

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
inkomstskatt och socialavgifter

Promemorian Exitbeskattning för fysiska personer - Beskattning av realiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige

Dnr Fi2017/04529/S1

Allmänna synpunkter

Promemorians förslag innebär en genomgripande förändring av beskattningen av personer som flyttar ut (upphör att vara obegränsat skattskyldiga i Sverige eller får hemvist i en annan stat enligt skatteavtal) och av benefika överlåtelser till personer som inte är skattskyldiga här. Enligt kammarrättens bedömning kan det ifrågasättas om den lämpligaste formen för att ta fram förslag av den karaktären är en intern utredning inom Skatteverket. En traditionell utredning med bl.a. experter från näringslivets organisationer skulle sannolikt ha gett ett bredare underlag och möjligen bidragit till en större acceptans för förslagen.

Förslagen är mycket komplexa och innebär en omfattande administration främst för berörda fysiska personer och Skatteverket. Uppgifter ska lämnas, kontroller göras och beslut fattas inte bara året efter utflyttning utan årligen under eventuell anståndstid. Det förhållandet att det årliga antalet personer som blir utflyttningsbeskattade varje år kan förväntas bli relativt begränsat har därför mindre betydelse. Härvid noterar kammarrätten också att alla fysiska personer som flyttar ut från Sverige, omkring 40 000–50 000 per år, ska lämna uppgifter med anledning av flytten i sin deklaration om de äger någon tillgång eller förpliktelse som kan omfattas av exitbeskattning. Hur många personer som kommer att beröras framgår dock inte av konsekvensanalysen.

Svåra värderingsfrågor kan förväntas uppkomma när onoterade andelar ska utflyttningsbeskattas.

Samtidigt som den administrativa bördan till följd av förslagen blir hög är det uppenbart att det finns avsevärda kontrollproblem. Förslaget ger intryck av att vara väl genomarbetat när det gäller vilka tillgångar som ska omfattas och regler som ska förhindra att den skattskyldige under anståndstiden förfogar över den beskattade värdeökningen utan att skatten förfaller till betalning. Erfarenheten visar dock att komplicerade skatteregleringar kan kringgås. De aktuella förslagen är naturligtvis inget undantag. Förutom risken för avancerade upplägg i syfte att undgå beskattning kan följande svagheter i systemet noteras. Under anståndstiden är Skatteverket i stor utsträckning beroende av uppgifter från den skattskyldige själv för att kontrollera att denne inte förfogat över den beskattade värdeökningen på ett sådant sätt att skatten ska betalas. Detta innebär att det finns en risk att skatten inte kan betalas när den förfaller till betalning, exempelvis när den skattskyldige avlider. En annan aspekt är att möjligheterna att i

realiteten upprätthålla en effektiv skatteuppbörd i förhållande till stater utanför EES är begränsad (s. 101). Det innebär att skatteuppbörden avseende personer som flyttar direkt till en sådan stat – eller flyttar till en stat inom EES, får anstånd och därefter flyttar vidare till en stat utanför EES – i stor utsträckning kommer att vara beroende av dessa personers betalningsvilja.

När det gäller benefika överlåtelse anser kammarrätten att den föreslagna beskattningens, dvs utan möjlighet till anstånd, förenlighet med EU-rätten behöver analyseras på ett mer djuplodande sätt.

Konsekvensanalysen

Skatteverket bedömer att ett mindre antal av de personer som utflyttningsbeskattats kommer att vända sig till allmän förvaltningsdomstol med anledning av beskattningen (s. 178). Kammarrätten noterar att flertalet av de beskattade personerna kan väntas få anstånd med betalningen och att antalet berörda därmed kommer att öka årligen i vart fall under en överskådlig tid. Vidare kan det förväntas komplicerade tvister t.ex. avseende värderingen av onoterade andelar. Tillämpningen av de komplexa reglerna om när ett anstånd ska upphöra helt eller delvis kan också ge upphov till svåra tvister som t.ex. kan innefatta bedömningar av nedsättning på grund av värdeminskning efter utflyttningen och avräkning av utländsk skatt.

När det gäller förslaget om benefika överlåtelse till personer som inte är skattskyldiga anger Skatteverket att det inte torde vara mer än ett fåtal personer som vänder sig till allmän förvaltningsdomstol (s. 178). Samtidigt anges att det inte finns underlag för att beräkna hur många som kan antas bli beskattade (s. 176). Bedömningen av konsekvenserna för domstolarna framstår därför som oklar.

I analysen anges vidare att förslagen i promemorian inte bedöms ha någon betydelse för små och medelstora företag (s. 179). Det är enligt kammarrätten uppenbart att sådana företag kommer att beröras. Som exempel kommer generationsskiften i fåmansföretag att försvåras genom att anstånd med betalning av exitskatt upphör när anståndshavaren (den utflyttningsbeskattade ägaren av fåmansföretaget) avlider. Det saknas också helt analyser av vilka konsekvenser en beskattning av benefika överlåtelse till personer som inte är skattskyldiga i Sverige kan förväntas få när det gäller genomförande av generationsskiften. Dessa frågor behöver utredas.

Lagförslagen

Enligt kammarrättens bedömning behöver lagförslagen bearbetas ytterligare. I det följande lämnas exempel på oklarheter och lagtekniska synpunkter, varvid kammarrätten koncentrerat sig på regleringen i inkomstskattelagen.

Inkomstskattelagen (1999:1229)

– 44 kap. 8 c §

I paragrafens tredje stycke regleras frågan om ersättning vid avyttring av tillgång eller förpliktelse som ska anses ha skett genom utflyttning. Där sägs att avyttringen ska anses ha skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet dagen före utflyttningen.

När det gäller avyttring av tillgång fungerar det väl att tala om ersättning som motsvarar marknadsvärdet eftersom fråga är om en intäktspost vid kapitalvinstberäkningen (jfr 61 kap. 2 §). Däremot ifrågasätter kammarrätten att begreppet ersättning även används när det gäller en förpliktelse eftersom det som ska bestämmas fiktivt till marknadsvärdet är anskaffningsutgiften för förpliktelsen, dvs. vad den utflyttade skulle fått betala för att lösa förpliktelsen (s. 68). Detta gäller särskilt som ersättning i fråga om förpliktelser i 44 kap. 15 § definieras som den betalning som utfärdaren får för att han åtar sig förpliktelsen.

Under rubrik 4.2.4 (s. 67) sägs: När kapitalvinsten beräknas ska tillgångarna och förpliktelserna anses avyttrade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet vid avyttringstillfället. Det ter sig enligt kammarrättens mening som språkligt förvirrande att vid avyttring av en förpliktelse tala om beräkning av kapitalvinst utifrån en ersättning, som om det rör sig om en intäktspost, när det som avses är en anskaffningsutgift.

– 44 kap. 8 d §

Genom att reglerna i paragrafens tredje stycke om ersättning vid benefik överlåtelse av en förpliktelse till en fysisk person som är begränsat skattskyldig eller har hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal är utformade på samma sätt som ersättningsreglerna i ovan nämnda lagrum gäller samma problematik även här, dvs. ersättningen avser en anskaffningsutgift (s. 159). Vad som ovan sagts gäller således även för aktuellt lagrum

– 44 kap. 8 g §

I paragrafen sägs att en fysisk person som har hemvist i en annan stat enligt skatteavtal inte ska beskattas för kapitalvinst eller dra av kapitalförlust på sådana tillgångar som avses i 48, 50 eller 52 kap. Enligt kammarrättens mening är paragrafen, sett till ordalydelsen, svårtolkad. I promemorian beskrivs till en del vad som åsyftas med paragrafen. För att göra den mer lättbegriplig, särskilt när det gäller att förhindra att värden som har utflyttningsbeskattats eller beskattats vid benefik överlåtelse till en fysisk person med hemvist i annan stat enligt skatteavtal beskattas två gånger, bör ett antal konkreta exempel på typsituationer redovisas.

– 44 kap. 14 b §

I denna paragrafs tredje stycke ges ersättningsbegreppet i 8 c § när det gäller förpliktelser en annan innebörd. Således sägs ”att ersättningen enligt 8 c § tredje stycket är ny ersättning för att åta sig förpliktelsen”. Även om 14 b § handlar om annat än 8 c § kan lämpligheten i att använda sig av diametralt motsatta betydelser för ett och samma ersättningsbegrepp starkt ifrågasättas. Dessutom innehåller 14 b § en definition av begreppet ersättning som är i linje med definitionen i 44 kap. 15 §, medan det däremot saknas en sådan definition i 8 c § fastän begreppet ersättning i denna paragraf avviker från definitionen i 44 kap. 15 §. Inte heller i 8 d § finns någon sådan definition.

– 44 kap. 21 a §

I första stycket bör ordet ”värdenedgången” ersättas med orden ”en värdenedgång” eftersom det inte tidigare i lagrummet talas om någon värdened

gång. I paragrafens andra stycke bör som tidpunkt för bestämning av marknadsvärdet anges ”vid förvärvet”.

- 44 kap. 25 a §

I paragrafens första stycke sägs att kapitalförlust på tillgång eller förpliktelse som anses ha avyttrats enligt 8 c § ska dras av mot kapitalvinst på sådan tillgång eller förpliktelse.

På s. 185 i promemorian sägs att ett negativt nettoresultat för samtliga tillgångar och förpliktelser som avyttrats genom utflyttning aldrig kan ge upphov till beskattning. Följaktligen ska en sådan förlust inte heller kunna dras av mot kapitalvinster på tillgångar eller förpliktelser som har avyttrats på annat sätt än genom ägarens utflyttning det året.

Enligt kammarrättens mening kan ett sådant negativt nettoresultat som beskrivs i promemorian inte anses utgöra en sådan kapitalförlust på tillgång eller förpliktelse som avses i 25 a § första stycket. Det lagrummet kan därför inte anses utgöra hinder för att dra av en nettoförlust mot andra kapitalvinster som inte är knutna till utflyttningen. Kammarrätten ifrågasätter därför om det inte krävs en särskild lagreglering för den aktuella situationen, särskilt som förlusten måste bedömas vara definitiv.

- Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I likhet med vad som ovan sagts beträffande 44 kap. 8 g § är det lämpligt att det beträffande punkt 3 redovisas exempel på vad som närmare åsyftas med fysisk person.

Vidare bör i punkt 3 och punkt 4 orden ”den 1 januari” utgå så att det som anges är ”ingången av 2020”. I detta sammanhang kan påtalas att det på s. 180 talas om ”ingången av den 1 januari” utan att något årtal anges. Dessutom talas det på s. 186 om ”ingången av den 1 januari 2019”.

Skatteförfarandelagen (2011:1244)

- 22 kap. 26–28 §§

Enligt dessa paragrafer ska kontrolluppgift lämnas vid avyttring genom utflyttning för bl.a. tillgångar enligt 52 kap. inkomstskattelagen med uppgift om bl.a. marknadsvärde. Kammarrätten anser det lämpligt att det klargörs varför motsvarande krav på kontrolluppgift inte gäller vid benefik överlåtelse av sådan tillgång till en fysisk person som inte är folkbokförd i Sverige.

- 56 kap. 1 §

Paragrafen behöver ändras eftersom nya paragrafer i kapitlet föreslås.

- 56 kap. 11 §

Paragrafens två första stycken reglerar fördelningen av utflyttningsskatt mellan olika tillgångar. Tredje stycket anger att en underrättelse om fördelningen ska skickas till den som beslutet gäller senast den 15 december efter beskattningsårets utgång. Motsvarande tidsgräns gäller för besked om slutlig skatt enligt 56 kap. 10 §. Eftersom utflyttningsskatten är en del av den slutliga skatten är det enligt kammarrätten rimligt att uppgifterna om fördelning av utflyttningsskatt ingår i beskedet om slutlig skatt och att det framgår av

lagtexten. De två första styckena i den föreslagna 11 § bör därför placeras i en ny 9 a § och den befintliga bestämmelsen om besked om slutlig skatt i 10 § bör justeras så att hänvisningen till ”beräkningen enligt 9 §” även avser beräkningen enligt 9 a §. Tredje stycket i den föreslagna 11 § behövs då inte.

– 63 kap. 32–37 §§

I paragraferna föreslås bestämmelser om att anstånd med att betala utflyttningsskatt ska upphöra helt eller delvis. Terminologin skiljer sig från regleringen i 63 kap. 22 a–22 c §§ där det i stället anges att anstånd ska upphävas eller sättas ned. En enhetlig terminologi är önskvärd.

Detta yttrande har beslutats av kammarrättslagmannen Raymond Grankvist, kammarrättsrådet Åsa Ståhl och f.d. kammarrättsrådet Ingvar Johansson, föredragande.

Raymond Grankvist

Ingvar Johansson