

Finansdepartementet

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

Fi2019/00362/S3

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslaget genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslaget. Synpunkterna gäller förslag till ändringar och förtydliganden.

Det bör förtydligas i författningskommentaren att den särskilda uppgiftsskyldigheten träffar indirekta delägare som är skattskyldiga för inkomsten i den situationen att ett handelsbolag ägs av ett annat handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ägs av en fysisk eller en juridisk person.

Skatteverket anser att 18 kap. 15 a § IL bör ändras så att regeln endast blir tillämplig vid sådan utflyttningsskattning där anstånd kan medges och föreslår därför att ett nytt andra stycke införs i 15 a §.

Skatteverket anser att en uttrycklig valrätt att återföra ersättningsfonder i samband med sådana situationer som nu föreslås undantagna enligt 31 kap. 20 § tredje stycket IL ska införas och föreslår därför att regelns tredje stycke ska ges en annan lydelse.

Skatteverket anser att det bör förtydligas i författningskommentaren att en person inte kan ta ersättningsfonder i anspråk i en sådan situation där marken eller tillgångarna kommer att ingå i en näringsverksamhet för vilken den begränsat skattskyldige personen inte är skattskyldig i Sverige.

Det bör förtydligas i allmänmotiveringen att dispensmöjligheten i 31 kap. 19 § andra stycket IL är tillämplig för en begränsat skattskyldig person som endast är skattskyldig för återföring av ersättningsfonden.

För det fall ersättningsfonden kan tas i anspråk för förvärv av mark eller tillgångar i en verksamhet som inte beskattas i Sverige bör tillämpligheten av bestämmelserna i 31 kap. 10-15 §§ IL förtydligas i allmänmotiveringen. I en sådan situation anser Skatteverket att en annan teknik bör användas för ersättningsfonder och att dessa istället bör återläggas när det fasta driftstället i Sverige upphör och att anstånd medges på samma sätt som föreslås gälla vid uttagsbeskattning.

Författningskommentaren bör förtydligas avseende om det särskilda tillägget på 30 procent i 31 kap. 22 § IL ska tas ut vid återföringar i utflyttningssfall. Om särskilt tillägg inte ska tas ut anser Skatteverket att detta bör regleras särskilt och föreslår därför att ett nytt tredje stycke införs i 31 kap. 22 § IL.

Det bör tydliggöras att återföring ska ske då den utflyttade verksamheten överförs från en stat inom EES till en stat utanför EES och Skatteverket föreslår därför att de föreslagna undantagsreglerna ändras.

De uppgifter som är av intresse i en särskild uppgift bör ta sikte på sådant som motiverar att återföring inte ska ske.

Författningskommentaren bör förtydligas avseende hur återföringar ska hanteras då del av verksamheten överförs till en stat inom EES och verksamheten i övrigt, vid samma tidpunkt, överförs till tredjeland utanför EES.

Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna till 700 000 kr.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Avsnitt 3.2 Särskilt avdrag för inventarier vid uttagsbeskattning

Det har gjorts ändringar i bestämmelsen i 18 kap. 15 a § IL om särskilt avdrag för inventarier vid uttagsbeskattning. Syftet är att det särskilda avdraget ska begränsas i de situationer då anstånd medges (se bl.a. s. 33 och 81). Kopplingen till anstånd framgår däremot inte av paragrafen och det innebär att det särskilda avdraget även begränsas i vissa situationer där anstånd inte kan medges.

För att anstånd ska medges vid utflyttningsbeskattning måste det vara fråga om utflyttning eller överföring till en stat inom EU eller en stat inom EES där det finns indrivningsmöjligheter som motsvarar EU:s indrivningsdirektiv (63 kap. 14 § andra stycket SFL). Sådana indrivningsmöjligheter finns för närvarande inte när det gäller Liechtenstein (se avsnitt 4.1.5 s. 55).

Sverige har inget fullständigt skatteavtal med Liechtenstein och kan därför inte tappa beskattningsrätten till några inkomster p.g.a. skatteavtal. Uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL är inte aktuellt i förhållande till Liechtenstein. Däremot kan det bli aktuellt med uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 2 IL därför att en begränsat skattskyldig person flyttar tillgångar eller sitt fasta driftställe i Sverige till Liechtenstein. I ett sådant fall sker uttagsbeskattning men däremot medges inget anstånd.

Eftersom det inte finns någon koppling i 18 kap. 15 a § IL till anståndsbestämmelsen i SFL och Liechtenstein är en EES-stat, så kommer det särskilda avdraget att begränsas även när uttagsbeskattning sker enligt 22 kap. 5 § 2 IL för att tillgångar eller det fasta driftstället flyttas till Liechtenstein.

Skatteverket anser att 18 kap. 15 a § IL bör ändras så att regeln bara blir tillämplig vid sådan utflyttningsbeskattning där anstånd kan medges och föreslår därför att ett nytt andra stycke införs i 15 a § med följande lydelse:

Första stycket gäller bara om överföringen har skett till en stat inom EES som är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

2.2 Avsnitt 3.3.2 Succesiv återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder

2.2.1 En uttrycklig valrätt att återföra ersättningsfonder bör införas

I allmänmotiveringen anges att ”I detta fall får den skattskyldige möjlighet att välja mellan omedelbar eller uppskjuten beskattning.”

För periodiseringsfonder finns en valrätt att återföra fonderna frivilligt genom att lagtexten anger när återföring senast ska ske (se 30 kap. 7 § IL). För ersättningsfonder saknas en motsvarande bestämmelse om valrätt. Detta medför att då en begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som gjort avsättning till ersättningsfond upphör med att bedriva näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige så saknas en valrätt att omedelbart återföra ersättningsfonderna (jfr EU-rättslig praxis om utflyttningsbeskattning och anstånd). Det saknas likaså en valrätt att omedelbart återföra ersättningsfonderna i fall då verksamheten bedrivs genom ett svenskt handelsbolag.

I en situation där den skattskyldige saknar en valrätt att istället återföra fonderna direkt i samband med att exempelvis ett fast driftställe i Sverige upphör tas ett särskilt tillägg om 30 procent ut enligt 31 kap. 22 § IL om ersättningsfonden inte tagits i anspråk inom en förhållandevis mycket kort tid (3-6 år). Det kan uppfattas som en valrätt att den skattskyldige kan välja att ta fonderna i anspråk i strid med bestämmelserna men detta leder dock direkt till att ett särskilt tillägg om 30 procent tas ut enligt 31 kap. 22 § IL, jfr. avsnitt 2.2.2 nedan. När det gäller valrätt så finns även en möjlighet att begära omprövning av det år då avsättningen till fonden har ägt rum och på så sätt undvika det särskilda tillägget.

Skatteverket anser att en uttrycklig valrätt att återföra ersättningsfonder i samband med sådana situationer som nu föreslås undantagna enligt 31 kap. 20 § tredje stycket IL ska införas och föreslår därför att regelns tredje stycke ska ges en annan lydelse:

”Om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES får näringsidkaren avstå från att återföra avdraget i enlighet med första stycket 5. Detta gäller bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).”

2.2.2 En annan teknik bör användas för ersättningsfonder om de får tas i anspråk för förvärv av tillgångar som inte omfattas av svensk beskattningsrätt

I allmänmotiveringen anges att ”Bestämmelsen i 31 kap. 19 § första stycket IL innebär att ersättningsfonden ska återföras senast det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes om den skattskyldige inte tar fonden i anspråk enligt bestämmelserna i

31 kap. 10–15 §§ IL. Om den skattskyldige befinner sig i en situation som uppfyller förutsättningarna för att utnyttja fonden för avsett ändamål behöver fonden således inte återföras, jfr 31 kap. 17–18 §§ IL.”.

Genom de aktuella bestämmelserna i 3 kap. 18 § IL respektive 6 kap. 11 § IL utsträcks skattskyldigheten för återföring av ersättningsfond till att även omfatta personer som är begränsat skattskyldiga. Gällande rätt hindrar inte att fonderna tas i anspråk genom förvärv av t.ex. ersättningsmark eller tillgångar i annat land. Som en grundläggande förutsättning gäller att personen är obegränsat skattskyldig i Sverige och att tillgången förvärvas i samma näringsverksamhet. Det finns dock en rättslig osäkerhet avseende om det är möjligt att med stöd av intern rätt eller EU-rätten ta fonderna i anspråk för förvärv av mark eller tillgångar i en verksamhet som inte beskattas i Sverige.

I sistnämnda fall omfattar svensk beskattningsrätt inte den mark eller de tillgångar som förvärvats samtidigt som ett ianspråktagande av den svenska ersättningsfonden i sig inte påverkar beskattningen i den andra medlemsstaten. Skatteverket anser att det bör förtydligas i författningskommentaren att en person inte kan ta fonderna i anspråk i en sådan situation där marken eller tillgångarna kommer att ingå i en näringsverksamhet för vilken den begränsat skattskyldige personen inte är skattskyldig i Sverige. Detta innebär att skattskyldigheten i dessa fall endast omfattar återföringen av ersättningsfonden.

Om det inte är möjligt att ta fonderna i anspråk för förvärv av mark eller tillgångar i en verksamhet som inte beskattas i Sverige kan bestämmelsen innebära en negativ särbehandling av utländska företag i förhållande till svenska företag då sistnämnda företag typiskt sett har möjlighet att ta fonderna i anspråk i en verksamhet i Sverige. Det bör i sammanhanget även noteras att ett särskilt tillägg tas ut med 30 procent vid återföringen av ersättningsfonden om den inte tagits i anspråk inom tre år eller om det finns särskilda skäl sex år eller om den tas i anspråk i strid med bestämmelserna, t.ex. genom förvärv av mark eller tillgångar i en verksamhet som inte beskattas i Sverige, se 31 kap. 22 § IL.

För det fall ersättningsfonden kan tas i anspråk för förvärv av mark eller tillgångar i en verksamhet som inte beskattas i Sverige bör tillämpligheten av bestämmelserna i 31 kap. 10–15 §§ IL förtydligas i allmänmotiveringen. Det bör även förtydligas i allmänmotiveringen att dispensmöjligheten i 31 kap. 19 § andra stycket IL är tillämplig för en begränsat skattskyldig person.

Ifråga om ersättningsfonder i svenska handelsbolag så sker återföringen i handelsbolaget. Detta innebär att en begränsat skattskyldig person kan avyttra handelsbolaget och på så sätt undvika att beskattas för återföring av ersättningsfonder. Om ett anståndsbelopp fastställs på delägar nivå så är detta inte möjligt. Eftersom delägaren beskattas för sin resultatandel så kan omständigheterna även vara sådana att en tidigare aktiv delägare inte längre erhåller någon del i resultatet.

Skatteverket anser mot bakgrund av ovan att en annan teknik bör användas för ersättningsfonder om gällande rätt ger uttryck för att fonden enligt 31 kap. 10–15 §§ IL med stöd i EU rätten får tas i anspråk för förvärv av tillgångar som inte omfattas av svensk

beskattningsrätt. Då bör ersättningsfonder istället återläggas när det fasta driftstället i Sverige upphör och anstånd medges på samma sätt som föreslås gälla vid uttagsbeskattning.

2.2.3 Författningskommentaren bör förtydligas avseende om det särskilda tillägget ska tas ut vid återföring av ersättningsfond i utflyttningsfall

Författningskommentaren till 31 kap. 20 § IL bör förtydligas avseende om det särskilda tillägget på 30 procent ska tas ut i utflyttningsfall vid återföring av fonden enligt 31 kap. 22 § IL om ersättningsfonden inte tagits i anspråk inom viss tid eller om den tas i anspråk i strid med bestämmelserna. Om särskilt tillägg inte ska tas ut anser Skatteverket att detta bör regleras särskilt (jfr. undantag vid synnerliga skäl) och föreslår därför att ett nytt tredje stycke införs i 31 kap. 22 § IL:

”3 st. Särskilt tillägg ska inte tas ut om

- näringsidkaren väljer att återföra avdraget enligt 20 § tredje stycket eller
- fonden tas i anspråk i en näringsverksamhet inom EES i en situation som motsvarar 10-15 §§ av en sådan näringsidkare som avses 20 § tredje stycket.”

Skatteverket har föreslagit att 31 kap. 20 § tredje stycket IL ska ha en ändrad lydelse (se avsnitt 2.2.1 ovan).

2.2.4 Det bör tydliggöras att återföring av fonder ska ske då verksamheten i ett senare skede överförs från en stat inom EES till en stat utanför EES

I allmänmotiveringen anges ” I förekommande fall kan dock återföring ske enligt någon av de andra grunderna för omedelbar återföring i 30 kap. 8–10 §§ IL respektive 31 kap. 20 § IL. Om näringsverksamheten t.ex. i ett senare led överförs genom underprisöverlåtelse till ett annat bolag hemmahörande inom EES, som inte är skattskyldigt för verksamheten i Sverige, upphör näringsverksamheten. Omedelbar återföring av periodiseringsfonder ska då ske enligt 30 kap. 8 § första stycket 1 IL.”

Det finns ingen återföringsbestämmelse som klart fångar upp situationen då personen efter att hela näringsverksamheten har överförts till en stat inom EES överför hela verksamheten till en stat utanför EES. För att tydliggöra att återföring ska ske i en sådan situation anser Skatteverket att följande tillägg kan inkluderas i respektive föreslagen undantagsregel:

”Detta gäller bara så länge verksamheten bedrivs i en stat inom EES och denna stat är medlem i Europeiska unionen ...”

Om det inte anses nödvändigt att ändra den föreslagna lydelsen i enlighet med ovan anser Skatteverket att tillämpningen i detta avseende bör förtydligas i allmänmotiveringen.

2.3 Avsnitt 3.3.3 uppgiftsskyldighet

2.3.1 Uppgifter av intresse i en särskild uppgift bör avse sådant som motiverar att återföring inte ska ske

Behovet av en särskild uppgift rörande periodiseringsfond eller ersättningsfond aktualiseras när en inkomstdeklaration inte ska lämnas, dvs. när någon omständighet som föranleder återföring inte har inträffat. Har en omständighet inträffat som innebär att en återföring ska ske, t.ex. att verksamheten avslutats, ska således en inkomstdeklaration lämnas. De uppgifter som bör vara av intresse i en särskild uppgift bör därför ta sikte på sådant som motiverar att återföring inte ska ske.

På s. 40 i promemorian anges uppgifter som kan vara av särskilt intresse i en särskild uppgift och där nämns exempelvis att företaget har lagt ned verksamheten. I sådant fall ska dock deklaration lämnas (återföring ska ske), vilket innebär att någon särskild uppgift inte ska lämnas.

2.4 Avsnitt 6.1.1 Utflytningsbeskattning

I allmänmotiveringen anges att ”I den angivna situationen får den skattskyldige i stället möjlighet att välja mellan omedelbar eller uppskjuten återföring, se avsnitt 3.3.2.”

Det framgår inte av lagtexten att det finns en valrätt gällande återföring av ersättningsfonder, se kommentaren ovan i avsnitt 2.2.1.

2.5 Avsnitt 7.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

2.5.1 Förtydliga tillämpningen då verksamhet överförs från Sverige till flera stater

I författningskommentaren avseende 30 kap. 10 § IL och 31 kap. 20 § IL anges ”... för över hela den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.”. I lagtextförslaget anges i såväl 30 kap. 10 § IL som i 31 kap. 20 § IL ”... för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.”.

Skatteverket uppfattar att skrivningen i författningskommentaren (”hela”) främst syftar till att belysa att hela verksamheten måste lämna Sverige för att återföringsbestämmelserna ska bli aktuella att tillämpa. Det bör förtydligas i författningskommentaren hur återföringar ska hanteras då en del av verksamheten överförs till en stat inom EES och verksamheten i övrigt, vid samma tidpunkt, överförs till tredjeland utanför EES.

Fonden är inte knuten till en viss del av den svenska verksamheten och storleken på fonden är inte heller avhängig storleken på verksamheten. Därför skulle man kunna tänka sig att när hela verksamheten överförs från Sverige till annan stat och någon viss, om än mindre, del av verksamheten flyttas till en stat inom EES så gäller undantaget från omedelbar återföring i 30 kap. 10 § IL respektive i 31 kap. 20 § IL.

2.5.2 Förtydliga om särskilt tillägg ska tas ut eller reglera detta särskilt

I författningskommentaren till 31 kap. 20 § IL anges:

”Då ska avdrag återföras enligt huvudregeln i 19 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 20 §.”

Det bör förtydligas i författningskommentaren till 31 kap. 20 § IL om det särskilda tillägget på 30 procent i 31 kap. 22 § IL ska tas ut vid återföring enligt ovan. Om särskilt tillägg inte ska tas ut bör detta regleras särskilt i ett nytt stycke till 31 kap. 22 § IL (se vidare kommentaren ovan i avsnitt 2.2.3).

2.6 Avsnitt 7.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

I 33 kap. 7 a § andra stycket SFL anges ”I det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond ska särskilda uppgifter lämnas av delägarna.”

I den situationen att ett svenskt handelsbolag ägs av ett annat svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som i sin tur ägs av en fysisk eller juridisk person så bör regleringen utformas så att informationsskyldigheten träffar indirekta delägare som är skattskyldiga för den delägarbeskattade personens resultat. Det bör förtydligas i författningskommentaren till 7 a § att:

”I den situation att en fysisk eller juridisk person som indirekt via ett annat svenskt handelsbolag, äger det handelsbolag där avsättningen ägt rum, så är delägaren skattskyldig för inkomsten enligt 3 kap. 18 § IL eller 6 kap. 11 § IL till den del inkomsten avser den återförda ersättningsfonden. I ett sådant specialfall avser uppgiftsskyldigheten sådana indirekta delägare som är skattskyldiga för sådan inkomst.”

3 Konsekvenser för Skatteverket

De föreslagna regelförändringarna kommer att medföra initiala merkostnader för Skatteverket. Dessa kommer att bestå av IT-anpassningar samt framtagning av en ny blankett för särskild uppgift. Dessutom tillkommer kostnader för extern och intern information med anledning av de nya reglerna. Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna som är av engångskaraktär till 700 000 kr. De ökade löpande kostnaderna bedöms vara små och beräknas därför inte. Framtida anståndsansökningar med anledning av regeländringarna antas avse höga anståndsbelopp.

3.1 Kostnader av engångskaraktär för förslaget

Skatteverkets webbsida kommer att behöva uppdateras med de nya reglerna liksom rättslig vägledning. Anstånd och avbetalningsplan finns redan idag men handläggarna behöver få information om den nya gruppen som föreslås få denna möjlighet. Det krävs även en utbildningsinsats för de som ska hantera den nya särskilda uppgiften. Kostnader uppstår för framtagning av informationsmaterial och uppdatering av rutiner. Kostnaden för extern och intern information beräknas sammantaget till 200 000 kr.

Framtagning av ny blankett

En ny blankett för särskild uppgift avseende kvarvarande periodiseringsfond och ersättningsfond måste tas fram. Detta medför kostnader för själva framtagandet av blanketten (kravställning, sakgranskning, tillverkning) men även för att ta fram en scanningsmall. Kostnaden beräknas till 200 000 kr.

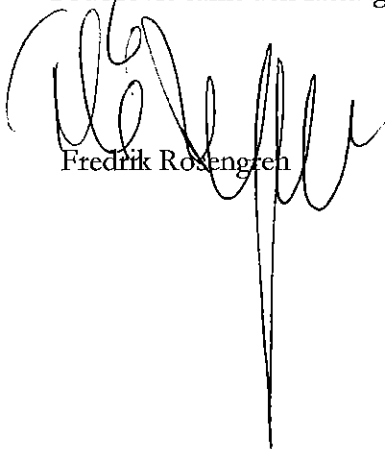
Kostnader för systemanpassningar

Skattekontot kommer att behöva uppdateras och utvecklas för en ny grupp som kan få anstånd och avbetalningsplan. Kostnaden för detta beräknas till 300 000 kr.

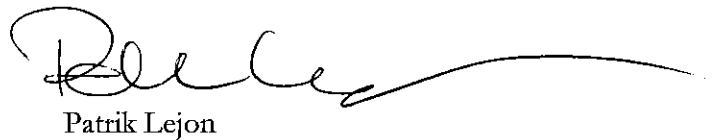
3.2 Löpande kostnader för förslaget

Skatteverket uppskattar antalet tillkommande ärenden med anledning av de nya föreslagna reglerna till ca tio per år. De ökade kostnaderna för så få tillkommande ärenden är små varför kostnaden inte beräknas.

Detta remissvar har beslutats av överdirektören Fredrik Rosengren och föredragits av rättsliga experten Patrik Lejon. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Tomas Algotsson, sektionschefen Goran Todorovic samt den rättsliga experten Daniel Eriksson.



Fredrik Rosengren



Patrik Lejon