

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen  
103 33 Stockholm

Stockholm 26 februari 2018


## Yttrande över Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer

Fastighetsägarna Sverige, som är en av huvudmännen i Näringslivets Skattedelegation, NSD, ansluter sig till det yttrande som ingivits av NSD.

FASTIGHETSÄGARNA SVERIGE



Reinhold Lennebo  
VD



Ulla Werkell  
Skattejurist

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
103 33 Stockholm

Er referens:  
Fi2017/04529/S1

Stockholm, 2018-02-27

## **Remiss av Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer**

Näringslivets Skattedelegation (NSD) har beretts tillfälle att avge yttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer och vill med anledning därav avge följande yttrande.

### **Inställning**

NSD avstyrker förslaget om exitbeskattning för fysiska personer. NSD anser att förslaget är förknippat med så stora brister att det inte kan läggas till grund för lagstiftning.

Skatteverket har medgivit att de inte har beaktat vilka konsekvenser förslaget kan få för företag. NSD är kritiska till att regeringen remitterar ett myndighetsförslag som saknar en väl genomarbetad konsekvensanalys.

NSD anser inte att det är acceptabelt att Skatteverket på egen hand utreder införandet av en helt ny skatt. För det fall den nuvarande tioårsregeln ska ersättas med en utflyttningskatt baserad på territorialitetsprincipen behöver en sådan översyn ske genom en statlig utredning med bred representation av externa experter.

### **Bakgrund**

Dagens regelverk på området, den s.k. tioårsregeln, infördes ursprungligen 1983. Regeln utsträcker Sveriges beskattningsrätt upp till tio år efter utflyttningsstillfället. En person som någon gång under de föregående tio åren har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige är således skattskyldig i

# NSD

N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

Sverige för kapitalvinster på vissa tillgångar (t.ex. aktier och andelar i värdepappersfonder). År 2008 utvidgades regeln till att även omfatta utländska värdepapper. I händelse av att utflyttning sker till ett land med vilket Sverige har ingått skatteavtal, krävs det en motsvarande bestämmelse i avtalet som ger Sverige rätten att beskatta personen.

Tioårsregeln är långtgående och internationellt sett avvikande. Det kan därför finnas skäl att se över dagens regelverk. Det faktum att Sverige anser sig ha rätt att beskatta värdeökningar som uppkommer efter utflyttningen har också varit föremål för internationell kritik i samband med skatteavtalsförhandlingar.

Utifrån detta perspektiv kan det framstå som rimligare med en princip om att, med hänsyn till bosättning, fördela rätten att beskatta en värdeuppgång av en tillgång mellan två länder. Ett minimikrav för en dylik beskattning av tillgångar är dock att någon skattebetalning inte behöver ske innan inkomsten realiserats. Ett sätt att hantera detta är att ha ett väl fungerande anståndssystem.

## **Förslaget i korthet**

I promemorian föreslås bl.a.

- att den nuvarande tioårsregeln slopas,
- att en utflyttningsbeskattning införs på vissa kapitaltillgångar när en person som har varit obegränsat skattskyldig i Sverige i sammanlagt fem av de föregående tio åren blir begränsat skattskyldig eller enligt tillämpligt skatteavtal får hemvist i en annan stat, och
- att en skatt införs på benefika överlåtelser av vissa kapitaltillgångar när mottagaren är begränsat skattskyldig i Sverige eller enligt tillämpligt skatteavtal har hemvist i en annan stat.

Promemorian består av två delar. Den första delen innehåller förslag om en utflyttningskatt och den andra delen förslag om beskattning av vissa benefika överlåtelser. Förslaget om utflyttningskatt innebär, förenklat, att en skattskyldig fysisk person som flyttar ut ur Sverige med orealiserade vinster på vissa kapitaltillgångar, t.ex. aktier, fonder och andelar i handelsbolag, överstigande 100'000 SEK ska beskattas som om tillgångarna avyttrats till marknadsvärdet. Förslaget undantar tillgångar och förpliktelser som förvaras på investeringssparkonton eller som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. För det fall den nya hemviststaten ingår i EES kan ett anstånd ges för ett år och därefter förlängas årligen fram till dess att tillgångarna överlåts, förstörs, förfogas över eller anståndshavaren på nytt flyttar. Ingår inte den nya hemviststaten i EES kan årliga anstånd däremot maximalt ges i fem år, förutsatt att ett skatteavtal med en artikel om

informationsutbyte finns med den nya hemviststaten. I sådana fall kan anståndet villkoras med ett krav på säkerhet. I övriga situationer finns det inte någon möjlighet för personen att få anstånd.

I den andra delen av promemorian föreslås att benefika överlåtelser (t.ex. arv, bodelning och gåva) av ovannämnda kapitaltillgångar till en fysisk person, som är begränsat skattskyldig eller enligt tillämpligt skatteavtal har sin hemvist i ett annat land, ska beskattas. Tillgången ska då anses avyttrad till marknadsvärdet. I denna del av förslaget saknas såväl ett krav på en viss tidsmässig vistelse i Sverige som en beloppsgräns avseende den realiserade vinstens storlek. Skyldigheten att betala skatt på överlåtelserna kan inte heller förenas med anstånd.

Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

## **Övergripande principiella utgångspunkter och synpunkter**

Sverige är ett litet exportberoende land. Närmare hälften av Sveriges BNP kommer från export av varor och tjänster. De svenska exportföretagen genererar såväl arbetstillfällen som skatteintäkter. Detta gäller såväl stora multinationella koncerner som familjeföretag. Det är viktigt att dessa företag tillåts verka i ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat. För att så ska bli fallet krävs att samtliga förslag utformas med detta mål i åtanke, har som utgångspunkt att vara internationellt konkurrenskraftiga och inte på ett negativt sätt avviker från internationella riktlinjer och standarder.

I dagens globaliserade värld ökar också betydelsen av att reglerna inte hämmar den innovation som ligger till grund för Sveriges välstånd. Skatter är sannolikt det viktigaste och mest kraftfulla ramverk som den politiska makten förfogar över för att skapa en dynamisk och entreprenörskapsinriktad miljö.<sup>1</sup>

Det kan konstateras att den svenska kapitalbeskattningen inte är särskilt konkurrenskraftig. Svenskt Näringsliv har bl.a. 2012, 2013 och 2016 gjort kartläggningar som visar att Sveriges kapitalbeskattning på normalt 30 procent är högre än snittet i omvärlden som är närmare 17 procent. I många konkurrerande länder är skatten lindrigare bl.a. genom partiell beskattning, fribelopp och möjligheter till skattefrihet vid längre innehav. I flera länder erbjuds även särskilda lättnader vid ägarskiften. Detta riskerar att urholka Sveriges attraktionskraft för bl.a. entreprenörer och investerare.

Att införa en utflyttningskatt på privatpersoner skapar inlåsnings effekter både vid in- och utflyttning, försvårar kompetensförsörjningen i företag och försvårar eller omöjliggör generationsskiften i familjeföretag Detta rimmar illa

---

<sup>1</sup> SOU 2016:72 s. 23.

# NSD

NÄRINGS-  
LIVETS  
SKATTE-  
DELEGATION

med målsättningen om ett konkurrenskraftigt och dynamiskt företagsklimat. Genom att dessutom föreslå regler som är mer ingripande än de som införts i flera länder i vårt närområde försämras Sveriges konkurrenskraft ytterligare.

Förslagets restriktiva anståndsregler lägger hinder i vägen för svenska företags möjlighet att expandera sin verksamhet, söka nya marknader och öka antalet anställda. Företag kan förväntas få svårare att rekrytera nödvändig kompetens och ägarna kan dessutom, om de har för avsikt att expandera utomlands, tvingas att flytta ut från Sverige i ett tidigt skede innan någon större värdeökning skett i bolaget. Såväl små och medelstora familjeföretag som multinationella koncerner riskerar att drabbas negativt av förslaget.

Det föreslagna regelverket är förvisso inte en arvsskatt *per se* men skulle i många situationer i princip få samma effekter som en arvsskatt. Den tidigare arvsskatten ansågs skadlig och avskaffades av en enig riksdag 2004. Förslaget från Skatteverket skulle i praktiken innebära en återinförd arvsskatt på allt från 20 procent till drygt 60 procent av marknadsvärdet, vilket innebär en betydligt högre beskattning än vad som var fallet under den tidigare arvsskatten.

### *Internationell jämförelse*

För att en liten och öppen ekonomi som Sveriges inte ska hamna på efterkälken är det viktigt att noga bevaka vad som händer i våra konkurrentländer. Detta gäller inte minst i skattehänseende.

Mot bakgrund av att Skatteverket i sin promemoria föreslår ett helt nytt system för beskattning av vissa kapitaltillgångar är det anmärkningsvärt att promemorian saknar en ordentlig komparativ analys av hur andra EU-länders exitbeskattningssystem är utformade. Skatteverket påtalar förvisso att flera länder har exitbeskattning men gör vare sig en närmare analys eller redovisning av dessa system.

Varianter av den föreslagna utflyttningsskatten återfinns i flera länder inom EES, t.ex. i Norge, Tyskland och Frankrike. En närmare granskning visar emellertid att Skatteverkets förslag på flera väsentliga punkter är mer långtgående än övriga länders regelverk. Norge har exempelvis en beloppsgräns för den orealiserade vinsten på 500 000 NOK och släpper skatteanspråket helt om inte tillgångarna är avyttrade fem år efter utflyttningen. Även Frankrike har ett tidsbegränsat skatteanspråk. Därutöver medger Norge, Tyskland och Österrike anstånd med betalningen vid benefika överlåtelser. Sannolikt anser dessa länder, till skillnad från Skatteverket, att en anståndsmöjlighet är nödvändig för att regelverket ska

**NSD**  
N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

uppfattas som legitimt och därutöver även vara förenligt med den fria rörligheten inom EU.

Vidare noterar NSD att det finns system som endast beskattar 60 % av den fiktiva vinsten och andra som medger eviga anstånd även utanför EES om säkerhet ställs. Därutöver tillämpar flera länder med en utflyttningsskatt ett förmånligare system avseende step-up vid beräkning av anskaffningsvärdet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att Skatteverkets förslag i många avseenden är mer ingripande och restriktivt än de system som återfinns i flera av våra konkurrentländer.

### *EU-rättsliga aspekter*

Frågan om det är rimligt att ha exitskatter inom EU kan diskuteras och kritiseras utifrån ett EU-perspektiv. Principen om likabehandling utgör en hörnsten inom EU-rätten och förbjuder i princip att gränsöverskridande och inhemska situationer i skattehänseende behandlas olika.

EU-domstolen har tydligt uttryckt att en utflyttningsskatt utgör ett hinder mot den fria rörligheten. Den avgörande frågan för förslaget förenlighet med EU-rätten är således om hindret kan rättfärdigas. Av EU-domstolens praxis framgår att i enlighet med territorialitetsprincipen säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsländerna kan motivera att den fria rörligheten begränsas. För att så ska kunna ske krävs dock att regleringen är proportionerlig, dvs. inte går längre än vad som är absolut nödvändigt för att säkerställa att ändamålet uppnås.

NSD gör bedömningen att flera delar av förslaget kan ifrågasättas utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. Det gäller bl.a. kravet på årlig uppgiftsskyldighet för att behålla anståndet, den hårdare beskattningen av kvalificerade delägare som till följd av exitskatten inte kan nyttja den 5-åriga karensregeln samt avsaknaden av möjlighet till anstånd vid benefika överlåtelse.

NSD noterar vidare att trots att förslaget uttalade ändamål är att upprätthålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, medges inte en s.k. step-up annat än i de fall då tillgången har blivit utflyttningsbeskattad. NSD anser att det kan ifrågasättas om inte en sådan inskränkning går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det uttalade syftet.

Promemorian berör överhuvudtaget inte frågan om hur anskaffningsvärdet ska beräknas för en tillgång som tidigare har varit föremål för utflyttningsbeskattning med anstånd i en annan stat, men där skatteanspråket har eftergetts eller kommer att efterges. Inte heller görs en analys av förenligheten med EU-rätten avseende step-up vid kedjeflyttningar.

NSD konstaterar sammanfattningsvis att den EU-rättsliga analysen i promemorian har allvarliga brister.

## **Specifika synpunkter**

### ***Familjeföretag***

#### *Generationsskiften*

Det föreslagna skattesystemet kommer kraftigt försvåra generationsskiften i familjeföretag. Flera företagare har också efter att promemorian skickats på remiss berättat om hur förslaget, om det genomförs, omintetgör deras planer på generationsskifte. Ett sådant fall gällde familjeföretaget Eleiko<sup>2</sup> där ägarens planer på att föra över ägandet till barnen kan gå om intet på grund av att sonen arbetar för ett dotterbolag i USA och dottern avser flytta till Frankrike där företaget avser expandera verksamheten. Eftersom konsekvensen av att aktierna lämnas till barnen som gåva eller att ägaren avlider är omedelbar beskattning utan möjlighet till anstånd om förslaget genomförs, tvingar det i princip barnen att inte flytta ut från Sverige.

De ekonomiska konsekvenserna kan illustreras genom följande exempel.

Person A äger ett fåmansföretag (X AB) i vilket A är verksam i betydande omfattning. A har två arvingar varav den ena (B) är bosatt utomlands med intentionen att flytta hem efter ytterligare några år. X AB är värt 10 MSEK och anskaffningsvärdet är 50 TSEK. A har utöver X AB inga nämnvärda tillgångar. När A plötsligt avlider kommer en skatt på drygt 2,8 MSEK att behöva betalas. Då dödsboet inte har någon möjlighet att betala skatten och inte heller tillräckligt med utdelningsbara medel finns (vilka också skulle beskattas) tvingas arvingarna sälja verksamheten för att kunna betala skatten. Detta trots att B fortfarande har stark anknytning till Sverige och intentionen att återvända till Sverige för att driva företaget vidare med sitt syskon.

Det kan tilläggas att reglerna kring när en person ska anses obegränsat eller begränsat skattskyldig innehåller många svåra gränsdragningsproblem och är en av de vanligaste frågorna som Skatterättsnämnden har att ta ställning till. Detta ökar självfallet osäkerheten för familjeföretagare med planer på generationsskifte.

Förslaget innebär att arv eller gåva till mottagare som är begränsat skattskyldiga beskattas hårdare än om mottagaren är obegränsat skattskyldig. De ekonomiska konsekvenserna kan, inte minst för

---

<sup>2</sup> "Iliskan växer mot nya skatten" (Dagens Industri 2018-02-12)

# NSD

N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

familjeföretag, vara betydande. NSD anser att den nämnda olikbehandlingen, utan möjlighet till anstånd, framstår som mycket tveksam utifrån ett EU-rättsligt perspektiv då den utgör ett effektivt hinder mot benefika överlåtelser inom EU. Mot bakgrund av hur ingripande förslaget är i denna del är det anmärkningsvärt att promemorian inte innehåller en djupare analys av såväl EU:s fria rörlighet för kapital som den fria rörligheten för personer.

## *Karenstid*

Av gällande regelverk för fåmansföretag följer att en andel är kvalificerad i fem år efter det att andelsägaren upphört att vara verksam i betydande omfattning i företaget.

En konsekvens av förslaget är att en delägare som flyttar ut från Sverige, i samband med att denne upphör att vara verksam i företaget, och efter 5 år avyttrar sina aktier i företaget, behandlas sämre än en delägare som inte flyttar ut. I det förstnämnda fallet kommer delägaren, inom ramen för de s.k. 3:12 reglerna, att bli föremål för tjänstebeskattnings, medan inkomsten beskattas som kapital för en delägare som är kvar i Sverige. NSD bedömer det som sannolikt att situationerna, vid en prövning mot EU-rätten, skulle betraktas som jämförbara. En sådan olikbehandling torde svårligen kunna rättfärdigas. Det är en allvarlig brist att förenligheten med EU-rätten i detta avseende inte har analyserats.

## *Gränsbelopp*

En följd av att tekniken bygger på att aktierna ska anses avyttrade dagen innan utflytt är att delägaren efter utflyttningen inte kan tillgodoräkna sig något ytterligare gränsbelopp, något han hade kunnat om han inte hade flyttat ut.

## **Värdering av onoterade andelar**

Skatteverket har, utan närmare förklaring, uppskattat kostnaden för en oberoende värdering av ett normalstort företag till åtminstone 25 000–30 000 kronor. Även om Skatteverket tillstår att värderingen vid mer komplexa förhållanden kan bli markant högre, är deras lägre estimat, enligt vad NSD erfar efter kontakter med oberoende värderingsbyråer, kraftigt i underkant. Kostnaden kan åtminstone förväntas uppgå till ett sexsiffrigt belopp. Dessa bekräftar att värdering av andelar i onoterade företag generellt sett är en mycket komplicerad fråga. Samtidigt ställs höga kvalitetskrav på företagsvärderingar för att dessa ska godkännas, varför även "enkla" värderingar är tidskrävande och kostsamma. Med den kontrolluppgiftsskyldighet som åläggs förvaringsinstitut, så som t.ex. banker,



# NSD

N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

följer ett krav på att institutet ska marknadsvärdera tillgångar i anslutning till att den skattskyldige flyttar från Sverige. Detta torde föranleda omfattande svårigheter i synnerhet när det gäller onoterade värdepapper.

Promemorian erbjuder ingen vägledning avseende värderingen av andelar i onoterade bolag. Mot bakgrund av att ingen värderingsmodell eller schablonmetod erbjuds kan avsevärda problem väntas vid beräkningen. Det är inte heller osannolikt att förhållandevis stora processkostnader kommer att drabba såväl skattskyldiga som Skatteverket och domstolar till följd av den rättsosäkerhet som förslaget innebär.

I den juridiska litteraturen<sup>3</sup> har det ifrågasatts om inte en sådan extra börda som åläggs personer med onoterade andelar som utnyttjar sin rättighet till fri rörlighet och inte erbjuds någon värderingsmodell kan anses utgöra en restriktion av den fria rörligheten. NSD anser att det finns stöd för att så är fallet och att frågan borde ha analyserats i promemorian. Särskilt i fall där personen har för avsikt att återvända till Sverige inom några år finns det skäl att anse denna börda som oproportionerlig. Att enbart föreslå att Skatteverket själva kan bistå med olika modeller genom sin rättsliga vägledning är inte en acceptabel lösning på denna problematik. Ett förslag som är tänkt att leda till lagstiftning bör innehålla konkreta beskrivningar som tydligt anvisar hur situationer som påverkar de berörda ska kunna lösas på ett rättssäkert och väl fungerande sätt.

Ytterligare problem uppstår mot bakgrund av att onoterade andelar inte är att betrakta som särskilt likvida tillgångar. En potentiell köpare, medveten om att andelarna måste säljas, kommer sannolikt lägga ett lägre bud än vad som annars hade varit fallet. En person med onoterade andelar riskerar således att drabbas dubbelt. Först genom en utflyttningskatt och sedan lägre ersättning på grund av den framtvingade försäljningen. En analogi till situationen för dödsboet Sally Kistner, änkan efter Astras grundare, vilket gick i konkurs då arvsskatten översteg den faktiska försäljningsintäkten, ter sig inte främmande.<sup>4</sup>

## Anstånd

En grundförutsättning för att en utflyttningskatt baserad på territorialitetsprincipen ska fungera och uppfattas som legitim är att regelverket innehåller ett väl fungerande anståndssystem som garanterar att skatten på en vinst inte ska betalas förrän tillgången avyttras. Dessvärre är

---

<sup>3</sup> Zimmer, F, WTJ 2009 s. 115–148, Exit Taxes in Norway.

<sup>4</sup> "Ringholm tog hela arvet" (Dagens Industri 2001-08-29)

# NSD

N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

förslaget i denna del förenat med stora brister då anstånd med skatten i många fall är tidsbegränsade och villkorade eller inte medges alls.

Detta avsteg från skatteförmågeprincipen medför en betydande inskränkning i svenska företags möjlighet att växa. Vid en internationell jämförelse framstår förslaget som restriktivt. Flera länder med exitbeskattning tillämpar ett mindre restriktivt anståndssystem för att lindra de negativa effekterna av skatten. Så är fallet i t.ex. Norge, Frankrike och Nederländerna där möjlighet finns till längre anståndstider än 5 år även utanför EES. Även kravet på årlig uppgiftsskyldigheten i det svenska förslaget är långtgående, se nedan.

Av förslaget framgår att anstånd vid flytt utanför EES bara ska medges om Sverige har ingått ett skatteavtal med bestämmelser om informationsutbyte. Förutom det dryga 80-tal länder med vilka Sverige har ingått skatteavtal har Sverige även undertecknat ett stort antal informationsutbytesavtal. NSD anser att även en flytt till ett land med vilket vi har informationsutbytesavtal borde ge rätt till anstånd. Att detta inte framgår av förslaget torde vara ett rent förbiseende. Detta är ytterligare ett exempel som visar att förslaget är bristfälligt berett.

## **Benefika överlåtelser**

### *Allmänt*

Att beskatta överlåtaren för benefika överlåtelser till begränsat skattskyldiga personer är enligt Skatteverkets bedömning inte lika ingripande som att bli utflyttningsbeskattad eftersom det i den förstnämnda situationen rör sig om en faktisk överlåtelse.

NSD finner Skatteverkets påstående anmärkningsvärt. En grundläggande problematik med exitbeskattning är att beskattning sker i en situation då den skattskyldige saknar skatteförmåga. Detta gäller oavsett om personen flyttar ut eller om tillgången överlåts benefikt. Att en benefik överlåtelse från ett principiellt perspektiv är en faktisk överlåtelse förändrar inte det faktum att en benefik överlåtelse inte ger överlåtaren någon skatteförmåga.

Tvärtemot vad Skatteverket anför kan det argumenteras att beskattning av benefika överlåtelser är mer ingripande än en utflyttningskatt. Eftersom den skattskyldige efter en benefik överlåtelse inte längre innehar tillgångarna kan dessa heller inte användas som säkerhet för det lån som kan behövas för att betala skatten. Den skattskyldige har således ännu sämre betalningsförmåga än vad som är fallet då fråga är om utflyttningskatt. Enligt NSD är detta skäl nog för att motivera att benefika överlåtelser inte borde behandlas sämre än vad som är fallet i en utflyttningsituation.

# NSD

N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

Skatteverket nämner att såväl Norge som Tyskland medger anstånd vid beskattning av benefika överlåtelse. Det norska systemet är även begränsat såtillvida att beskattning av benefika överlåtelse bara gäller i fråga om överlåtelse mellan makar. Skatteverket utvecklar emellertid inte varför flera utländska system utformats med möjlighet till anstånd eller varför anstånd vid benefika överlåtelse inte är lämpligt att införa i Sverige. Sannolikt anser både Norge och Tyskland att ett anstånd är nödvändigt för att säkerställa att regelverket uppfattas som legitimt och är förenligt med EU-rätten.

## *Tidskrav*

För att lagstiftningen ska vara förenlig med EU-rätten krävs att den är proportionerligt utformad. Innebörden av detta är att lagstiftningen inte får gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå det ändamål utifrån vilket inskränkningen i den fria rörligheten rättfärdigas. I det aktuella fallet rör det sig om att säkerställa en välavvägd beskattningsrätt mellan medlemsstaterna. Den föreslagna lagstiftningen bör således vara inriktad på att beskatta värdeökningar som uppstått under tiden en person har varit bosatt i Sverige. Något tidskrav motsvarande det som föreslås i utflyttningsfallen föreslås inte för benefika överlåtelse. Detta innebär att Sverige kan komma att beskatta värdeökningar som svårligen kan hänföras hit. Så kan t.ex. vara fallet om en person flyttar hit, avlider efter kort tid och efterlämnar arvingar i utlandet. Att beskatta värdeökningar som uppstått utanför Sverige och tillgångshavaren endast har spenderat en relativt kort tid i landet kan enligt NSD inte anses proportionerligt.

## *Beloppsgräns*

I syfte att underlätta hanteringen föreslår Skatteverket en beloppsgräns om 100 000 kr för att utflyttningskatt ska tas ut. Någon motsvarande beloppsgräns finns inte för benefika överlåtelse trots att exakt samma skäl gör sig gällande för benefika överlåtelse. Utan beloppsgräns kommer således även mycket små summor att behöva tas upp till beskattning om någon arvinge eller make vid skilsmässa är bosatt utomlands. Skatteverket har i denna del inte heller gjort någon bedömning av hur många personer som berörs av förslaget. Mot bakgrund av att många människor tillfälligt bosätter sig utomlands, exempelvis för studier eller arbete under något eller några år riskerar förslaget att drabba oproportionerligt många personer. Förslaget träffar således inte bara kapitalstarka individer utan berör samtliga personer med en orealiserad kapitalvinst där mottagaren är begränsat skattskyldig.

## **Årlig uppgiftsskyldighet**

För att ett beviljat anstånd inte ska upphävas uppställs krav på årligt uppgiftslämnande som visar att förutsättningar för anstånd allttjämt är uppfyllda. NSD anser att det från ett EU-rättsligt perspektiv kan ifrågasättas om ett anstånd får villkoras på detta sätt. Både i mål C-9/02 (Lasteyrie- domen) och mål C-470/04 (N-domen) framgår att exitbeskattning kan rättfärdigas förutsatt att anstånd med beskattningen inte villkoras. Det kan under alla omständigheter ifrågasättas om ett omedelbart upphävande av anståndet vid mindre förseningar eller andra formella förbiseenden inte är för långtgående vid beaktande av proportionalitetsprincipen.

## **Kompetensförsörjning för svenska företag**

### *Utländska experter till Sverige*

Förslaget riskerar att få negativa konsekvenser för företag som är i behov av utländsk expertis. Mot bakgrund av att förslaget om benefika överlåtelser inte innehåller någon gräns för hur lång tid en person ska ha varit bosatt i Sverige och det heller inte annat än i undantagsfall medges någon step-up vid beräkningen av tillgångens anskaffningsvärde blir det rimligen svårare att knyta till sig utländska experter.

Exempelvis skulle en utländsk expert med ett mångårigt aktieinnehav som flyttar till Sverige beskattas fullt ut i Sverige om personen avlider efter en kort tid i Sverige.

### *Utsända från Sverige*

På motsvarande sätt riskerar förslaget att avhålla personer från att tillskaffa sig erfarenheter och kunskaper från utlandet genom t.ex. stationering vid ett koncernbolag. Det är också viktigt från ett koncernledningsperspektiv att kunna skicka nyckelpersoner från Sverige, som aktivt deltar i ledningen hos utländska koncernbolag, för att bl.a. försäkra sig om att företagets värderingar genomsyrar hela koncernen och inte endast de svenska bolagen.

Har en person genom ett incitamentsprogram eller av annan anledning orealiserade kapitaltillgångar överstigande 100 000 kronor riskerar en utstationering orsaka skattekonsekvenser som kan vara svåra att hantera med mindre än att kapitaltillgångarna avyttras. Om utstationeringen går till skatteavtalsland utanför EES kan ett anstånd ges i maximalt fem år.

Ett preliminärt stickprov bland ett 10-tal större exportföretag i Sverige pekar mot att det i snitt är 150 personer per företag som är in- eller utstationerade och potentiellt skulle kunna beröras negativt av förslaget.

# NSD

NÄRINGS-  
LIVETS  
SKATTE-  
DELEGATION

Exitbeskattningsregler aktualiseras om den utstationerade personen blir begränsat skattskyldig i Sverige eller enligt skatteavtalet får hemvist i utstationeringslandet. Att bedöma om så är fallet kan i många fall vara förknippat med svåra gränsdragningsproblem. Om personen, enligt respektive lands lagstiftning, anses skatterättsligt bosatt både i Sverige och i utstationeringslandet görs en samlad bedömning av var personen anses ha centrum för sina levnadsintressen. En sådan bedömning påverkas av en rad faktorer i det enskilda fallet varför utgången av var personen enligt skatteavtalet ska anses ha sin hemvist kan vara svår att förutse.

Många företag tillämpar någon form av incitamentsprogram. Andelarna innehas ofta utan någon avsikt att avyttra dessa. Om förslaget genomförs riskerar det leda till betydande motivationshinder för att fortsätta driva och utveckla svenska företag. Till detta kommer dessutom risken att drabbas av "arvsskatt" om någon förälder avlider under tiden för utlandsvistelsen.

## Konsekvensanalysen

Det kan konstateras att konsekvensanalysen inte håller den kvalitet som krävs av ett förslag till en helt ny skatt. Den är dessutom ofullständig i flera avseenden. Skatteverket har under remisstidens gång medgivit att de inte analyserat vilka konsekvenser förslaget kan få för företagen.<sup>5</sup> NSD är kritiska till att regeringen remitterar ett ingripande myndighetsförslag som saknar en grundlig konsekvensanalys.

Bortsett från det faktum att det är belastande för remissinstanserna att lägga tid och resurser på ett undermåligt förslag, så skapar ett så pass ingripande förslag som detta stor oro och osäkerhet inför framtiden bland många personer som riskerar att träffas av förslaget om det blir verklighet. Detta gäller inte minst många familjeföretagare.

Skatteverket beskriver ett skattebortfall pga. brister i tioårsregeln. Detta bortfall är emellertid både oklart beskrivet och empiriskt dåligt underbyggt, eftersom siffermässigt underlag i princip saknas. Skatteverket tycks vara av den uppfattningen att det finns ett skattebortfall så länge inte samtliga värdeökningar som uppstår i Sverige beskattas här. Dagens system har emellertid inte som syfte att beskatta samtliga värdeökningar utan endast sådana som realiseras under en persons boendetid här eller inom tio år från en persons utflyttning från Sverige. Skatteverkets problemformulering är därmed bristande eftersom det beskrivna problemet innefattar att beskattning inte sker i situationer där lagstiftaren aktivt valt att inte ta ut skatt.

---

<sup>5</sup> "Skatteverket medger brister i förslaget" (Dagens Industri 2018-02-12)

# NSD

N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

Skatteverket har heller inte beaktat eventuella beteendeförändringar hos de personer som riskerar att drabbas av förslaget. Om ett antal av dessa väljer att flytta innan förslaget genomförs är det inte osannolikt att förslaget sammantaget räknat snarare leder till minskade skatteintäkter.

Skatteverkets uppgifter om förväntade intäkter är dessutom baserade på en treårsperiod under högkonjunktur. Till detta kommer att Skatteverkets siffror avseende inkomstbortfallet baseras på uppgifter från 2005 och 2006, alltså före det nuvarande regelverket kraftigt utvidgades.

NSD anser också att Skatteverket underskattar den administrativa bördan som uppstår för finansiella företag genom den utökade kontrolluppgiftsskyldigheten avseende tillgångar som förvaras i finansiella institut. De uppgifter som begärs in finns i flera delar inte tillgängliga hos instituten idag och SPAR är ingen tillförlitlig källa för att kontrollera en persons skattehemvist t.ex. Vidare kommer instituten i hög grad att bli beroende av uppgifter från kunder och tredje part. Ett ansvar för sådana uppgifters korrekthet kan rimligtvis inte läggas på instituten. Vidare innebär den utökade uppgiftsskyldigheten i samband med benefika överlåtelser att reglerna om skydd av personuppgifter måste hanteras vilket också leder till en ökad administrativ börda för instituten.

Sammanfattningsvis innehåller konsekvensanalysen så påtagliga brister att förslaget inte kan ligga till grund för lagstiftning.

## **Avslutande synpunkter**

Det av Skatteverket framlagda förslaget är i avgörande delar undermåligt utrett och riskerar att slå mot stora delar av näringslivet. Ett genomförande av förslaget skulle i flera fall omöjliggöra generationsskiften i fåmansföretag, försvåra kompetensförsörjningen för svenska företag, öka den administrativa bördan och leda till minskad förutsebarhet.

Förslaget sänder negativa signaler till investerare och entreprenörer och riskerar leda till inlåsnings effekter, minskad skattebas och försämrad svensk konkurrenskraft. Förslaget saknar såväl en komparativ analys av motsvarande regelverk i andra länder som en grundlig EU-rättslig analys.

Skatteverket har medgivit att de inte har beaktat hur förslaget påverkar företag. Skatteverket har inte heller bedömt hur många som faktiskt berörs av förslaget som helhet.

NSD anser inte att det är acceptabelt att Skatteverket på egen hand utreder införandet av en helt ny skatt. För det fall den nuvarande tioårsregeln ska ersättas med en utflyttningskatt baserad på territorialitetsprincipen behöver

NSD  
NÄRINGSLIVETS  
SKATTE-  
DELEGATION

en sådan översyn ske genom en statlig utredning med bred representation av externa experter.<sup>6</sup>

NSD avstyrker förslaget då det är förknippat med så stora brister att det inte kan läggas till grund för lagstiftning.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION



Johan Fall



Claes Hammarstedt

---

<sup>6</sup> Professor Anders Hultqvist har framhållit vikten av bl.a. en bred representation av experter i utredningsskedet såväl som behovet av att iaktta försiktighet innan myndigheters förslag skickas ut på remiss om det står klart att förslaget kan behöva genomgå en kritisk granskning (Om beredningsprocessen för skattelag, 2014, Svenskt Näringsliv).

## **Bilaga 1 – exempel**

Denna bilaga innehåller konkreta exempel som syftar till att visa de orimliga konsekvenserna som riskerar att följa om förslaget skulle genomföras.

### **Verkliga exempel**

#### *1. Kompetensförsörjningen i svenska företag*

Av debattartikeln *Exitskatten straffar utlandssatsningar*, Kronander, i Dagens Industri, 7/2-2018, framgår tydligt hur förslaget kan hindra företaget Sectra AB från att expandera.

Sectra är ett svenskt företag som bl.a. är verksamt inom medicinsk teknik. Bolaget skickar ofta ut svenska experter under ett par år. Särskilt i uppstartsskeden anser bolaget att det är en nödvändighet då utländska personer med tillräcklig expertis saknas. För utlandssatsningar och exportverksamhet är företaget således beroende av att det smidigt går att tillfälligt stationera ut svenska experter. Främst är det till USA och Asien som detta aktualiseras.

Eftersom nästan samtliga av Sectras nyckelpersoner äger andelar i företaget sedan en längre tid tillbaka skulle förslaget försvåra dessa nödvändiga utsändningar. Personerna har ingen egentlig avsikt att sälja sina andelar och skulle de tvingas att realisera sina latent vinster skulle de förmodligen avstå från utlandsuppdraget.

Detta skulle drabba fler företag än Sectra och de minskade exportintäkterna skulle leda till en minskad skatteinkomst överstigande en miljard per år till statskassan, spår Sectras VD.

#### *2. Generationsskiften i familjeföretag*

I Dagens Industri, 12/2-2018, *Ilskan växer mot nya skatten*, Nordenskiöld, Öjemar & Wolodarski, belyses förslagets konsekvenser för det världsledande svenska företaget Eleiko vid ett kommande generationsskifte.

Eleiko, som omsätter 300 miljoner och har 110 anställda, har varit familjeägt i över 20 år och ägs idag av Gunnila. Hon har fyra barn av vilka tre arbetar inom företaget. Företaget har de senaste åren mer än fördubblat antalet anställda. I syfte att expandera verksamheten är en av Gunnilas söner för stunden aktiv i ett amerikanskt dotterbolag till Eleiko. Dottern är å sin sida på väg att flytta till Frankrike för att expandera företaget på den marknaden.



# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

Då familjens tillgångar är knutna till företaget skulle det föreslagna systemet omöjliggöra ett generationsskifte utan att företaget skulle behöva säljas. Förhoppningen, och avsikten, att driva företaget vidare i familjen omintetgörs således om förslaget blir verklighet.

### *3. Benefika överlåtelser A (anonymiserat)*

Lena är den enda arvingen till Stina, som driver en matleveransverksamhet. I två år har Lena tillsammans med sin japanske man bott i Osaka där hon läser en magisterkurs i ledarskap, med avsikten att efteråt flytta hem till Sverige. En dag avlider Stina i en bilkrasch varpå samtliga andelar i det aktiebolag där verksamheten bedrevs skiftas till Lena. Vid överlåtelsetillfället anses Lena ha sitt centrum för levnadsintressen i Japan, och andelarna anses därför avyttrade enligt Skatteverkets förslag. Eftersom verksamheten hade goda framtidsutsikter och ett väl utvecklat varumärke blir kapitalvinsten stor och Lena skulle, om förslaget genomförs, tvingas skuldsätta företaget för att betala sin skatt, vilket skapar räntekostnader som på sikt skadar verksamhetens livaktighet.

### *4. Benefika överlåtelser B (anonymiserat)*

På ålderns höst flyttar den brittiske medborgaren Jonathan till Sverige för att leva med sin fru Johanna. Efter att ha bott i Sverige i endast ett år avlider Jonathan, varpå en del av hans arv skiftas till Johanna men resterande del går till hans barn från tidigare äktenskap, som är bosatta i Storbritannien. Bland tillgångarna finns ett stort antal värdefulla andelar i ett amerikanskt teknologiföretag som Jonathan förvärvade billigt under en kris i företaget under 1980-talet. Vid arvsskiftet till barnen i utlandet anses dessa andelar avyttrade och ska enligt förslaget tas upp till full beskattning i Sverige, trots att deras värdetillväxt endast till minimal del skett under Jonathans vistelse i Sverige.

### *5. Anstånd A (anonymiserat)*

Den unge entreprenören Reza driver ett appföretag. För fem år sen fick företaget sin första externa finansiering från en svensk riskkapitalfond, enligt vilken hans företag vid det tillfället var värt en miljard kronor. Därefter flyttade Reza från Malmö till Silicon Valley i USA för att kunna utveckla sitt företag vidare. Vid utflytten kan Reza enligt förslaget erhålla ett anstånd för betalningen av flyttskatten på sina andelar i sitt företag. Eftersom han nu varit bosatt i ett land utanför EES i fem år förfaller hans anstånd till betalning enligt

**NSD**  
N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

förslaget. För att kunna betala skatten skulle Reza tvingas sälja av en stor andel i sitt företag.

*6. Anstånd B (anonymiserat)*

Lukas och Jasmine bedriver en specialiserad grossistverksamhet som importerar dadlar och saffran från Iran. För att kunna få bättre kontroll på importverksamheten överväger de att flytta till Iran. Eftersom Sverige saknar skatteavtal med Iran innebär dock en sådan flytt, enligt förslaget, att de omedelbart beskattas för värdet på deras andelar i sitt gemensamma aktieföretag. Då värdet på bolaget ännu inte motsvaras av ett stort kassaflöde kan de inte betala en sådan skatt. Det är därmed omöjligt för dem att genomföra flytten om förslaget antas.

*7. Anstånd C (anonymiserat)*

Efter sin pension flyttar Vanja till Spanien. Kvar i Sverige finns hennes syster Kajsa som väljer närheten till familjen framför solen. Både Vanja och Kajsa innehar andelar i familjeföretaget, och när Vanja flyttar ut får hon, enligt förslaget, anstånd med exitsskatten. När Vanja avlider upphävs hennes anstånd och hennes arv belastas med den svenska skatten, trots att samtliga hennes arvingar finns i Sverige. Vid Kajsas arvskifte till samma arvingar sker ingen motsvarande beskattning utan fullständig kontinuitet gäller.

## **Principiella exempel**

*8. Generationsskifte genom gåva*

A är delägare i fåmansföretaget X AB i vilket A är verksam i betydande omfattning. A överväger, som ett led i ett generationsskifte, att genom gåva överlåta sina aktier i X AB i lika delar till sina tre barn, bosatta i Sverige, Tyskland respektive USA. Aktierna i X AB antas ha ett marknadsvärde om 5 miljoner kronor och anskaffningsvärdet för aktierna uppgår till 0,1 miljoner kronor. A har tjänsteinkomst över brytpunkten men inget sparad gränsbelopp för sina aktier.

Gåvan till det barn som bor i Sverige medför enligt förslaget, liksom enligt dagens regler, inga skattekonsekvenser. Däremot ska A enligt det presenterade förslaget beskattas för den realiserade vinst som är hänförlig till de aktiegåvor som lämnas till de två barn som är bosatta i Tyskland respektive USA. Av den realiserade vinsten på 4,9 miljoner (5,0-0,1) ska A därför ta upp cirka 3,3 miljoner kronor i inkomstslaget tjänst, eftersom

**NSD**  
N Ä R I N G S L I V E T S  
S K A T T E -  
D E L E G A T I O N

aktierna är kvalificerade och A saknar sparad gränsbelopp. Detta medför en skatt om knappt 2 miljoner kronor (3,3 miljoner \* 57 % marginalskaft).

*9. Generationsskifte genom arv*

B är delägare i fåmansföretaget Y AB i vilket B är verksam i betydande omfattning. B avlider och efterlämnar två barn, som båda är bosatta utanför Sverige. Aktierna i Y AB antas ha ett marknadsvärde om 1 miljard kronor och anskaffningsvärdet för aktierna uppgår till 1 miljon. B har inget sparad gränsbelopp för sina aktier.

Eftersom båda arvingarna är bosatta utanför Sverige ska enligt förslaget hela den upparbetade vinsten (999 miljoner kronor) hänförlig till aktierna i Y AB beskattas hos den avlidne/dödsboet. Skatten kan beräknas uppgå till cirka 300 miljoner kronor (30 % av 999 MSEK).

*10. Bodelning*

Makarna A och B har varit gifta några år när B, boendes utomlands, lämnar in en skilsmäsoansökan. Vid tidpunkten för skilsmässan har A betydligt mer tillgångar än B. I princip hela A:s tillgångsmassa består emellertid av andelar i det onoterade bolag som A bedriver.

Förutom att A är tvungen att ge B en del av andelarna i Bolaget kommer A dessutom enligt förslaget att drabbas av en utflyttningskaft på dessa överförda andelar. Genom den föreslagna utflyttningskaften förfördelas A i bodelningen.