



Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer
(Fi 2017/04529/S1)

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har genom remiss anmodats att yttra sig över Skatteverkets promemoria Exitbeskattning för fysiska personer – Beskattning av orealiserade kapitalvinster som upparbetats i Sverige. Fakultetsnämnden får härmed lämna följande synpunkter.

Juridiska fakultetsnämnden avstyrker det förslag som har lämnats. Något förenklat så önskar fakultetsnämnden en mer utförlig behovsanalys av utflyttningsbeskattningsregler i nu aktuellt avseende, en mer omfattande konsekvensanalys av förslaget samt en genomgång av alternativa, mindre komplexa, förslag på regler för det fall att ett behov finns. Därtill krävs en mer ingående analys av en utflyttningsbeskattningsregels förenlighet med unionsrätten.

I det följande ges *exempel* på problemområden som bör analyseras närmare. Det är juridiska fakultetsnämndens uppfattning att mer fördjupade synpunkter inte är nödvändiga i dagsläget, då det framstår som klart att – om regeringen önskar gå vidare med förslag om utflyttningsbeskattning – en utredning bör tillsättas.

Principiella synpunkter: behov och syfte

I promemorian föreslås att nuvarande skatteflyktsregel (den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 och 19 a §§ inkomstskattelagen (1999:1229) avskaffas och ersätts med regler om utflyttningsbeskattning. I korthet innebär förslaget att man överger den tidigare använda principen om utsträckt skattskyldighet för orealiserade (latenta) kapitalvinster på aktier och övergår till principen om omedelbar beskattning av latent kapitalökningar (se Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem, Akademisk avhandling 2010 s. 45 ff.). Även om EU-domstolen, på senare år, har klargjort att vissa typer av och vissa utformningar av exitregler (omedelbar beskattning av latent inkomster) är förenliga med de fria rörligheterna inom EU, så innebär det inte att medlemsstaterna *måste* införa denna typ av regler på individbeskattningens område.



En första invändning rör således *behovet av reglerna*. Skatteverket motiverar behovet av de nya reglerna med stöd av bland annat en utredning från år 2007. Ett känt problem var under många år att personer flyttade till Österrike och där avyttrade sina aktiebolag. Sedan 2010 har Sverige ett nytt skatteavtal med Österrike och många av dessa tidigare problem bör vara åtgärdade. Även tioårsregeln har under de senaste åren ändrats och breddats. Vidare framhålls i promemorian att Riksrevisionen, såväl som regeringen från tid till annan har föreslagit att reglerna om utflyttningsbeskattning av fysiska personer bör ses över. Juridiska fakultetsnämnden kan till viss del instämma i att en översyn skulle vara välkommen, men finner inte att ändringar ska göras enligt nu liggande förslag. Fakultetsnämnden finner inte att redogörelsen av behovet av de föreslagna reglerna som övertygande. Nämnden föreslår att en parlamentarisk utredning tillsätts där behovet av regler utreds.

En andra invändning rör *syftet med reglerna*. De föreslagna reglerna har ett helt annat syfte än de regler som de föreslås ersätta (jfr avsnitt 4.2.8). Tioårsregeln har till syfte att förhindra omfattande skatteplanering i situationer där skattskyldiga flyttar iväg från Sverige, företrädesvis till ett land med låg kapitalvinstbeskattning på avyttrade andelar, och avyttrar dessa under den tid de bor utomlands. För att möjliggöra att Sverige även efter flytten kan beskatta dessa kapitalvinster har Sverige i det stora flertalet av ingångna skatteavtal förhandlat fram särlösningar till artikel 13(5) i modellavtalet, vilka möjliggör viss beskattning i Sverige. De nu föreslagna reglerna har ett helt annat syfte än att förhindra skatteflykt. Reglerna syftar till att beskatta samtliga värdeökningar som skett i Sverige, med stöd av territorialitetsprincipen. Territorialitetsprincipen innebär att en stat har beskattningsrätt till inkomster (värdeökningar) som uppstått inom landet.

Det nya syftet med reglerna innebär en markant *breddning även av skattebasen* eftersom inte bara kapitalökningar på tillgångar som tidigare omfattades av tioårsregeln (såsom exempelvis aktier) omfattas utan även andra typer av tillgångar (kapitalplaceringar i lös egendom, etc.) (jfr avsnitt 4.2.3). Att ändra såväl syftet som skattebasen enbart på Skatteverkets initiativ finner nämnden direkt olämpligt.

Avslutningsvis, om ett behov av nya regler finns och om syftet med reglerna ska ändras, så finns det åtskilliga *andra vägar* att gå än att införa en omedelbar beskattning på latent kapitalökningar. Dessa vägar bör utredas innan nya regler införs. Som exempel kan nämnas att Juridiska fakultetsnämnden saknar en mer aktuell studie vari skatteflyktsproblematiken ligger *idag*. Hur många länder kan man flytta till utan att beskattas för uppkomna kapitalvinster på aktier i dagsläget?

Unionsrättsliga problem

Som nämnts inledningsvis är det förenligt med EU-rätten att införa vissa typer av regler där omedelbar beskattning av latent kapitalvinster beskattas



givet att anståndsmöjligheter och att efterföljande värdeminskningar beaktas. Detta innebär dock inte att sådana regler måste införas. Nedan nämns ett antal exempel där det framstår som att förslaget behöver diskuteras och analyseras ytterligare utifrån ett EU-rättsligt perspektiv.

För det första har utgångspunkten i förslaget tagits i att exitbeskattning inte omfattas av *den fria rörligheten* för kapital, dvs. att det inte föreligger något hinder att införa hårdare exitbeskattningsregler i förhållande till länder utanför EES-området (jfr avsnitt 3.4.1). Mot bakgrund av EU-domstolens föränderliga praxis på området, inte minst senare domar som exempelvis mål *Kronos* C-47/12, EU:C:2014:2200, bör denna utgångspunkt analyseras närmare. Skatteverkets analys synes bygga på praxis fram till och med år 2012.

För det andra kan reglernas effekt vid beskattning av *fåmansaktiebolagsdelägare* ifrågasättas i förhållande till EU-rätten. En innehavare av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag beskattas enligt förslaget direkt vid utflyttningsstillfället. Reglerna i 57 kap. IL ska tillämpas (jfr avsnitt 4.2.5). Detta innebär bland annat att viss del av kapitalvinsten kan komma att beskattas i inkomstlaget tjänst med progressiv skattesats (57 kap. 2 § IL). Efter sex år avyttras aktierna och skatten förfaller till betalning. Om personen i stället för att flytta sätter sig passiv i sex år avkvalificeras andelarna och fåmansaktiebolagsdelägaren kommer att beskattas i inkomstlaget kapital, med den lägre skattesatsen (57 kap. 4 § IL). Att beskattas hårdare (progressivt) i en utflyttningsituation jämfört med en icke gränsöverskridande situation innebär att en restriktion föreligger enligt EU-rätten. Huruvida den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten skulle kunna motivera en sådan hårdare beskattning förfaller högst osannolikt.

En tredje aspekt som visat sig mer och mer aktuell utifrån EU-rättsligt perspektiv är frågan om *EU:s stadga om de grundläggande rättigheter* och dess implikationer på utformandet av skatteregler. Nyare forskning samt praxis från EU-domstolen och Europadomstolen visar att exempelvis artikel 15 och artikel 17 har betydelse för utformandet av skatteregler på momsområdet, (Egholm Elgaard, *The impact of the Charter of Fundamental Rights of the European Union on VAT law*, *World Journal of VAT/GST Law* 2016 s. 63-91). Så torde kunna vara fallet även i förhållande till regleringen på den direkta beskattningens område. Denna aspekt diskuteras överhuvudtaget inte i förslaget. Den centrala frågan är om det är legitimt och berättigat att ta ut de nu föreslagna skatterna på det sätt som föreslås?

En fjärde avslutande kommentar kan även lämnas rörande den föreslagna regeln om exitbeskattning vid benefika överlåtelser (jfr avsnitt 5.1). Förslaget framstår som att *gåvobeskattning* införs i utflyttningsituationer. Att gåvobeskattning i rent interna situationer inte föreligger innebär ett potentiellt problem i förhållande till EU-rätten.



Konsekvenser av att tillämpa territorialitetsprincipen full ut

En annan aspekt av förslaget som Juridiska fakultetsnämnden önskar lyfta är de inkonsekvenser som föreligger avseende territorialitetsprincipens tillämpning. Två exempel får illustrera det sagda.

Värdeökningar som uppstår i Sverige ska beskattas i Sverige. Detta kan ses som ett uttryck för territorialitetsprincipen. Om en sådan princip tillämpas på ett konsekvent sätt bör Sverige medge step-up i samtliga inflyttningsfall och inte endast i de fall där inflyttningen föregåtts av en utflyttningsbeskattning/uttagsbeskattning. En konsekvent tillämpning skulle vidare innebära att step-up används oavsett från vilket land den inflyttade kommer (jfr avsnitt 4.2.4).

Vidare föreslås en fälla för exitbeskattade tillgångar. Förluster i denna fälla kan endast kvittas mot vinster i densamma (jfr avsnitt 4.2.4). Ett totalt underskott ger inte möjlighet till skattereduktion såsom fakultetsnämnden har förstått förslaget. Här ska dock erkännas att det föreligger vissa oklarheter (jfr avsnitt 4.5.2 i förhållande till exempel i bilaga A). Om skattereduktion inte medges skulle detta innebära en osymmetrisk tillämpning av territorialitetsprincipen, då den endast tillämpas fullt ut i förhållande till värdeökningar och inte i förhållande till förluster. Aktuellt förslag skulle i denna del även kunna komma att strida mot EU-rätten, då motsvarande underskott i inkomstslaget kapital ger möjlighet till skattereduktion (67 kap. 10 § IL).

Tekniska svårigheter och oklarheter samt framtida problemområden om förslaget genomförs

De föreslagna reglerna kommer dels att leda till många tekniskt svåra men även oklara situationer, dels att leda till beteendeförändringar hos företag och start-ups. En mer omfattande konsekvensanalys efterfrågas.

Det kan också konstateras att det framstår som oklart vad som gäller med mer ovanliga investeringsinstrument. Komplexiteteten i förslaget är enorm.

Juridiska fakultetsnämnden befarar även att frågan om hur onoterade andelar ska värderas i en utflyttningsituation kan komma att leda till stora praktiska problem liknande de som finns inom ramen för interprissättningsområdet.

Här kan vidare noteras att någon diskussion om hur de föreslagna reglerna förhåller sig till uttagsbeskattningsreglerna som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet (22 kap. 5 § IL) vid hemvistbyte inte har förts. Om exempelvis en fåmansaktieägare flyttar ut och får skatteavtalsrättslig hemvist i en annan stat kan både reglerna om uttagsbeskattning i näringsverksamhet (jfr RÅ 2009 ref. 30, det s.k. Malta-målet) och nu föreslagna regler bli tillämpliga. Att tillgångar i en verksamhet har ökat i värde torde inte bara föranleda uttagsbeskattning utan även återspeglas i värdet på aktierna i företaget. Denna typ av *dubbelbeskattning* har inte diskuterats i förslaget.



Ett annat exempel på bristande konsekvensanalys är hur förslaget skulle komma att påverka beteenden. Som exempel kan nämnas att arbetstagare som blir *utsända* av sina arbetsgivare exempelvis till Asien eller USA synes komma att exitbeskattas för exempelvis aktiefonder och andra typer av sparanden (som inte finns placerade på ISK-konton), förutsatt att de får hemvist utomlands. Anstånd kan medges i fem år (i vissa fall), men därefter förfaller den uträknade kapitalvinsten till betalning. Om utsändningstiden är kortare upphör anspråken när personen flyttar åter till Sverige. Frågan är om den administrativa omgång och de kostnader detta föranleder för arbetstagaren helgar medlen i detta exempel. Även *exportföretag* kan komma att påverkas på liknande sätt som i utsändningsfallet ovan.

Sverige är det näst mest innovativa landet i världen (Global Innovation Index 2017, www.wipo.int och Björn Wallenberg i Dagens industri 2017-07-17). En konsekvensanalys för hur unga personer med nya affärsidéer (start ups) liknande Spotify, Koblat och ABB Robotics skulle komma att agera om förslaget genomförs saknas. Att en ung driftig person anpassar sig efter skatteregler synes inte orimligt. Kanske kan man komma till slutsatsen att det är bättre att flytta ut och etablera bolaget utomlands. En konsekvens av förslaget skulle således kunna bli att nyföretagarandan och innovativa företag inte etableras i Sverige. Vad skulle sådana *beteendeförändringar* innebära för statsfinanserna?

Slutsatser

Sammanfattningsvis avstyrker Juridiska fakultetsnämnden det förslag som lämnats av Skatteverket. Det finns anledning att rikta kritik mot såväl det principiella innehållet som enskildheter i förslaget. Juridiska fakultetsnämnden vill understryka att om en lagstiftningsändring är åsyftad på detta område bör en parlamentarisk utredning, som ges tydliga direktiv av vilka politiska avvägningar som ska göras, tillsättas. Att Skatteverket ensidigt utarbetar ett förslag på detta sätt finner nämnden högst olämpligt mot bakgrund av maktfördelningsläran

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av docent Katia Cejie. Yttrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

Mattias Dahlberg