

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Er referens:
Fi2019/00362/S3

Stockholm, 2019-04-08

Remissyttrande

Remiss av promemorian Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer samt ändring av reglerna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på rubricerad promemoria.

Inställning

NSD avstyrker förslaget i de delar det innebär en överimplementering av direktivet mot skatteundandraganden till nackdel för de skattskyldiga, dvs. främst i fråga om att kostnadsränta ska tas ut när anstånd beviljas, att anstånd får förenas med krav på säkerhet samt att skattskyldiga som beviljats anstånd enligt gällande regler efter viss övergångsperiod ska omfattas av de föreslagna reglerna.

Förslaget i korthet

I promemorian föreslås ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244) för att svenska bestämmelser om anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ska leva upp till de krav som följer av artikel 5 i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Föreslagna ändringar kan sammanfattas enligt följande:

- Anstånd i samband med utflyttningsbeskattning inom EES ska möjliggöras även för begränsat skattskyldiga juridiska och fysiska personer.
- Anstånd ska kunna beviljas i fler utflyttningsituationer än i dag, både för juridiska och fysiska personer.
- Som en förutsättning för anstånd ska det finnas fullgoda möjligheter att driva in skatten.
- Högsta tillåtna anståndsbelopp ska minska med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas vilket innebär att anstånd kommer att kunna beviljas i högst fem år och att skatteskulden ska vara helt betald efter fem år.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

- Kostnadsränta ska tas ut när anstånd beviljas.
- Anstånd får förenas med krav på säkerhet.

I promemorian föreslås även vissa ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) som föranleds av praxis från EU-domstolen. Dessa ändringar kan sammanfattas enligt följande:

- Anstånd ska kunna beviljas med betalning av sådan skatt eller avgift som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt.
- En begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person behöver inte omedelbart återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfonder respektive ersättningsfonder när den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs från den skattskyldiges fasta driftställe i Sverige till en annan stat inom EES.
- Slutligen föreslås vissa följdändringar i bestämmelserna om särskilt avdrag för inventarier vid uttagsbeskattning.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

Synpunkter på förslaget

Principiella synpunkter

De aktuella förslagen föranleds av att de svenska bestämmelserna om anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ska leva upp till de krav som följer av artikel 5 i direktivet mot skatteundandraganden samt av praxis från EU-domstolen. Direktivet utgör ett s.k. minimidirektiv vilket innebär att det inte hindrar tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebasen (artikel 3).

Enligt NSD medför EU-rättens krav på likabehandling i nu aktuellt avseende att utgångspunkten måste vara att nya regler i största möjliga utsträckning ska vara likvärdiga för skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet som beskattas i Sverige respektive skattskyldiga som drabbas av utflyttningsbeskattning. Med tanke på den komplexitet som redan idag präglar de aktuella bestämmelserna anser NSD att Sverige inte ska gå längre än vad som krävs för att de svenska bestämmelserna ska vara förenliga med kraven i direktivet och praxis från EU-domstolen, särskilt i de delar det medför såväl ökad administration som ökade kostnader för de skattskyldiga.¹ Som exempel kan de föreslagna ändringarna vad gäller kostnadsränta och krav på säkerhet nämnas. I detta avseende framgår det tydligt av direktivet att medlemsstaterna *får* – men alltså har möjlighet att avstå från att – införa en sådan reglering.

¹ Se riksdagens tillkännagivande den 3 april 2019 där regeringen uppmanas att arbeta för att EU-direktiv genomförs i svensk lagstiftning på ett sätt som inte försämrar företagets konkurrenskraft. I beslutssammanfattningen anges följande. "EU-direktiv innehåller mål som medlemsländerna ska uppnå och länderna bestämmer själva hur direktiven ska genomföras i den nationella lagstiftningen. Riksdagen anser att de svenska företagets konkurrenskraft ska skyddas. Därför uppmanade riksdagen regeringen i ett tillkännagivande att den bör arbeta för att EU-direktiv genomförs i svensk lagstiftning på ett sätt som inte försämrar företagets konkurrenskraft. En utgångspunkt bör vara att EU-direktiv ska införas på miniminivå i den nationella lagstiftningen. När det finns anledning att överskrida miniminivån bör effekterna för företag redovisas tydligt." Näringsutskottets betänkande 2018/19:NU7.

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Möjligheten att avstå från att införa för skattskyldiga skärpande, kostsamma och administrativt betungande regler framstår som särskilt angelägen med tanke på att utflyttningsbeskattning i sig innebär ett avsteg från huvudprincipen att beskattning ska ske när tillgångar avyttras, den s.k. realisationsprincipen. Utflyttningsbeskattning innebär nämligen en beskattning av orealiserade värden. Redan genom att det sker en beskattning av orealiserade värden drabbas skattskyldiga som omfattas av bestämmelserna negativt i skattehänseende jämfört med skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet som fortsatt beskattas i Sverige.

NSD anser vidare att det är principiellt felaktigt att värdenedgångar efter tidpunkten för utflyttningen, på de tillgångar som ligger till grund för utflyttningsbeskattningen, inte beaktas. Reglerna innebär även i detta avseende en väsentlig avvikelse jämfört med hur skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet som beskattas i Sverige behandlas. NSD hänvisar till tidigare framförd kritik mot reglerna i detta avseende.²

Kostnadsränta respektive krav på säkerhet

Enligt artikel 5.3 första stycket i direktivet framgår att om en skattskyldig får anstånd med betalningen på sätt som beskrivs i direktivet får ränta debiteras i enlighet med lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat, allt efter omständigheterna. I promemorian föreslås att kostnadsränta ska tas ut när anstånd beviljas med betalning av skatt eller avgift i samband med utflyttningsbeskattning och anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt.

Mot bakgrund av att utflyttningsbeskattning i sig innebär ett avsteg från realisationsprincipen och att beskattning följaktligen sker av orealiserade värden är förslaget att kostnadsränta ska tas ut på beviljade anstånd enligt NSD orimligt betungande. Ett påförande av kostnadsränta framstår i det närmaste som en dubbel sanktion, dvs. ytterligare en sanktion utöver den "sanktion" det redan innebär att beskattning sker av orealiserade värden. Det ska i detta sammanhang även beaktas att redan bestämmelserna som sådana, med krav på årliga ansökningar och därmed sammanhängande uppgiftsskyldighet, medför administrativa kostnader för de skattskyldiga.

Vad gäller förslaget om att anstånd får förenas med krav på säkerhet framgår av promemorian inget om att det idag skulle föreligga svårigheter att driva in de aktuella anståndsbeloppen. I promemorian anges endast att skulle möjlighet till säkerhet inte införas "förväntas" en allmänt ökad indrivningsproblematik. Enligt NSD framstår därför inte behovet av att införa föreslagen reglering som fullständigt utrett.

Vidare framgår av artikel 5.3 andra stycket i direktivet att kravet på säkerhet förutsätter att det finns en "påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd". I promemorian anges att de befintliga bestämmelserna om säkerhet i 63 kap. 8 § skatteförfarandelagen, vilka föreslås omfatta även nu aktuell situation, och direktivsbestämmelsen är likartat utformade. NSD bestrider detta. I den svenska bestämmelsen anges att krav på säkerhet kan ställas om det "kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid". Enligt NSD är det en väsentlig skillnad i ordalydelse där förutsättningarna för att ställa krav på säkerhet är betydligt högre enligt direktivet. Enligt NSD är således, till skillnad från vad som anges i

² Se NSD:s remissvar avseende Finansdepartementets promemoria *Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning m.m.* (Fi2009/3274) den 17 juni 2009.

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

promemorian, direktivets rekvisit om påvisbar och faktisk risk inte uppfyllda, trots det i promemorian beskrivna förfarandet hos Skatteverket.

Sammanfattningsvis avstyrker NSD förslagen om att kostnadsranta ska tas ut när anstånd beviljas och att anstånd får förenas med krav på säkerhet.

Omfattningen av gällande bestämmelser och överföringar av tillfällig natur

I promemorian görs bedömningen att direktivets bestämmelser i artikel 5.1 om i vilka situationer som utflytningsbeskattning ska äga rum omfattas av bestämmelserna i 22 kap. 5 § inkomstskattelagen. NSD saknar emellertid en analys av om de svenska bestämmelserna är mer långtgående än vad som följer av direktivet. Även om direktivet är ett minimidirektiv anser NSD att en sådan analys är nödvändig för att säkerställa de svenska bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten.

Enligt artikel 5.7 i direktivet ska artikel 5 om utflytningsbeskattning inte tillämpas på överföring av vissa tillgångar förutsatt att tillgångarna inom tolv månader ska återgå till överförarens medlemsstat. De tillgångar som omfattas är tillgångar för värdepappersfinansiering, tillgångar som ställs som säkerhet eller när överföringen av tillgångar sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav eller med avseende på likviditetshantering. I promemorian konstateras att direktivet är ett minimidirektiv. Därefter görs bedömningen att det inte finns någon skyldighet enligt direktivet att utflytningsbeskatta orealiserade värdeökningar som har upparbetats i dessa tillgångar vid överföringen. Vidare anges att det således faller utanför direktivets tillämpningsområde och att något undantag för överföringar av tillfällig natur mot denna bakgrund inte bör införas.

Enligt NSD är uttalandena i promemorian, däribland konstaterandet om direktivets tillämpningsområde och uttalandet att något undantag för överföringar av tillfällig natur inte bör införas, svåra att förstå. Uttalandena synes tvärtom indikera att det finns behov av att införa undantag från utflytningsbeskattning för överföringar av tillfällig natur. Vidare anser NSD att det skulle vara oproportionerligt att utflytningsbeskattning ska ske vid temporära utflytningar. NSD anser att förslaget inte är tillräckligt utrett i denna del. Exempelvis saknas det exempel som anger vilka situationer som skulle kunna omfattas av den aktuella artikeln. I promemorian saknas enligt NSD tillräckliga skäl för att avstå från att införa ett undantag för överföringar av tillfällig natur.

Ömsesidigt erkännande

Enligt artikel 5.5 i direktivet ska den medlemsstat till vilken överföringen sker som ingångsvärde för tillgångarna godta det värde som *fastställts* av den medlemsstat från vilken överföringen sker, såvida detta inte motsvarar marknadsvärdet. Enligt 20 a kap. 7 § inkomstskattelagen krävs att överföringen av en tillgång har medfört att ett belopp som ska motsvara tillgångens marknadsvärde *har tagits upp till beskattning* i utflyttningsstaten. Enligt promemorian bedöms detta inte medföra något behov av ändring av den svenska bestämmelsen i förhållande till direktivet. NSD anser att det saknas en tillräcklig analys för denna bedömning. Enligt NSD måste direktivbestämmelsen förstås på så sätt att det är tillräckligt att den andra staten har *fastställt* ett värde på tillgångarna, oberoende av om beskattning faktiskt har skett eller inte. Enligt NSD riskerar den nuvarande ordalydelsen av 20 a kap. 7 § inkomstskattelagen medföra att det uppstår situationer där det råder tveksamhet om den skattskyldige får tillgodoräkna sig ett nytt ingångsvärde vid inflyttning. Det måste vidare beaktas att det i

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

andra länder kan finnas andra system för utflyttningsbeskattning som visserligen medför att det *fastställs* ett värde som motsvarar marknadsvärdet men där detta inte medför omedelbar beskattning.

Vidare synes den svenska versionen av artikel 5.5 innehålla en felaktig översättning från den engelska versionen av artikeln som riskerar leda till att artikeln feltolkas. I den svenska versionen anges att inflyttningsstaten ska godta det värde som fastställts av utflyttningsstaten "såvida detta inte motsvarar marknadsvärdet". Den svenska ordalydelsen innebär således att ett annat värde än marknadsvärdet ska godtas då detta fastställts av utflyttningsstaten. Någon förklaring till detta (något märkliga) förhållande kommenteras inte i promemorian. I den engelska versionen av artikel 5.5 anges i stället att inflyttningsstaten ska acceptera det värde som "fastställts" av utflyttningsstaten, "unless this does not reflect the market value." Den engelska ordalydelsen innebär således att det av inflyttningsstaten fastställda värdet ska godtas förutsatt att det motsvarar marknadsvärdet.

Uppgiftsskyldighet

Enligt promemorian ska den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond lämna särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningen. Detta innebär enligt promemorian att särskilda uppgifter ska lämnas oavsett om något hänt som påverkar fondavsättningen. Som exempel på uppgifter som kan vara av särskilt intresse anges i promemorian om företaget har lagt ned verksamheten eller har flyttat den till en stat utanför EES. Vidare kan uppgifterna enligt promemorian röra information om att bolaget planerar för eller har genomfört en överföring av näringsverksamhet till ett annat bolag som inte är skattskyldigt för verksamheten i Sverige.

Enligt NSD bör den omständigheten att företaget har lagt ned verksamheten vara en sådan situation som medför att deklaration ska lämnas. Detta medför att särskild uppgift inte ska lämnas i en sådan situation. Vidare anser NSD att den omständigheten att ett företag *planerar* för en överföring av näringsverksamhet inte kan vara ett sådant förhållande som ska anges i en särskild uppgift. En uppgiftsskyldighet rörande en sådan situation skulle vara alltför långtgående och dessutom riskera att leda till svåra gränsdragningsproblem.

Anståndets upphörande vid ändrade förhållanden

Enligt promemorian bedöms direktivets bestämmelser i artikel 5.4 om när anstånd ska upphöra vid ändrade förhållanden vara uppfyllda i gällande rätt och några förändringar föreslås därför inte.

I 63 kap. 22 § skatteförfarandelagen finns bestämmelser som reglerar följden av ändrade förhållanden. Av bestämmelserna framgår att om förhållandena har ändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl får Skatteverket återkalla anståndet (första stycket 1), sätta ned anståndsbeloppet (första stycket 2), eller i de fall som avses i 4 eller 5 § kräva säkerhet för fortsatt anstånd (första stycket 3).

I promemorian beskrivs vidare följden av att situationerna i direktivets artikel 5.4 föreligger och enligt promemorian får följden anses vara att beviljade anstånd ovillkorligen förfaller till betalning. Med detta som utgångspunkt görs därefter jämförelser mellan situationerna i direktivet och bestämmelserna i 63 kap. 22 § skatteförfarandelagen. Förutom att det i dessa

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

delar görs hänvisningar till bestämmelser som inte återfinns i nuvarande lagtext (första stycket punkterna 4 och 3, hänvisningarna avser i stället punkterna 3 och 2) är resone-manget enligt NSD svårt att följa och därmed att ta ställning till. Enligt NSD vore det värdefullt med ett förtydligande beträffande i vilka situationer som hela anståndsbeloppet inte omedelbart förfaller till betalning.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

De föreslagna ändringarna i inkomstskattelagen respektive skatteförfarandelagen ska enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 2020. Vad gäller skatteförfarandelagen ska dock, för skattskyldiga som har beviljats anstånd före ikraftträdandet, bestämmelserna om anstånds-belopp i 63 kap. 17 § skatteförfarandelagen i den äldre lydelsen tillämpas vid det första beslut om nytt anstånd som fattas efter ikraftträdandet. I promemorian anges att en annan ordning inte bedöms vara förenlig med direktivet.

NSD ifrågasätter bedömningen i denna del och anser att en sådan tillämpning riskerar att stå i strid med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning. Enligt NSD måste hänsyn tas till de bestämmelser som gällde och under vilka förutsättningar den skattskyldige således erhållit anstånd. Att med hänvisning till senare lagstiftning ändra dessa förutsättningar i grunden, genom såväl krav på successiv återföring av anståndsbeloppet under fem år som påförande av kostnadsränta, strider enligt NSD mot regeringsformen. För skattskyldiga som beviljats anstånd före ikraftträdandet av de föreslagna bestämmelserna bör således de äldre bestämmelserna tillämpas på de tillgångar som anståndet avser.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION



Johan Fall



Lynda Ondrasek Olofsson