 8 av anvisningarna till 25 §. I fråga om avdrag för utgifter, som hänföra sig till realisationsvinst, gälla särskilda bestämmelser (jfr anvisningarna till 36 § punkt 1).

I enlighet härmed skola fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som innesså i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrives insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som innesså å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m.m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt i egentlig mening.

4 a Vinst eller förlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall för det beskattningsår överlåtelsen sker beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis. Har vederlagets storlek gjorts beroende av viss framtida händelse, och kan till följd härav köpeskillingens totala belopp inte fastställas vid taxeringen för avyttringsåret, får tillkommande belopp, med beaktande av de principer som gäller för vinstberäkningen, beskattas med tillämpning av reglerna i punkt 4.

Övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft 00 och tillämpas på avyttringar som ägt rum efter 00.

SÄRSKILT YTTRANDE

Ollén:

I reservationer i anslutning till tidigare BRÅ-promemorior har jag framhållit att förevarande översynsarbete, som nu avslutas, borde vara inriktat på förändringar av regler som uppenbart missbrukas i samband med ekonomisk brottslighet. Det kan ifrågasättas om nu föreliggande promemoria uppfyller det kravet. Vad som föreslås är en ändring i materiella regler, vilkas legala utnyttjande rimligen inte kan karaktäriseras som ekonomisk brottslighet.

Vad nu sagts hindrar dock inte att de behandlade reglerna i vissa fall kan få effekter som inte förefaller rimliga. Principen bör givetvis vara att realisationsvinst som uppkommer för i Sverige bosatta personer i svenska tillgångar också ska bli föremål för beskattning i Sverige. Strävandena att mildra beskattningen av i företag arbetande kapital accentuerar denna ståndpunkt. Jag delar därför arbetsgruppens uppfattning att de aktuella reglerna bör bli föremål för en omarbetning.

Beträffande den av arbetsgruppen förordade lösningen kan sägas att den möjligen inte i tillräcklig grad tar hänsyn till likviditetssituationen för säljaren. Att låta skattskyldigheten inträda redan genom avtalets ingående innebär att betydande skattebelopp kan komma att utkrävas av säljaren innan denne erhållit ens någon del av köpeskillingen. Jag är inte övertygad om att en sådan ordning är möjlig att genomföra. Ifrågasättas kan också om inte den av arbetsgruppen förordade lösningen hävidlag är väl långtgående med hänsyn till strävan att komma till rätta med de av arbetsgruppen beskrivna utflyttningsfallen. Jag har emellertid inte i samband med styrgruppens behandling av

promemorian presenterat något alternativt förslag och nöjer mig med att förutsätta att de i detta särskilda yttrande angivna synpunkterna beaktas i den fortsatta beredningen av promemorian.

Sammanställning av remissyttrandena över promemorian (BRÅ PM 1982:4) Beskattning av vissa aktievinster vid utlandsflyttning m. m.

Efter remiss har yttrandena över förslagen i promemorian avgetts av riksbanken, bankinspektionen, riksskatteverket (RSV), kammarrätten i Jönköping, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Västernorrlands län, lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, Auktoriserade fastighetsmäklares riksförbund (AFR), Föreningen Auktoriserade revisorer (FAR), Företagareförbundet, SFR (SFR), Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas riksförbund, Post- och Kreditbanken, Sveriges advokatsamfund, Sveriges bostadsrättsföreningars centralorganisation (SBC), Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges aktiesparares riksförbund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges föreningsbankers förbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation - Familjeföretagen (SHIO), Sveriges Industriförbund (SI) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Länsstyrelsen i Malmöhus län har bifogat ett yttrande från Skånes handelskammare. Lantbrukarnas riksförbund har som yttrande hänvisat till ett utlåtande från Lantbrukarnas skattedelegation. Svenska bankföreningen och SI har avgivit ett gemensamt yttrande. Post- och Kreditbanken har instämt i detta yttrande. I yttrandet från Sveriges föreningsbankers förbund har Föreningsbankernas bank instämt.

I det följande redovisas de framförda synpunkterna separat för de olika förslagen i promemorian. I de fall då synpunkter på förslagen redovisats i ett sammanhang återges dessa i avsnitt 1.

1 Förslaget om ändrad tidpunkt för skattskyldighetens inträde på realisationsvinstområdet

1.1 Instanser som tillstyrker förslaget

Sveriges riksbank anför:

Vid riksbankens valutaprövning av emigranternas försäljning av icke börsnoterade svenska aktier i Sverige tar prövningen sikte på att avgöra att den överenskomna köpeskillingen inte är uppenbart orimlig. Men enligt riksdagens uppdrag (prop. 1972:147, s. 48-49) söker man vid valutaprövningen också fastställa att emigranten har fullgjort sin skattskyldighet mot Sverige innan han får överföra köpeskillingen och andra valutareglade tillgångar till utlandet. Det sker genom att det krävs att enligt bevis utfärdat av länsstyrelse (s. k. skattebevis) hinder för bifall inte föreligger av

skatteskal, t. ex. restförda-skatter. Avser ansökan högre belopp än 200 000 kronor skall av beviset och övrig utredning även framgå, att emigranten enligt 53 § kommunalskattelagen med därtill hörande anvisningar bedömts ej vara bosatt i Sverige.

Genom den nuvarande skattelagstiftningen kan emellertid dessa regler kringgås. En avsedd aktieförsäljning kan göras före utflyttningen. Köpeskillingen blir då inte föremål för någon insyn eller kontroll från valutaregleringssynpunkt eftersom transaktionen äger rum mellan valutainlämningar. Remediet mot att köpeskillingen därvid sätts för högt är att vinsten beskattas. Då blir risken för felaktig prissättning från valutaregleringssynpunkt begränsad. Det blir i sådant fall också fråga om ett mindre belopp som kan överföras till utlandet. Men genom tillämpning av "den första kronans princip" blir, om detta från början är skatteplanlagt, betalningen erlagd först efter utflyttningen och vinsten därmed inte beskattad. Eftersom det då inte heller föreligger något hinder enligt skattebeviset kan riksbankens tillstånd påräknas att, sedan emigranten bedömts vara bosatt i utlandet, överföra beloppet till utlandet. Förfarandet innebär således inte endast frihet från vinstbeskattning i Sverige utan även möjlighet att överföra hela köpeskillingen till utlandet.

Kammarrätten i Jönköping anför:

Kammarrätten instämmer i de i promemorian valda lösningarna på däri framlagda förslag. De framstår som befogade i "utflyttningsfallen". Det är emellertid viktigt att klarlägga att de föreslagna reglerna inte får oönskade konsekvenser för företagsköp inom landet, t. ex. mellan föräldrar och barn eller när anställda vill överta ett företag. Det typiska i dessa situationer är att köparen inte har några tillgångar av betydelse och att han betalar företaget genom att avstå en del av vinsten de första åren till säljaren.

Kammarrätten har inte möjlighet att bedöma i vilken omfattning svårigheter skulle uppstå vid köp av det slag som ovan nämnts om beskattning för hela beloppet skulle ske för det beskattningsår då avtal om överlåtelse av egendomen ingåtts trots att köpeskillingen till ingen del uppburits. Problemet kan emellertid inte helt negligeras. Kammarrätten anser sig inte heller ha möjlighet att bedöma i vilken utsträckning länemarknaden kan tänkas erbjuda möjligheter att snabbt omsätta en köpeskillingsfordran eller om säljaren regelmässigt kan avtala om betalningsvillkoren så att han disponerar medel för skatten på realisationsvinsten (s. 34). En möjlighet till anstånd med erläggande av skatten, utöver de i promemorian omnämnda redan befintliga, bör därför övervägas för fall då realisationsvinst skall upptas till beskattning trots att inte någon del av köpeskillingen uppburits. Det bör övervägas om sådant anstånd skulle kunna förknippas med villkor om ställande av säkerhet, varigenom framtida skattebortfall skulle kunna undvikas. Av samma skäl bör även övervägas en möjlighet att i nämnda fall underlåta att påföra säljaren kvarskatteavgift enligt 27 § 3 mom. uppbördslagen.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför:

Länsstyrelsen ansluter sig till de överväganden som PM redovisar. Länsstyrelsen kan också bekräfta, att nuvarande lagstiftning lämnar de skattskyldiga de redovisade möjligheterna att undgå beskattning genom relativt enkla överenskommelser om att säljaren förvärvar en fordran på köparen i stället för att erhålla vederlag i annan form. Promemorian tar

främst sikte på utflyttningsfallen. Länsstyrelsen vill emellertid stryka under att frågan om den uppskjutna beskattningen och rätt beskattningsår vid realisationsvinster har stor betydelse också i andra fall än utflyttningsfallen.

Utöver vad som anförs i PM sid. 28 f kan nämnas följande fall. En av två makar äger en fastighet, som vid försäljning till marknadspris föranleder skattepliktig realisationsvinst. Maken säljer då i stället fastigheten till andra maken mot revers. Andre maken överlåter därefter i sin tur fastigheten till utomstående till samma pris som maken själv erlagt och träffas därför inte av någon beskattning. Skattskyldighet för förste maken inträder först då andra maken börjar amortera sin skuld.

Samma "konstruktioner" kan självfallet göras med annan egendom.

Nu angivna transaktioner kan troligen anses som rena skentransaktioner eller underkännas med stöd av skatteflyktsklausulen. Emellertid kan personer som inte står i nära släktskap med varandra ha intressegemenskap utan att detta framgår för skattemyndigheterna. Därigenom kan de skattskyldiga utnyttja möjligheter att helt eller delvis undgå att träffas av beskattning.

Eftersom realisationsförluster endast får kvittas mot realisationsvinster kan en skattskyldig som befarar en framtida realisationsförlust vilja skjuta upp beskattningen av en realisationsvinst, för att senare kunna utnyttja kvittningsmöjligheten.

Kontrollaspekterna har berörts i PM.

Länsstyrelsen ansluter sig till PM:s uppfattning, att friheten att välja beskattningsår bör inskränkas och att vinsten skall tas till beskattning det år, då avtal om överlåtelse av egendomen träffats.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anför:

Den föreslagna lagstiftningen kan stoppa vissa skatteflykter, särskilt om den kombineras med ändringar i dubbelbeskattningsavtalen och folkbokföringslagstiftningen, men förslaget innebär inte någon definitiv lösning på problemet. De skattskyldiga kommer att utnyttja nya vägar för att neutralisera realisationsvinster. Sannolikt kommer man i första hand att försöka skapa realisationsförluster genom att sälja tillgångar till underpris för att på så vis kunna kvitta bort en realisationsvinst.

Länsstyrelsen ställer sig positiv till att arbetsgruppens förslag läggs till grund för lagstiftning men anser att förslagen är otillräckliga om de inte kombineras med ändringar i dubbelbeskattningsavtalen och reglerna för utflyttning. Det finns också en påtaglig risk för att de skattskyldiga söker andra utvägar vilket kan aktualisera ytterligare lagändringar. En möjlig väg för att minska intresset för sådana utvägar kunde vara att med reglerna i 35 § 3 mom. KL som förebild; skapa dispensmöjligheter då ett realiserat kapital återinvesteras inom landet. En ändring av tidpunkten för beskattningen kan skapa problem för en säljare då likviden förfaller till betalning under en längre period. De nuvarande reglerna i uppbördslagen ger bara uppskov i tre år och då måste vissa förutsättningar vara uppfyllda. Utan förlust för samhället kunde uppskovsperioden förlängas i utbyte mot någon form av betalningsgaranti.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

Länsstyrelsen tillstyrker i princip den föreslagna ändringen i 41 § KL betr. beskattningsår för taxering av realisationsvinst. Även om beskattning enligt

fast praxis sedan lång tid tillbaka skett när "första kronan" betalats, finns det dock en hel del oklarheter som vållar problem i taxeringsarbetet. Från denna synpunkt finns det därför fog för en ändring. I det praktiska taxeringsarbetet skulle den föreslagna ändringen innebära en betydande förenkling, vilket enligt länsstyrelsens mening bör eftersträvas vid all ändring av skattelagarna. Konsekvenserna av ändringen är dock något svåröverskådliga, eftersom det är fråga om en generell regel som kommer att gälla alla överlåtelser av tillfällig natur. Det rör sig således om en långtgående ändring av gällande praxis.

Det finns också andra problem. När det gäller fastighet har således äganderätten ansetts övergå från säljaren till köparen i samband med att köpekontraktet upprättats. Äganderätten för aktier och annan lös egendom har å andra sidan ansetts övergå i samband med tradingen (Förhandsbesked RSV/FB Dt 1982:9). Det föreslagna tillägget till 41 § KL aktualiserar således frågor av civilrättslig karaktär. Dessa bör klarläggas.

I det enskilda fallet kan den föreslagna ändringen medföra likviditetssvårigheter om det avtalats att betalning av köpeskilling skall ske först ett flertal år framåt i tiden. En möjlighet att komma till rätta härmed är att medge anstånd med betalning av kvarstående skatt. Reglerna i 48 § uppbördslagen om anstånd bör därför ses över.

SBC framhåller att den föreslagna ändringen i det helt avgörande antalet fall saknar betydelse för bostadsrättshavarna.

Vidare anför SBC:

Skulle det anses lämpligt att genomföra den föreslagna ändringen av kommunalskattelagen § 41 bör ändringen lämpligen samordnas i tiden med den eventuella större förändringen av realisationsvinstbeskattningen av bostadsrättslägenheter som kan komma att ske. Även om den nu föreslagna förändringen är av mindre betydelse underlättas informationen till de skattskyldiga om alla förändringar sker vid ett och samma tillfälle.

Styrelsen för Stockholms fondbörs anför:

Från de synpunkter börsstyrelsen har att beakta saknas anledning till erinran mot de i promemorian väckta förslagen.

TCO anför:

Utredningen föreslår att vinst eller förlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall hänföras till det beskattningsår då avtal om överlåtelser ingåtts i stället för som nu när ersättning för egendomen erlagts. Syftet med denna förändring är främst att förhindra att man avtalar om senare betalning vid försäljning där betalningstidpunkten bestäms till en tidpunkt när exempelvis den skattskyldige är utflyttad från landet och därmed heller inte skattskyldig i landet.

TCO menar att det är angeläget att man eliminerar denna typ av skatteflyktsmöjligheter. TCO vill emellertid peka på att det kan uppkomma problem i vissa situationer när skattepliktens inträde infaller före betalningen skett. TCO menar därför att den förändring som här föreslås måste knytas till en dispensmöjlighet för skattens erläggande.

Förslaget om ändrad tidpunkt för skattskyldighetens inträde tillstyrks vidare av *länsstyrelsen i Västernorrlands län*, *skogsstyrelsen* och *LO*.

1.2 Instanser som avstyrker förslaget

Bankinspektionen som varken tillstyrker eller avstyrker förslaget redovisar likväl vissa kritiska synpunkter. Inspektionen anför:

Det framlagda förslaget har inte någon direkt inverkan på bankers eller andra kreditinstituts förhållanden eller på aktiehandeln. Inspektionen har därför inte anledning att kommentera förslaget från sina utgångspunkter.

Rent allmänt måste inspektionen ställa sig tveksam till att det med den föga djupgående utredning som skett föreslås ändringar i skattelagstiftningen som kan vara avsevärda. Om organiserad eller ekonomisk brottslighet är det inte fråga, endast om en synbarligen teoretisk risk för skatteflykt. Att förslaget kan föra med sig likviditetsproblem för de skattskyldiga är uppenbart. Den analys av dessa problem som arbetsgruppen gjort är ytlig.

Inspektionen inskränker sig till dessa synpunkter och kan för sin del varken till- eller avstyrka förslaget.

RSV anför:

Arbetsgruppen menar att en ändring av treårsregeln, innebärande att en fortsatt skattskyldighet här grundas på enbart fordringsrätten vid försäljning av aktier och andelar i fåmansföretag, inte ter sig som en framkomlig väg. Arbetsgruppen anser däremot att starka skäl talar för att beskattningen av realisationsvinster generellt knyts till den tidpunkt då avtal om överlåtelse ingås och inte som enligt nuvarande regler till den tidpunkt då kontant betalning erläggs. Endast i de fall då vederlaget inte är slutligt bestämt får tillkommande belopp realisationsvinstbeskattas vid ett senare beskattningsår. Träffas avtal om överlåtelse före utflyttningen är säljaren obegränsat skattskyldig här och eventuell vinst blir därmed beskattad i Sverige.

Arbetsgruppen menar vidare att de likviditetsskäl som låg till grund för de nu gällande beskattningsårsreglerna inte längre är bärande med hänsyn till bl. a. reglerna om uppskov med beskattning och skattebetalning. *RSV* kan inte dela denna uppfattning. Möjligheten till uppskov med beskattning är förutom att den är begränsad till vissa typer av fastigheter även beroende av att vissa förutsättningar är uppfyllda. Även bestämmelsen om uppskov med betalning förutsätter att vissa krav är uppfyllda för att sådant uppskov skall kunna medges.

Det enda skälet som återstår för en ändring av beskattningstidpunkten för realisationsvinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet är den skattskyldiges frihet att välja beskattningsår. Denna frihet ger den skattskyldige möjlighet till viss skatteplanering. Enligt *RSV*s uppfattning torde denna möjlighet att välja beskattningsår vid försäljning av fastighet inte ha utnyttjats i sådan omfattning att det kan anses motivera en ändring av beskattningstidpunkten.

Vid försäljning av fastighet kan i köpekontraktet ha avtalats att köpeskillingen skall erläggas först sedan visst villkor uppfyllts. Tidpunkten för köpeskillingens erläggande kan därför ligga långt fram i tiden. Om kontraktsdatum i ett sådant fall blir avgörande för beskattningstidpunkten innebär det ett avsteg från skatteförmågeprincipen som *RSV* inte kan ställa sig bakom.

Vid försäljning av företag har tidpunkten för försäljningen betydelse för företagets rätt till förlustavdrag och avdrag för koncernbidrag.

I regeringsrätten dom. RÅ 1981 1:2, och förhandsbeskedet *RSV/FB Dt*

1982:9 har vid tillämpning av 8 § lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst äganderätten till aktierna i ett fåmansbolag inte ansetts övergå till köparen förrän den dag då aktierna traderades och köpeskillingen erlades. Avtalet om överlåtelse hade ingåtts några månader tidigare.

Avgörande betydelse för utgången i de båda målen torde vara att köparen vid överlåtelse av fåmansbolag inte erhåller fullt sakrättsligt skydd förrän i samband med traditionen av aktierna. När det gäller försäljning av fåmansbolag torde tradition av aktierna i regel ske vid den tidpunkt då köpeskillingen erläggs. Om realisationsvinstbeskattningen knyts till kontraktsdatum innebär det att tidpunkten för beskattning skulle inträffa före den tidpunkt då presumtionen för äganderätt övergår på köparen genom att aktierna traderas till honom.

Enligt arbetsgruppen beräknas innehavstiden för aktien med utgångspunkt i kontraktsdatum. Detta torde emellertid mot bakgrund av ovan relaterade rättsfall endast avse överlåtelse av börsnoterade aktier. Vid sådan överlåtelse räknas innehavstiden normalt från fondnotans datum.

Det av arbetsgruppen i första hand åsyftade resultatet – beskattning av aktievinster i fåmansbolag vid utlandsflyttning – uppnås genom utvidgningen av den begränsade skattskyldigheten. Denna utvidgning omfattar dock inte vinst vid avyttring av övriga aktier i de fall kontant ersättning eller ersättning p. g. a. utfallsförbehåll uppstår efter utflyttning. Det torde emellertid inte vara vanligt att reglerna utnyttjas vid försäljning av sådana aktier. Arbetsgruppen påpekar också (sid. 39) att utfallsförbehåll i huvudsak förekommer i samband med försäljning av fåmansbolag.

Enligt RSVs mening är en generell ändring av beskattningsår för realisationsvinster en alltför långtgående åtgärd för att komma till rätta med beskattning av aktievinster vid utflyttning bl. a. mot bakgrund av att det för närvarande saknas kännedom om hur vanligt det är att utnyttja reglerna om bosättning för att undandra sådana vinster från beskattning här.

På grund av det ovan anförda avstyrker RSV bifall till en ändring av tidpunkten för beskattning av realisationsvinster.

Lantbruksstyrelsen anför:

Vid försäljning av jordbruksfastigheter sker vanligen betalningen i två etapper: en mindre del (handpenning) när köpekontraktet skrivs och huvuddelen vid tillträdet eller någon annan senare tidpunkt.

Det förekommer emellertid också fastighetsöverlåtelser – t. ex. då ett område av en fastighet säljs – där den första betalningen av köpeskillingen sker vid ett betydligt senare tillfälle än kontraktskrivningen. Detta kan bero på att förvärvet skall ske i form av en fastighetsreglering och att likviden inte skall betalas förrän förrättningen är genomförd.

Enligt nu gällande praxis beskattas realisationsvinsten när någon del av köpeskillingen (t. ex. handpenning) betalas kontant. Eftersom det i dag är vanligt att en handpenning betalas då kontraktet skrivs, innebär arbetsgruppens förslag – att beskattningsåret i princip blir det år då kontraktet skrivs – i normalfallet ingen egentlig ändring av beskattningsår.

För andra fall kan förslaget emellertid innebära att skatten skall betalas innan någon del av köpeskillingen erlagts. För dessa fall är det väsentligt att reglerna om inbetalning av skatt samtidigt utformas så, att den föreslagna ändringen inte går ut över de säljare som inte har praktiska möjligheter att betala skatten i anslutning till beskattningsåret. I annat fall är det risk för att

arbetsgruppens förslag kan komma att motverka en önskvärd strukturförändring av jordbruksfastigheterna.

AFR anför:

Inledningsvis konstaterar förbundet, att när frågan är om avyttring av fast egendom, ger OECD:s modellavtal, artikel 13 § 1, den stat där fastigheten är belägen rätt att beskatta uppkommen vinst. Denna rätt har även svenska staten förbehållit sig enl. 53 § 1 mom. KL. Att undgå beskattning i Sverige vid försäljning av fast egendom, belägen i landet, genom utlandsflyttning är därför ogörligt.

Arbetsgruppen inom BRÅ medger i sina överväganden att det med ekonomiska mått mätt "inte rör sig om något stort problem" enär "antalet emigranter är ju trots allt begränsat".

Förbundet ställer sig därför främmande inför den ordningen att införa regler, som – vilket förbundet närmare redogör för i en senare del av sitt yttrande – kan få vittgående ekonomiska konsekvenser för ett stort antal personer för att komma tillrätta med ett "icke särskilt stort" problem och som vid avyttring av fast egendom nära nog torde vara obefintligt.

Förbundet har principiellt intet att invända mot arbetsgruppens förslag att skattskyldighet i Sverige bör omfatta alla utomlands bosatta fysiska personer, som uppbär vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier eller andelar i svenska fåmansföretag.

När frågan emellertid är om arbetsgruppens förslag att alltid hänföra realisationsvinstbeskattningen till det beskattningsår, varunder överlåtelseavtal slutits, önskar förbundet närmare utveckla sina synpunkter.

Förbundets medlemmar beaktar regelmässigt de likviditetsmässiga – och skattemässiga – konsekvenser en fastighetsöverlåtelse får för både köpare och säljare. Så exempelvis kan en fastighetsmäklare vid en överlåtelse där köpekontrakt skrivs före ett årsskifte, men s. k. tillträde äger rum följande år, tillråda säljaren att icke uppbära handpenning. Detta för att flytta fram tidpunkten för beskattning av realisationsvinsten till det år, då full likvid för fastigheten erhålles. Anledningen härtill är att handpenningar till sina belopp ofta ej räcker till för att göra s. k. fyllnadsbetalningar för uppkomna realisationsvinster.

Särskilt vid överlåtelse av hyresfastigheter är tidsutdräkten mellan köpekontrakt och tillträdesdag stor innan frågan om förvärvstillstånd och kommunalt förköp är avgjord. Finns s. k. intresseanmälan registrerad hos inskrivningsmyndigheten för den aktuella fastigheten, med innebörd att hembudsskyldighet föreligger för ägaren gentemot hyresgästerna, kan tiden mellan köpekontrakt och tillträde omspanna över sex månader. Vanligt är även vid försäljning av fastigheter i höga prislägen, – både beträffande hyresfastigheter och villor, – att köparen ges rådrom för anskaffandet av lån och försäljning av annan fastighet eller egendom. Regelmässigt avtalas därför en lång tidsrymd mellan köpekontrakt och tillträdesdag.

Förbundet tillbakavisar i denna del bestämt arbetsgruppens påstående att likviditetsskäl icke kan åberopas för ett bibehållande av nuvarande beskattningsårsregler då "dagens utvecklade lånemarknad torde ge goda möjligheter att snabbt omsätta en köpeskillingsfordran i likvida medel".

Det finns förbundet icke bekant något kreditinstitut, som accepterar en fordran pga ett ingånget köpekontrakt som säkerhet för ett lån till säljaren. Man kan heller inte i allmänhet, som arbetsgruppen påstår, avtala om betalningsvillkoren på ett sådant sätt att säljaren disponerar medel för

fyllnadsbetalning avseende vinstskatten. Anledningen härtill är särskilt när det gäller objekt i höga prislägen, att köparna sällan disponerar kontanta medel i behövlig storlek. Handpenning utgör ingalunda längre regelmässigt 10 % av köpeskillingen, utan oftast en avsevärt mindre andel därav.

Förbundet vill även påtala de problem, som kan uppstå, när säljaren av en fastighet tvingas göra fyllnadsbetalning avseende vinstskatten, men där köpet av olika anledningar återgår. Detta kan inträffa pga att köparen ej erhåller förvärvstillstånd eller pga att vissa överenskomna kontraktsvillkor ej uppfyllts. I de fall där förvärvet är beroende av myndighets tillstånd eller eljest gjorts beroende av att vissa villkor i kontraktet uppfylls, och där kontraktet upprättas före ett årsskifte, tillråder fastighetsmäklaren säljaren även i dessa fall att ej uppbära handpenning vid avtalets ingående. Skulle nämligen köpet återgå och säljaren redan gjort sin fyllnadsbetalning – med t. ex medel ur handpenningen – måste säljaren kontraktsenligt till köparen omedelbart återge erhållen handpenning och själv avvakta avsevärd tid innan restitution av erlagd fyllnadsbetalning kan äga rum. Skulle reglerna om beskattningsår ändras enligt arbetsgruppens förslag, tvingas säljaren i en sådan situation att alltid fullgöra en fyllnadsbetalning – även om handpenning ej erlagts – och riskerar en lång väntan innan restitution sker. Detta torde medföra en svår likviditetssituation för flertalet säljare.

Skulle regeringen ändock finna att tillräckligt vägande skäl föreligger för att ändra reglerna om beskattningsår, hemställer förbundet om att sådana regler även införes, att de likviditetsmässiga effekterna för säljarna mildras. En framkomlig väg finner förbundet härvidlag vara att låta fyllnadsbetalning i förekommande fall ersättas av att säljaren i stället uppställer s. k. skattegaranti, upprättad av godkänt kreditinstitut. Garantin kan exempelvis belöpa sig på 70 % av beräknad realisationsvinst och löpa på ett år. De olägenheter, som skulle kunna komma att uppstå genom att beskattningsårsreglerna ändras, torde till största del på detta sätt kunna undanröjas. Liknande system har införts och tillämpas vid reglerna om uppskov med beskattning av realisationsvinst och torde därför vare sig i administrativt eller lagtekniskt hänseende vara främmande.

FAR anför:

FAR sympatiserar självfallet med åtgärder för bekämpande av ekonomisk brottslighet men finner behov av en precisering av begreppet. Med ekonomisk brottslighet måste med hänsyn till rättssäkerheten förstås handlingar som utgör ett led i en straffbelagd handling. I promemorian behandlade aktieförsäljningar utgör icke brottsligt förfarande.

Det torde vara ostridigt att den helt övervägande delen av berörda transaktioner saknar karaktären av skatteundandragande. Det av BRÅ föreslagna tillägget i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen skulle därför i huvudsak komma att drabba icke skatteundandragande transaktioner, eftersom tillägget skulle beröra samtliga överlåtelser av fast eller lös egendom från även annan än emigrant. Ett genomförande av förslaget skulle tendera att snedvrída det affärsmässiga beslutsfattandet. Det som skulle kunna vinnas genom ett genomförande av förslaget skulle enligt *FAR*:s uppfattning ej stå i rimlig proportion till de uppkommande olägenheterna.

SFR anför:

Den i promemorian beskrivna typen av förfarande torde förekomma mycket sällan. Det sägs t. o. m. i promemorian att man inte vet något om förfarandets omfattning (sid 31). En utlandsflyttning är en stor förändring i en människas liv och därmed komplicerad att genomföra. Avyttring av familjeföretag är normalt något som sker först efter många års verksamhet i företaget och i Sverige. Företag av den här typen avyttras oftast först vid mogen ålder. Den som under sådana förhållanden gör sig kvitt de bekymmer som företagandet för med sig vill normalt framleva resten av sina dagar i lugn och ro. Han väljer alltså sällan – som det förutsätts i promemorian – att hals över huvud göra sig kvitt all anknytning till Sverige och placera sig utomlands, inte för ett utan för ett flertal år. I detta hänseende har BRÅ en alltför schablonmässig uppfattning om den svenske företagarens intresse för kortsiktiga skattevinster.

Förslagets största svaghet ligger i att det träffar alla överlåtelse av aktier i familjeföretag där framskjuten köpeskilling förekommer, trots att den egentliga avsikten med förslaget endast är att komma åt det ytterligt lilla fåtal, som kombinerar framskjuten köpeskilling med utflyttning och avveckling av sina svenska engagemang. Man måste komma ihåg att en aktieförsäljning inte är en ensidig rättshandling, där säljaren själv bestämmer alla villkoren. Det är ofta så, att säljaren inte vill avyttra sina aktier förrän vid en senare tidpunkt; dvs. ett senare beskattningsår, under det att köparen är ivrig att få förvärvet till stånd under det tidigare året, t ex för att kunna integrera det köpta bolaget i sin koncern. Denna typ av intressekonflikt uppträder vanligen vid transaktioner under senare delen av ett kalenderår. Såväl säljarens intresse av att få vinsten beskattad på det kommande året som köparens intresse av att bli ägare till aktierna redan under året före är inte sällan så starkt, att affären skulle omintetgöras, i händelse beskattningsregler för framskjuten köpeskilling inte stod till buds. Kreditlösningar är alltså minst lika ofta ett säljarens som ett köparens önskemål. Rådande höga inflation samt risken för att köparen i en framtid inte förmår betala köpeskillingen utgör effektiva hinder mot annat än högst måttliga kredittider.

Ett inte obetydligt antal överlåtelse av familjeföretag avser generationsväxlingar, där barn förvärvar föräldrars aktier. Barnen saknar därvid ofta egna medel att köpa aktierna för, varför framskjuten betalning blir nödvändig, ibland framskjuten ända till föräldrarnas frånfälle och löpande med låg eller ingen ränta. Det säger sig självt att en omedelbar avskattning, då ju några medel att betala skatten med inte finns, är helt oralistisk i denna situation. I promemorian anvisas möjligheten att hos något kreditinstitut diskontera eller avyttra köpeskillingsfordringen och med de frigjorda medlen betala skatten. En köpeskillingsfordran av det slag som åsyftas ovan betingar emellertid knappast något försäljningsvärde och kan därmed inte ge något nämnvärt bidrag till skattebetalningen. På ungefär samma sätt förhåller det sig då sk intern aktieöverlåtelse används för att genomföra en generationsväxling. Köpande bolag måste i dessa fall normalt få anstånd med betalningen av köpeskillingen. Ett genomförande av promemorieförslagen försvårar med andra ord den redan i dag besvärliga generationsväxlingen i många företag.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Arbetsgruppens förslag att avskaffa kontantprincipen vid realisationsvinstberäkning innebär ett så stort ingrepp i det rådande systemet att delegationen väljer att behandla detta förslag först.

Delegationen finner det anmärkningsvärt att BRÅ presenterar förslag beträffande grundläggande principer för realisationsvinstbeskattningen. Denna bör i stället utredas av den sittande kapitalvinstkommittén. En av ledamöterna i BRÅ har i ett särskilt yttrande framfört liknande tankegångar vilka helt stöds av delegationen.

Arbetsgruppen har i promemorian inte motiverat sitt förslag på annat sätt än att relatera några i och för sig inte önskvärda effekter av dagens regler. De påvisade effekterna kan dessutom enbart uppkomma i samband med utflyttning. Totalt sett utgör således de tänkta situationerna ett försvinnande litet fåtal av samtliga överlåtelse. Av denna anledning finner delegationen det mycket anmärkningsvärt att arbetsgruppen inte ens gjort sig besväret att försöka utreda effekterna av sitt förslag.

Om kontantprincipen avskaffas kommer flera problem som i dag inte är särskilt frekventa att bli vanliga. Dessutom uppkommer nya svårigheter. Delegationen ger nedan några exempel på problem som arbetsgruppen över huvud taget inte tycks ha funderat på.

Vid överlåtelse av aktier tillämpas redan i dag olika sätt att bestämma vederlaget beroende på bland annat den av aktiebolaget bedrivna verksamheten. Vid sidan av överlåtelse av aktierna mot kontantbelopp i allt för ett utgår ofta ett tilläggsbelopp vid ett senare tillfälle varvid tilläggsbeloppet antingen har bestämts från början till ett visst belopp eller att storleken av det gjorts beroende av den framtida resultatutvecklingen. Det förekommer också att hela vederlaget utbetalas efter en viss tid och då beräknat på grundval av bolagets resultat. I flera av dessa situationer är det tänkbart att den första realisationsvinstberäkningen resulterar i en förlust. Hur denna förlust skall beaktas då tillkommande belopp redovisas måste klarläggas.

I många fall är det under en kortare eller längre tid ovisst huruvida en önskad och avsedd överlåtelse verkligen kommer till stånd. Osäkerheten beror t. ex. på att det fordras beslut av myndighet som fallet är vid förvärv av jordbruksfastighet och hyreshus liksom vid införsäljning av fastighet till fämansföretag där dispens fordras enligt 20:e stycket anvisningspunkt 2a till 36 § KL. Då avtal om överlåtelse och myndighetens beslut ligger på skilda år är det högst opraktiskt att redovisa överlåtelsen redan på grund av avtalet. Vid den praktiska tillämpningen löser man dessa frågor så att handpenning erläggs först det år då beslut meddelas men enligt förslaget skulle det inte gå.

Som värde på en fordran som uppkommer vid en realisationsvinstgrundande överlåtelse upptas med dagens regler det nominella beloppet. Eftersom detta värde varierar bland annat med avseende på avtalade villkor kan det starkt ifrågasättas om detta överensstämmer med skatteförmågeprincipen. Arbetsgruppen har härvidlag inte uttalat några dubier utan blott hänvisat till fordringsägarens (säljarens) möjligheter att diskontera fordringen. Med denna utgångspunkt borde det tätt sig naturligt att överväga effekterna av ett sådant handlande. Innebär diskonteringen i sig ett nytt realisationsvinstgrundande fång? Vad är anskaffningsvärdet för fordringen? Är eventuell nominell förlust på grund av diskonteringen avdragsgill mot realisationsvinst?

Av det anförda framgår att förslagen är så dåligt underbyggda att de enligt delegationens uppfattning inte under några förhållanden kan läggas till grund för lagstiftningsåtgärder.

SHIO anför:

Bland förslagen märks vidare att realisationsvinst alltid skall tas upp till beskattning under det år då avtal träffats om försäljning av fast eller lös egendom.

BRÅ har här lagt förslag till ändring av en grundläggande princip för realisationsvinstbeskattningen, nämligen att skatten, som föranletts av vinsten, erläggs först då intäkten disponeras.

Om en så genomgripande ändring kommer att övervägas anser vi att kapitalvinstkommittén dessförinnan bör få i uppdrag att närmare utreda de effekter en sådan kan komma att medföra.

Svenska bankföreningen och *SI* anför:

Motivet bakom den nu gällande kontantmetoden torde vara att beskattning inte bör ske förrän intäkten kan disponeras för betalning av skatt. I promemorian framförs den uppfattningen att kontantmetoden ger i stort sett full frihet att skjuta på beskattningen genom att senarelägga betalningen. I och för sig kan det ifrågasättas om möjligheterna att uppskjuta beskattningen enligt gällande rätt är så stora. Det är emellertid onekligen oklart vad som gäller i detta hänseende.

Möjligheten att uppskjuta beskattningen över ett årsskifte kan i många fall vara betydelsefull vid generationsskiften i familjeföretag, vid överlåtelser av företag till de anställda eller vid försäljning till nya delägare. Sådana överlåtelser innebär ofta vissa finansieringssvårigheter vilka löses genom att de överlåtande delägarna får vänta på första delbetalningen i tex sex månader. Ofta erläggs viss del av betalningen i form av reverser. Därtill kommer att köpeskillingen vid aktieöverlåtelser i regel är villkorad av vissa balansgarantier. Det kan t ex föreskrivas att köpeskillingen ej skall utbetalas förrän årsredovisningen är fastställd på ordinarie bolagsstämma. Andra liknande villkor förekommer i det praktiska affärlivet.

I promemorian uttalas att uppördslagen ger vissa möjligheter att få skatt på realisationsvinster fördelad på högst tre år. Organisationerna vill med anledning därav framhålla att denna regel inte på ett godtagbart sätt kan kompensera ett bortfall av möjligheten att uppskjuta beskattningen till betalningsåret. Organisationerna anser därför att nuvarande regler om beskattningstidpunkt bör behållas, i vart fall såvitt avser uppskjuten betalning under högst två år. Frågan om en ändring av bestämmelserna bör emellertid överlämnas till kapitalvinstkommittén för en mera allsidig utredning.

Svenska sparbanksföreningen anför:

Till BRÅ:s förslag i övrigt om att vinst eller förlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom i princip bör hänföras till det beskattningsår, varunder avtal om överlåtelsen ingåtts, ställer sig föreningen avvisande av bl a följande skäl. Kontantprincipen gäller, må vara med vissa modifikationer, sedan lång tid tillbaka på området. Ett skäl härtill torde vara principen om att beskattning skall ske då skattekraft föreligger. Vore BRÅ:s

förslag på denna punkt gällande rätt skulle potentiella säljare många gånger avstå från avyttring i det fall köparen inte kan betala köpeskillingen under det år avtal om avyttringen ingåtts. Säljarna skulle alltså inte kunna betala skatten på grund av avyttringen. Rent faktiskt är i dag tidpunkten för betalning en förhandlingsfråga mellan säljare och köpare. Den av BRÅ förordade regeln skulle inte bara utgöra ett hinder mot i och för sig helt behöriga förfaranden utan även utgöra en hämsko på eljest önskvärd omsättning.

Föreningen finner alltså inte att avgörande skäl förebragts för att på nu ifrågavarande område införa den av BRÅ föreslagna principen. Det krävs således ett mer omfattande utredningsarbete än BRÅ:s PM för att övertyga föreningen om att nu gällande princip på området bör frångås.

Sveriges advokatsamfund anför:

Den nuvarande regleringen av skattskyldighetens inträdande när fråga är om intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet har varit lättillämplig. Överlåtare av egendom har på förhand med stor säkerhet kunnat avgöra frågan om rätt beskattningsår. Klarhet i denna del har ett egenvärde. Det framstår som mindre välbetänkt att med hänvisning till ett icke kvantifierat missbruk generellt ändra ett inarbetat regelsystem, helst som de föreslagna alternativreglerna i väsentliga delar synes kunna bli verkningslösa genom att de skattskyldiga avtalar om optioner och/eller villkorade köpeskillingar. I vart fall till dess väsentligt bättre beslutsunderlag föreligger förordar samfundet därför att nuvarande regler om rätt beskattningsår bibehålles.

Sveriges aktiesparares riksförbund föreslår att frågan hänskjuts till kapitalvinstkommittén. Förbundet anför:

Vi måste direkt konstatera att vi är förvånade över delar av innehållet i denna promemoria. Man slår fast i densamma att man inte känner till om fall med beskattning av reavinst enligt kontantprincip har förekommit i någon nämnvärd omfattning. Dessutom konstaterar man att i den mån sådana fall finns, de helt klart följer gällande lagstiftning inte bara formellt utan även materiellt. Avsikten med denna regel om skattepliktens inträde är ju nämligen att skattebetalningen anpassas till likviditet och därmed till huvudregeln om skattebetalningsförmåga.

Trots detta karaktäriserar man sådana skattskyldiga som ekonomiska brottslingar och talar om "frestelse" att genomföra illojala transaktioner respektive att företa transaktioner i skatteundrandragande syfte.

Det föreligger för övrigt ett klart tankefel på sidan 30 där man redogör för konsolideringsmöjligheter som finns inom företagsbeskattningen i Sverige. Det tycks föresväva författarna att överlåtelse av aktier i ett företag, dvs ägarbyte, skall aktualisera beskattning av dessa företags obeskattade reserver.

I varje fall försöker man formulera så att läsaren får det intrycket. Verkligheten och lagstiftningen är icke sådan. Ett aktiebolags inkråm förändras icke skattetekniskt av ägarbyten (med vissa specialundantag). Den latent skatteskulden finns emellertid alltid kvar och den påverkar alltid priset på aktierna vid en överlåtelse.

Medborgare som lojalt följer landets lagar har all anledning att protestera mot sådana förlöpningsar som förekommer i denna PM. Det är ett missriktat fiskalt nit att föreslå lagregler som för alla normala försäljningar med uppskjuten likvid resp med framtidsbestämd köpeskillning skapar besvärliga

situationer för de skattskyldiga. Alla sådana nålstick mot företagsamhet, investeringsvilja och önskan att bo kvar i detta land skapar sammantaget en olust som tyvärr gör att allt fler duktiga entreprenörer lämnar Sverige.

2. Förslaget om ändring i den territoriella skattskyldigheten för aktievinster

2.1 Instanser som tillstyrker förslaget

RSV anför:

Arbetsgruppen föreslår att den begränsade skattskyldigheten utvidgas till att omfatta vinster vid icke yrkesmässig försäljning av aktier och andelar i fåmansföretag. En eventuell tidsbegränsning bör enligt arbetsgruppen inarbetas i dubbelbeskattningsavtalen. Syftet är att säkerställa de svenska beskattningsanspråken i de fall kontantbetalning uppbärs först efter utflyttning. *RSV* tillstyrker i princip detta förslag.

Den föreslagna utvidgningen av skattskyldigheten omfattar även sådana fall då såväl kontraktsskrivning som betalning sker efter utflyttningen. *RSV* vill därför påpeka att det kan vara förenat med vissa svårigheter att fånga in dessa inkomster om avyttringen sker flera år efter utflyttningen och aktieinnehavet inte inneburit väsentlig anknytning till Sverige. I sådana fall har den skattskyldige normalt inte varit skyldig att deklarerat i Sverige.

RSV vill också betona vikten av att Sverige vid avtalsförhandlingar med andra länder försäkrat sig om beskattningsrätten till här aktuella realisationsvinster. I annat fall blir denna utvidgning av den svenska beskattningsrätten i stort sett verkningslös.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:

Nu gällande lagstiftning och praxis ger – såsom beskrivits i promemorian – möjlighet att i samband med utflyttning undgå beskattning i Sverige för realisationsvinst vid försäljning av aktier och andelar i fåmansföretag. Länsstyrelsen delar den i promemorian hävdade uppfattningen att detta är en brist i skattelagstiftningen som – även om antalet personer som utnyttjar den är litet – måste anses stötande och har en menlig inverkan på den inhemska skattemoralen. Länsstyrelsen tillstyrker därför i princip den föreslagna ändringen i 53 § KL som innebär, att skattskyldighet för utomlands bosatta personer utvidgas till att omfatta realisationsvinst vid försäljning av aktier och andelar i svenskt fåmansföretag. Dock bör vissa kontrollfrågor utredas innan förslaget genomförs.

Nuvarande regler ger även möjlighet att vid utlandsflyttning undgå skatt vid försäljning mot livränta i stället för kontant köpeskilling. Arbetsgruppen berör denna fråga och anser det angeläget att densamma löses på ett sätt som motverkar skatteflykt vid utlandsflyttning. Länsstyrelsen ansluter sig till denna uppfattning och anser att denna fråga bör lösas parallellt med den nu föreslagna lagändringen. I annat fall torde en ändring av 53 § KL enligt arbetsgruppens förslag inte få avsedd effekt.

LO anför:

Det internationella skatteundrandragandet i form av skatteflykt i samband med utlandsflyttning uppgår årligen till ansenliga belopp. Skatteflykten, som till en del möjliggörs genom brister i den interna skattelagstiftningen

försakar väsentliga samhällsskador, bl a ett definitivt skattebortfall för samhället. Det är därför synnerligen angeläget att lagstiftaren i sin strategi mot den ekonomiska kriminaliteten har en utpräglad ambition att fortlöpande rätta till uppkomna brister i skattelagstiftningen. Det remitterade lagförslaget måste anses vara ett steg i rätt riktning.

Det kan inte vara skäligt och förenligt med uppställda skatteanspråk att reavinster på svenska aktier och andelar skall vara helt skattefria därest dessa har sålts av personer som definitivt utflyttat från landet och försäljningen äger rum innan utflyttningen. Skattefriheten betingas *dels* av att reavinster på aktier sålda av begränsat skattskyldiga enligt gällande regler är skattefria, och *dels* att skatteplikten för reavinster i allmänhet följer den sk kontantprincipen dvs de skall beskattas först det år då någon del av köpeskillingen betalas. På så sätt kan alltså personer som har för avsikt att utflytta från landet övervältra sin del av skattebördan genom att sälja sina aktier eller andelar innan utflyttningen och endast nöja sig med en fordran på likviden (uppskjuten kontantbetalning).

Det förefaller högst sannolikt att detta missförhållande och uppenbara brist i lagstiftningen har utnyttjats och kommer i fortsättningen att utnyttjas – om ingen ändring vidtas – i skatteflyktssyfte. För att undanröja påtalade brister är det strängt taget tillräckligt att man utvidgar skattskyldigheten för de begränsat skattskyldiga subjekten till att även omfatta reavinster på icke yrkesmässig försäljning av aktier eller andelar. Man kan emellertid ifrågasätta om skatteplikten endast skall omfatta aktier eller andelar i fåmansföretag.

SBC anför:

I promemorian föreslås också en ändring av kommunalskattelagen § 53, moment 1, som innebär att fysisk person, för tid, under vilken han ej varit bosatt i riket, också ska vara skyldig att erlagga inkomstskatt för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av aktier eller andelar i svenskt fåmansföretag. I kapitalvinstkommitténs betänkande "Reavinst på bostadsrätter" (DsB 1982:6) föreslogs däremot att motsvarande skulle gälla för bl a realisationsvinst vid avyttring av bostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket. I sitt remissvar på kapitalvinstkommitténs betänkande avstyrkte SBC detta förslag, med hänvisning bl a till det särskilda yttrande som fogats till betänkandet, så länge bostadsrätt är lös egendom. Det förslag som framlagts i den nu remitterade promemorian från Brottsförebyggande Rådet skiljer sig sålunda från vad kapitalvinstkommittén föreslog, men stämmer däremot överens med SBC:s ståndpunkt i det nämnda remissvaret. SBC har därför ingen erinran mot Brottsförebyggande Rådets förslag till ändring av kommunalskattelagen § 53, moment 1.

SHIO anför:

Ur allmän synvinkel kan det anses olämpligt att aktievinst inte beskattas i Sverige om försäljning av aktierna i ett fåmansföretag äger rum före utflyttningen men betalning erläggs efter denna.

Vi tillstyrker sålunda en ändring som syftar till att komma tillrätta med det beskrivna förfarandet. Ändringen bör emellertid utformas så att den begränsas till just de fall som avses. Innebörden av begreppet fåmansföretag är i dessa sammanhang inte helt klar. Därför bör ett förtydligande göras i eventuellt kommande regeringsförslag.

Vidare har *kammarrätten i Jönköping, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus och Västernorrlands län, AFR, lantbrukarnas skattedelegation, Stockholms fondbörs* och *Svenska sparbanksföreningen* utan närmare kommentarer tillstyrkt förslaget.

2.2 Instanser som avstyrker förslaget

FAR anför:

Förslaget, som skulle leda till utvidgad skattskyldighet vid avyttring av vissa slags aktier, torde vidare stå i strid med internationella regler att beskattning skall ske i det land där man har hemvist. Såsom arbetsgruppen konstaterar krävs också ändringar i praktiskt taget samtliga dubbelbeskattningsavtal för att lagändringen skall få någon effekt. *FAR* ställer sig ytterst tveksam till ett förslag, som bl a skulle leda till att skattskyldigheten i Sverige blir olika beroende på om det är fråga om aktier i fåmansbolag eller inte.

SFR anför:

Så som lagtextförslaget har utformats träffas alla utlänningars försäljning av svenska fåmansbolagsaktier av svensk realisationsvinstskatt, oavsett om säljaren är eller varit svensk medborgare och oavsett om han någonsin bott i Sverige. Visserligen bortfaller skattskyldigheten i Sverige i många fall på grund av dubbelbeskattningsavtal. Men för övriga fall skulle intresset för enskildas eller fåmansbolags investering i svenska företag svalna om förslaget genomfördes. Att detta skulle vara olyckligt för vårt lands näringsliv och ekonomiska utveckling säger sig självt.

Även övergångsbestämmelserna verkar vara hastigt tillkomna. Några som helst lättnader föreslås t ex inte för sådana aktieägare, som sedan länge bott utomlands och vars aktier kanske t o m fått sin värdetillväxt under sådan tid och som alltså för närvarande kan sälja aktierna utan beskattning i Sverige.

Svenska bankföreningen och *SI* anför:

Enligt praxis innebär ägandet av en större post aktier i ett fåmansföretag en så stark anknytning till Sverige att fåmansföretagare som flyttar från landet regelmässigt anses skattemässigt bosatta här även efter utflyttningen. Det kan därför såsom framhålls i promemorian anses stötande att aktievinsten undgår svensk beskattning, om avyttringen av aktierna sker före utflyttningen men betalningen av köpeskillingen sker först därefter. En utvidgning av den svenska skattskyldigheten enligt 53 § kommunalskattelagen bör därför ske.

Om man vill komma tillrätta med det i promemorian beskrivna problemet bör man som inledningsvis framhållits utforma en regel som direkt tar sikte på de fall som avses. En sådan regel skulle kunna ges följande innehåll. För person som avyttrar aktier eller andelar i svenskt fåmansföretag under tid då han varit bosatt i Sverige, men för vilken skattskyldigheten för realisationsvinsten uppkommer först när han inte längre skall anses bosatt här, skall realisationsvinsten tas till beskattning det beskattningsår då avtal om överlåtelsen har ingåtts, i förekommande fall på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår.

De förfaranden, som bör stoppas, torde täckas av en regel av angiven

innebörd. Organisationerna förordar att den ifrågasatta lagstiftningen begränsas på detta sätt. I sammanhanget bör anmärkas att begreppet fåmansföretag utan förklarande hänvisning kan missförstås. Ett förtydligande uttalande om vad som avses bör därför göras.

Sveriges föreningsbankers förbund anför:

Den av BRÅ föreslagna ändringen av 53 § 1 mom kommunalskattelagen (KL), leder till att alla realisationsvinster, som härrör från försäljning av svenska fåmansbolag, skall beskattas här. Således skall den som efter det han bosatt sig utomlands köpt aktier i ett svenskt fåmansbolag realisationsvinstbeskattas i Sverige även om han vid försäljningen av aktierna alltså bor i utlandet. I ett sådant fall kan man knappast anse att Sverige undandragits skatt på inkomster som rätteligen borde tillkomma svenska staten, möjligen med undantag av kupongskatt för utdelningar som inte ägt rum. Att undanta en sådan situation från den föreslagna lagregleringen borde vara enkelt.

Den föreslagna ändringen av 53 § 1 mom KL innebär vidare – för aktier inköpta under bosättning i Sverige – att värdestegringar på aktierna, som ägt rum efter det att aktieägaren flyttat utomlands, kommer att beskattas på precis samma sätt som om hela värdestegringen hade intjänats medan vederbörande bodde i Sverige. Här bör en avtrappning ske. Det är möjligt att man, såsom BRÅ antyder, skall överlåta till avtalsparterna i dubbelbeskattningsavtal att ta ställning till denna problematik. Detta borde vara möjligt om man samtidigt från svensk sida tillser att realisationsvinster beskattas det år avtal träffats.

Ovan anförda synpunkter på BRÅ:s förslag till ändring av 53 § 1 mom KL ger uttryck för SFFs åsikt nämligen, att när försäljning äger rum först efter det att aktieägaren lämnat Sverige bör en utvidgning av den begränsade skattskyldigheten teoretiskt sett endast omfatta sådan värdestegring som är en direkt följd av att företaget lämnat sämre utdelning än vad som kan anses normalt, alternativt givit aktieägarna lägre löner än de marknadsmässiga. Övrig del i värdestegring borde, för att inte fåmansbolag skall diskrimineras i jämförelse med börsnoterade bolag, lämnas utanför den svenska beskattningssfären. En sådan uppdelning är givetvis svår att genomföra. Ett tillvägagångssätt är att göra det möjligt för den fåmansbolagsaktieägare, som kan visa att företaget under hela den tid han innehaft aktier i bolaget detta lämnat normal utdelning och betalt marknadsmässiga löner, att få sin aktieförsäljning ur realisationsvinstskattens synpunkt behandlad på samma sätt som för börsnoterade aktier.

Sveriges advokatsamfund anför:

Samfundet känner också tvekan inför tanken att, på sätt i promemorian föreslagits, den svenska beskattningsrätten utvidgas till sin omfattning. Även om man bortser från de svårigheter gällande dubbelbeskattningsavtal i denna del må erbjuda, framstår den föreslagna avgränsningen av beskattningsrätten som svårtillämpad och i många situationer ologisk. Invändningar synes således med fog kunna resas mot att den som vid utflyttning ur riket har sin förmögenhet väsentligen nedlagd i fåmansbolagsaktier, drabbas av annan beskattning än den, som vid sin utflyttning har sin förmögenhet nedlagd i börsnoterade aktier. Den skillnad mellan ägargrupperna, som redan nu föreligger genom att innehavet av aktier i fåmansbolag ofta leder till kvardröjande skattemässig anknytning till Sverige, bör inte förstärkas. Härtill kommer att den föreslagna skillnaden mellan utländska fysiska

personer och utländska juridiska personer framstår som ogrundad. Reglerna synes också inbjuda till missbruk och väsentligen saknas kontrollmöjligheter.

3 Förslaget om beskattningen vid aktieöverlåtelser som är förenade med utfallsförbehåll

Endast ett fåtal remissinstanser har berört förslaget. Följande synpunkter har framförts.

RSV anför:

I syfte att klargöra att en tilläggsersättning, som vid taxeringen för avyttringsåret inte är känd till sitt belopp, skall beskattas enligt samma förutsättningar som gällt vid avyttringen föreslår arbetsgruppen att en ny anvisningspunkt till 41 § kommunalskattelagen införs.

RSV tillstyrker införandet av denna anvisningspunkt men anser att det av lagtexten klart bör framgå att det är bestämmelserna för vinstberäkningen vid avyttringen som skall tillämpas även på tilläggsbeloppet.

Kammarrätten i Jönköping anför:

I promemorian (s 38-39) tas även upp frågan om beskattning av tilläggsersättning för aktier som inte omfattas av förslaget. Beträffande de i den delen framförda synpunkterna vill kammarrätten anföra följande. Reglerna om eftertaxering förutsätter att oriktig uppgift lämnats. Så torde i fall som här avses sällan kunna antas bli fallet. Vidare måste yrkande om eftertaxering framställas, utom i fall av skattebrott, inom fem år efter det år då taxeringen bort verkställas i första instans. Taxeringsintendenten skall alltså inom den tiden hinna få kännedom om den uppburna tilläggsersättningen och lämna in ansökan om eftertaxering till länsrätten. Tiden förefaller i fall som detta alltför kort. Om eftertaxeringsinstitutet skall bli användbart i förevarande fall måste särskilda regler tillskapas. Vidare framförs i promemorian (s 39) åsikten att rättsfallet RÅ 1976 ref 43 inte utesluter möjligheten att beskatta tilläggsersättningen enligt de förutsättningar som rådde när skattskyldigheten inträdde för avyttringen. Detta må vara riktigt, men det kan enligt kammarrättens mening inte heller åberopas som stöd för att det är bosättningen vid avyttringen som skall vara avgörande. Frågan om skattepliktig realisationsvinst uppkommer och storleken av denna måste ses skild från frågan om skattskyldigheten för densamma. Det måste betraktas som mycket osannolikt att en här ej bosatt person i det i promemorian (s 39) diskuterade fallet skulle kunna beskattas för tilläggsersättning, även om den har sitt ursprung i en försäljning under tid för bosättning här.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför:

I praxis har godtagits, att sådan del av köpeskillingen, som inte varit känd vid tidpunkten för överlåtelser, får tas till beskattning, då den erlagts och att den då skall betraktas som realisationsvinst. I PM befarar man, att konstruktioner med flytande köpeskillning kan öka i omfattning, om andra möjligheter till uppskov med beskattningen reduceras. PM:n föreslår, att frågan om flytande köpeskillning behandlas i samband med frågan om egendomslivräntor. Länsstyrelsen får i det sammanhanget framföra att det

måste ses som angeläget att problemen med egendomslivräntor får en snar och godtagbar lösning, som dels reducerar möjligheterna till skattevinster, dels möjliggör en meningsfull kontroll från taxeringsmyndighetens sida.

Länsstyrelsen finner också sannolikt, att försäljningarna med utfallsförbehåll kommer att öka. Denna typ av transaktioner innebär kontrollsvårigheter, eftersom någon skyldighet inte föreligger, att i deklARATIONERNA uppge sådana förbehåll. Den enklaste kontrollen – förändringen av ett aktieinnehav under ett beskattningsår – har eliminerats. Länsstyrelsen vill därför i detta sammanhang föreslå, att den skattskyldige åläggs en positiv skyldighet att utan anmaning i deklARATIONEN för avyttringsåret uppge de ev utfallsförbehåll, som är knutna till avyttringen. En sådan skyldighet skulle lämpligen tas in i 25 b§ taxeringslagen, som samtidigt bör vidgas från att omfatta endast fast egendom till att avse även lös egendom. Denna uppgift kan därefter av granskaren flyttas över till senare års deklARATIONER genom s k överflyttningsomslag.

Genom det ovan sagda har länsstyrelsen också tagit ställning till frågan när beskattning skall äga rum. Länsstyrelsen avvisar också tanken på att den ursprungligen beräknade realisationsvinsten skall ändras vid en efterlikvid och en kanske lagakraftvunnen taxering rivs upp. Den inkonsekvens det innebär i jämförelse med att säljaren i vissa fall kan åläggas att till köparen återlämna viss del av köpeskillingen, som bör föranleda att den ursprungliga taxeringen omprövas, anser länsstyrelsen inte vara av sådan art, att den utgör hinder för den föreslagna lösningen av problemet.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Förslaget om lagreglering av hur tillkommande belopp skattemässigt skall behandlas innebär en kodifiering av praxis och grundar sig, som arbetsgruppen konstaterar, på en för beskattningen ansedd tidpunkt för äganderättsövergången som ofta inte överensstämmer med motsvarande tidpunkt enligt civilrätten. I det publicerade förhandsbeskedsärendet (RSV/FB Dt 1981:6) visas på några problem både beträffande realisationsvinstberäkning och uppskov med beskattning av realisationsvinst som måste lösas då fråga är om tillkommande belopp. Vidare innehåller inte sällan överlåtelseavtal klausuler om återgång ifall vissa omständigheter inträffar. Behandlingen av dessa situationer borde ha utretts. Ett problem med tidpunkten för äganderättsövergång illustreras i RÅ 80 1:24. Utgången i detta mål överensstämmer med tidigare tillämpad praxis men måste anses materiellt mindre tilltalande. Även detta och anslutande problem borde ha övervägts.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1983-03-28

Närvarande: f. d. regeringsrådet Paulsson, regeringsrådet Delin, justitierådet Bengtsson.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 17 mars 1983 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för finansdepartementet Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Johan Salsbäck.

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1983-04-07

Närvarande: statsrådet I. Carlsson, ordförande, och statsråden Lundkvist, Feldt, Sigurdsen, Gustafsson, Leijon, Peterson, Boström, Bodström, Göransson, Gradin, R. Carlsson, Holmberg, Thunborg

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster, m. m.

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).

Föredraganden upplyser att lagrådet har lämnat lagförslagen utan erinran och hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen.

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 17 mars 1983.

Innehållsförteckning

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	2
1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	2
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	9
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 17 mars 1983...	10
1 Inledning	10
2 Föredragandens överväganden	10
2.1 Allmänna synpunkter	10
2.2 Nuvarande förhållanden	12
2.3 Skattskyldigheten i Sverige för aktievinster	14
2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde	18
2.5 Kontrollfrågor	23
2.6 Dubbelbeskattningsavtalen	23
2.7 Ikraftträdande	24
3 Upprättade lagförslag	24
4 Hemställan	25
5 Beslut	25
Bilaga 1 BRÅ:s promemoria (BRÅ PM 1982:4) Beskattning av vissa aktievinster vid utlandsflyttning m. m.	27
Bilaga 2 Sammanställning av remissyttranden över promemorian (BRÅ PM 1982:4) Beskattning av vissa aktievinster vid utlandsflyttning m. m.	70
Utdrag av lagrådets protokoll den 28 mars 1983	88
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 7 april 1983 ...	89