



Remiss av promemorian ”Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer samt ändring av reglerna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning” (Fi2019/00362/S3)

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har genom remiss anmodats att yttra sig i rubricerat ärende. Fakultetsnämnden får härmed lämna följande synpunkter.

1. Inledning

De förslag till ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) respektive skatteförfarandelagen (2011:1244, SFL) som lämnas i promemorian bygger på bakomliggande EU-rätt, det s.k. ATAD-direktivet (direktivet mot skatteundandraganden). Mer preciserat rör de föreslagna ändringarna anstånd med betalning av skatt vid utflyttning av tillgångar i en näringsverksamhet m.m. och är till stor del en kodifiering av praxis från EU-domstolen, se t.ex. National Grid Indus (C-371/10), Verder LabTec (C-657/13) och A Oy (C-292/16). I svensk rätt finns reglerna om utflyttningsbeskattning i 22 kap. IL om uttagsbeskattning. Syftet med reglerna är i detta sammanhang att skydda den nationella bolagsskattebasen genom att vinster som upparbetats i Sverige också beskattas här.

Utflyttningsbeskattning strider mot den för inkomstbeskattningen grundläggande realisationsprincipen, eftersom innebörden av utflyttningsbeskattningen är att skatt tas ut på orealiserade övervärden. Detta innebär enligt Fakultetsnämndens uppfattning att restriktivitet och försiktighet bör iaktas vid utformningen av sådana regler. Principiellt sett har Fakultetsnämnden emellertid inte några synpunkter på att art. 5 i ATAD-direktivet införlivas i svensk rätt. Den närmare utformningen av de föreslagna reglerna m.m. har dock föranlett nedanstående synpunkter.

Enligt art. 3 i direktivet utgör det ett minimidirektiv. Innebörden av detta är att medlemsstaterna kan införa ett starkare skydd för den nationella bolagsskattebasen än det som följer av direktivet. En förutsättning för det är enligt Fakultetsnämnden att behovet av detta noga övervägs. Skyddet får inte heller kränka fördragsfriheterna enligt Fördraget för EU:s funktionssätt (FEUF). Om ett starkare skydd införs måste därför förhållandet till dessa friheter utredas noggrant.



2. Utflyttningsskattereglernas allmänna utformning

I ATAD-direktivets regler om utflyttningsskatt (art. 5) anges att medlemsstaterna ska ha utflyttningsregler för vissa särskilt angivna situationer som tar sikte på att en medlemsstat ska kunna beskatta när en skattskyldig flyttar ut tillgångar eller sin skatterättsliga hemvist. I promemorians förslag görs bedömningen att de svenska reglerna i 22 kap. IL uppfyller de krav som följer av direktivet, d.v.s. någon lagstiftningsåtgärd föreslås inte (s. 27 ff.). Detta gäller enligt promemorian även avseende rättsföljden av de svenska reglerna jämförda med reglerna i art. 5 i ATAD-direktivet. Möjligheten att undanta överföringar av tillfällig natur bedöms i promemorian inte behöva införas, se vidare i avsnitt 3.

När det gäller utflyttningsskattereglerna i art. 5.1 a-d i ATAD-direktivet delar Fakultetsnämnden slutsatsen i promemorian att de uppfyller de krav som ställs i minimiregleringen. En fråga som inte diskuteras i promemorian är om de svenska reglerna i 22 kap. 5 § IL går längre, d.v.s. ger ett mer omfattande skydd än vad som är fallet enligt art. 5.1 a-d. Som påpekas i promemorian är detta inte ett problem sett till direktivet, eftersom det är ett minimi-direktiv (se t.ex. s. 30). Vilka följder ett eventuellt starkare skydd för den svenska bolagsskattebasen får har dock inte utretts. Även fast direktivet är ett minimi-direktiv måste hänsyn tas till fördragsfriheterna i FEUF. Någon undersökning av hur de föreslagna och befintliga utflyttningsskattereglerna förhåller sig till dessa har inte gjorts i promemorian.

Fakultetsnämndens uppfattning är därför att reglerna i 22 kap. 5 § IL uppfyller kraven i ATAD-direktivet, men att 1) frågan om de svenska utflyttningsskattereglerna går längre än direktivets regler, d.v.s. ger ett starkare skydd för skattebasen, 2) lämpligheten av att de svenska utflyttningsskattereglerna ger ett mer omfattande skydd av den svenska skattebasen än direktivets regler och 3) frågan om de svenska reglerna är förenliga med fördragsfriheterna enligt FEUF måste utredas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

3. Särskilt om undantag för överföringar av tillfällig natur (art. 5.7)

Som nämnts ovan innebär förslaget i promemorian att någon undantagsregel för överföringar av tillgångar som är av tillfällig natur införs. Detta motiveras (s. 30) med att direktivet är "ett minimidirektiv och medlemsstaterna kan ha en högre skyddsnivå för sina inhemska bolagsskattebasen". Därefter anför det i promemorian att bedömningen "är att det inte finns någon skyldighet enligt direktivet att utflyttningsbeskatta orealiserade värdeökningar som har upparbetats i dessa tillgångar vid överföringen. Det faller således utanför direktivets tillämpning". För det första är det oklart vad som avses med detta. Det förstnämnda citatet om direktivet som minimidirektiv talar för att valet att inte införa undantagsregeln är ett sätt för Sverige att skapa en högre skyddsnivå än den som krävs enligt direktivet. I det andra citatet anges att det saknas skyldighet att utflyttningsbeskatta orealiserade värdeökningar i, som man får förmoda, tillgångar som omfattas av undantaget i art. 5.7. Detta talar för motsatsen i förhållande till det förstnämnda citatet, nämligen att svensk



rätt inte utflyttningsbeskattar de tillgångar som omfattas av undantaget enligt redan gällande rätt. Vid en genomläsning av 22 kap. 5 § IL framstår inte detta som klarlagt. Ett exempel belyser detta.

Antag att en svensk bank med en tysk filial måste överlåta en post värdepapper temporärt till den tyska filialen för att den ska uppfylla kapitalkravet vid en förestående tillsyn av den tyska motsvarigheten till Finansinspektionen. Överlåtelsen till det fasta driftstället sker till skattemässiga värden. Behovet av kapitalet kommer att kvarstå under sex månader. Fakultetsnämnden kan inte se att det är helt klarlagt att denna situation *inte* faller inom ramen för tillämpningen av 22 kap. 5 § IL.

Det är Fakultetsnämndens uppfattning att valet att inte införa en undantagsregel bör utredas vidare. För det första måste det klarläggas vad tanken bakom att inte införa en sådan regel innebär. Är beslutet att inte införa någon undantagsregel baserat på att redan enligt gällande rätt beskattas inte de överföringar som omfattas av undantagsregeln i direktivet eller är det för att skapa ett mer omfattande skydd för den svenska skattebasen? Om det är fråga om ett utvidgat skydd för den svenska skattebasen i förhållande till direktivet är det dessutom Fakultetsnämndens uppfattning att ett sådant beslut kräver betydligt mer utredning än vad som redovisats i promemorian. Slutligen är det Fakultetsnämndens uppfattning att, om överföringar av tillfällig natur beskattas enligt 22 kap. 5 § IL, det bör införas ett undantag för sådana. Det är inte rimligt att skatta av ett dolt övervärde vid en temporär överföring såsom den i exemplet. Skälet för det är att om Tyskland i exemplet väljer att införa ett undantag kommer någon uttagsbeskattning inte att ske i Tyskland, eftersom överföringen kan förutsättas ske till skattemässiga värden. En tänkbar konsekvens av det är att den svenska bankens anskaffningsvärde för andelarna kan komma att bli lägre än det värde banken beskattades för vid överföringen till den tyska filialen. Även om det inte skulle ske är Fakultetsnämndens uppfattning att det faller utanför anständighetens ramar att beskatta en överföring när den ekonomiska innebörden egentligen är att den tyska filialen förfogar över de finansiella instrumenten på ett sätt som skiljer sig från innehav av dem med äganderätt.

4. Beskattningsinträde

Art. 5 i ATAD-direktivet innehåller även regler om beskattningsinträde, se art. 5.5. Dessa innebär att den medlemsstat till vilken en överföring av en tillgång sker (inflyttningsstaten) som skattemässigt värde ska godta det marknadsvärde som fastställdes av den medlemsstat från vilken överföringen har skett (utflyttningsstaten). I skälen till direktivet anges att inflyttningsstaten får ifrågasätta det av utflyttningsstaten fastställda värdet och att befintliga tvistlösningsmekanismer kan användas för detta ändamål. I IL återfinns regler om beskattningsinträde i 20 a kap. I promemorian görs bedömningen att 20 a kap. 7 § IL uppfyller de krav som uppställs i ATAD-direktivet avseende beskattningsinträde och att detta även gäller för definitionen av marknadsvärde i ATAD-direktivet (s. 30 f.).



Enligt 20 a kap. 7 § är en av förutsättningarna för att en tillgång ska tas upp till marknadsvärde vid beskattningsinträde att detta värde har *tagits upp till beskattning* i utflyttningsstaten. I art. 5.5 i direktivet anges att inflyttningsstaten ska *godta det värde som fastställts* av utflyttningsstaten. Att ett värde har fastställts i utflyttningsstaten behöver enligt Fakultetsnämndens uppfattning inte betyda att det också har beskattats, eftersom en utflyttningsregel inte behöver vara utformad som de svenska och kombinerade med uppskovsregler. Exempelvis kan det vara fråga om regler som enbart fastställer ett värde på den utflyttade tillgången som inte beskattas förrän ett övervärde har realiserats. En sådan situation täcks inte av bestämmelsen i 20 a kap. 7 § IL. Detta bör enligt Fakultetsnämnden åtgärdas genom att ersätta kravet att tillgången ska ha tagits upp till beskattning med ett krav att värdet har fastställts i utflyttningsstaten.

I IL definieras marknadsvärde i detta hänseende i 61 kap. 2 § tredje stycket som det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga. Regeln i IL är i linje med definitionen i art. 5.6 i ATAD-direktivet. Båda reglerna innebär en hänvisning till armlängdsprincipen, som också påpekas i promemorian (s. 31). Fakultetsnämnden tillstyrker att några förändringar av IL inte behöver vidtas med anledning av art. 5.6.

5. Periodiseringsfonder, ersättningsfonder och särskilt avdrag vid avyttring av inventarier

Fakultetsnämnden delar den uppfattning som redovisas i promemorian. Dock vill nämnden påpeka att det av EU-domstolens praxis framgår att det ska finnas en valmöjlighet mellan att återföra fondavsättningar direkt vid utflyttningen och successivt. En sådan valmöjlighet finns inbyggd i systemet med periodiseringsfonder, eftersom det i 30 kap. 7 § IL stadgas att en avsättning ska återföras *senast* det sjätte året efter det beskattningsår som avdraget gjordes. Någon motsvarande valmöjlighet kan emellertid inte läsas ut i reglerna om ersättningsfonder. En sådan regel bör därför enligt fakultetsnämnden införas i 31 kap. IL. Valmöjligheterna i 30 och 31 kap. bör dessutom uppmärksammas tydligare i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

6. Kontrolluppgift för utflyttade subjekt som gjort avdrag för avsättning till periodiserings- eller ersättningsfond

Fakultetsnämnden tillstyrker i princip införandet av en uppgiftsskyldighet avseende fondavsättningar. När det gäller frågan om vilka uppgifter som ska lämnas anför det i promemorian att innebörden av de föreslagna reglerna är att särskilda uppgifter ska lämnas oavsett om något hänt som påverkar fondavsättningen (s. 40). Därefter anges att exempel på uppgifter som kan vara av särskilt intresse är om företaget har lagt ner verksamheten, flyttat till en stat utanför EES samt information om bolaget planerar eller har genomfört en överföring av näringsverksamheten till ett annat bolag som inte är skattskyl-



digt för verksamheten i Sverige. Enligt Fakultetsnämnden är det till att börja med onödigt betungande för företagen att lämna uppgifter i situationer när inget har påverkat fondavsättningarna. Därtill kan det inte anses vara relevant att rapportera redan på planeringsstadiet avseende eventuella framtida överföringar av verksamheten etc., eftersom detta aldrig kan vara en skattegrundande händelse.

Flera av de företag som har gjort fondavsättningar och har flyttat ut tillgångar eller hela näringsverksamheten lär dessutom lämna in inkomstdeklarationer, eftersom de löpande återför fondavsättningarna enligt t.ex. 30 kap. 7 § IL samt återför anstånd enligt förslaget till ny bestämmelse i 63 kap. 17 a § SFL. En ovillkorlig skyldighet för dessa företag att lämna uppgifter är onödigt betungande. Skyldigheten att lämna uppgifter bör därför enligt fakultetsnämndens uppfattning begränsas till de fall när aktuella företag inte har någon skyldighet att lämna in inkomstdeklaration, eftersom relevant information om fondavsättningarna kan lämnas i inkomstdeklarationen av de företag som är skyldiga att ge in en sådan.

7. Anstånd med betalning av skatt i utflyttningsituationer

Av den praxis som redogörs för i avsnitt 2.2 i promemorian (s. 22 ff.) framgår det bl.a. att utflyttningsregler för att vara proportionella kan kombineras med regler om anstånd innefattande en valmöjlighet mellan att omedelbart betala skatte respektive att skjuta upp skattebetalningen. Valmöjligheten tar sikte på att ett företag som finner att den administrativa bördan som uppstår genom att skjuta på skattebetalningarna, t.ex. i form av att lämna uppgifter i inkomstdeklarationen eller på annat sätt löpande under tiden som anståndet består ska kunna välja att betala skatten direkt vid utflyttningen. Av de i promemorian föreslagna reglerna framgår inte någon sådan valmöjlighet. I förslaget till ny lydelse av 63 kap. 21 § SFL anges att ett anstånd återförs med en femtedel (tiondel avseende immateriella tillgångar) varje år nytt anstånd beviljas. I promemorian anges att detta innebär ”att minst en femtedel av skatten ska vara betald efter ett år, minst två femtedelar efter två år, och så vidare” samt att ”[a]nståndet upphör helt efter fem år”. Enligt Fakultetsnämndens uppfattning är det inte tillräckligt tydligt att den ovan nämnda valmöjligheten är reell. Regeln är i praktiken utformad på ett sätt som innebär att beskattningen endast kan ske över en femårsperiod. Fakultetsnämnden är givetvis medveten om att möjligheten att betala skatten direkt kan uppnås genom att helt enkelt inte söka anstånd, men menar att detta bör förtydligas i lagen.

Enligt 63 kap. 8 § SFL får anstånd kombineras med säkerhet om det *kan antas* att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid. Enligt art. 5.3 i direktivet gäller detsamma under förutsättning av att det föreligger en *påvisbar och faktisk risk* för utebliven uppörd. Den svenska regeln ger större möjlighet för Skatteverket att kombinera anståndet med säkerhet. Detta följer av att kravet ”kan antas” är lägre ställt än ”påvisbar och faktisk risk” samt av att den svenska regeln möjliggör krav på säkerhet redan om det kan antas att



skatten eller avgiften *inte kommer att betalas i rätt tid* medan direktivregeln förutsätter att det ska föreligga en påvisbar och faktisk risk för *utebliven uppbörd*. Rekvisitetet kan antas ställa enligt Fakultetsnämnden lägre krav än påvisbar och faktisk risk. Detsamma gäller enligt nämnden avseende i rätt tid i förhållande till utebliven uppbörd. Som redan nämnts är direktivet ett minimidirektiv och det är tillåtet att ha ett starkare skydd för bolagsskattebasen än det som framgår av direktivet. Behovet av ett starkare skydd bör enligt Fakultetsnämnden utredas noggrant i det fortsatta lagstiftningsarbetet, liksom även frågan om hur det starkare skyddet förhåller sig till fördragsfriheterna.

I art. 5.4 i direktivet återfinns regler innebärande att ett anstånd ska upphöra i fem direkt utpekade fall. Regler som hanterar ändrade förhållanden finns i svensk rätt i 63 kap. 22 § SFL. Enligt bedömningen i promemorian uppfylls kraven i direktivet av dessa regler. Den svenska regeln är till skillnad från direktivregeln generellt utformad, utan att peka ut specifika situationer som leder till att ett anstånd upphör. Det är svårt att bedöma om den svenska regeln verkligen träffar de fall som pekas ut i direktivet. På samma sätt är det svårt att bedöma om fler eller andra fall omfattas av den svenska regelns tillämpningsområde. En direktivkonform tolkning kan dock leda till att den svenska regeln anses omfatta enbart de fem fall som pekas ut i direktivet. Med hänsyn till att direktivet är ett minimidirektiv är det emellertid inte uteslutet att även fler fall kan komma att rymmas inom ramen för den svenska bestämmelsen. Fakultetsnämnden är därför av den uppfattningen att 63 kap. 22 § SFL bör ändras och ges en lydelse som inspirerats av direktivet om inte avsikten är att syftet är att skapa ett starkare skydd för den svenska bolagsskattebasen.

8. Kostnadsränta

Enligt gällande rätt räntebeläggs inte anstånd med utflyttningskatt, se 65 kap. 7 § IL. Enligt art. 5.3 i ATAD-direktivet får anstånd räntebeläggas och i promemorian föreslås att anstånd med utflyttningskatt ska räntebeläggas. För skattskyldiga som har beviljats anstånd före ikraftträdandet av ändringarna i SFL (1 januari 2020 enligt förslaget) ska emellertid den äldre lydelsen avseende anstånd tillämpas vid det första anståndsbeslutet efter att de nya reglerna trätt i kraft. Fakultetsnämnden har inte några principiella synpunkter på detta eller på den materiella utformningen av reglerna om ränta. Nämnden vill dock lyfta frågan om retroaktiv skattelagstiftning. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 ref. 73 funnit att schablonintäkt kan beräknas på uppskovsbelopp som hänför sig till äldre kapitalvinster oavsett regeringsformens förbud mot retroaktiv skattelag. Anstånd medges enbart för ett år i taget. Om förutsättningarna för att medge anstånd fortfarande föreligger är det sannolikt endast en formalitet att ansöka om och beviljas nytt anstånd när det första anståndsbeslutet löper ut. Mot bakgrund av detta kan det argumenteras för att den verkliga innebörden är att ett beviljat anstånd är att det löper till dess förutsättningar inte längre föreligger för att bevilja anstånd, trots att anstånd formellt sett endast medges för ett år i taget. Situationen är förhållandevis lik den som behandlades i HFD 2011 ref. 73, men inte identisk och det



UPPSALA
UNIVERSITET

REMISSYTTRANDE

7 (7)

2019-04-08

JURFAK 2019/8

kan inte uteslutas att Högsta förvaltningsdomstolen vid en prövning av de nya räntereglerna finner att de strider mot retroaktivitetsförbudet i RF när det gäller anstånd som har beslutats innan de föreslagna reglerna träder i kraft.

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

Mattias Dahlberg