

Stockholm 1 mars 2018

## **Exitbeskattning för fysiska personer (Fi2017/04529/S1)**

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över promemorian *Exitbeskattning för fysiska personer (Fi2017/04529/S1)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

### **FAR:s ställningstagande**

FAR avstyrker förslaget i dess helhet. Sverige bör inte införa en exitskatt.

En exitskatt kommer att väsentligt motverka rörligheten över gränserna, både in i och ut ur Sverige, på ett sätt som kommer att skada svensk ekonomi och konkurrenskraft. Under alla omständigheter bör en eventuell utökning av Sveriges internationella skatteanspråk vara begränsat till att förebygga missbruk och kringgåenden och inte, vilket promemorian föreslår, en generell utökning.

I den mån FAR säger sig ”tillstyrka” förslagen nedan avses den hypotetiska situationen att regeringen, trots allt, avser att genomföra förslagen.

### **Ärendets beredning**

Det aktuella förslaget har tagits fram av Skatteverket som enda författare och innebär en långtgående utvidgning av den svenska skattebasen och bildandet av en ny skattekälla i form av beskattning av personer som flyttar från Sverige.

Det framgår inte att några utomstående intressenter har haft inflytande över processen eller ens tillfrågats. Promemorian verkar dessutom ha tillkommit på Skatteverkets eget initiativ, utan att regeringen eller någon annan har lyft frågan. Därutöver har konsekvensanalysen stora brister.

Enligt Regeringsformen 1 kap. 1 § tredje stycket utövas den offentliga makten under lagarna. Skatteverket har uppdraget att utöva sådan makt i skatteärenden i egenskap av utrednings- och beslutsinstans. Att Skatteverket oombett tar sig rätten att lämna förslag som innebär systemförändringar i skattebasen för fysiska personer anser FAR vara en bekymmersam utveckling. De lagstiftande, förvaltande och dömande makterna måste vara åtskilda.

FAR har däremot inga synpunkter på att Skatteverket lämnar förslag till ändrade regler när dessa blivit meningslösa eller motverkar sitt syfte. I de fallen är det fråga om detaljusteringar och inte om att ändra på principerna för det svenska skattesystemet.

Ett underliggande skäl till förslaget är att liknande regler finns i andra länder i vår närhet. Någon mer ingående beskrivning av de reglerna lämnas inte. Inte heller jämförs förslagen med vad som gäller i andra länder. FAR anser att detta är en allvarlig brist.

*Avsnittsnumreringen nedan överensstämmer med promemorian.*

## **Avsnitt 2 och 4 Bakgrund samt Överväganden och förslag om utflyttningsbeskattning**

Motiveringen till Skatteverkets förslag, trots att frågan ansetts så angelägen att det lämnats på eget initiativ, måste beskrivas som knapphändig.

Hänvisning görs till en förstudie av Skatteverket från 2007. De som flyttade utomlands under denna period flyttade ofta till Österrike till följd av det då förmånliga skatteavtalet. Den enskilda behövde bara flytta enligt reglerna i skatteavtalet och kunde därför behålla en väsentlig anknytning till Sverige. Avtalet har sedermera ändrats. Numera förutsätter en utflyttning, som kan medföra skattelättnader, att den skattskyldiga i de allra flesta fall helt avvecklar sin väsentliga anknytning till Sverige. Detta är ett mycket stort steg som bara ett litet fåtal är villiga att genomföra, särskilt om det enda syftet är att minska sin skatt.

Promemorians utgångspunkter får också på flera punkter betecknas som underliga. Det verkar förut-sättas att i stort sett alla förmögna privatpersoner som flyttar från Sverige gör detta av skatteskal. Det är ingalunda fallet. Tvärtom sker de allra flesta utflyttningar av helt andra skäl.

På s. 55 hänvisas till siffror om hur många som kan tänkas överlåta sina företag under 2010-talet. Vad detta har att göra med antalet utflyttningar av skatteskal förklaras inte av mer än en allmän hänvisning till att generationsskiften och försäljning av företag ”traditionellt” har inneburit en risk för skatte-planering. FAR anser att detta är en synnerligen grund analys som absolut inte kan motivera föreslagna förändringar.

Promemorian verkar vidare ha som utgångspunkt att den fria rörligheten inom EU/EES närmast är något som behöver inskränkas för att kunna hävda nationella intressen. FAR anser tvärtom att öppenhet och fri rörlighet för personer är något som gynnar Sverige och som man bör slå vakt om.

Promemorian uppmärksammar inte heller att utlänningar som kommer hit för att exempelvis starta eller leda företag kommer att dra sig för att stanna i mer än fem år. Svenska företagare som ”riskerar” att bli framgångsrika kommer att flytta från landet i ett tidigt skede innan några betydande värden har hunnit byggas upp i deras företag. Dessa företag, och den sysselsättning de skapar, kan i stället komma att etableras utomlands, till förfång för Sverige.

Förslaget har på sätt och vis till syfte att kringgå Sveriges skatteavtal och beskatta den skattskyldiga ögonblicket innan Sveriges beskattningsrätt inskränks på grund av utflyttningen. I enlighet med den internationella skatterättens reciproka natur kan det antas att Sveriges avtalspartners i ökande utsträckning kommer att anse det acceptabelt att införa liknande åtgärder till nackdel för Sverige. Någon analys av sådana negativa konsekvenser lämnas inte.

Promemorian ger också intrycket av att det är avtalen i sig som innebär att en inkomst inte kan beskattas. I själva verket ligger det till på det sättet att den låga beskattningen regelmässigt beror på att den andra staten genom ett aktivt val inte utnyttjar sin rätt att beskatta vinsten.

En exitskatt strider mot realisationsprincipen och skatteförmågeprincipen. FAR anser inte att den föreslagna möjligheten till, som huvudregel tidsbegränsade, anstånd är tillräcklig för att kompensera för detta.

Ett ytterligare skäl för exitskatten är enligt promemorian att de svenska skatteavtalen inte är uppdaterade. FAR anser att olägenheter som uppstår till följd av föråldrad lagstiftning eller omoderna skatteavtal bör gå ut över det allmänna och inte de enskilda.

FAR menar i enlighet med vad som sägs ovan att en beskattning vid utflyttning, oavsett i vilken form, bör ha till syfte att förhindra skatteflykt och inte generellt utsträcka Sveriges beskattningsrätt. FAR kan av hänsyn särskilt till den fria rörligheten inte se några bärande skäl för utvidgade skatteanspråk på det sätt som föreslås.

Om skatteundandraganden vid utflyttning skulle vara ett stort problem anser FAR att det vore mer korrekt att utöka tioårsregeln till att t.ex. omfatta utdelningar från utländska företag för att komma åt oönskad skatteplanering. Även äldre skatteavtal kan behöva omförhandlas.

Det kan också diskuteras om särskilda skatteregimer vid bosättning i det nya landet, som innebär att alla inkomster inte beskattas, medför att en person verkligen är bosatt i det andra landet enligt skatteavtalet. Detta är en sak som kan prövas rättsligt inom ramen för befintliga regelverk.

#### **Avsnitt 4.2.3 Beskattningsbara tillgångar och förpliktelser**

Promemorian föreslår att tillgångar som omfattas av 48, 50 och 52 kap IL ska omfattas av utflyttningskatten. 48 kap. omfattar delägarätter, 50 kap. omfattar andelar i handelsbolag och 52 kap. omfattar annan egendom. Förslaget undantar dock personligt lösöre. Motiveringen som lämnas (s.63) till att egendom enligt 52 kap. IL ska omfattas är att man annars befarar gränsdragningsproblem.

52 kap IL omfattar tillgångsslag som är synnerligen svåra att värdera på ett korrekt sätt, bland annat konst och antikviteter. FAR anser att promemorians skäl inte uppväger de olägenheter som det skulle innebära att utflyttningsbeskatta sådana tillgångar. FAR anser därför att tillgångar enligt 52 kap. IL inte ska omfattas av någon utflyttningskatt, möjligen med undantag för andelar i utländska delägarbeskattade juridiska personer.

#### **Avsnitt 4.2.4 Kapitalvinst och kapitalförlust**

Promemorian konstaterar att exitsskatt innebär ett skatteanspråk utan att den skattskyldiga fått medel att betala skatten vilket är betungande. Trots detta föreslås långtgående begränsningar i rätten till kvittning mellan exitvinster och förluster och sedvanliga kapitalinkomster/förluster. Som skäl för en begränsad kvittningsrätt sägs lakoniskt att det visserligen kan synas oskäligt med en begränsad avdragsrätt men att de skattemässiga konsekvenserna är en ”parameter” som den enskilda har att beakta i samband med flyttningen. FAR anser att uttalandet är högst anmärkningsvärt.

Mot bakgrund av ovanstående anser FAR att full kvittning ska få ske. Detta gäller även om avskattningen leder till förlust. FAR anser att det är ett absolut krav att skattebehandlingen vid utflyttningsbeskattning så långt möjligt är likställd med att den skattskyldiga faktiskt avyttrat sina tillgångar.

#### **Särskilt om step-up**

Promemorian föreslår ingen generell anpassning av anskaffningsvärdena vid inflyttning, så kallad step-up. Om den skattskyldiga vid inflyttningen till Sverige har blivit exitbeskattad i sitt förra hemland får det då avskattade värdet användas vid exitbeskattningen när personen flyttar från Sverige.

Lättnadsregeln gäller endast exitbeskattning och inte generellt vid beskattning av kapitalvinst. Inte heller gäller den för utflyttningskatt som påförts i andra stater än den sista som den skattskyldiga varit bosatt i före bosättningen i Sverige.

Promemorian motiverar sitt ställningstagande med att de ordinarie reglerna om kapitalbeskattning innebär att en värdetillväxt som hänför sig till tiden innan den skattskyldige flyttat hit ska beskattas fullt ut. Skatteverket anser inte att det finns några tvingande skäl att frångå detta grundläggande synsätt bara för att beskattningen ska utlösas på grund av utflyttning.

FAR anser att Skatteverkets resonemang är egendomligt. Att Sverige för närvarande inte har step-up-regler är ju en följd av vi saknat utflyttningskatt. En hänvisning till nuvarande principer skulle innebära en kraftig asymmetri i fiskal favör.

Vidare har, såvitt känt, alla länder som tillämpar exitbeskattning en möjlighet till step-up. Någon förklaring till varför Sverige ska avvika lämnas inte.

#### **Avsnitt 4.2.6 Inte alla utflyttade**

Skatteverket föreslår att den skattskyldiga ska exitbeskattas om hen har varit bosatt i Sverige under minst fem av de senaste tio åren. Undantag ska gälla om den skattskyldiga återinvandrar till Sverige efter att ha utflyttningsbeskattats eller om någon genom benefikt fång (förutom arv) förvärvar egendom från någon som varit bosatt enligt 5/10-årsregeln.

Regeln innebär att någon som är bosatt en kort tid i Sverige och som får exempelvis aktier i gåva kommer att bli utflyttningsbeskattad. FAR anser inte att en sådan ordning är skälig.

#### **Avsnitt 4.2.7 Gränsbelopp**

Gränsvärdet om 100 000 kr är alldeles för lågt. Om regeln ska begränsas till att förhindra oönskad skatteplanering bör gränsvärdet ligga i paritet med de nivåer där det kan vara lönsamt att göra en utflyttning. Den nivån torde inte understiga 3–5 mkr i skatt.

#### **Avsnitt 4.2.8 Evtg skatteanspråk**

Skatteverket föreslår att beskattningsanspråket på utflyttningsskatt ska vara evigt och grundar detta på att förslaget huvudsakliga syfte är att ge Sverige möjlighet att på mer generell basis beskatta värdeökningar på kapitaltillgångar som upparbetats under den tid då en utflyttad fysisk person har varit skattskyldig här. För att nå detta syfte bör utflyttningsskatten tas ut oavsett när i tiden den faktiska avyttringen äger rum.

Som framgår ovan anser FAR att en exitbeskattning, om den alls ska införas, bör begränsas till utflyttningar som är skattedrivna. En tidsgräns bör därför införas, t.ex. tio år. En evig beskattning innebär ett betydande osäkerhetsmoment och torde också vara mycket svårt för såväl Skatteverket som de skattskyldiga att upprätthålla i praktiken.

#### **Avsnitt 4.6 Beslut om utflyttningsskatt omprövas och överklagas i vanlig ordning**

Förslaget i denna del innebär två saker.

Den första är att möjligheten att ompröva eller överklaga skattebeslutet försvinner efter fem år, med undantag endast om skatten sätts ner på grund av värdenedgång. FAR anser att detta är oskäligt. Det måste finnas en möjlighet att angripa beslutet i sin helhet inom viss tid efter ett beslut om att skatten förfaller till betalning för att de skattskyldiga ska kunna tillvarata sin rätt.

Den andra konsekvensen, som är ett medvetet val från Skatteverkets sida, är att den skatt som fastställts vid utflyttningen kan komma att överstiga den skatt som hade tagits ut om skatten istället hade fastställts när egendomen faktiskt realiserats. Detta kan antingen bero på ändrade förhållanden, till exempel att kvalificerade andelar blir okvalificerade eller ändrad lagstiftning, till exempel lägre skattesatser.

Skatteverket anser att beskattningar som sker på olika grunder och vid olika tidpunkter inte är jämförbara och att EU-rätten inte har något sådant krav.

FAR anser att den motiveringen inte är hållbar och att en sådan behandling strider mot den fria rörligheten på ett sätt som inte kan rättfärdigas. Bara för att det inte finns något fall som tar upp den aktuella frågan kan en förbjuden inskränkning ändå föreligga. Även ur rättvisesynpunkt är det inte acceptabelt att en person riskerar att bli hårdare beskattad enbart på grund av utflyttning. En utflyttningsregel får inte fungera som en sanktion.

FAR:s slutsats är att det tekniskt sett ska vara beskattningsbeslutet som sådant som ska bli föremål för omprövning när det förfaller till betalning. En nedsättning av skatt på grund av värdenedgång ska

därmed ses som en del av skatteförfarandet och inte hanteras inom ramen för skattebetalningssystemet (s.95).

#### **Avsnitt 4.7 Anstånd med betalning av utflyttningsskatt**

EU-rätten ställer krav på ett anståndsförförande vid exitbeskattning. FAR tillstyrker att anstånd även kan lämnas vid utflyttning till tredjeländer som har informationsutbytesavtal med Sverige men avstyrker att anståndet i dessa fall ska tidsbegränsas till fem år.

Den skattskyldiga ska varje år lämna en särskild uppgift om anståndet. De uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna bedöma om anståndet helt eller delvis ska upphöra rör förändringar som inträffat efter utflyttningen och kan t.ex. avse om den skattskyldiga har flyttat vidare eller om innehavet av exittillgångar ändras.

Enligt föreslagna 63:33 SFL ska anståndet upphöra helt eller delvis i en rad olika situationer. Enligt Skatteverket (se bl.a. s. 109) har den skattskyldiga bevisbördan för att förutsättningarna för fortsatt anstånd är uppfyllda. I förening med att flera av grunderna för upphörande av anstånd är otydliga, se nästa avsnitt, ges en betydande makt åt Skatteverkets handläggare. FAR anser att det krävs mycket tydliga, konkreta och detaljerade anvisningar om vilka uppgifter den skattskyldiga behöver lämna.

Vid utflyttning utanför EU får Skatteverket kräva säkerhet för skatten. En bankgaranti ställs normalt ut för att garantera en betalning som är osäker. Eftersom anståndstiden i dessa fall är tidsbegränsad är betalningen dock inte oviss, vilket innebär att kostnaden för en bankgaranti sannolikt kommer att vara betydande och svår att ens få till stånd. FAR anser att Skatteverket ska stå för kostnaden för bankgarantin i de fall den inte behöver utnyttjas.

#### **Avsnitt 4.8.2 Grunder för att upphäva anståndet**

Huvudregeln för när anståndet ska upphöra är att egendomen har avyttrats. Därutöver finns emellertid flera ytterligare grunder för upphörande, varav flera går betydligt längre än motsvarande regler i andra länder. Ett par av dessa kommenteras i det följande.

En grund för att anståndet ska upphöra är när anståndshavaren förfogar över värdeökningen som omfattas av anstånd. Det innebär att anståndet ska upphävas bland annat vid utdelningar som överstiger företagets vinster efter utflyttningen och vid nyemissioner till underpris till förmån för andra än den skattskyldiga.

Regeln är avsedd att träffa även rent affärsmässiga transaktioner i form av exempelvis koncernbidrag och omstruktureringar (s. 118). Vad gäller underprisöverlåtelse innebär det att förslaget strider mot principen i 23:11 IL att ägarbeskattning inte ska ske vid underprisöverlåtelse. En sådan negativ särbehandling torde strida mot antidiskrimineringsförbudet i skatteavtalen och EU-rätten.

Skatteverket föreslår även på denna punkt att bevisbördan läggs på den skattskyldiga (a. s.). Det är alltså den skattskyldiga som i efterhand, när transaktionen inte längre går att läka, ska visa att en viss disposition inte ska medföra att anståndet upphör.

FAR anser att den föreslagna regeln kommer att bli mycket svårtillämpad och därför leda till ett stort antal processer. FAR anser också att regeln lägger en orimlig administrativ börda på den enskilda utflyttaren. Många svenska företag kommer heller inte att kunna genomföra affärsmässiga beslut utan ingående och kostsamma utredningar av utflyttade delägares privata skattesituation.

Även penninglån ska medföra att anståndet upphör. FAR är kritisk till att en åtgärd som är laglig i såväl den skattskyldigas som företagets respektive hemländer ska utlösa beskattning i Sverige.

Anståndet föreslås också upphöra när den skattskyldiga skänker bort egendomen, vid bodelning eller om den skattskyldiga avlider. Det innebär i praktiken en återinförd arvs- och gåvoskatt för personer som flyttar utomlands. Det kan också konstateras att skatten utlöses även om mottagaren av egendomen är bosatt i Sverige.

Om en tillgång som omfattas eller borde omfattas av anståndsförteckningen har förstörts eller av annan anledning förlorat sin förmåga att öka anståndshavarens betalningsförmåga ska anståndet upphöra. Att egendomen utplånas eller försvinner ur den skattskyldigas ägo genom exempelvis stöld ska enligt Skatteverket utlösa krav på att den utflyttningskatt som hänförs till tillgången ska betalas, oavsett om kompensation erhållits för förlusten.

Om en utflyttad person till exempel blir bestulen på utflyttningsbeskattad konst ska alltså skatten betalas trots att egendomen inte finns kvar. Någon egentlig motivering för en så drakonisk åtgärd lämnas inte. Viss lindring kan i och för sig fås vid värdenedgång, men om egendomen går förlorad – utan att för den skull ha gått ner i värde – ska full beskattning ske. FAR:s bedömning är att en sådan ordning kommer att uppfattas som stötande.

#### **Avsnitt 4.8.4 Särskilt om betalningsskyldighetens inträde vid partiell fission**

Det föreslås att partiell fission ska medföra att anståndet delvis upphör. FAR menar att detta strider mot fusionsdirektivet artikel 8 som säger att fissionen inte i sig får utlösa beskattning. Skatteverket har inte kommenterat direktivet.

#### **4.10 Dubbelbeskattning elimineras**

Detta komplicerade område berörs endast kortfattat i promemorian. Enligt FAR:s uppfattning finns här flera viktiga aspekter att beakta.

För det första verkar det inte ha utretts hur skillnader i tidpunkten för skatteuttaget mellan Sverige och det andra landet ska hanteras.

Vidare innehåller förslaget begränsningar i rätten att få avräkning beroende på hur den nya hemviststaten bestämmer underlaget för sin beskattning. Dessa frågor kommenteras inte på ett nöjaktigt sätt.

Överklagandetiden för frågor om anstånd och nedsättning föreslås uppgå till två månader. FAR anser att detta är alldeles för kort tid, inte minst med tanke på att berörda enskilda bor utomlands.

## Avsnitt 5 Överväganden och förslag om beskattning av benefika överlåtelser

Skatteverket föreslår att benefika överlåtelser till utlandsbosatta personer ska utflyttningsbeskattas fullt ut utan möjlighet med anstånd med skatten.

FAR motsätter sig förslaget då det skulle innebära stora problem för familjeföretagare att kunna genomföra familjerättsliga dispositioner med avseende på företaget när inte hela familjen är bosatt i Sverige.

För en beskattning är det enligt förslaget tillräckligt att mottagaren är bosatt i ett annat land enligt ett skatteavtal. Detta kan ge märkliga konsekvenser. En person som är bosatt i en annan stat enligt ett skatteavtal kan nämligen samtidigt vara obegränsat skattskyldig i Sverige. I själva verket är detta förhållandevis vanligt. I en sådan situation träder avtalet in och fördelar beskattningsrätten, t.ex. vad gäller kapitalvinster på aktier. Sverige kan alltså mycket väl ha rätt att beskatta kapitalvinster på den egendom som överläts benefikt. Trots detta ska, enligt förslaget, en utflyttningskatt påföras utan möjlighet till uppskov.

## Avsnitt 6 Konsekvensanalys

Enligt FAR är konsekvensanalysen vad avser enskilda och företag praktiskt taget obefintlig. Regeringen synes redan ha uppmärksammat detta.

Enligt promemorian beräknas skatteintäkterna, under förutsättning av oförändrade utflyttningsmönster och att ingen beskattas enligt tioårsregeln, att öka med knappt en miljard kronor. Statsfinansiellt är förslaget därmed praktiskt taget betydelselöst. FAR anser därför att det redan på den grunden saknas skäl att genomföra förslaget.

På s.176 påstås att det kostar 25–30 000 kr att värdera ett normalstort företag. FAR:s erfarenhet är att kostnaden för en värdering, som ska uppfylla Skatteverkets beviskrav, snarare uppgår till det tiodubbla.

Dessutom bör huvudansvaret för att värdera företaget ligga hos Skatteverket i enlighet med vedertagna principer om bevisbördans placering. Utgångspunkten bör vara en substansvärdering utifrån bokförda värden.

FAR



Markus Thaler  
Ordförande FAR:s specialistgrupp för skatt



Dan Brännström  
Generalsekreterare