



LUNDS UNIVERSITET
Juridiska fakulteten

YTTRANDE

2018-02-20

Dnr V 2017/2113

1

Finansdepartementet

Juridiska fakultetsstyrelsen
Professor Mats Tjernberg

Remiss: Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer

Fi2017/04529/S1

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, som anmodats att yttra sig över rubricerat betänkande, får härmed avge följande yttrande, som utarbetats av professor Mats Tjernberg.

Fakultetsstyrelsen instämmer i att tioårsregeln i sin nuvarande utformning inte uppfyller sitt syfte. Den behöver därför kompletteras eller ersättas med ny reglering. Det lagda förslaget innehåller dock delar som strider mot två av skattesystemets grundläggande principer, nämligen realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen. Samtidigt utmanar förslaget maximalt EU-fördragets fyra friheter.

En ny reglering behöver utformas på ett sätt som inte försvårar för bl.a. generationsskiften av företag, kompetensförsörjning och expansion i utlandet. Annars kan bestämmelserna bli kontraproduktiva för svensk samhällsekonomi. Det är därför inte nödvändigt att reglerna i EU-rättsligt hänseende utformas så att de utmanar var gränsen går för att reglerna kan rättfärdigas på ett proportionerligt sätt, trots att de verkar inskränkande för den fria rörlighet som eftersträvas enligt EU:s fördrag. Det lagda förslaget kommer visserligen att hindra och försvåra s.k. skatteupplägg i samband med utflyttning, men kommer samtidigt att hindra och försvåra annars helt legitima utflyttningssituationer samt generationsskiften. I vissa delar av promemorian argumenteras för att förslaget syftar till säkerställa beskattning av värden som upparbetats i Sverige, och i andra delar för att förslaget ska ersätta tioårsregeln som är en skatteflyktsregel.

Mot bl.a. bakgrund ovan har fakultetsstyrelsen följande förslag till justeringar av förslagen i promemorian:

1. Det kan uppkomma gränsdragningsproblem vad gäller egendom som beskattas enligt 52 kap. IL, dvs. vad som är egendom för personligt bruk eller övrig egendom. Det föreligger också stora svårigheter att kontrollera innehav av de typer av tillgångar som avses i 52 kap. IL. Med tanke på det syfte som angetts för utflyttningsbeskattning bör de tillgångar som ska träffas av utflyttningsbeskattning bestämmas med hänsyn till att uppkomna värden ska kunna hänföras till underliggande verksamhet som den

skattskyldige har kunnat påverka, och som har upparbetats i Sverige. De tillgångar som ska omfattas kan vara de som omfattas av 48 och 50 kap. IL, eller att omfattningen helt enkelt bestäms i linje med de tillgångar som i dag omfattas av tioårsregeln. Om den senare linjen väljs kan de tillgångar som redovisas i promemorian under 4.2.3, såsom strukturerade produkter osv., och som befaras vara utrymmen för kringgåenden, läggas till särskilt.

2. Den tidsgräns för anståndet som föreslås vid utflyttning till tredje land bör slopas eller förlängas. Ett alternativ kan vara att inte ha en evig utflyttningsbeskattning, utan istället låta skattskyldigheten som hänför sig till utflyttning ha en bortre gräns på tio år för att därefter upphöra. Detta med bibehållet anstånd under hela perioden och oavsett vilket land utflyttningen sker till, möjligen med krav på att det är ett land som Sverige har informationsutbytesavtal med. Eftersom förslaget slår så brett så kan en väg att mildra effekten vara ett just tidsbegränsa skattskyldigheten. I linje med detta skulle också krav på säkerhet i vissa situationer kunna slopas.
3. Med tanke på att Sverige länge har haft ett skattesystem som möjliggör generationsskiften i företag, innebär förslaget om slopad skattemässig kontinuitet, och istället utflyttningsbeskattning, vid gåvor och arv till personer som är begränsat skattskyldig i Sverige, ett avsteg från en central princip i det svenska skattesystemet. Om ett familjeföretag ska kunna övergå till nästa generation, utan att styckas eller tömmas på likviditet, måste som en följd av förslaget nästa generation stanna kvar i Sverige. Skatteverket motiverar, inte särskilt övertygande, denna del av förslaget med hänsyn till beskattningsrättens fördelning enligt territorialitetsprincipen, men på s. 156 f. framgår att förslaget läggs för att det annars skulle kunna gå att undgå utflyttningsbeskattning. Det går alltså att argumentera att regelförslaget om beskattning vid benefika överföringar har skatteflyktskaraktär. Det är därför tveksamt om regeln skulle gå att rättfärdiga, på ett proportionerligt sätt, enligt EU-rätten. Detta med tanke på den likviditetsbelastning som beskattning av överlåtaren skulle medföra. Ett mindre ingripande sätt att värna beskattningsrätten skulle kunna vara att medge anstånd med skattebetalningen eller att göra den benefika mottagaren begränsat skattskyldig för värdeökningen vid mottagandet – i kombination med anstånd. Det lagda förslaget i promemorian medför för övrigt en möjlighet till undvikande genom överföring till t.ex. en stiftelse eller trust, eller genom överlåtelse till utländsk juridisk person som den utomlands bosatte fysiske person äger. 53 kap. IL kan inte användas för att beskatta upp till marknadsvärdet i sådana fall, utan endast höja intäkten upp till omkostnadsbeloppet. En presumtiv mottagande fysisk person kan dessutom, såsom förslaget är utformat, i vissa fall flytta till Sverige och motta gåvan för att därefter innan fem år ha gått flytta ut igen utan utflyttningsbeskattning. En sådan planering skulle dock inte kunna genomföras i samband med dödsfall och arvsskifte. Förslaget om utflyttningsbeskattning är sammanfattningsvis inte väl genomtänkt och bör inte införas i promemorians föreslagna form.
4. Det faktum att utflyttningsbeskattning enligt förslaget ska ske till tillgångarnas marknadsvärde, kommer att kunna medföra stora utrednings- och tillämpningsproblem. Inte minst eftersom marknadsvärde på onoterade andelar ska beakta realiserade värdeökningar, inkluderande framtida

vinstmöjligheter. Eftersom syftet med utflyttningsbeskattningen är att beskatta värden som uppkommit i Sverige, så kan syftet uppnås på ett tillfredsställande sätt genom att istället använda substansvärdet, dvs. skillnaden mellan tillgångar och skulder, på underliggande egendom.

Enligt delegation

Mats Tjernberg

