

Stockholm den 26 februari 2018

R-2017/2270

Till Finansdepartementet

Fi2017/04529/S1

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 8 december 2018 beretts tillfälle att avge yttrande över Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer.

Sammanfattning

Advokatsamfundet avstyrker förslaget i dess nuvarande utformning. De huvudsakliga skälen för denna bedömning är följande.

- a) Exitskatten är en ny och ingripande skatt, som potentiellt medför stora konsekvenser för ett fåtal personer. Advokatsamfundet är kritiskt till att den föreslagits av Skatteverket och inte utretts av en oberoende kommitté. Förslaget är utpräglat fiskalt till sin natur, och dess nackdelar otillräckligt utredda.
- b) Förslaget uppfyller inte de krav på rättssäkerhet, förutsebarhet och proportionalitet som erfordras. Exempelvis är förslaget oförutsebart, eftersom det föreligger betydande tillämpningsproblem i samband med att skatten ska fastställas, när en utflyttad person innehar onoterade andelar i ett företag.
- c) Förslaget kan i flera delar ifrågasättas från ett EU-rättsligt perspektiv. Eftersom införandet av en exitskatt utgör ett hinder mot fri rörlighet, är det nödvändigt att hindret kan rättfärdigas. Vid beskattning av benefika överlåtelser till personer bosatta utomlands, föreslås emellertid ingen anståndsmöjlighet som kan rättfärdiga hindret mot fria kapitalrörelser.

- d) Förslaget är inte ändamålsenligt. Lagförslaget syftar till att utöka Sveriges beskattningsrätt till att omfatta orealiserade vinster, som är upparbetade i Sverige. Enligt förslaget kan Sverige i viss utsträckning även beskatta vinster, som är upparbetade utanför Sverige.
- e) Dessa och andra brister har inte beaktats i utredningen och det beror troligtvis på att själva utredningsformen har varit bristfällig när förslaget tagits fram av Skatteverket. Advokatsamfundet saknar dessutom en konsekvensanalys, som belyser andra aspekter än det fiskala intresset och som identifierar de negativa samhällseffekter, som exitskatten kan medföra.

Synpunkter på förslaget

Utredningsformen

Exitskatten är en ny skatt, som inte tidigare funnits i Sverige. Den riktar sig mot ett fåtal personer, men kan potentiellt sett få mycket stora effekter på dessa individer. Den har sin udd riktad mot personer som äger aktier i onoterade företag, eftersom tillgångar på investeringssparkonto är undantagna. I praktiken kan förslaget innebära ett hinder mot att personer flyttar från Sverige, även när det inte sker av skatteskal.

Förslaget är således mycket ingripande. Av det skälet är Advokatsamfundet kritiskt till att lagförslaget tagits fram av Skatteverket. Från rättssäkerhetsståndpunkt är det problematiskt att en myndighet, vars huvudsakliga roll är att tillämpa och utöva tillsyn över lagstiftning, är den enda utredaren. Med hänsyn till att beskattningen är en ekonomiskt ingripande åtgärd är det av vikt att lagförslag på skatteområdet utreds grundligt och belyses från olika infallsvinklar innan de stiftas. Konsekvensanalysen av exitskatten har endast skett utifrån Skatteverkets perspektiv och inga andra berörda parter har haft möjlighet att anföra sina ståndpunkter innan remisstadiet. Advokatsamfundet är av uppfattningen att förslaget borde ha utretts av en kommitté med oberoende experter och sakkunniga. På så sätt skulle de kvalitetsbrister som föreligger i det aktuella förslaget, kunnat upptäckas och åtgärdas i tidigare skede.

Förenlighet med EU-rätten

Det kan ifrågasättas om förslaget till alla delar är förenligt med EU-rätten och särskilt beträffande beskattningen av benefika överlåtelser (som behandlas i egen punkt nedan). Införandet av en exitskatt utgör ett hinder mot fri rörlighet. Det är därför av särskild vikt från rättssäkerhetssynpunkt att förslaget har analyserats grundligt, så att hindret kan anses vara rättfärdigat.

Enligt praxis kan exitbeskattning rättfärdigas under förutsättning att anstånd med skattebetalning kan medges och anståndet inte är villkorat. Advokatsamfundet befarar därför att det kan strida mot EU-rätten att anståndsmöjligheten är förenad med ett krav på årlig uppgiftsskyldighet. Vidare innebär förslaget att ändrade förhållanden efter utflytt inte

beaktas fullt ut. Exempelvis ska man inte beakta att exitbeskattade andelar i fåmansföretag, som vid beskattningstillfället träffades av 3:12-reglerna, vid tiden för faktiskt avyttring kan ha bytt karaktär och inte längre omfattas av 3:12-reglerna. Advokatsamfundet ställer sig frågande till om även denna del av förslaget är förenlig med EU-rätten och ifall kan en mer genomgående utredning behövas.

Beskattning av benefika överlåtelse

Förslaget innebär att en fysisk person eller ett dödsbo ska beskattas omedelbart om tillgångar genom arv, testamente, gåva eller på ett liknande sätt har överlåtits till en person som är bosatt utomlands. Advokatsamfundet ställer sig tveksamt till om denna del av förslaget är förenlig med EU-rätten. Benefika överlåtelse till en person, som bor i ett annat land, kommer att behandlas sämre än om överlåtelse skulle ske till en person som bor i Sverige, eftersom det i sistnämnda fallet inte utlöser någon beskattning. Advokatsamfundet noterar att särbehandlingen blir mindre ingripande om anstånd med skattebetalning beviljas fram tills att tillgången avyttras. Eftersom beskattning av benefika överlåtelse huvudsakligen är ett hinder mot fri rörlighet för kapital behöver en sådan anståndsmöjlighet även sträcka sig till tredjeländer.

Att orealiserad vinst ska beskattas hos överlåtaren, kan för denne medföra kraftig likviditetspåfrestning. Vid arvskifte kan det exempelvis få effekten att ett onoterat företag, som ska gå i arv till en person som är bosatt utomlands, behöver säljas för att skatten på företagets värde ska kunna finansieras. Samma effekt kan uppstå vid gåvoöverlåtelse. Det bör därför övervägas om inte förslaget, som de facto liknar en ny arvs- och gåvoskatt, riskerar att försvåra generationsskiften och därmed indirekt ha en negativ inverkan på tillväxt och sysselsättning.

Värdering av onoterade företag

Den föreslagna exitskatten kommer huvudsakligen att påverka fysiska personer, som innehar andelar i onoterade företag. Personer med noterade andelar kommer fortsätta kunna placera andelarna på investeringssparkonton, vilket faller utanför tillämpningsområdet för exitskatten. Eftersom exitskatten ska beräknas utifrån tillgångarnas marknadsvärde vid utflyttningstidpunkten, innebär det för de förstnämnda att deras onoterade andelar behöver värderas innan en utflyttning sker. I praktiken är det dock svårt, för att säga inte omöjligt, att värdera onoterade företag.

Advokatsamfundet befärrar således att den föreslagna exitskatten kommer vara svårtillämplig, oförutsebar och ge upphov till olik behandling bland de skattskyldiga. Det faktum att Skatteverkets egen erfarenhet visar att de ofta har en annan uppfattning än den skattskyldige i värderingsfrågor (se s. 68 i promemorian) innebär att skatteeffekten av en utflyttning kommer vara svåröverskådlig och medföra en förutsebarhetsproblematik.

Det kan vidare tilläggas att det är dyrt att göra en oberoende värdering av ett onoterat företag. En kostnad på flera hundra tusen kronor är inte ovanligt.

Brister i ändamålsenlighet och proportionalitet

Enligt förslaget exitbeskattas inte bara värdeökningar på tillgångar, som har uppstått medan en person varit bosatt i Sverige. Om en person blivit obegränsat skattskyldig och inte haft hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal och efter fem år väljer att flytta ut från Sverige, så ska Sverige enligt lagförslaget ha beskattningsrätten för hela den orealiserade värdeökningen på de beskattningsbara tillgångarna, dvs. även värdeökning på tillgångarna som skett i andra länder under tiden innan personen blev obegränsat skattskyldig i Sverige. Undantag från detta görs endast om personen har blivit exitbeskattad i ursprungslandet (som ingår i EES eller är en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal, som innehåller en artikel om informationsutbyte) i samband med att denne flyttade till Sverige. Om ursprungslandet är ett tredjeland, kan dessutom dubbelbeskattning förekomma. Advokatsamfundet anser inte att förslaget i denna del är adekvat i förhållande till syftet med lagstiftningen, som är att beskatta orealiserad vinst som är upparbetad i Sverige. Advokatsamfundet hyser även viss oro för att förslaget, särskilt i denna del, ska försvåra för svenska företag att attrahera utländska nyckelpersoner att komma till Sverige för att bosätta sig och arbeta, vilket kan minska Sveriges konkurrenskraft som investeringsland.

För att förslaget ska utgöra en god skattelagstiftning, måste det dessutom råda balans mellan skatteåtgärdens vikt och de skyldigheter som åläggs skattebetalarna. Det är av vikt att inskränkningen som exitskatten innebär, inte är mer långtgående än vad som krävs. För Advokatsamfundet förefaller det emellertid vara oproportionerligt och orimligt att gränsbeloppet är så pass lågt (jfr med det norska gränsbeloppet om 500 000 norska kronor), att skatteanspråket inte tidsbegränsas och att anståndsmöjligheten begränsas till fem år för skattskyldiga, som flyttar till ett tredjeland (jfr med flytt till EES-länder, då anståndet kan beviljas tills att tillgångarna faktiskt avyttras). Advokatsamfundet ifrågasätter om dessa delar är nödvändiga för att motverka att utflyttning sker av skatteskal och om inte dessa delar kan göras mindre ingripande för den enskilde.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Anne Ramberg