

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Remissyttrande över promemorian Exitbeskattning för fysiska personer

Ert diarienummer Fi2017/04529/S1

Inledning

Promemorian redogör för förslag till ny lagstiftning för beskattning av upparbetade men orealiserade värden då innehavare av vissa tillgångar och förpliktelser upphör att vara obegränsat skattskyldig i Sverige eller när de överlåts till begränsat skattskyldig person.

Det är fråga om en genomgripande förändring och förvaltningsrätten anser därför att ett sådant förslag bör föregås av en utredning och inte bygga på ett förslag från Skatteverket. Förslaget avstyrks därför av principiella skäl. Med det sagt följer ett antal synpunkter på förslaget i sig. Vad som sägs om tillgång gäller även förpliktelse.

Sammanfattning

Det är ett något komplicerat system som föreslås och förvaltningsrätten har, förutom några språkliga kommentarer, följande synpunkter på de föreslagna bestämmelserna.

Inledningsvis anser förvaltningsrätten att det bör övervägas om inte en standardiserad värdering av onoterade aktier ska införas eller att det anges vilka värderingsprinciper som bör tillämpas.

Enligt förvaltningsrätten bör bestämmelserna om skattetillägg ändras så att det medges anstånd även med skattetillägg för att undvika att skattetillägg tas ut i de fall skatten slutligen sätts ned eller inte alls ska tas ut. Frågor uppkommer även gällande för vilka år en oriktig uppgift kan anses lämnad.

Slutligen ifrågasätter förvaltningsrätten om det är motiverat att beskatta en orealiserad tillgång då beskattningsrätten för den aktuella beskattningsrätten återgår till Sverige i samband med arv. Enligt förvaltningsrättens mening tar förslagen i stort hänsyn till gällande EU-lagstiftning och praxis från EU-domstolen men frågan är om inte step-up-regeln bör gälla även för utflyttningsbeskattning i tidigare inflyttningsled.

Synpunkter

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

44 kap. 8 c §

Förvaltningsrätten anser att det krävs ytterligare övervägande om huruvida en standardiserad värderingsmodell är möjlig eller vilka värderingsprinciper som bör tillämpas vid fastställande av ett marknadsvärde vid svärvärderade tillgångar, främst onoterade andelar.

44 kap. 14 a §

Den step-up-regel som föreslås införs innebär att den utflyttningsbeskattade tillgodoräknas ett värde som beskattats vid inflyttning till Sverige men inte vid beskattning i tidigare led. Här saknar förvaltningsrätten resonemang om förenligheten med friheterna för rörelse av personer och kapital.

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

1 §

Ordalydelsen bör ändras från ”har beskattats” till ”som rätteligen ska beskattas” eftersom det annars blir möjligt att beskatta med kupongskatt om Skatteverket av någon anledning har underlåtit att beskatta enligt 44 kap. 8 f § IL.

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

Inget att erinra.

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

33 kap. 6 a §

Tredje strecksatsen bör avslutas med ”samt” inte ”eller” eftersom den uppgiftsskyldige ska lämna uppgift om samtliga uppräknade händelser.

33 kap. 11 §

I nuvarande och föreslagen lydelse är paragrafen felciterad då ett ”a” har fallit bort efter ”7–9_” i meningen ovanför tabellen.

49 kap. 11 §

Förvaltningsrätten har, likt i promemorian, uppmärksammat att det finns svåra avvägningar att göra vad gäller bestämmelserna om skattetillägg. Lösningen att välja 30 procents skattetillägg med hänsyn till osäkerheter ger ett något märkligt intryck. Det kan råda stor osäkerhet kring vilken skatt som slutligen kommer att behöva betalas och om det kommer att finnas grund för hel eller delvis nedsättning vid en faktisk avyttring alternativt vid återflyttning. Mot bakgrund av detta förespråkar förvaltningsrätten i stället, trots de nackdelar som lyfts fram i promemorian, att skattetillägget vid utflyttningsbeskattning uppgår till 40 procent,

som för annan slutlig skatt, men att anstånd kan ges även för skattetillägget. Skattetillägget kan då sättas ned vid nedsättning av anståndsbeloppet. Problemet med att skattetillägg tas ut på orealiserade värdeökningar som sedan i slutändan inte alls ska beskattas blir då löst.

En uppgift för rättstillämpningen kommer att bli att bestämma vad som anses vara oriktig uppgift och tillämpningen av befrielsegrunderna från skattetillägg. Många av de mål som kommer att tas upp i domstol kommer säkerligen även inbegripa skattetillägg. Frågor uppkommer därför om när skattetillägg ska påföras. Med gällande bestämmelser bör det endast bli aktuellt i samband med fastställande av skatten för det år då en person upphör att vara obegränsat skattskyldig. Så borde vara fallet eftersom det endast är det år som den skattskyldige lämnar uppgifter till ledning för den egna beskattningen för det aktuella året. Samtliga uppgifter som lämnas, eller inte lämnas, i ett senare skede då den utflyttade omfattas av skyldigheten att lämna särskild uppgift torde enligt förslaget inte innebära att en oriktig uppgift har lämnats (jmf prop. 2010/11:165 sid 935 f.). Detta är inte närmare belyst. Vidare bör en inlämnad korrekt kontrolluppgift innebära hinder mot att ta ut skattetillägg enligt 49 kap. 10 § p. 1 SFL. Det är otydligt om förslaget innebär några ändringar i denna del.

62 a kapitlet

Syftet med de nya bestämmelserna är att tillvarata Sveriges rätt att beskatta värdeökningar som skett under den tid då Sverige har haft beskattningsrätten. Om en utflyttad person åter blir obegränsat skattskyldig återfår Sverige beskattningsrätten och nedsättning av skatten är möjlig efter begäran (föreslagna lydelse i 6–7 §§). Följaktigen behövs inte längre något anstånd vilket förfaller då personen blir obegränsat skattskyldig.

Ett anstånd föreslås även förfalla då personen avlider. Bestämmelsen motiveras bland annat med att anståndet är personligt även om det är kopplat till en viss tillgång (sid 123, avsnitt 4.8.2). Om tillgången eller förpliktelsen sedermera överläts genom arv eller testamente till en obegränsat skattskyldig person tillfaller beskattningsrätten Sverige igen. Mottagaren får tillgodoräkna sig ett nytt omkostnadsbelopp, som är beroende av värdet vid utflyttning och eventuell värdenedgång därefter. De föreslagna bestämmelserna innebär således beskattning av arv för personer som är obegränsat skattskyldiga, vilket är ett avsteg från nuvarande skatterättsliga regler, där arvtagaren istället övertar den avlidnes skattemässiga situation.

Enligt förvaltningsrätten bör det övervägas om det är motiverat att beskatta en orealiserad värdeökning när beskattningsrätten för den aktuella värdeökningen återgår till Sverige. Bestämmelser som ska uppnå eftersökt effekt vad gäller Sveriges rätt att beskatta värdeökning samtidigt som principen om övertagande av skattemässig situation vid benefika överlåtelser bibehålls kan lätt bli komplicerade. En möjlig lösning kan vara en rätt till förlängt anstånd i maximalt sex månader efter dödsfallet, dock senast till och med arvsskiftet. En förutsättning för ett sådant anstånd skulle vara att arvtagare eller mottagaren är obegränsat skattskyldig i Sverige. Vid arvsskifte inom sex månader och då tillgång överläts till en obegränsat skattskyldig person kan en nedsättning medges av den del av den avlidnes utflyttningskatt som är hänförlig till den överlåtna tillgången. Mottagaren skulle i så fall tillgodoräkna sig den avlidnes ursprungliga omkostnadsbelopp.

63 kap. 26 §

Tredje strecksatsen bör avslutas med ”samt” inte ”eller” eftersom den uppgiftsskyldige ska lämna uppgift om samtliga uppräknade händelser.

Övriga kommentarer

I författningskommentarer till 34 §, sid 214, hänvisas till 30 § punkterna 3 och 4. Det bör vara 33 § punkterna 3 och 4. Lagtexten är korrekt.

Förvaltningsrätten delar den analys som gjorts avseende påverkan för de allmänna förvaltningsdomstolarna i nära framtid. Det bör vara ett begränsat antal mål som når förvaltningsdomstolarna men de målen kommer å andra sidan troligen att vara komplicerade och ofta innebära svåra värderingar. Ett antal frågor kommer att avgöras genom rättspraxis.

Rådmannen Kjell Hammarborg har beslutat detta yttrande. Föredragande jurist har varit Christoffer Baaz.

Kjell Hammarborg

Christoffer Baaz