

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

Februari 2019

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	5
1.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
1.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	11
2	Arbetet med att motverka skatteflyktsmetoder	19
2.1	Direktivet mot skatteundandraganden.....	19
2.1.1	Bestämmelserna om utflyttningsbeskattning och anstånd i direktivet.....	20
2.2	Praxis om utflyttningsbeskattning och anstånd	22
2.2.1	Mål C-371/10 National Grid Indus.....	22
2.2.2	Mål C-657/13 Verder LabTec	23
2.2.3	Mål C-292/16 A Oy.....	24
2.2.4	Mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal.....	24
2.2.5	RÅ 2008 ref. 30	25
3	Utflyttningsbeskattning.....	26
3.1	Genomförande av reglerna om utflyttningsbeskattning och ömsesidigt erkännande i direktivet mot skatteundandraganden.....	26
3.1.1	Gällande rätt	26
3.1.2	Bör bestämmelserna om utflyttningsbeskattning ändras med anledning av direktivet?	27
3.1.3	Ömsesidigt erkännande	30
3.2	Särskilt avdrag för inventarier vid uttagsbeskattning	31
3.3	Återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning	33
3.3.1	Gällande rätt	33
3.3.2	Successiv återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder	35
3.3.3	Uppgiftsskyldighet	38
3.4	Vissa övriga bedömningar mot bakgrund av EU-domstolens praxis.....	43
4	Anstånd i gränsöverskridande situationer	44
4.1	Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer.....	44
4.1.1	Gällande regler om anstånd i samband med utflyttningsbeskattning	44
4.1.2	Även begränsat skattskyldiga ska kunna beviljas anstånd i samband med utflyttningsbeskattning	44
4.1.3	Nya anståndssituationer i samband med utflyttningsbeskattning	47
4.1.4	Anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt	52

4.1.5	EES-stater och inrivringsdirektivet	54
4.2	Anstndsbeloppet	56
4.2.1	Anstndsbelopp i samband med utflyttningsbeskattning	56
4.2.2	Anstndsbelopp i samband med avdrag och fiktiv avrkning av utlndsk skatt	59
4.3	Kostnadsrnta, sskerhet och vissa vriga villkor fr anstnd	61
4.3.1	Kostnadsrnta vid anstnd infrs	61
4.3.2	Sskerhet som villkor fr anstnd	64
4.3.3	Anstndets upphrande vid andrade frhllanden	67
4.3.4	Frfarandet i vrigt andras inte	69
5	Ikrafttrdande- och vrgngsbestmmelser	70
5.1	Frslaget till lag om andring i inkomstskattelagen (1999:1299)	70
5.2	Frslaget till lag om andring i skattefrfarandelagen (2011:1244)	71
6	Konsekvensanalys	74
6.1	Sammanfattning av frslagen om utflyttningsbeskattning respektive anstnd i vissa grnsverskridande situationer	74
6.1.1	Utflyttningsbeskattning	74
6.1.2	Anstnd i vissa grnsverskridande situationer	75
6.2	Offentligfinansiella effekter	78
6.3	Konsekvenser fr fretag och enskilda	78
6.4	Konsekvenser fr myndigheter och de allmanna frvaltningsdomstolarna	79
6.5	Konsekvenser fr den ekonomiska jmsstlldheten mellan kvinnor och mn	80
6.6	vriga effekter	80
7	Frfattningskommentar	80
7.1	Frslag till lag om andring i inkomstskattelagen (1999:1229)	80
7.2	Frslag till lag om andring i skattefrfarandelagen (2011:1244)	84

Sammanfattning

I promemorian föreslås ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, 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 marknads funktion (direktivet mot skatteundraganden). Även vissa andra ändringar föreslås.

Förslagen möjliggör anstånd i samband med utflyttningsbeskattning inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) även för begränsat skattskyldiga juridiska och fysiska personer. Vidare föreslås att anstånd ska kunna beviljas i fler utflyttningsituationer än i dag, både för juridiska och fysiska personer. Som en förutsättning för anstånd föreslås att det ska finnas fullgoda möjligheter att driva in skatten. Det föreslås också att det högsta tillåtna anståndsbeloppet ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas. Detta innebär att anstånd kommer att kunna beviljas i högst fem år och att skatteskulden ska vara helt betald efter fem år. Det föreslås även att kostnadsränta ska tas ut när anstånd beviljas samt att anstånd får förenas med krav på säkerhet. Det bedöms att befintliga bestämmelser om bl.a. ansökan, beslut och uppgiftslämnande kan tillämpas på de anståndsregler som föreslås.

I promemorian föreslås även att 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 i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Detta är inte nödvändigt för att genomföra direktivet men bedöms följa av EU-rätten. De villkor samt bestämmelser om anståndsbelopp m.m. som föreslås för denna typ av anstånd liknar i allt väsentligt regleringen för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning.

Slutligen föreslås i promemorian även vissa ändringar i inkomstskattelagen avseende återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning. 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 stat inom EES. Förslaget föranleds av praxis från EU-domstolen. På samma sätt som föreslås vid anstånd ska det finnas fullgoda möjligheter att driva in skatten. Det föreslås att särskilda uppgifter om förhållanden som rör sådana fondavsättningar ska lämnas. Mot bakgrund av ändringarna som föreslås i skatteförfarandelagen om anstånd i samband med utflyttningsbeskattning föreslås även vissa följdändringar i inkomstskattelagens bestämmelser om särskilt avdrag för inventarier vid uttagsbeskattning.

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

1 Lagtext

Förslag till lagtext.

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ att 3 kap. 18 §, 6 kap. 11 §, 18 kap. 15 a §, 30 kap. 8–10 §§ och 31 kap. 20 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §²

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond, 6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond, *ersättningsfond* och expansionsfond,

7. inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap.,

8. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,

9. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

10. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige,

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2015:775.

11. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.,

12. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, och

13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 12 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

6 kap.

11 §³

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,
3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,
4. inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,
5. återförda avdrag för periodiseringsfond, 5. återförda avdrag för periodiseringsfond *och ersättningsfond,*
6. schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a §, och
7. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

18 kap.

15 a §⁴

Om inventarier behandlas som avyttrade på grund av att uttagsbeskattning ska ske enligt bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 på grund av ett skatteavtal som har ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, får utöver vad som anges i 15 § det särskilda avdraget inte

Utöver vad som anges i 15 § får det särskilda avdraget inte överstiga det skattemässiga värdet för inventarierna, om inventarierna behandlas som avyttrade på grund av att uttagsbeskattning ska ske enligt bestämmelserna

1. i 22 kap. 5 § 4 eller 5 på grund av ett skatteavtal som har ingåtts

³ Senaste lydelse 2015:775.

⁴ Senaste lydelse 2009:1230.

överstiga det skattemässiga värdet för inventarierna.

med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),

2. i 22 kap. 5 § 2 på grund av att den skattskyldige för över tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES, om tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen, eller

3. i 22 kap. 5 § 2 på grund av att den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.

Det skattemässiga värdet för inventarier utgörs av en skälig del av det skattemässiga värdet av samtliga inventarier i näringsverksamheten.

30 kap.

8 §⁵

En juridisk person ska återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte har löpt ut, om

1. den upphör att bedriva näringsverksamhet,
2. den beskattas i Sverige bara såsom delägare i ett svenskt handelsbolag och handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten eller andelen avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, 4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
5. den upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
6. det beslutas att den ska träda i likvidation, eller
7. den försätts i konkurs.

Avdrag ska dock inte återföras enligt första stycket 3 om skattskyldigheten upphör på grund av att den juridiska personen för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Detta gäller bara om denna stat är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i

⁵ Senaste lydelse 2009:1230.

9 §⁶

En enskild näringsidkare ska återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte har löpt ut, om

- | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. <i>han</i> upphör att bedriva näringsverksamheten, | 1. <i>näringsidkaren</i> upphör att bedriva näringsverksamheten, |
| 2. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, | |
| 3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller | 3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (<i>EES</i>), eller |
| 4. <i>han</i> försätts i konkurs. | 4. <i>näringsidkaren</i> försätts i konkurs. |

Avdrag ska dock inte återföras enligt första stycket 2 om skattskyldigheten upphör på grund av att näringsidkaren för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. 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).

10 §⁷

En fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte har löpt ut, om

1. handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. andelen i handelsbolaget avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (*EES*),
5. det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation, eller
6. delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Avdrag ska dock inte återföras enligt första stycket 3 om skattskyldigheten upphör på grund

⁶ Senaste lydelse 2009:1230.

⁷ Senaste lydelse 2009:1230.

av att handelsbolaget för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. 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 skatteförarandelagen (2011:1244).

31 kap.

20 §⁸

Avdraget ska återföras, även om tiden i 19 § inte har löpt ut, om

1. fonden tas i anspråk i strid med bestämmelserna i 10–15 §§,
2. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts och inte annat följer av 38 kap. 15 §,
3. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
4. den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
5. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (*EES*),
7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
8. det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller
9. den som innehar fonden försätts i konkurs.

Vad som sägs i första stycket 2–4 gäller inte om avsättningen grundas på en sådan avyttring som avses i 5 § 1–4.

Vad som sägs i första stycket 2–4 gäller inte om avsättningen grundas på en sådan avyttring som avses i 5 § 1–4.

Vidare gäller inte vad som sägs i första stycket 5 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. 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 skatteförarandelagen (2011:1244).

⁸ Senaste lydelse 2009:1230.

I 23 och 24 §§ finns bestämmelser om att ersättningsfonder i vissa fall får tas över av någon annan i stället för att avdragen återförs.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.
2. Bestämmelserna i 3 kap. 18 §, 6 kap. 11 §, 30 kap. 8–10 §§ och 31 kap. 20 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 33 kap. 1, 2 och 10 §§, 38 kap. 2 §, 63 kap. 1, 8, 14, 17 och 21 §§ och 65 kap. 7 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas tre nya paragrafer, 33 kap. 7 a §, 63 kap. 14 d och 17 a §§, och närmast före 33 kap. 7 a § och 63 kap. 14 d § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

33 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med särskilda uppgifter (2 §),
- uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),
- uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),
- uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),
 - *uppgifter som ska lämnas om periodiseringsfond och ersättningsfond (7 a §),*
- uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),
- uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),
- uppgifter som ska lämnas av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat (9 a §),
- när särskilda uppgifter ska lämnas (10 och 11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

2 §²

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,
 - 5. *kontroll av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond,*
5. beslut om avräkning av utländsk skatt, och
6. beslut om avräkning av utländsk skatt, och

¹ Senaste lydelse 2016:888.

² Senaste lydelse 2016:888.

6. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.

7. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.

Fondavsättningar

7 a §

Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond enligt 30 och 31 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), ska lämna särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningen.

I det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond ska särskilda uppgifter lämnas av delägarna.

10 §

Särskilda uppgifter enligt 3 och 6 §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §.

Särskilda uppgifter enligt 3, 6 och 7 a §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §. *Om en fysisk person ska lämna en särskild uppgift enligt 7 a §, ska dock uppgiften ha kommit in senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 1 §.*

38 kap.

2 §

Följande uppgifter ska undertecknas:

1. uppgifter i deklaration, och
 2. särskilda uppgifter som ska lämnas av
 - a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §, *och*
 - b) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.
- a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,
 - b) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §, *och*
 - c) *uppgiftsskyldig enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond.*

63 kap.

1 §³

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansökan om anstånd (2 §),
- deklarationsanstånd (3 §),
- ändringsanstånd (4 §),
- anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
- anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
- anstånd med att betala skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift (7 och 7 a §§),
- säkerhet (8–10 §§),
- anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
- anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
- anstånd vid totalförsvarstjänstgöring (13 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag (14 a–14 c §§),
- *anstånd med betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt (14 d §),*
- anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
- anståndsbeloppet (16–21 a §§),
- ändrade förhållanden (22–22 c §§), och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

8 §⁴

Om det i de fall som avses i 4 eller 5 § kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning.

Om det i de fall som avses i 4, 5, 14 eller 14 d § kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning.

Första stycket gäller inte om

1. anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt,
2. det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas,
3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift,
4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, eller
5. det annars finns särskilda skäl.

14 §

Skatteverket ska bevilja *en obegränsat skattskyldig* anstånd med betalning av slutlig skatt till

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av slutlig skatt till den del den avser skatt

³ Senaste lydelse 2018:2034.

⁴ Senaste lydelse 2018:2034.

den del den avser skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och egenavgifter som avses i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) om

1. uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen,

2. det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen har ingåtts med en stat inom *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)*,

3. tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES, och

4. den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen ska beskattas i en annan stat inte har upphört.

enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och egenavgifter som avses i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) om

1. uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 2, 4 eller 5 inkomstskattelagen,

2. *den skattskyldighet som avses i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen har upphört på grund av att den skattskyldige har överfört*

a) tillgångar från sitt fasta driftställe i Sverige till en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen, eller

b) den näringsverksamhet som bedrivs från dennes fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES,

3. det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen har ingåtts med en stat inom EES,

4. tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES, och

5. den näringsverksamhet som avses i 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen eller den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen ska beskattas i en annan stat inte har upphört.

Första stycket gäller bara om överföringen har skett till en medlemsstat i Europeiska unionen (EU) eller till en stat inom EES som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den

16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

Anstånd med betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt

14 d §

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av sådan skatt som bestäms efter tillämpning av 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Första stycket gäller bara om det fasta driftstället är beläget i en medlemsstat i Europeiska unionen (EU) eller i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

17 §

Anstånd enligt 14 § beviljas högst med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan den slutliga skatt som har bestämts för det beskattningsår då inkomsten på grund av uttaget togs med vid

Anstånd enligt 14 § beviljas högst med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan den slutliga skatt som har bestämts för det beskattningsår då inkomsten på grund av uttaget togs med vid

beräkningen av inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, och den slutliga skatt som skulle ha bestämts om denna inkomst inte hade tagits med vid beräkningen.

beräkningen av inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, och den slutliga skatt som skulle ha bestämts om denna inkomst inte hade tagits med vid beräkningen. *Detta belopp ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas.*

Anståndsbeloppet får inte överstiga den slutliga skatten på de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan om anstånd finns kvar i näringsverksamheten och omfattas av ansökan.

Den slutliga skatten på en tillgång utgörs av så stor del av det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt första stycket som den anståndsgrundande inkomsten för tillgången utgör av de ursprungliga anståndsgrundande inkomsterna för de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen.

17 a §

Anstånd enligt 14 d § beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som bestäms efter tillämpning av 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229). Detta belopp ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas.

Anståndsbeloppet får inte överstiga den slutliga skatten på de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan om anstånd finns kvar i det övertagande företagens näringsverksamhet och omfattas av ansökan.

Den slutliga skatten på en tillgång utgörs av så stor del av det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt första stycket som den anståndsgrundande inkomsten för tillgången utgör av de ursprungliga anståndsgrundande inkomsterna för de tillgångar som har legat till grund för beskattningen.

21 §⁵

Om en tillgång efter tidpunkten för uttaget delvis har övergått till någon annan, utgör den anståndsgrundande inkomsten för den kvarvarande tillgången så stor del av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten som belöper på den kvarvarande tillgången.

För inventarier gäller dock att den anståndsgrundande inkomsten för den kvarvarande tillgången utgör så stor del av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten, minskad med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas, som belöper på den kvarvarande tillgången.

Andra stycket gäller även för immateriella tillgångar med den skillnaden att den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten minskas med en tiondel varje år nytt anstånd beviljas.

65 kap.

7 §⁶

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades.

Vid anstånd enligt 63 kap. 14 eller 14 a § tas anståndsränta inte ut. Om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade.

Om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades. *Detsamma gäller när nytt anstånd beviljas enligt 63 kap. 14 eller 14 d §.*

Vid anstånd enligt 63 kap. 14 a § tas anståndsränta inte ut. Om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade.

⁵ Ändringen innebär att andra och tredje styckena tas bort.

⁶ Senaste lydelse 2013:772.

Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.
2. Lagen tillämpas första gången vid beslut om anstånd som fattas efter ikraftträdandet.
3. För skattskyldiga som har beviljats anstånd före ikraftträdandet, ska bestämmelserna i 63 kap. 17 § i den äldre lydelsen tillämpas vid det första beslut om nytt anstånd som fattas efter ikraftträdandet.

2 Arbetet med att motverka skatteflyktsmetoder

2.1 Direktivet mot skatteundandraganden

2015 publicerade OECD det så kallade BEPS-paketet ("Base Erosion and Profit Shifting Project", BEPS) som en del i arbetet med att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster. Bakgrunden till BEPS-paketet är bl.a. att det är svårt för ett enskilt land att på egen hand motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, eftersom den del av bolags-skattebasen som utgörs av multinationella företag kan anses vara mycket rörlig. Det betyder att om ett land unilateralt inför vissa åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, är det ofta möjligt för multinationella företag att kringgå dessa. Unilaterala åtgärder kan dessutom skada ett lands konkurrenskraft när det gäller att attrahera investeringar. Vidare kan regler som ett enskilt land antar för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster i stället leda till internationell dubbelbeskattning.

Vid Ekofin-rådets möte den 8 december 2015 antogs rådsslutsatser om OECD:s BEPS-arbete i EU. I rådsslutsatserna understryks bl.a. behovet av gemensamma lösningar på EU-nivå. Den 28 januari 2016 presenterade kommissionen ett förslag till direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Direktivet innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds-punkter mot BEPS. Direktivet innebär en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebas (artikel 3). Det betyder bl.a. att vissa undantag får införas och att striktare regler kan införas, t.ex. för att skydda skattebasen. Det är tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater, inklusive fasta driftställen i en medlemsstat som tillhör subjekt skattemässigt hemmahörande i tredjeländ. Direktivet antogs av rådet den 12 juli 2016.¹ Direktivet har därefter ändrats genom det s.k. ändringsdirektivet, som antogs av rådet den 29 maj 2017.² Genom ändringsdirektivet utvidgades tillämpningsområdet för direktivet, eftersom den nya artikel 9 a omfattar alla subjekt som behandlas som skattemässigt transparenta av en medlemsstat. Ändringen påverkar dock inte de artiklar som behandlas inom ramen för detta lagstiftningsärende.

Av direktivets skäl framgår bl.a. att det är nödvändigt att fastställa regler för att stärka den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatte-planering på den inre marknaden. Eftersom reglerna ska passa in i 28 olika bolagsskattesystem bör de begränsas till allmänna bestämmelser, medan genomförandet bör överlättas till medlemsstaterna, som är bättre lämpade

¹ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, EUT L 193, 19.7.2016, s. 1–14.

² Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer, EUT L 144, 7.6.2017, s. 1.

att utforma de specifika delarna i dessa regler på ett sätt som bäst passar deras bolagsskattesystem. Målet kan uppnås genom att man skapar en minsta skyddsnivå för nationella bolagsskattesystem mot skatteflyktsmetoder i unionen (artikel 3).

I direktivets skäl anges vidare att det är nödvändigt att införa regler som är tillämpliga på alla skattskyldiga som är föremål för bolagsbeskattning i en medlemsstat. Reglerna bör även gälla för fasta driftställen som tillhör bolagsskatteskyldiga företag belägna i en eller flera andra medlemsstater. Bolagsskatteskyldiga företag kan vara skattemässigt hemmahörande i en medlemsstat eller vara etablerade enligt en medlemsstats rätt. Fasta driftställen till subjekt som är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland bör också omfattas av reglerna om de är belägna i en eller flera medlemsstater. Reglerna bör inte bara syfta till att motverka skatteflyktsmetoder utan också undvika att skapa andra hinder på marknaden, som exempelvis dubbelbeskattning.

Direktivets artikel 5 innehåller regler om utflyttningsbeskattning och anstånd vid utflyttning. Artikeln syftar till att beskatta transaktioner som innebär att en stat förlorar beskattningsrätten exempelvis genom att den skattskyldige flyttar ut tillgångar eller sitt skatterättsliga hemvist från en stats skattejurisdiktion till en annan. Artikeln innebär att medlemsstaterna ska ha bestämmelser om utflyttningsbeskattning och anstånd i vissa särskilt angivna utflyttningsituationer, se avsnitt 2.1.1.

Medlemsstaterna ska enligt artikel 11 senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 5 om utflyttningsbeskattning och anstånd. Bestämmelserna ska tillämpas från och med den 1 januari 2020.

2.1.1 Bestämmelserna om utflyttningsbeskattning och anstånd i direktivet

Enligt artikel 5.1 ska en skattskyldig beskattas för ett belopp som motsvarar marknadsvärdet av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för utflyttningen av tillgångarna, minus deras skattemässiga värde, i fyra olika situationer:

a) En skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om huvudkontorets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.

b) En skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.

c) En skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten.

d) En skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe från en medlemsstat till en annan medlemsstat eller ett

tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.

De ovan uppräknade transaktionerna definieras i artikel 2.6–8. Med överföring av tillgångar avses en transaktion varigenom en medlemsstat förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna, medan tillgångarna fortsätter att rättsligt eller ekonomiskt tillhöra samma skattskyldige (artikel 2.6). Överföring av skatterättslig hemvist definieras som en transaktion varigenom en skattskyldig upphör att ha skatterättslig hemvist i en medlemsstat och erhåller skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland (artikel 2.7). Slutligen menas med överföring av näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe, en transaktion varigenom den skattskyldige upphör med skattepliktig verksamhet i en medlemsstat och inleder sådan skattepliktig verksamhet i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, utan att bli skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten eller i det tredjelandet (artikel 2.8).

I artikel 5.2 första stycket i direktivet anges att en skattskyldig ska ges rätt att få anstånd med betalningen av den utflyttningsskatt som avses i punkt 1, genom att betala den i delbetalningar under fem år, om någon av följande omständigheter föreligger:

a) En skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet).

b) En skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

c) En skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

d) En skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

Enligt andra stycket ska artikel 5.2 tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU.

Av artikel 5.3 första stycket i direktivet framgår att om en skattskyldig får anstånd med betalningen i enlighet med punkt 2, får ränta debiteras i enlighet med lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat, allt efter omständigheterna.

I andra stycket anges att om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd, får den skattskyldige också åläggas att lämna säkerhet som ett villkor för att uppskjuta betalningen i enlighet med punkt 2.

Enligt tredje stycket ska det andra stycket inte tillämpas om lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat föreskriver möjligheten till återkrav av skatteskulden genom en annan skattskyldig som tillhör samma företagsgrupp och är skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten.

I artikel 5.4 första stycket i direktivet anges att när punkt 2 är tillämplig ska anståndet med betalningen omedelbart upphöra och skatteskulden blir möjlig att återkräva i följande fall:

- a) De överförda tillgångarna eller näringsverksamhet som bedrivs vid den skattskyldiges fasta driftställe säljs eller på annat sätt avyttras.
- b) De överförda tillgångarna överförs vidare till ett tredjeland.
- c) Den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe överförs vidare till ett tredjeland.
- d) Den skattskyldige går i konkurs eller avvecklas.
- e) Den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på delbetalningar och korrigerar inte situationen inom en rimlig tidsperiod som inte får överstiga tolv månader.

Av andra stycket framgår att leden b och c inte ska tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 2010/24/EU.

Direktivet innehåller även bestämmelser om beskattningsinträde och ömsesidigt erkännande vid utflyttning. Om överföring av tillgångar, skatterättslig hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe görs från en medlemsstat till en annan, ska den senare staten, enligt artikel 5.5, som ingångsvärde för tillgångarna, godta det värde som fastställts av den medlemsstat där den skattskyldige hade sin hemvist eller där det fasta driftstället var beläget, om värdet inte avviker från marknadsvärdet. Vad som avses med marknadsvärde i detta sammanhang regleras i artikel 5.6 där det föreskrivs att med marknadsvärde avses det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är närstående vid en direkt transaktion.

I artikel 5.7 undantas vissa överföringar av tillfällig natur från utflyttningsbeskattning. Artikeln omfattar överföringar som är avsedda att göras för att uppfylla tillsynskrav, för likviditetshandling eller när det gäller transaktioner för värdepappersfinansiering eller tillgångar som ställs för säkerhet.

2.2 Praxis om utflyttningsbeskattning och anstånd

Ett antal domstolsavgöranden har medverkat till den EU-rättsliga utvecklingen avseende utflyttningsbeskattning och anstånd m.m. Nedan följer en sammanfattning av de viktigaste avgörandena. Även ett vägledande avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen behandlas.

2.2.1 Mål C-371/10 National Grid Indus

I mål C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam prövade EU-domstolen medlemsstaters beskattning av realiserade värdeökningar på tillgångar när ett bolag flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat än den medlemsstat där bolaget bildats.

I målet slog EU-domstolen fast att det är en otillåten inskränkning av bestämmelserna om etableringsfrihet i artikel 49 i fördraget om

Europeiska Unionens funktionssätt (FEUF) att behandla bolag som flyttar den verkliga ledningen till en annan medlemsstat mindre fördelaktigt än bolag som flyttar sin verkliga ledning inom landet. En sådan inskränkning kan dock rättfärdigas av en medlemsstats rätt att beskatta orealiserade värdeökningar som uppkommit inom dess territorium. En orealiserad värdeökning på en ekonomisk tillgång beskattas således i den medlemsstat där den uppkommit. För att en sådan inskränkning ska anses proportionerlig till sitt ändamål kan skatten på orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett bolag inte tas ut vid själva tidpunkten för flytten.

En mer proportionerlig metod är enligt domstolen att den nationella lagstiftningen ger det bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat en möjlighet att välja mellan, å ena sidan, att omedelbart betala skatten, och å andra sidan, en uppskjuten betalning av skatten eventuellt i förening med ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning. En sådan åtgärd är ägnad att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och utgör ett mindre ingrepp i etableringsfriheten. För det fall att ett bolag skulle anse att de administrativa bördor som är förenade med ett uppskjutet uttag är orimliga, kan det välja att betala skatten omedelbart.

2.2.2 Mål C-657/13 Verder LabTec

Mål C-657/13 Verder LabTec GmbH & Co. KG mot Finanzamt Hilden rörde beskattningen av orealiserade värdeökningar på tillgångar tillhörande ett bolag med hemvist i Tyskland i samband med att bolaget överförde dessa tillgångar till sitt fasta driftställe i Nederländerna.

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att den aktuella situationen när ett bolag överför sina tillgångar till ett fast driftsställe i en annan medlemsstat liknar den situationen för ett bolag som gör en överföring till ett fast driftsställe inom denna medlemsstat, när det gäller beskattningen av de orealiserade värdeökningarna på de överförda tillgångar som genererats i den första medlemsstaten. Den skillnad i behandling som den nationella lagstiftningen innebär för ett inhemskt bolag som överför tillgångar till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat utgör därför enligt domstolen en inskränkning av etableringsfriheten i artikel 49 FEUF.

Vid rättfärdigandeprövningen hänvisade domstolen till mål C-371/10 National Grid Indus och konstaterade att en medlemsstat enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen har rätt att beskatta de värdeökningar som genererats i medlemsstaten vid tidpunkten för en överföring av tillgångar till ett fast driftställe i en annan medlemsstat. En sådan åtgärd syftar således till att säkerställa beskattningen av orealiserade värdeökningar som genererats medan ursprungsmedlemsstaten haft beskattningsrätt.

Slutligen fastställde domstolen att en sådan åtgärd kan anses proportionerlig om den skattskyldige har möjlighet att skjuta upp tidpunkten för betalningen (jfr mål C-371/10 National Grid Indus). I detta sammanhang hänvisade även domstolen till att det tidigare fastslagits att en uppdelning av uppbörden av skatten på orealiserade värdeökningar i fem annuiteter i stället för en omedelbar uppbörd var en proportionerlig åtgärd för att uppnå det aktuella ändamålet (se mål C-164/12 DMC). Mot

denna bakgrund konstaterade domstolen att en uppdelning av uppbörderna av skatten på orealiserade värdeökningar i tio annuiteter, såsom i det aktuella nationella målet, var en proportionerlig åtgärd.

2.2.3 Mål C-292/16 A Oy

I mål C-292/16 A Oy behandlades omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttring och fiktiv avräkning enligt rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (fusionsdirektivet). Frågan i målet var om en sådan omedelbar beskattning var förenlig med etableringsfriheten i artikel 49 FEUF. Direktivet har ersatts av rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

Inom ramen för en överföring av tillgångar sålde ett finskt bolag verksamheten i sitt fasta driftställe i Österrike till ett österrikiskt bolag till marknadsmässig ersättning i form av andelar i det österrikiska bolaget. Enligt fusionsdirektivet har det överlåtande företags medlemsstat rätt att skatta av alla obesktade värden och reserver i ett utländskt fast driftställe som överförs genom transaktionen under förutsättning att fiktiv avräkning medges.

EU-domstolen hänvisade i sin bedömning till de tidigare avgörandena i mål C-371/10 National Grid Indus och mål C-657/13 Verder LabTec och konstaterade att den skattskyldige ska ges möjlighet att välja mellan, å ena sidan, att omedelbart betala skatten, och å andra sidan, en uppskjuten betalning av skatten för att etableringsfriheten i artikel 49 FEUF inte ska utgöra ett hinder för den nationella lagstiftningen. Det gäller oavsett om reglerna om fiktiv avräkning tillämpas. Av målet framgår således att möjligheten till fiktiv avräkning inte läker en omedelbar beskattning utan att det krävs en valmöjlighet mellan anstånd och omedelbar beskattning även vid verksamhetsavyttringar, för att uttagsbeskattning inte ska anses strida mot etableringsfriheten.

2.2.4 Mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal

I mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal slog EU-domstolen fast att det står i strid med etableringsfriheten i artikel 49 FEUF att omedelbart beskatta orealiserade värdeökningar när ett portugisiskt bolag flyttar sitt stadgeenliga säte eller sin verkliga ledning till en annan medlemsstat, eller när ett bolag utan hemvist i landet för över delar av eller samtliga tillgångar i ett i landet beläget fast driftställe till en annan medlemsstat.

Domstolen erinrade vid sin proportionalitetsbedömning om att domstolen tidigare slagit fast att etableringsfriheten utgör ett hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat ska ske vid själva tidpunkten för utflyttningen.

EU-domstolen konstaterade vidare att detsamma gäller orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett fast driftställe beläget i en medlemsstat och som flyttas till en annan. Därutöver hänvisade domstolen till mål C-371/10 National Grid Indus där det slogs fast att en mindre ingripande åtgärd föreligger om den nationella lagstiftningen ger möjlighet för det bolag som genomför omorganisationen att välja mellan, å ena sidan, att omedelbart betala skatten och, å andra sidan, en uppskjuten betalning av nämnda skatt eventuellt i förening med ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning. I detta sammanhang poängterade domstolen även att det av nämnda praxis inte går att dra slutsatsen att jämförbarhet råder mellan den situationen då ett fast driftställes tillgångar upphör att användas i varje form av ekonomisk verksamhet i en medlemsstat, och den situationen där sådana tillgångar flyttas till en annan medlemsstat vid upphörandet av verksamheten i ett sådant fast driftställe i den första medlemsstaten.

Av domen framgår således att möjligheten att välja mellan omedelbar och uppskjuten beskattning ska gälla också när det är ett bolag utan hemvist i en medlemsstat som för över tillgångar från ett fast driftställe i denna medlemsstat till en annan medlemsstat, dvs. ett bolag som är begränsat skattskyldig i utflyttningsstaten.

2.2.5 RÅ 2008 ref. 30

I RÅ 2008 ref. 30, den s.k. Malta-domen prövade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) om bestämmelserna i 22 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortat IL, jämfört med 5 § 4 samma kapitel samt bestämmelsen om återföring av periodiseringsfond i 30 kap. 8 § 4 IL var förenliga med etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget. HFD slog inledningsvis fast att de aktuella bestämmelserna strider mot EU-rätten men att de kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Däremot kan bestämmelserna enligt domstolen inte anses proportionerliga eftersom syftet med bestämmelserna skulle kunna tillgodoses på ett mindre ingripande sätt. En mer proportionerlig åtgärd var därför att medge anstånd med uttagsbeskattningen och att tillåta successiv återföring av periodiseringsfonderna enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL i dessa situationer. Mot bakgrund av domen utvidgades reglerna om anstånd med betalning av skatt vid uttagsbeskattning och successiv återföring av periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder i linje med HFD:s dom (prop. 2009/10:39).

3 Utflyttningsbeskattning

3.1 Genomförande av reglerna om utflyttningsbeskattning och ömsesidigt erkännande i direktivet mot skatteundandraganden

I artikel 5 i direktivet mot skatteundandraganden finns bestämmelser om utflyttningsbeskattning vid vissa särskilt angivna situationer samt ömsesidigt erkännande vid sådan utflyttning (se avsnitt 2.1.1). Bedömningen av om dessa bestämmelser bör föranleda några ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, behandlas nedan.

3.1.1 Gällande rätt

I 22 kap. IL finns regler om uttag ur näringsverksamhet (dvs. uttagsbeskattning). Innebörden av uttagsbeskattningen stadgas i 7 § och innebär att uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Syftet med reglerna i 22 kap. IL är att upprätthålla företagsbeskattningen genom att säkerställa att obeskattade värden i en näringsverksamhet inte utan beskattning ska kunna föras ut ur näringsverksamheten. Reglerna syftar även till att vinster som upparbetats i Sverige också ska beskattas i landet. I 22 kap. IL återfinns således även de svenska reglerna om utflyttningsbeskattning.

Vad som avses med uttag regleras i 2–6 §§ i samma kapitel. Vid utflyttning aktualiseras 5 §. I bestämmelsen likställs ett antal situationer när beskattningsrätten helt eller delvis upphör med ett uttag ur näringsverksamheten som ska beskattas. Uttagsbeskattning aktualiseras när:

1. en näringsverksamhet upphör,
2. skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,
3. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen,
4. inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
5. tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, eller
6. tillgångar förs över från annan näringsverksamhet till en kvalificerad rederiverksamhet enligt 39 b kap.

Regler om beskattningsinträde finns i 20 a kap. IL.

3.1.2 Bör bestämmelserna om utflyttningsbeskattning ändras med anledning av direktivet?

Bedömning: Direktivets bestämmelser i artikel 5.1 om i vilka situationer som utflyttningsbeskattning ska äga rum bedöms vara uppfyllda i gällande rätt. Såvitt avser överföringar av tillfällig natur bedöms inte artikel 5.7 medföra att det är nödvändigt med lagstiftningsåtgärder. Något undantag för sådana överföringar bör inte införas.

Skälen för bedömningen

Direktivet anger i artikel 5 att medlemsstaterna ska ha bestämmelser om utflyttningsbeskattning vid vissa särskilt angivna situationer (se avsnitt 2.1.1). Artikeln syftar till att beskatta transaktioner som innebär att en stat förlorar beskattningsrätten exempelvis genom att den skattskyldige flyttar ut tillgångar eller sitt skatterättsliga hemvist från en stats skattejurisdiktion till en annan.

I svensk rätt finns i 22 kap. 5 § IL bestämmelser med samma syfte som artikel 5.1 i direktivet. Avsikten med bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL är att beskattning ska ske i samtliga situationer där beskattningsrätten upphör (prop. 1994/95:91 s. 41). Enligt bestämmelserna likställs ett antal situationer när beskattningsrätten upphör med ett uttag ur näringsverksamheten som ska beskattas, se avsnitt 3.1.1.

I det följande görs en bedömning av om villkoren för beskattning enligt artikel 5.1 omfattas av bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL.

Artikel 5.1 a — överföring av tillgångar från huvudkontor till fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland

Av artikel 5.1 a i direktivet framgår att beskattning ska ske om den skattskyldige överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller tredjeland och huvudkontorets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen. I svensk rätt tillämpas som huvudregel hemvistprincipen som innebär att ett obegränsat skattskyldigt företag beskattas för all sin inkomst i Sverige oavsett varifrån inkomsterna härrör, se 6 kap. 4 § IL. Tillämpningen av denna princip medför att en överföring av tillgång från ett sådant företags huvudkontor i Sverige till ett fast driftställe i en annan stat inte innebär att Sverige förlorar beskattningsrätten över tillgången.

Om Sverige däremot har ingått ett skatteavtal om undanröjande av internationell dubbelbeskattning med en annan stat som innebär att undantagandemetoden tillämpas, ett s.k. exemptavtal, förlorar Sverige beskattningsrätten. Har Sverige i stället ingått ett avtal i vilket avräkningsmetoden tillämpas, ett s.k. creditavtal, behåller Sverige däremot rätten att beskatta. Detta återspeglas i förarbetena till 22 kap. 5 § IL där det anges att uttagsbeskattning aktualiseras i den situationen när en tillgång i en verksamhet som bedrivs i två eller flera stater överförs från Sverige till en stat som Sverige har ingått ett exemptavtal med och tillgången knyts till ett fast driftställe i denna stat (prop. 1994/95:91 s. 48).

Detta innebär att Sverige bara förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna när överföringen sker till en stat i förhållande till vilken Sverige tillämpar undantagametoden. Det gäller således inte om det är avräkningsmetoden som tillämpas. Den i förarbetena angivna situationen regleras i 22 kap. 5 § 5 IL och innebär att uttagsbeskattning aktualiseras när tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Mot denna bakgrund är bedömningen att artikel 5.1 a omfattas av 22 kap. 5 § 5 IL.

Artikel 5.1 b — överföring av tillgångar från fast driftställe i Sverige till huvudkontor eller fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland

Den omvända situationen till artikel 5.1 a regleras i artikel 5.1 b i direktivet. Enligt denna artikel ska utflyttningsbeskattning aktualiseras när den skattskyldige överför tillgångar från sitt fasta driftställe till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.

Enligt 6 kap. 7 och 11 §§ IL är en utländsk juridisk person begränsat skattskyldig i Sverige för inkomst från fast driftställe i Sverige. Den utländska juridiska personens skattskyldighet upphör helt eller delvis i och med en överföring av tillgångar enligt ovan och Sverige har inte längre rätt att beskatta de överförda tillgångarna enligt intern rätt. Den aktuella bestämmelsen i artikel 5.1 b omfattar således den situationen när en utländsk juridisk person överför tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till sitt huvudkontor eller sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland. En sådan situation som således innebär att utflyttningsstaten förlorar rätten att beskatta, får anses täckas av bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL. Enligt denna paragraf upphör skattskyldigheten för inkomst från en näringsverksamhet helt eller delvis. I motsats till vad som gäller enligt artikel 5.1 a upphör skattskyldigheten i Sverige således vid överföringen på grund av intern rätt och inte på grund av tillämpning av ett skatteavtal.

Bedömningen är således att artikel 5.1 b omfattas av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 2 IL om utflyttningsbeskattning.

Artikel 5.1 c — överföring av skatterättslig hemvist till en annan medlemsstat eller ett tredjeland

Enligt artikel 5.1. c i direktivet mot skatteundandraganden ska beskattning aktualiseras när den skattskyldige överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland. Som undantag anges sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten.

I inkomstskattelagen behandlar 22 kap. 5 § 4 bl.a. byte av skatterättslig hemvist för juridiska personer. Som nämnts tidigare innebär hemvistprincipen att företag beskattas för all sin inkomst i den stat där företaget har sin hemvist oavsett varifrån inkomsterna härrör. Enligt 6 kap. 3 § IL är juridiska personer obegränsat skattskyldiga i Sverige om de på grund av

sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anses som svenska juridiska personer. När den juridiska personen är obegränsat skattskyldig i Sverige är den således hemmahörande i Sverige. Bestämmelsen i 22 kap. 5 § 4 IL innebär att uttagsbeskattning aktualiseras när inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av tillämpningen av ett skatteavtal. Sverige förlorar således beskattningsrätten. Så kan t.ex. ske om en svensk juridisk person enligt ett skatteavtal får hemvist i en annan stat på grund av att den juridiska personen flyttar sin verkliga ledning till den andra staten och tillgångarna i verksamheten inte längre kan anses knutna till ett fast driftställe i Sverige (prop. 1994/95:91 s. 41 och 48 samt prop. 2009/10:39 s. 11).

Mot denna bakgrund är bedömningen att artikel 5.1 c omfattas av 22 kap. 5 § 4 IL.

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige och kan inte ha sin hemvist här. Därmed kan en utländsk juridisk person inte heller överföra sin hemvist från Sverige. Detta faller således utanför tillämpningsområdet för artikel 5.1 c.

Artikel 5.1 d — överföring av näringsverksamhet från ett fast driftställe till en annan medlemsstat eller ett tredjeland

Den sista situationen som enligt direktivet ska medföra utflyttningsbeskattning regleras i artikel 5.1 d. Den innebär att den skattskyldige överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe från en medlemsstat till en annan medlemsstat eller ett tredjeland utan att bli skattemässigt hemmahörande i det landet. En förutsättning är att det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.

I 22 kap. 5 § 2 IL regleras situationen då näringsverksamheten helt eller delvis överförs för att fortsatt bedrivs i en annan stat. Det är i dessa fall inte fråga om att verksamheten i det fasta driftstället helt upphör genom att den ekonomiska verksamheten läggs ned (jfr 22 kap 5 § 1 IL). Bestämmelsen innebär att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. Bedömningen är att situationen i artikel 5.1 d, där en flytt genomförs av ett fast driftställe i Sverige till en annan stat, täcks av bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL.

Har de svenska bestämmelserna om uttagsbeskattning samma rättsföljd som artikel 5.1 i direktivet?

Mot bakgrund av syftet med bestämmelsen i 22 kap. 5 § IL och de ovan beskrivna situationerna görs bedömningen att samtliga situationer i artikel 5.1 i direktivet omfattas av definitionen av uttag enligt 22 kap. 5 § IL. Vid bedömningen av om bestämmelsen i direktivet, avseende i vilka situationer som uttagsbeskattning ska ske, kan anses genomförd i svensk rätt måste dock även dess rättsföljd jämföras med rättsföljden enligt reglerna i 22 kap. IL.

Om förutsättningarna för utflyttningsbeskattning enligt artikel 5.1 i direktivet är uppfyllda ska den skattskyldige beskattas för ett belopp som motsvarar de överförda tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för överföringen, minskat med det skattemässiga värdet.

Enligt 22 kap. 7 § IL behandlas ett uttag som om den uttagna tillgången har avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL innebär att det är mellanskillnaden mellan tillgångens skattemässiga värde och dess marknadsvärde som tas upp till beskattning (jfr RÅ 2008 ref. 30). Beskattningen och därmed rättsföljden blir således den samma enligt artikel 5.1 i direktivet och enligt 22 kap. 7 § IL.

Sammanfattningsvis är bedömningen att bestämmelserna i 22 kap. 5 och 7 §§ IL har den effekt som åsyftas i direktivet. Artikel 5.1 omfattas således av bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL, eftersom uttagsbeskattning enligt svensk rätt aktualiseras i ovan angivna situationer.

Artikel 5.7 om överföringar av tillfällig natur

Av punkten 7 följer att artikel 5 inte ska tillämpas förutsatt att tillgångarna inom 12 månader ska återgå till överförarens medlemsstat. Artikel 5 omfattar överföring av tillgångar för värdepappersfinansiering, tillgångar som ställs som säkerhet eller när överföringen av tillgångar sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav eller med avseende på likviditetshandling.

Som framgår av artikel 3 är direktivet ett minimidirektiv och medlemsstaterna kan ha en högre skyddsnivå för sina inhemska bolagsskattebasen. 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 tillämpningsområde. Något undantag för överföringar av tillfällig natur bör mot denna bakgrund inte införas.

3.1.3 Ömsesidigt erkännande

Bedömning: Direktivets bestämmelser i artikel 5.5 om ömsesidigt erkännande, dvs. att den medlemsstat till vilken överföringen sker som ingångsvärde godtar det marknadsvärde som den medlemsstat från vilken överföringen sker har fastställt för överförda tillgångar, bedöms redan vara uppfyllda i gällande rätt. Detsamma gäller definitionen av marknadsvärde i artikel 5.6.

Skälen för bedömningen: I artikel 5.5 i direktivet anges att om tillgångar, skatterättslig hemvist eller den verksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe förs över från en medlemsstat till en annan, ska den senare staten som ingångsvärde för tillgångarna, godta det värde som fastställs av den medlemsstat där den skattskyldige hade sin hemvist eller där det fasta driftstället var beläget. Detta gäller dock bara om värdet motsvarar marknadsvärdet.

Artikel 5 reglerar beskattningsinträde efter utflyttning och innebär ett ömsesidigt erkännande på så sätt att den medlemsstat till vilken överföringen sker (inflyttningsstaten) som skattemässigt värde ska godta det marknadsvärde som den medlemsstat från vilken överföringen sker (utflyttningsstaten) har fastställt på det som överförs. I skälen till direktivet förtydligas att om det fastställda värdet inte motsvarar marknadsvärdet är det nödvändigt att inflyttningsstaten får ifrågasätta det värde som fastställts för de överförda tillgångarna i utflyttningsstaten (skäl

10). Där anges även att befintliga tvistlösningsmekanismer kan användas. Bestämmelsen i direktivet bidrar till kontinuitet och ökad förutsebarhet samt underlättar företagens möjligheter till utflyttning.

De svenska reglerna om beskattningsinträde finns i 20 a kap. IL.

I 20 a kap. 7 § IL anges att om överföringen av en tillgång har medfört att ett belopp som ska motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i en annan stat, ska tillgången anses ha anskaffats för detta belopp. Detta gäller dock bara om den andra staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången eller näringsverksamheten.

Mot denna bakgrund görs bedömningen att det i svensk rätt finns en sådan regel som direktivet kräver. Den svenska regeln har en vidare tillämpning än direktivet eftersom den medger att även marknadsvärden som fastställts av tredjeland under vissa omständigheter kan godtas som skattemässigt värde vid inträdet. Direktivet innehåller inte någon regel om beskattningsinträde vid överföring från tredjeland och det behöver således inte göras några ändringar i svensk rätt i denna del. För att den svenska bestämmelsen i 20 a kap. 7 § IL ska tillämpas krävs att transaktionen har uttagsbeskattats i utflyttningsstaten. Detta bedöms inte medföra något behov av ändring av bestämmelsen i förhållande till direktivet.

I artikel 5.6 föreskrivs att med marknadsvärde avses vid tillämpningen av punkterna 1–5 det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är närstående vid en direkt transaktion. Det rör sig således om en tillämpning av armlängdsprincipen vid värderingen av marknadsvärdet, vilket även framgår av skälen till direktivet (skäl 10).

Vad som avses med marknadsvärde i inkomstskattelagen regleras i 61 kap. 2 § andra och tredje styckena. Enligt tredje stycket avses med marknadsvärde, i fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten, 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. Definitionen i tredje stycket tillämpas vid uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL. Det får inte föreligga intressegemenskap mellan köpare och säljare som påverkar värdet. På samma sätt som gäller enligt direktivet är det fråga om en värdering mellan oberoende parter med tillämpning av armlängdsprincipen.

Sammanfattningsvis görs bedömningen att gällande reglering i 20 a kap. 7 § IL uppfyller direktivets krav i artikel 5.5. Även definitionen av marknadsvärde i artikel 5.6 omfattas av bestämmelsen i 61 kap. 2 § tredje stycket IL och föranleder inte några ändringar i inkomstskattelagen.

3.2 Särskilt avdrag för inventarier vid uttagsbeskattning

<p>Förslag: Om inventarier behandlas som avyttrade enligt bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL på grund av att den skattskyldige för över tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES ska det särskilda</p>

avdraget begränsas till det skattemässiga värdet för inventarierna. Detta gäller dock endast om tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen. Vidare ska det särskilda avdraget begränsas på samma sätt om inventarier behandlas som avyttrade enligt 22 kap. 5 § 2 IL på grund av att den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs vid fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Det särskilda avdraget begränsas i de situationer då anstånd medges enligt skatteförfarandelagen (63 kap. 14 §).

Skälen för förslaget: I 18 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om inventarier. Vid avyttring av sådana tillgångar medges under vissa förutsättningar ett särskilt avdrag enligt 18 kap. 15 § IL, den s.k. nettometoden. Bestämmelsen innebär att den skattskyldige får göra ett särskilt avdrag bl.a. om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång avyttras under beskattningsåret. Avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer med anledning av avyttringen. Avdraget får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget före avdraget beräknat enligt huvudregeln i 18 kap. 13 § IL.

När reglerna om anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning infördes i 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244, förkortad SFL) infördes också en ny paragraf i inkomstskattelagen, 18 kap. 15 a §. Denna bestämmelse begränsar det särskilda avdrag som får göras enligt 18 kap. 15 § IL när anstånd medges i samband med uttagsbeskattning då Sverige förlorar beskattningsrätten enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL (se prop. 2009/10:39 s. 23 och 37–38). Detta innebär att begränsningen bara tillämpas när Sverige förlorar beskattningsrätten på grund av ett skatteavtal som har ingåtts med en stat inom EES. Begränsningen medför att det särskilda avdraget högst får uppgå till inventariets skattemässiga värde. Syftet med bestämmelsen är enligt förarbetena att avyttringen av inventarierna i en anståndssituation måste få omedelbart genomslag vid beskattningen (prop. 2009/10:39 s. 23).

I avsnitt 3.1.2 görs bedömningen att det inte är nödvändigt att göra några ändringar i inkomstskattelagen med anledning av artikel 5.1 i direktivet. Som framgår av avsnitt 4.1 är bedömningen dock att möjligheterna till anstånd med betalning av skatt enligt 63 kap. 14 § SFL behöver utvidgas. Det gäller när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör på grund av att den skattskyldige för över tillgångarna från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES om tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen. Detsamma gäller om den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.

En förutsättning för att anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ska kunna beviljas är att staten till vilken överföringen sker är medlem i Europeiska unionen (EU) eller är en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar med Sverige eller med EU. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet. Som framgår nedan (avsnitt 4.1.5) bedöms Liechtenstein i dag inte uppfylla det föreslagna villkoret för att få anstånd enligt den föreslagna bestämmelsen i 63 kap. 14 § SFL.

I likhet med vad som anges ovan är det nödvändigt att avyttringen av inventarierna i en anståndssituation får omedelbart genomslag vid beskattningen. Därför bör 18 kap. 15 a § IL justeras på ett motsvarande sätt som 63 kap. 14 § SFL, så att det särskilda avdraget begränsas i de situationer då anstånd medges.

Detta innebär att om inventarier behandlas som avyttrade enligt bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL på grund av att den skattskyldige för över tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES ska det särskilda avdraget begränsas till det skattemässiga värdet för inventarierna. Detta gäller dock endast om tillgångarna rättsligt eller ekonomiskt tillhör den skattskyldige även efter överföringen. Så är fallet om den skattskyldige överför tillgångar från sitt fasta driftställe till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, se art. 2.6 och art. 5.1 b. Vidare ska det särskilda avdraget begränsas till det skattemässiga värdet för inventarierna, om inventarierna behandlas som avyttrade på grund av att uttagsbeskattning ska ske enligt bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL till följd av att den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs vid fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.

I detta sammanhang kan det noteras att det även i 22 kap. 5 § 3 IL finns en bestämmelse om överföring av tillgångar från en del av en näringsverksamhet till en annan del, om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen. Bestämmelsen infördes efter förslag från Lagrådet och ett exempel på när den aktualiseras är när en ideell förening som är skattskyldig för viss del av en verksamhet överför en tillgång från denna del till en del för vilken skattskyldighet inte föreligger (prop. 1998/99:15 s. 294). Bedömningen är dock att det inte är motiverat att omfatta denna bestämmelse i de ovan föreslagna ändringarna.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändring i 18 kap. 15 a § IL.

3.3 Återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning

3.3.1 Gällande rätt

I en utflyttningssituation aktualiseras inte bara uttagsbeskattning enligt 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Under vissa förutsättningar ska även de fondavsättningar som en juridisk person, en enskild näringsidkare eller en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag har gjort i näringsverksamheten återföras.

Återföring av periodiseringsfonder

Avsättning till periodiseringsfond är en form av fondavsättning som innebär en möjlighet till resultatutjämning mellan olika beskattningsår i en näringsverksamhet. Enligt bestämmelserna i 30 kap. 1 och 5 §§ IL har juridiska personer rätt att göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond

med högst ett belopp som motsvarar 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. En juridisk person som har gjort ett sådant avdrag ska enligt 30 kap. 6 a § IL ta upp en schablonintäkt. Bestämmelsen innebär att det beräknas en ränta på den skattekredit som uppkommer vid avsättningen. Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får högst dra av ett belopp som motsvarar 30 procent av ett för periodiseringsfonden justerat positivt resultat enligt 30 kap. 6 § IL. Rätten till avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder gäller även begränsat skattskyldiga som beskattas enligt inkomstskattelagen.

Återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond regleras i 30 kap. 7–10 a §§ IL. Enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL ska avdrag för avsättning till periodiseringsfond återföras till beskattning senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

Av 30 kap 8 § IL framgår dock att juridiska personer i vissa situationer ska återföra sina avdrag omedelbart. Sådan omedelbar återföring ska t.ex. ske enligt 30 kap. 8 § 3 och 4 IL om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör eller om näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES. Reglerna är nära sammankopplade med reglerna om utflyttningsbeskattning och anknyter till motsvarande situationer i 22 kap. 5 § IL om uttag. Omedelbar återföring sker dock inte endast i utflyttningsituationer utan gäller enligt paragrafen t.ex. även när den juridiska personen helt upphör att bedriva näringsverksamhet, upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 § IL. Det gäller även när den juridiska personen träder i likvidation eller försätts i konkurs, se 30 kap. 8 § 1, 5, 6 och 7 IL.

Motsvarande bestämmelser om återföring vid utflyttning enligt 30 kap. 8 § 3 och 4 återfinns för enskilda näringsidkare i 30 kap. 9 § 2–3 IL samt för delägare i handelsbolag i 30 kap. 10 § 3 och 4 IL.

Återföring av ersättningsfonder

Om en näringsidkare får skattepliktig ersättning för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse får avdrag göras för avsättning till ersättningsfond enligt 31 kap. 4 § IL. Avdrag får också göras när ersättning erhålls i samband med vissa fastighetsavyttringar och i samband med att förfoganderätten till en fastighet inskränks.

För återföring av ersättningsfonder gäller huvudregeln i 31 kap. 19 § första stycket IL som innebär att om en ersättningsfond inte tas i anspråk senast under det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes ska avdraget återföras detta år. Enligt andra stycket kan Skatteverket, om det finns särskilda skäl, medge att fonden behålls som längst till och med det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

På samma sätt som gäller för periodiseringsfonder ska dock återföring ske omedelbart under vissa förutsättningar i 31 kap. 20 § IL. Så är t.ex. fallet enligt 31 kap. 20 § 5–6 IL när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör och när näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES.

Begränsad skattskyldighet

Fysiska personer som inte är obegränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 3 § IL är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 17 § 1 IL. Den som är begränsat skattskyldig är vidare enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 respektive 6 IL skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige respektive för återförda avdrag för periodiseringsfond. Enligt 5 kap. 3 § andra stycket IL tillämpas bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer i 3 kap. IL även för fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Enligt 6 kap. 7 § IL är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga. Innebörden av detta regleras i 6 kap. 11 § IL. Begränsad skattskyldighet föreligger enligt punkten 1 respektive punkten 5 i första stycket i samma paragraf för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige respektive för återförda avdrag för periodiseringsfond. Det kan även tilläggas att begränsad skattskyldighet också föreligger enligt punkten 6 för sådan schablonintäkt som juridiska personer ska ta upp enligt 30 kap. 6 a § IL vid avsättning till periodiseringsfonder.

3.3.2 Successiv återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder

Förslag: En begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person behöver inte omedelbart återföra avdrag för avsättning till periodiserings- respektive ersättningsfonder när den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs från den skattskyldiges fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES. En förutsättning för undantag från omedelbar återföring är att den stat, till vilken överföringen sker, är medlem i EU eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i skatteförfarandelagen (63 kap. 14 § andra stycket).

Skälen för förslaget: Reglerna om omedelbar återföring periodiseringsfond och ersättningsfond är, som framgått av avsnitt 3.3.1, nära sammankopplade med reglerna om uttagsbeskattning vid utflyttning enligt 22 kap. 5 § IL. I den s.k. Malta-domen (RÅ 2008 ref. 30) prövade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) om bestämmelserna i 22 kap. 7 § IL jämfört med 5 § 4 samma kapitel samt bestämmelsen om återföring av periodiseringsfond i 30 kap. 8 § 4 IL var förenliga med den EU-rättsliga etableringsfriheten. HFD slog fast att de aktuella bestämmelserna inte var förenliga med EU-rätten. När det gäller återföringen av periodiseringsfonder ansåg HFD att inskränkningen i etableringsfriheten i artikel 49 i fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt (FEUF) kunde rättfärdigas med hänsyn till behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang eftersom reglerna enligt domstolen syftar till att säkerställa att tidigare medgivna skattekrediter ska upplösas i det land där de har uppstått. Bestämmelserna kunde däremot inte anses proportionerliga, utan samma beskattningsresultat kunde uppnås på ett mindre ingripande sätt. En mer proportionerlig åtgärd var att medge anstånd med uttagsbeskattningen och att tillåta successiv återföring av periodiseringsfonderna enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL i dessa situationer. Mot

bakgrund av domen utvidgades reglerna om anstånd med uttagsbeskattning och successiv återföring av periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder i linje med HFD:s dom. Bedömningen gjordes att skatteavtalen inte förhindrade en sådan uppskjuten betalning av skatten och successiv återföring av fonderna. (prop. 2009/10:39 s. 14).

I mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal slog EU-domstolen fast att det inte är förenligt med etableringsfriheten i artikel 49 FEUF, att omedelbart beskatta realiserade värdeökningar när ett bolag utan hemvist i landet för över delar av eller samtliga tillgångar i ett i landet beläget fast driftställe till en annan medlemsstat. En mindre ingripande åtgärd föreligger om den nationella lagstiftningen ger möjlighet för det bolag som genomför omorganisationen att välja mellan omedelbar eller uppskjuten betalning av skatten. Domstolen hänvisade även till tidigare praxis och konstaterade att situationen då ett fast driftställes tillgångar upphör att användas i varje form av ekonomisk verksamhet i en medlemsstat, dvs. när verksamheten läggs ned, och den situationen där sådana tillgångar flyttas till en annan medlemsstat vid upphörandet av verksamheten i ett sådant fast driftställe i den första medlemsstaten inte är jämförbara, se avsnitt 2.2.2. Det kan i detta sammanhang tilläggas att bestämmelserna i artikel 5 i direktivet mot skatteundraganden till viss del är en kodifiering av denna praxis.

Enligt svensk rätt förutsätter bibehållandet av en fondavsättning att det finns en skattskyldig i Sverige (prop. 2009/10:39 s. 36). En sådan situation som i mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal, att ett utländskt bolag utan hemvist i landet väljer att föra över verksamheten i ett i landet beläget fast driftställe till en annan medlemsstat, skulle om den inträffade i Sverige, utlösa uttagsbeskattning. Den skulle också medföra att fondavsättningar omedelbart ska återföras till beskattning hos det utländska företaget som är begränsat skattskyldigt i Sverige. Detta gäller dock bara om skattskyldigheten för all näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver i Sverige har upphört. Om endast vissa inkomster från näringsverksamheten undantas från skattskyldighet, behöver omedelbar återföring däremot inte ske enligt svensk rätt (jfr prop. 1994/95:91 s. 52).

EU-domstolen anser att en mindre ingripande åtgärd när det gäller utflyttningsbeskattning är att det enligt de nationella reglerna finns en valmöjlighet mellan omedelbar beskattning eller uppskjuten betalning av skatt i kombination med en eventuell ränta eller säkerhet. Vid fråga om fondavsättningar skulle en motsvarande reglering innebära en valmöjlighet mellan omedelbar återföring av fondavsättningen till beskattning och en successiv återföring. Vid en prövning finns det därför en risk för att EU-domstolen skulle bedöma att en omedelbar återföring är oproportionerlig, eftersom det kan finnas mindre ingripande åtgärder för att uppnå samma beskattningsresultat. Mot denna bakgrund bör det införas en möjlighet till successiv återföring. Bedömningen är att periodiseringsfonder och ersättningsfonder bör omfattas. Till skillnad från periodiseringsfonder och ersättningsfonder är expansionsfonder inte tidsbegränsade. Detta kan medföra svårigheter vad gäller indrivning av skatten från en begränsat skattskyldig fysisk person och komplikationer vid återföringen för den enskilde. Med hänsyn till den komplexitet som ett

sådant förslag skulle kunna medföra görs därför bedömningen att expensionsfonder inte bör omfattas av detta lagstiftningsprojekt.

Mot denna bakgrund föreslås en begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person få möjlighet till successiv återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör (se t.ex. 30 kap. 8 § 3 IL) på grund av att den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige förs över till en stat inom EES. Återföring sker då inom en viss tidsperiod enligt huvudregeln för periodiseringsfonder och ersättningsfonder. Vad som gäller enligt dessa bestämmelser följer av 30 kap. 7 § IL för periodiseringsfonder och 31 kap. 19 § IL för ersättningsfonder.

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. Bestämmelsen i 31 kap. 19 § andra stycket IL innebär att fonden kan behållas till och med det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes om Skatteverket bedömer att det finns särskilda skäl. Sådan dispens bör bara medges om den skattskyldige har svårigheter att ta fonden i anspråk inom treårsperioden t.ex. på grund av konjunkturläget, sjukdom eller dylikt, men har konkreta planer på att ta fonden i anspråk (jfr. prop. 1980/81:68 s. 229).

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.

De föreslagna bestämmelserna gäller juridiska personer, enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. Utformningen av sådana bestämmelser bör följa utformningen av den utvidgade anståndsmöjlighet i skatteförfarandelagen som föreslås i avsnitt 4.1 mot bakgrund av artikel 5 i direktivet.

De föreslagna ändringarna kräver också att 6 kap. 11 § 5 IL om juridiska personers begränsade skattskyldighet för återförda avdrag för periodiseringsfond justeras så att den även omfattar ersättningsfonder. Motsvarande justering bör göras för fysiska personer i 3 kap. 18 § 6 IL. Begränsad skattskyldighet för återförda avdrag för periodiseringsfond föreligger redan för fysiska personer i inkomstslaget näringsverksamhet enligt samma punkt och kräver inte någon åtgärd.

Den som är begränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 18 § 3 respektive 6 kap. 11 § 1 IL skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Enligt artikel 7.1 i OECD:s modellavtal har Sverige rätt att beskatta inkomst hänförlig till fast driftställe i Sverige. Avsättningarna till periodiseringsfond och ersättningsfond avser inkomster som uppkommit under den tid som den begränsat skattskyldiga personen hade ett fast driftställe i Sverige. Nämnda avsättningar avser alltså inkomster som Sverige, enligt artikel 7.1

i OECD:s modellavtal, får beskatta. Det finns därför, generellt sett, inte några hinder mot att den skattskyldiges fonder återförs till beskattning successivt efter att skattskyldigheten för näringsverksamheten upphört.

På samma sätt som föreslås gälla för den utvidgade anståndsmyndigheten i skatteförfarandelagen (se avsnitt 4.1.5) ska de nya bestämmelserna för begränsat skattskyldiga bara gälla vid överföringar inom EES. Vid utflyttning till en stat inom EES men som inte är medlem i EU, dvs. Norge, Island och Liechtenstein gäller enligt anståndsreglerna i direktivet mot skatteundandraganden ett krav på att inflyttningsstaten har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd gällande indrivning som motsvarar rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, det s.k. indrivningsdirektivet. Enligt den föreslagna bestämmelsen i 63 kap. 14 § SFL innebär detta att Liechtenstein inte omfattas av reglerna om anstånd eftersom kravet i nuläget inte bedöms vara uppfyllt, se avsnitt 4.1.5.

För att underlätta indrivning och minska kontrollproblem bedöms det vara lämpligt att motsvarande begränsning som i direktivets bestämmelser om anstånd även ska gälla enligt reglerna om återföring av periodiseringsfond och ersättningsfond i de angivna situationerna. Om överföringen har skett till en stat inom EES som inte är medlem i EU bör det således enligt bestämmelserna krävas att ett sådant avtal föreligger.

Sammanfattningsvis föreslås att bestämmelserna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder i 30 kap. 8–10 §§ och 31 kap. 20 § IL ändras så att en begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person undantas från omedelbar återföring av avsättningen i vissa fall. Det gäller när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör på grund av att den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige förs över till en stat inom EES. I detta fall får den skattskyldige möjlighet att välja mellan omedelbar eller uppskjuten beskattning. En förutsättning för detta är att den stat till vilken överföringen har skett är medlem i EU eller att det finns ett sådant avtal som nämns ovan som motsvarar indrivningsdirektivet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 18 §, 6 kap. 11 §, 30 kap. 8–10 §§ och 31 kap. 20 § IL.

3.3.3 Uppgiftsskyldighet

Förslag: Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond, ska lämna särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningen. I det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond ska särskilda uppgifter lämnas av delägarna.

De särskilda uppgifterna ska undertecknas och ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen när inkomstdeklaration ska lämnas.

Bedömning: Den behandling av personuppgifter som föranleds av förslaget är förenlig med EU:s dataskyddsförordning och föranleder

inga ändringar i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Skälen för förslaget och bedömningen

Behovet av särskilda uppgifter

Ovan i avsnitt 3.3.2 föreslås vissa ändringar i inkomstskattelagen avseende återföring av periodiseringsfond och ersättningsfond vid utflyttning. En begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person föreslås inte omedelbart behöva återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond när den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs från den skattskyldiges fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES.

Mot bakgrund av de nya situationer som uppstår med förslaget finns ett behov för Skatteverket att få in uppgifter. Befintliga registeruppgifter hos Skatteverket kan inte möta detta behov. Det kan förutses fall när den skattskyldige som gjort avdrag för en avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond på grund av utflyttning inte längre ska lämna en inkomstdeklaration i Sverige. En juridisk person som gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska dock enligt 33 kap. 6 a § IL ta upp en schablonintäkt och kommer, under förutsättning att intäkten uppgått till minst 200 kronor (se 30 kap. 4 § 3 SFL), även fortsättningsvis bli skyldig att lämna inkomstdeklaration. För övriga skattskyldiga i förslaget i avsnitt 3.3.2 kan situationen vara sådan att de inte ska lämna inkomstdeklaration i Sverige förrän fondåterföringen ska ske. Skatteverket får då under denna tid inte in uppgifter som kan leda till återförande till beskattning av fonderna, vare sig av den skattskyldige eller på annat sätt. Skatteverkets kontrollarbete försvåras därmed.

Vid införandet av en ny uppgiftsskyldighet för den som äger en ersättningsbostad i utlandet med ett uppskovsbelopp ansågs att det skulle vara onödigt betungande att göra personer som ska lämna uppgifter om utländska ersättningsbostäder fullt ut deklarationsskyldiga. För dessa personer infördes i stället en skyldighet att lämna särskilda uppgifter (prop. 2006/07:19 s. 39). Det finns skäl att göra motsvarande bedömning här.

Även lämnande av en särskild uppgift är förenad med en viss börda. Denna får dock anses vara befogad så länge den skattskyldige har ett alternativ till att skjuta upp återföringen av fondavsättningen. I detta fall ges den skattskyldige möjlighet att undantas från omedelbar beskattning vid utflyttning av verksamheten. Ett liknande resonemang fördes i mål C-371/10 National Grid Indus BV där det anfördes att för det fall ett bolag skulle anse att den administrativa bördan som är förenad med ett uppskjutet uttag är orimlig, kan bolaget välja att betala skatten omgående.

Som jämförelse har godtagits att uppgiftsskyldigheten utvidgas på liknande sätt när uppskov enligt 47 kap. IL knyts till en ersättningsbostad utomlands, se 33 kap. 7 § SFL.

Av kontrollskäl får det anses nödvändigt att det utarbetas ett system där Skatteverket kontinuerligt får information om att förutsättningarna för fondavsättningar fortfarande föreligger. Det föreslås därför att den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond enligt 30 och

31 kap. IL ska lämna särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningen.

Ett handelsbolag är inte skyldigt att lämna inkomstdeklaration eftersom handelsbolaget inte är skattskyldigt för sina inkomster. Inkomsten ska i stället beskattas hos delägarna, se 5 kap. 1 § IL. Det är dock, till skillnad från periodiseringsfonder, handelsbolaget och inte delägarna som gör avdraget för avsättning till ersättningsfonder, 31 kap. 2 § IL. I det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond föreslås därför att särskilda uppgifter ska lämnas av delägarna.

Hur bör de särskilda uppgifterna lämnas och vilka uppgifter krävs?

En fråga att ta ställning till är på vilket sätt de särskilda uppgifterna bör lämnas till Skatteverket. I skatteförfarandelagen finns flera skyldigheter att lämna uppgifter till Skatteverket, nämligen skyldighet att lämna kontrolluppgifter, olika slags deklarationer, särskilda uppgifter, informationsuppgifter och periodiska sammanställningar. Syftet med de olika uppgiftsskyldigheterna skiljer sig åt. I 33 kap. SFL finns bestämmelser bl.a. om i vilka situationer särskilda uppgifter ska lämnas. Ovan föreslås att särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningar ska lämnas. Detta innebär att särskilda uppgifter ska lämnas oavsett om något hänt som påverkar fondavsättningen. Exempel på uppgifter som kan vara av särskilt intresse är om företaget har lagt ned verksamheten eller har flyttat den till en stat utanför EES. Vidare kan uppgifterna röra information om bolaget planerar för eller har genomfört en överföring av näringsverksamheten till ett annat bolag som inte är skattskyldigt för verksamheten i Sverige.

I syfte att begränsa den administrativa bördan för den skattskyldige är det angeläget att begränsa antalet uppgifter som ska lämnas till Skatteverket. Ytterligare precisering av vilka uppgifter som ska lämnas kan meddelas genom myndighetsföreskrifter, jfr 22 kap. 4 § skatteförfarandeförordningen 2011:1261, förkortad SFF.

De särskilda uppgifterna bör lämnas enligt fastställt formulär, se 38 kap. 1 § SFL och 22 kap. 3 § SFF. Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (prop. 2010/11:165 s. 856).

Vid vilken tidpunkt bör uppgifterna lämnas?

En annan fråga är när uppgifterna bör lämnas. Ett alternativ är att uppgifterna bara ska lämnas vid förändringar som kan påverka en eventuell fondåterföring. Ett sådant system ställer dock dels krav på att den skattskyldige i varje enskilt fall ska göra en bedömning av de skattemässiga effekterna av en viss förändring, dels utestänger det Skatteverket från att göra en bedömning av om en viss förändring medför ett krav på fondåterföring. Uppgifterna bör därför i stället lämnas varje år som någon skyldighet att lämna inkomstdeklaration inte finns på grund av utflyttning. Uppgifterna bör lämnas senast vid en bestämd tidpunkt.

Av förenklingsskäl är det lämpligt att den som föreslås lämna särskilda uppgifter bör lämna sådana vid samma tidpunkt som gäller för inlämnande av inkomstdeklaration. I 32 kap. 2 § SFL finns bestämmelser om när andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration. Vad som

avses med juridiska personer framgår av 3 kap. 11 § SFL. Det finns fyra deklARATIONSTIDPUNKTER (1 juli, 1 november, 15 december eller 1 mars) och dessa beror på när beskattningsåret går ut (31 december, 30 april, 30 juni eller 31 augusti). Om en juridisk persons beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti, ska den av följande perioder 1 januari–31 december, 1 maj–30 april, 1 juli–30 juni, eller 1 september–31 augusti som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret anses vara beskattningsåret när en inkomstdeklaration ska lämnas (3 kap. 5 § andra och tredje stycket SFL).

Fysiska personer ska lämna inkomstdeklaration senast den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret (32 kap. 1 § SFL).

Ovan föreslås att i det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond ska särskilda uppgifter lämnas av delägarna. Detta innebär att tidpunkten för lämnande av sådana särskilda uppgifter avgörs av om delägaren är en fysisk eller juridisk person.

Det föreslås att de särskilda uppgifter som nu avses ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 1 eller 2 § SFL.

Formkrav

I 38 kap. 2 § SFL finns bestämmelser om att särskilda uppgifter ska undertecknas. Detta formkrav bör även omfatta ovannämnda särskilda uppgifter som lämnas av den som är uppgiftsskyldig enligt 33 kap. 7 a § SFL för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond.

Övrigt om förfarande och särskilda uppgifter

Det föreslås ovan i detta avsnitt att den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond, ska lämna särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningen. I det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond ska särskilda uppgifter lämnas av delägarna. I och med detta blir flera bestämmelser i bl.a. skatteförfarandelagen med automatik tillämpliga. Exempel på sådana är bestämmelserna om föreläggande i 37 kap. och förseningsavgift i 48 kap. SFL.

För det fall Skatteverket inte får fullständig och tillförlitlig information bör myndigheten efter att ha haft kommunikation med den skattskyldige kunna fatta beslut om att återföra fondavsättningen till beskattning. Detta beslut kan sedan ändras genom begäran om omprövning på vanligt sätt. Skatteverket har också enligt 37 kap. 4 § SFL möjlighet att förelägga den som inte är skyldig att lämna deklaration att göra det.

I prop. 2006/07:19 s. 38 gjordes bedömningen att om avsaknad av uppgifter från den skattskyldige skulle leda till att ett uppskovsbelopp automatiskt återförs till beskattning skulle, förutom att det kan framstå som onödigt ingripande, detta markant avvika från det gängse taxeringsförfarandet. Det finns, bl.a. med beaktande av att få skattskyldiga förväntas omfattas av förslaget (se avsnitt 6.3), skäl att göra motsvarande bedömning här.

Kronofogdemyndigheten kan genom EU:s direktiv (rådets direktiv 2010/24/EU) om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet) få hjälp

med indrivning från medlemsstater i EU och de EES-stater som har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd motsvarande det som föreskrivs i direktivet.

Personuppgiftsbehandlingen

Ovan föreslås en uppgiftsskyldighet för den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration avseende gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond. Särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningen ska lämnas.

Exempel på uppgifter som kan behöva lämnas av t.ex. enskilda näringsidkare eller delägare i handelsbolag som är fysiska personer är om företaget har lagt ned verksamheten eller har flyttat den till en stat utanför EES. Vidare kan uppgifterna röra information om bolaget planerar för eller har genomfört en överföring av näringsverksamheten till ett annat bolag som inte är skattskyldigt för verksamheten i Sverige. Ytterligare precisering av vilka uppgifter som ska lämnas kan meddelas genom myndighetsföreskrifter, jfr 22 kap. 4 § SFF.

Förslaget ger upphov till en sådan personuppgiftsbehandling av Skatteverket i beskattningsdatabasen som omfattas av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning. För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten gäller även lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som innehåller bestämmelser som kompletterar dataskyddsförordningen. Vissa av bestämmelserna i lagen gäller också vid behandling av uppgifter om juridiska personer (se 1 § andra stycket).

I propositionen Anpassningar av vissa författningar inom skatt, tull och exekution till EU:s dataskyddsförordning bedöms att den behandling som får utföras enligt bestämmelserna i bl.a. lagen om Skatteverkets behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet har rättslig grund på det sätt som krävs enligt artikel 6 i förordningen (prop. 2017/18:95 s. 40–46). Den rättsliga grunden för behandlingen hos Skatteverket är i första hand att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning på det sätt som anges i artikel 6.1 e. Den aktuella grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning. Den rättsliga grunden är fastställd såväl i förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket som i skatteförfarandelagen och de närmare ändamålen för behandlingen är fastställda i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Av 1 kap. 4 § 1 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter. Av 2 kap. 2 § framgår vidare att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas

av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. I 2 kap. 3 § och i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Den behandling av personuppgifter som förslaget ger upphov till behövs vid myndighetens handläggning av ärenden som görs med stöd av skatteförfarandelagen och är tillåten enligt de ovan angivna bestämmelserna.

Sammanfattningsvis görs bedömningen att den personuppgiftsbehandling som förslaget ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning och inte föranleder några ändringar i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 1, 2 och 10 §§ och 38 kap. 2 § SFL och att en ny paragraf, 33 kap. 7 a § SFL, införs.

3.4 Vissa övriga bedömningar mot bakgrund av EU-domstolens praxis

Bedömning: Det behöver inte införas några ändringar i inkomstskattelagen med anledning av EU-domstolens dom i mål A Oy (C-292/16) som rör verksamhetsavyttring och fiktiv avräkning enligt fusionsdirektivet.

Skälen för bedömningen: I EU-domstolens dom i mål C-292/16 A Oy behandlades frågan om anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt vid verksamhetsavyttring enligt finska bestämmelser i förhållande till artikel 10.2 i fusionsdirektivet.

Målet gällde ett finskt bolag med ett fast driftställe i Österrike. Inom ramen för en överföring av tillgångar sålde bolaget verksamheten i det fasta driftstället till ett österrikiskt bolag till marknadsmässig ersättning i form av andelar i det österrikiska bolaget, se avsnitt 2.2.4. Av målet framgår att möjligheten till fiktiv avräkning inte läker en omedelbar beskattning vid avyttringen och att det krävs en valmöjlighet mellan anstånd med betalning av uppkommen skatt och omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar, för att beskattning av värdeökning inte ska anses strida mot etableringsfriheten.

Enligt EU-domstolen bör den skattskyldige ha möjlighet till anstånd med betalning av den uppkomna skatten i ovan nämnda situation, även om fiktiv avräkning medges. I svensk rätt återfinns bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i 63 kap. SFL. I inkomstskattelagen finns de relevanta bestämmelserna som rör verksamhetsavyttring och fiktiv avräkning enligt fusionsdirektivet i 38 kap. 19 § som i sin tur hänvisar till 37 kap. 30 §.

Mot denna bakgrund görs bedömningen att EU-domstolens dom och fusionsdirektivets bestämmelser om fiktiv avräkning vid verksamhetsavyttring inte föranleder några särskilda ändringar i inkomstskattelagen eftersom det avgörande för beskattningen i denna del är möjligheten till anstånd som regleras i skatteförfarandelagen. Frågan om EU-domstolens

dom föranleder ändringar i reglerna om anstånd i skatteförfarandelagen behandlas i avsnitt 4.1.4.

4 Anstånd i gränsöverskridande situationer

4.1 Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer

I artikel 5 i direktivet mot skatteundandraganden finns bestämmelser om tillämpningsområdet för anståndsregleringen och om förutsättningar för att kunna beviljas anstånd i samband med utflyttningsbeskattning (se avsnitt 2.1.1). Vissa av dessa bestämmelser bedöms föranleda ändringar i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Dessa behandlas nedan, tillsammans med vissa andra ändringar som bedöms lämpliga att föreslå i detta sammanhang.

4.1.1 Gällande regler om anstånd i samband med utflyttningsbeskattning

I avsnitt 2.2.5 redogörs för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2008 ref. 30, den s.k. Malta-domen. Mot bakgrund av denna dom infördes bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning när Sverige förlorar rätten att beskatta en näringsverksamhet på grund av ett skatteavtal med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), se prop. 2009/10:39. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2010 och återfinns numera huvudsakligen i 63 kap. 14, 17, 19 och 21 §§ SFL.

Dessa bestämmelser återges och behandlas mer utförligt nedan. Det kan dock nämnas att bestämmelserna i huvudsak innebär att den skattskyldige efter ansökan kan beviljas anstånd med betalningen av den skatt som belöper på de uttagna tillgångarna. Anståndstiden är ett år. Nytt anstånd kan högst avse ett lika högt belopp som tidigare anstånd, men kan också avse ett lägre belopp bl.a. om den skattskyldige har gjort sig av med tillgångar som har legat till grund för tidigare anstånd. För inventarier och immateriella tillgångar minskar dessutom den anståndsgrundande inkomsten successivt under fem respektive tio år, varefter rätten till anstånd helt upphör.

4.1.2 Även begränsat skattskyldiga ska kunna beviljas anstånd i samband med utflyttningsbeskattning

Förslag: Även begränsat skattskyldiga juridiska och fysiska personer ska kunna beviljas anstånd med betalning av utflyttningskatt.

Skälen för förslaget

Begränsat skattskyldiga juridiska personer

Inledningsvis bör nämnas att direktivet i relevanta delar är tillämpligt endast på skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater (se avsnitt 2.1). Enligt svensk rätt betalar juridiska personer statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet, s.k. bolagsskatt (1 kap. 3 § IL). Vad som vid inkomstbeskattningen avses med juridiska personer framgår av 2 kap. 3 § IL. Mot denna bakgrund görs bedömningen att tillämpningsområdet för direktivet är begränsat till juridiska personer.

Utöver vad som nämnts ovan anges i artikel 1 att direktivet är tillämpligt på fasta driftställen i en eller flera medlemsstater som tillhör subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i tredjeland. Enligt 6 kap. 7 och 11 §§ IL är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga för inkomst från fast driftställe i Sverige. Vad som avses med utländsk juridisk person framgår av 6 kap. 8 § IL. I svensk rätt kan enbart obegränsat skattskyldiga juridiska (och fysiska) personer beviljas anstånd i samband med utflyttningsbeskattning (63 kap. 14 § SFL). Bedömningen görs att denna ordning inte är förenlig med direktivet. Det föreslås därför att både obegränsat och begränsat skattskyldiga juridiska personer bör kunna beviljas anstånd med betalning av utflyttningskatt. Detta gäller under förutsättning att övriga villkor för anstånd är uppfyllda, se bl.a. avsnitt 4.1.3 och 4.1.5.

Begränsat skattskyldiga fysiska personer

Förslaget att även begränsat skattskyldiga juridiska personer i vissa fall ska kunna beviljas anstånd i samband med utflyttningsbeskattning väcker frågan om en liknande möjlighet bör införas även för begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. Det är visserligen inte nödvändigt för att genomföra direktivet men det bedöms lämpligt av flera skäl att i detta sammanhang överväga en sådan ordning.

Inledningsvis bör nämnas att ett förslag som innebär att även begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet ska kunna beviljas anstånd enligt 63 kap. 14 § SFL bedöms omfatta två olika anståndssituationer. Den första situationen skulle innebära en möjlighet till anstånd med betalning av utflyttningskatt för en fysisk person som bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige, om denne överför tillgångar från detta fasta driftställe till en stat inom EES (jämför anståndsbestämmelsen för juridiska personer i artikel 5.2 b). Den andra situationen är snarlik den första, med den skillnaden att det är den näringsverksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället som överförs och inte tillgångar (jämför anståndsbestämmelsen för juridiska personer i artikel 5.2 d). Dessa situationer behandlas närmare i avsnitt 4.1.3.

Ett skäl att införa anståndsmöjligheter även för begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet är intresset av att ha ett enhetligt system. En anståndsreglering som är utformad på ett sätt för begränsat skattskyldiga juridiska personer och på ett annat för begränsat skattskyldiga fysiska personer skulle kunna uppfattas som asymmetrisk. En sådan uppdelning skulle innebära att neutralitet inte föreligger fullt ut mellan olika ägarformer i uppördshänseende. Detta skulle i vissa fall

kunna medföra att tillämpningsområdet för anståndsbestämmelsen i 63 kap. 14 § SFL blir en faktor vid valet av ägarform, vilket inte är en önskvärd effekt. Med tanke på att de anståndssituationer som nämns i stycket ovan i allt väsentligt överensstämmer med de som anges för juridiska personer i artikel 5.2 b och d, skulle vidare en sådan bristande koherens bli än mer iögonfallande. Det kan även tilläggas att ett sådant uppdelat system skulle innebära att lagtexten som sådan blir fragmenterad och svåröverskådlig.

Ett annat skäl är frågan om indrivning. Den omständigheten att enbart obegränsat skattskyldiga kan beviljas anstånd med betalning av utflyttningskatt motiverades av indrivningsskäl (prop. 2009/10:39 s. 19). Möjligheterna till bistånd med indrivning har dock utvidgats och förbättrats efter att dagens anståndsbestämmelser infördes. Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet) har införlivats i svensk rätt, bl.a. genom tillkomsten av lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen. I detta sammanhang bör det understrykas att artikel 5.2 endast ska tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar som motsvarar indrivningsdirektivet (se artikel 5.2 andra stycket). Denna fråga behandlas närmare i avsnitt 4.1.5, men det kan redan här nämnas att hänvisningen till indrivningsdirektivet bedöms vara ett uttryck för uppfattningen att anstånd ska kunna komma i fråga i förhållande till en EES-stat så länge möjligheterna att faktiskt också kunna driva in skatten når upp till indrivningsdirektivets nivå.

En till indrivning nära kopplad fråga är möjligheterna till informationsutbyte på skatteområdet mellan EES-stater. Även på detta område har regleringen utvidgats efter tillkomsten av dagens anståndsbestämmelser i skatteförfarandelagen. Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning har genomförts i svensk rätt genom bl.a. lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Det har därefter införts ytterligare bestämmelser om automatiskt utbyte av upplysningar i nämnda direktiv, vilket har föranlett ändringar i 2012 års lag samt införandet av särskilda lagar om automatiskt utbyte av vissa typer av upplysningar, bl.a. lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Allt detta har betydelse eftersom förbättrade möjligheter till informationsutbyte innebär förbättrade möjligheter till indrivning.

Mot denna bakgrund görs bedömningen att den indrivningsproblematik som tidigare fanns inte längre har samma tyngd som skäl för att enbart obegränsat skattskyldiga ska kunna beviljas anstånd enligt 63 kap. 14 § SFL.

Utöver detta kan det ifrågasättas om en utflyttningsbeskattning utan möjlighet till anstånd är förenlig med EU-rätten vad gäller begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. I EU-domstolens mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal behandlas bestämmelser som var tillämpliga i det fall ett bolag utan hemvist i Portugal flyttar samtliga eller delar av de tillgångar som är knutna till ett fast driftställe från Portugal till en annan medlemsstat. Bestämmelserna

föreskrev en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar på de berörda tillgångarna, men inte av de orealiserade värdeökningar som följer av rent inhemska transaktioner (se även avsnitt 2.2.2).

De portugisiska bestämmelserna bedömdes utgöra hinder mot etableringsfriheten och vara oproportionerliga. I domen erinrade EU-domstolen om att etableringsfriheten i artikel 49 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat ska ske vid själva tidpunkten för utflyttningen. EU-domstolen erinrade också om att en nationell lagstiftning med möjlighet att välja mellan en omedelbar betalning av skatten och en uppskjuten betalning är en åtgärd som utgör ett mindre ingrepp i etableringsfriheten.

I nämnda dom talas visserligen endast om bolag men den bedöms likväl vara relevant för begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. Bestämmelser som ger en möjlighet till anstånd i samband med utflyttningsbeskattning för den aktuella gruppen skattskyldiga bedöms vara i linje med EU-rätten. I detta sammanhang bör det även lyftas fram att artikel 49 FEUF föreskriver att etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare på de villkor som föreskrivs för medlemsstatens egna medborgare.

Sammantaget bedöms det således finnas skäl att införa en ordning enligt vilken även begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet ska kunna beviljas anstånd med betalning av utflyttningskatt. En sådan ordning föreslås därför.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 14 § SFL.

4.1.3 Nya anståndssituationer i samband med utflyttningsbeskattning

Förslag: Anstånd med betalning av skatt och avgift i samband med uttagsbeskattning ska kunna beviljas om skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis har upphört på grund av att den skattskyldige har överfört tillgångar från sitt fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES. Detta gäller dock endast om tillgångarna tillhör den skattskyldige även efter överföringen. Anstånd ska även kunna beviljas om skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis har upphört på grund av att den skattskyldige har överfört den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. För anstånd i samtliga nämnda situationer krävs vidare att näringsverksamheten utanför Sverige inte har upphört.

Bedömning: Inga ytterligare ändringar bedöms nödvändiga för att uppfylla åtagandena i artikel 5.2 a respektive 5.2 c i direktivet.

Skälen för förslaget och bedömningen

Av artikel 5.2 i direktivet framgår att en skattskyldig ska ges rätt att få anstånd med betalningen av den utflyttningsskatt som avses i artikel 5.1 i fyra olika situationer. Dessa situationer framgår av artikel 5.2 a–d och är tillämpliga endast på juridiska personer (se avsnitt 4.1.2). I det följande görs en bedömning av om dessa situationer uppfyller villkoren för anstånd i 63 kap. 14 § första stycket 1–4 SFL eller om ändringar krävs för att genomföra direktivet.

I avsnitt 4.1.2 föreslås att också begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet ska kunna beviljas anstånd med betalning av utflyttningsskatt. Ett sådant förslag bedöms innebära att anstånd kommer att vara möjligt i två olika situationer. Även dessa situationer behandlas i detta avsnitt.

Artikel 5.2 a — överföring av tillgångar från ett huvudkontor till ett fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet

Enligt artikel 5.1 a ska en skattskyldig beskattas när denne överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om huvudkontorets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen. I artikel 5.2 a knyts en rätt till anstånd till denna situation, om tillgångarna överförs till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet).

Enligt det första villkoret för anstånd i 63 kap. 14 § första stycket 1 SFL krävs att beskattningen har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL. I avsnitt 3.1.2 görs bedömningen att beskattningen enligt artikel 5.1 a omfattas av 22 kap. 5 § 5 IL. Det nämnda villkoret bedöms således vara uppfyllt när det gäller den nu aktuella anståndssituationen.

Enligt 63 kap. 14 § första stycket 2 och 3 SFL krävs vidare att det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL har ingåtts med en stat inom EES, samt att tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES. En rätt till anstånd enligt artikel 5.2 föreligger endast när tillgången överförs till ett land inom EES och när tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES (det krävs även att det finns fullgoda indrivningsmöjligheter i förhållande till denna EES-stat, se avsnitt 4.1.5). Även de nu nämnda villkoren bedöms därför vara uppfyllda beträffande anståndssituationen i artikel 5.2 a.

Av 63 kap. 14 § första stycket 4 SFL framgår slutligen att en förutsättning för anstånd är att den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL ska beskattas i en annan stat inte har upphört. Det bör här nämnas att artikel 5.4 anger i vilka situationer ett anstånd ska upphöra omedelbart (se avsnitt 4.3.3). Det bedöms att artikel 5.4 innebär att anståndet ska upphöra bl.a. när den näringsverksamhet som ska beskattas i en annan stat har upphört. Denna bestämmelse tar visserligen sikte på i vilka fall ett anstånd ska upphöra, medan bestämmelserna i 63 kap. 14 § SFL är utformade som villkor för att anstånd ska kunna beviljas. Detta förhållande bedöms dock sakna självständig betydelse i detta sammanhang. Det bedöms ligga i linje med artikel 5.4 att en ansökan om anstånd inte kan

beviljas när den näringsverksamhet som ska beskattas i en annan stat har upphört. Bedömningen görs därför att det aktuella villkoret i skatteförfarandelagen uppfyller och är förenligt med direktivets bestämmelser.

Med hänsyn till det ovan nämnda bedöms att inga ytterligare ändringar i 63 kap. 14 § SFL är nödvändiga för att uppfylla åtagandena i artikel 5.2 a. Avslutningsvis kan nämnas att en juridisk person skulle kunna vara enbart begränsat skattskyldig i Sverige, trots att den juridiska personen har ett huvudkontor i Sverige. Detta skulle kunna vara fallet om den juridiska personen är registrerad i ett annat land (se 6 kap. 3 och 7 §§ IL). Även en sådan juridisk person kommer dock att kunna beviljas anstånd enligt 63 kap. 14 § SFL, till följd av förslaget i avsnitt 4.1.2 att anstånd ska vara möjligt även för begränsat skattskyldiga.

Artikel 5.2 b — överföring av tillgångar från ett fast driftställe till ett huvudkontor eller till ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet

Det framgår av artikel 5.1 b att en skattskyldig ska beskattas när denne överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen. Den korresponderande anståndssituationen regleras i artikel 5.2 b, som föreskriver en rätt till anstånd om tillgångarna överförs till den skattskyldiges huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

I avsnitt 3.1.2 görs bedömningen att den utflyttningsbeskattning som anges i artikel 5.1 b omfattas av 22 kap. 5 § 2 IL. I detta sammanhang bör det inledningsvis nämnas att enligt artikel 7.1 i OECD:s modellavtal har Sverige rätt att beskatta en begränsat skattskyldigs inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL avser inkomster som uppkommit innan den skattskyldige överför tillgångarna från sitt fasta driftställe i Sverige. Det svenska beskattningsanspråket bestäms vid en tidpunkt omedelbart innan denna omständighet inträffar. Uttagsbeskattningen som sådan bör därför vara förenlig med skatteavtalen. Den omständigheten att den skattskyldige får anstånd med betalning av skatten föranleder ingen annan slutsats.

Som nämnts ovan är en första förutsättning för anstånd enligt 63 kap. 14 § första stycket 1 SFL att beskattningen har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL. Eftersom den utflyttningsbeskattning som anges i artikel 5.1 b bedöms omfattas av 22 kap. 5 § 2 IL rymmer anståndsbestämmelsen i 63 kap. 14 § SFL inte nu aktuella fall. Det är enligt 63 kap. 15 och 23 §§ SFL möjligt att bevilja anstånd på grund av synnerliga skäl respektive om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Dessa bestämmelser bedöms dock inte vara tillräckliga för att uppfylla åtagandena i direktivet. Möjligheterna till anstånd i 63 kap. 14 § SFL föreslås därför utvidgas till att gälla även uttag enligt 22 kap. 5 § 2 IL och situationen när den skattskyldige överför tillgångar från sitt fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES. Detta ska dock gälla endast om tillgångarna rättsligt eller ekonomiskt tillhör den skattskyldige även efter

överföringen. Så är fallet om den skattskyldige överför tillgångar från sitt fasta driftställe till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i en stat inom EES.

Vidare föreskriver, som tidigare nämnts, villkoret i 63 kap. 14 § första stycket 2 SFL att det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL ska ha ingåtts med en stat inom EES. Bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL refererar inte till skatteavtal. Någon ändring av villkoret i skatteförfarandelagen med anledning av den nu aktuella anståndssituationen bedöms därför inte nödvändig.

När det gäller kravet i 63 kap. 14 § första stycket 3 SFL och dess förenlighet med artikel 5.2 b, görs samma bedömning som den som har gjorts ovan avseende artikel 5.2 a.

Vad slutligen gäller 63 kap. 14 § första stycket 4 SFL, som alltså föreskriver att ett villkor för anstånd är att den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL ska beskattas i en annan stat inte har upphört, bör följande nämnas. Anstånd bör inte kunna beviljas om den näringsverksamhet som avses i 22 kap. 5 § 2 IL har upphört, på liknande sätt som gäller för situationer som omfattas av punkterna 4 och 5 i samma paragraf. Ett tillägg som innebär att ett villkor för anstånd är att den näringsverksamhet som avses i 22 kap. 5 § 2 IL inte har upphört bör därför införas.

Med de förslag till ändringar som nu har nämnts, tillsammans med förslaget i avsnitt 4.1.2 om att även begränsat skattskyldiga ska kunna beviljas anstånd, bedöms artikel 5.2 b vara införlivad.

Artikel 5.2 c — överföring av skatterättslig hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet

Enligt artikel 5.1 c ska en skattskyldig beskattas när denne överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten. Av artikel 5.2 c framgår att den skattskyldige ska ges rätt att få anstånd med betalningen av denna utflyttningsskatt, om överföringen av den skatterättsliga hemvisten sker till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

I avsnitt 3.1.2 görs bedömningen att den utflyttningsbeskattning som regleras i artikel 5.1 c omfattas av bestämmelsen i 22 kap. 5 § 4 IL. Villkoret i 63 kap. 14 § första stycket 1 SFL bedöms således vara uppfyllt när det gäller nu aktuell anståndssituation. Även villkoren i 63 kap. 14 § första stycket 2–4 SFL bedöms vara uppfyllda, i enlighet med de överväganden som görs ovan avseende artikel 5.2 a.

Den sammantagna bedömningen är således att bestämmelserna i 63 kap. 14 § första stycket SFL uppfyller och är förenliga med åtagandena i artikel 5.2 c.

Artikel 5.2 d — överföring av näringsverksamhet från ett fast driftställe till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet

Av artikel 5.1 d framgår att en skattskyldig ska beskattas när denne överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dennes fasta driftställe till en medlemsstat eller till ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat

inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen. I artikel 5.2 d knyts en rätt till anstånd till denna situation, om överföringen sker till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

Det bedöms i avsnitt 3.1.2 att utflyttningsbeskattningen i artikel 5.1 d omfattas av bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL. Det innebär att beskattningen faller utanför tillämpningsområdet för anståndsbestämmelsen i 63 kap. 14 § första stycket 1 SFL. I övervägandena ovan gällande anstånds-situationen i artikel 5.2 b föreslås dock att möjligheterna till anstånd bör utvidgas till att gälla även uttag enligt 22 kap. 5 § 2 IL. I detta sammanhang föreslås utöver detta att bestämmelsen uttryckligen ska ange den nu aktuella anståndssituationen, i syfte att möjliggöra anstånd för de fall som avses i artikel 5.2 d. Ett tillägg bör därför införas enligt vilket anstånd ska kunna beviljas när uttag har skett enligt 22 kap. 5 § 2 IL på grund av att den skattskyldige har överfört den näringsverksamhet som bedrivs från dennes fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES.

Vad gäller de förutsättningar för anstånd som anges i 63 kap. 14 § första stycket 2–4 SFL, görs samma överväganden som de som har gjorts ovan avseende artikel 5.2 b. Även vad gäller förslaget förenlighet med skatteavtal görs samma bedömning som den som har gjorts ovan avseende anståndssituationen i artikel 5.2 b.

Med dessa förslag till ändringar, tillsammans med förslaget i avsnitt 4.1.2 om att även begränsat skattskyldiga ska kunna beviljas anstånd, bedöms artikel 5.2 d vara införlivad.

Begränsat skattskyldig fysisk person som överför tillgångar från ett fast driftställe till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet

I avsnitt 4.1.2 föreslås att även begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet ska kunna beviljas anstånd i samband med utflyttningsbeskattning. Det bedöms inledningsvis lämpligt att införa denna reglering i den befintliga anståndsbestämmelsen i 63 kap. 14 § SFL.

Som nämnts i avsnitt 4.1.2 bedöms det aktuella förslaget omfatta två olika anståndssituationer. Den första situationen avser en begränsat skattskyldig fysisk person som bedriver näringsverksamhet och som överför tillgångar från sitt fasta driftställe i Sverige till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet. Den aktuella situationen bedöms omfattas av bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL, i likhet med motsvarande situation för juridiska personer som anges i artikel 5.1 b.

När det gäller kraven för att beviljas anstånd anges i 63 kap. 14 § första stycket 1 SFL alltså att anstånd får beviljas om beskattningen har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL. Ovan föreslås att denna anståndsbestämmelse bör gälla även sådan beskattning som sker med stöd av 22 kap. 5 § 2 IL och som uppkommer efter en överföring av tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES, om tillgångarna rättsligt eller ekonomiskt tillhör den skattskyldige även efter överföringen. Det bedöms att ingen ytterligare ändring krävs för att anståndsbestämmelsen ska omfatta även nu aktuella fall för fysiska personer. Beträffande villkoren i 63 kap. 14 § första stycket 2–4 SFL görs vidare samma bedömningar som de som har gjorts ovan gällande

anståndssituationen i artikel 5.2 b. Även vad gäller förslagets förenlighet med skatteavtal görs samma bedömning som den som har gjorts ovan avseende anståndssituationen i artikel 5.2 b.

Begränsat skattskyldig fysisk person som överför näringsverksamhet från ett fast driftställe till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet

Den andra situationen skulle innebära en möjlighet till anstånd med betalning av utflyttningsskatt för en fysisk person som överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dennes fasta driftställe i Sverige till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet. Den aktuella situationen bedöms omfattas av bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL, i likhet med motsvarande situation för juridiska personer som avses i artikel 5.1 d.

Beträffande villkoren för att beviljas anstånd i 63 kap. 14 § SFL föreslås ovan att bestämmelsen bör omfatta sådan skatt som tas ut med stöd av 22 kap. 5 § 2 IL och som uppkommer efter en sådan överföring av näringsverksamhet som nu avses. Det bedöms att ingen ytterligare ändring krävs för att anståndsbestämmelsen ska omfatta även nu aktuella fall för fysiska personer. Vad gäller de förutsättningar för anstånd som anges i 63 kap. 14 § första stycket 2–4 SFL görs samma överväganden som de som har gjorts ovan avseende artikel 5.2 b. Även vad gäller förslagets förenlighet med skatteavtal görs samma bedömning som den som har gjorts ovan gällande anståndssituationen i artikel 5.2 b.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 14 § SFL.

4.1.4 Anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt

Förslag: Anstånd ska kunna beviljas med betalning av sådan skatt som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i inkomstskattelagen. Anståndstiden ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

Skälen för förslaget

I artikel 10.1 i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet), anges en huvudregel för den ordning som ska gälla om den överförda tillgången vid en fusion, fission, partiell fission och överföring av tillgångar är knuten till ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Med överföring av tillgångar avses det som betecknas verksamhetsavyttring i

inkomstskattelagen. Denna huvudregel innebär att det överlåtande bolagets medlemsstat ska avstå från varje rätt att beskatta det utländska fasta driftställe som överförs genom transaktionen.

Av artikel 10.2 i fusionsdirektivet framgår dock att det överlåtande bolagets medlemsstat, om den tillämpar ett system för beskattning av vinster oavsett varifrån de härrör, ska ha rätt att beskatta alla rörelsevinster eller kapitalvinster i den överlåtna verksamhetsgrenen. Denna rätt gäller under förutsättning att det överlåtande bolagets medlemsstat medger det skattskyldiga bolaget avräkning för den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i detta direktiv, skulle ha utgått på grund av dessa rörelsevinster eller kapitalvinster på samma sätt och med samma belopp som om denna skatt faktiskt hade utgått och betalats.

I EU-domstolens mål C-292/16 A Oy behandlas finska bestämmelser om bl.a. sådan s.k. fiktiv avräkning av utländsk skatt som anges i artikel 10.2 i fusionsdirektivet. I målet var det fråga om ett i Finland hemmahörande bolag som, inom ramen för en överföring av tillgångar, överlät ett fast driftställe i utlandet till ett utländskt bolag. Av betydelse är här dels att den lagstiftning som prövades föreskrev en omedelbar beskattning av de värdeökningar som uppkommit i det fasta driftstället fram till överlåtelsen, dels att det inte fanns någon möjlighet till anstånd med betalningen av denna skatt. Vidare beskattades sådana värdeökningar i en inhemsk situation först vid avyttringen av de överförda tillgångarna. Domstolen fann att etableringsfriheten i artikel 49 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning, om denna inte tillåter anstånd med betalning av den uppkomna skatten. Denna bedömning påverkas inte av att den nationella lagstiftningen tillåter fiktiv avräkning (se även avsnitt 2.2.4).

Det bör inledningsvis lyftas fram att nu nämnda dom endast behandlar skatt som uppkommit efter en verksamhetsavyttring. Eftersom regleringen i artikel 10 i fusionsdirektivet är tillämplig även på fusioner, fissioner och partiella fissioner, är det dock mycket som talar för att EU-domstolens slutsatser har bäring även på överföringar i sådana situationer. Det bedöms med andra ord finnas grund för att etableringsfriheten i artikel 49 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som beskrivs ovan även i fusions- och fissionsfall, såvida inte lagstiftningen möjliggör anstånd med betalning av den uppkomna skatten.

I 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL finns bestämmelser om avdrag respektive fiktiv avräkning av utländsk skatt som införlivar fusionsdirektivet. Det saknas dock uttryckliga möjligheter till anstånd med betalning av sådan skatt som bestäms efter tillämpning av dessa bestämmelser. Visserligen är det enligt 63 kap. 15 och 23 §§ SFL möjligt att bevilja anstånd på grund av synnerliga skäl respektive om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Huvudsyftet med bestämmelsen om anstånd på grund av synnerliga skäl är att vid tillfälliga betalningssvårigheter ge den skattskyldige skäligen rådrum att betala skatten (se prop. 1996/97:100 s. 422–423). Anstånd kan vidare antas vara till fördel för det allmänna om anståndet ger ett bättre ekonomiskt utfall för det allmänna än om verkställighetsåtgärder vidtas omedelbart (se prop. 1992/93:198 s. 87 f.). De nämnda anståndsbestämmelserna tar således inte uttryckligen sikte på skatt som uppkommer i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt. Med hänsyn till detta samt att det är viktigt att anståndsregleringen är förutsebar och lättillämplig, bedöms det finnas skäl att

införa en bestämmelse som behandlar anstånd i de nu aktuella fallen (som förutsättning för anstånd föreslås även att det ska finnas fullgoda indrivningsmöjligheter, se avsnitt 4.1.5).

I detta sammanhang bör det nämnas att den beskattning som sker avser inkomster som uppkommit innan den omständighet som utlöser beskattningen äger rum. Ett svenskt aktiebolag är enligt 6 kap. 3 och 4 §§ IL skattskyldigt för alla sina inkomster från Sverige och från utlandet. Enligt artikel 7.1 i OECD:s modellavtal har Sverige alltså rätt att beskatta ett svenskt aktiebolags samtliga rörelseinkomster som hänför sig till tiden före den omständighet som utlöser beskattningen. Det svenska beskattningsanspråket bestäms vid en tidpunkt före den omständighet som utlöser beskattningen. Beskattningen som sådan bör därför vara förenlig med skatteavtalen. Den omständigheten att den skattskyldige får anstånd med betalning av skatten föranleder ingen annan slutsats.

I de aktuella situationerna torde det normalt inte framstå som oklart vilket skattesubjekt som ska beviljas anstånd. Det kan dock nämnas att vid fusioner och fissioner upplöses det överlåtande företaget. Av 37 kap. 3 § IL framgår att samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos det överlåtande företaget tas över av det övertagande företaget vid en fusion. Av 37 kap. 5 § IL framgår att vid fission finns det två eller flera övertagande företag. Det eller de övertagande företagen tar således över den eventuella skatteskuld för vilket anstånd kan beviljas. En naturlig följd av denna ordning är att det är det eller de övertagande företagen som bör beviljas anstånd med betalningen av skatten i nu aktuella fall.

Det bedöms vidare lämpligt att regleringen för anståndstiden utformas på samma sätt som den som gäller för anstånd i samband med utflytningsbeskattning enligt 63 kap. 14 SFL.

Mot denna bakgrund föreslås att anstånd ska kunna beviljas med betalning av sådan skatt som bestäms efter tillämpning av 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL. Anståndstiden bör bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, föreslås att anståndstiden bestäms till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 63 kap. 14 d § SFL, införs.

4.1.5 EES-stater och indrivningsdirektivet

Förslag: För att anstånd i samband med utflytningsbeskattning och i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt ska kunna beviljas, krävs att överföringen har skett till, respektive att det fasta driftstället är beläget i, en medlemsstat i Europeiska unionen (EU) eller en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Skälen för förslaget

Anstånd i samband med utflyttningsbeskattning

I artikel 5.2 andra stycket i direktivet mot skatteundandraganden anges att första stycket ska tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU (indrivningsdirektivet).

Av 63 kap. 14 § första stycket SFL framgår att bestämmelsen är tillämplig på alla EES-stater utan inskränkning. Eftersom gällande rätt skiljer sig från kraven i direktivet görs bedömningen att en ändring av bestämmelsen är nödvändig. Denna ändring föreslås innebära att ett villkor motsvarande det som anges i artikel 5.2 andra stycket införs.

De EES-stater som bedöms uppfylla detta villkor kan komma att variera över tid, eftersom nya överenskommelser kan ingås och ingångna överenskommelser kan upphöra att gälla.

När det gäller frågan om vilka EES-stater som i dagsläget bedöms uppfylla det aktuella villkoret bör artikel 2 i indrivningsdirektivet nämnas. Av den framgår att direktivet ska gälla för fordringar som avser i princip alla skatter och avgifter som tas ut av en medlemsstat. Vidare utgörs en del av det föreskrivna ömsesidiga biståndet av olika åtaganden som gäller indrivning (kapitel IV), se t.ex. bestämmelserna om begäran om indrivning i artikel 10 och bestämmelserna om verkställighet av begäran om indrivning i artikel 13.

Avseende EES-staterna Island och Norge gäller lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Lagen har sin grund i ett avtal om handräckning i skatteärenden som de nordiska länderna har undertecknat och som finns som bilaga till lagen. I likhet med indrivningsdirektivet är avtalet tillämpligt på i princip samtliga skatter som tas ut i de aktuella staterna (artikel 2). Vidare utgör indrivningsåtgärder en del av det bistånd som ska ges (artikel 14–18). Med hänsyn till detta görs bedömningen att det ömsesidiga bistånd som anges i avtalet i allt väsentligt motsvarar det som föreskrivs i indrivningsdirektivet. Anstånd bedöms alltså kunna beviljas avseende utflyttningskatt som uppkommer efter överföringar till Island och Norge, om förutsättningarna för anstånd i övrigt är uppfyllda.

Beträffande EES-staten Liechtenstein saknas i dag möjligheter till bistånd för indrivning av skattefordringar. Liechtenstein bedöms därför inte uppfylla det föreslagna villkoret. Följden av detta blir att anstånd i samband med utflyttningsbeskattning i förhållande till Liechtenstein inte kan beviljas.

Det föreslås således att en förutsättning för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning är att den skattskyldiges överföring har skett till en medlemsstat i EU eller till en stat inom EES som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd bör ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt

I detta sammanhang uppkommer frågan om det villkor som föreslås ovan bör ställas även gällande anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt (se avsnitt 4.1.4), även om direktivet mot skatteundandraganden inte behandlar denna typ av anstånd.

När det gäller anstånd i gränsöverskridande situationer är det av betydelse att det finns fullgoda möjligheter till bistånd för indrivning av de underliggande skattefordringarna. Om ett sådant bistånd saknas eller är bristfälligt riskerar medlemsstaterna att gå miste om skatteintäkter. Frågan om indrivning behandlas inte i mål C-292/16 A Oy. Det kan dock konstateras att medlemsstaternas intresse av att faktiskt kunna driva in den skatt som uppkommer i gränsöverskridande situationer och som anstånd beviljas för har erkänts i artikel 5.2 andra stycket i direktivet. Det bedöms därför att det övervägda villkoret är i linje med EU-rätten.

Ett annat skäl att införa villkoret även för det nu aktuella anståndet är intresset av att ha ett enhetligt system. En reglering som är uppbyggd på ett sätt för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning och på ett annat sätt för anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt skulle kunna uppfattas som asymmetrisk. En sådan skillnad skulle kunna innebära att anstånd i samband med utflyttningsbeskattning inte kan beviljas i förhållande till vissa EES-stater, samtidigt som anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt är möjligt i förhållande till samma EES-stater. En sådan skillnad är inte motiverad, särskilt med tanke på att anståndstyperna rör skatt som i båda fallen uppkommer i gränsöverskridande situationer.

Med hänsyn till detta föreslås att en förutsättning för anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt är att det fasta driftställe som avses i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL är beläget i en medlemsstat i EU, eller i en stat inom EES som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd bör ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 14 § SFL och att ett stycke införs i föreslagna 63 kap. 14 d § SFL.

4.2 Anståndsbeloppet

4.2.1 Anståndsbelopp i samband med utflyttningsbeskattning

Förslag: Det högsta tillåtna anståndsbeloppet för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas.

Skälen för förslaget

Reglerna om anståndsbeloppets storlek behöver ändras

Av artikel 5.2 i direktivet mot skatteundraganden framgår att en skattskyldig ska ges rätt att få anstånd med betalningen av den utflyttningskatt som anges i punkt 1 genom att betala den i delbetalningar under fem år. Bestämmelsen anger inte närmare vid vilka tidpunkter delbetalningarna ska ske eller vilka belopp de ska uppgå till, vilket ger medlemsstaterna ett större handlingsutrymme vid genomförandet. När det gäller anståndstiden bedöms det dock inte finnas utrymme att införa bestämmelser som innebär att den sammanlagda anståndstiden har en annan längd än fem år.

När det gäller de närmare tidpunkterna för delbetalningarna kan det konstateras att anståndstiden för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning enligt gällande regler ska bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut (63 kap. 14 § andra stycket SFL). Anstånd beviljas med andra ord med ett år i taget, så länge förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. Detta innebär att hela eller en del av skatten kan bli föremål för uppbörd när den ettåriga anståndstiden löper ut. Det bedöms därför lämpligt, med hänsyn till gällande regler, att även delbetalningarna i normalfallet bör ske en gång per år, i samband med att den föregående anståndstiden löper ut.

Vad sedan gäller de belopp som delbetalningarna bör uppgå till kan följande lyftas fram. I dag beviljas anstånd i samband med utflyttningsbeskattning högst med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan den slutliga skatt som har bestämts för det beskattningsår då inkomsten på grund av uttaget togs med vid beräkningen av inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, och den slutliga skatt som skulle ha bestämts om denna inkomst inte hade tagits med vid beräkningen (63 kap. 17 § första stycket SFL). Anstånd beviljas alltså högst med ett belopp som motsvarar skillnaden i skatt med respektive utan utflyttningsbeskattning.

Av andra stycket samma paragraf framgår vidare att anståndsbeloppet inte får överstiga den slutliga skatten på de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan om anstånd finns kvar i näringsverksamheten och omfattas av ansökan. Av tredje stycket framgår att den slutliga skatten på en tillgång utgörs av så stor del av det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt första stycket som den anståndsgrundande inkomsten för tillgången utgör av de ursprungliga anståndsgrundande inkomsterna för de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen.

De nu nämnda bestämmelserna föreskriver således ingen minskning av anståndsbeloppet när ett nytt anstånd beviljas, förutsatt att omständigheterna vid tidpunkten för beviljandet av det nya anståndet är oförändrade. Att anståndsbeloppet inte minskas innebär att ingen del av den skatt som anståndet gäller måste betalas när ett nytt anstånd beviljas. Denna ordning bedöms inte vara förenlig med direktivets bestämmelser, som alltså föreskriver att delbetalningar ska ske under fem år. Bedömningen görs därför att regleringen om anståndsbelopp i skatteförfarandelagen behöver ändras.

Regleringens närmare utformning

När det gäller den närmare utformningen av regleringen bör bestämmelsen i 63 kap. 21 § andra stycket SFL lyftas fram. För inventarier gäller att anstånd i samband med utflyttningsbeskattning återförs med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas. Detta innebär att minst en femtedel av skatten ska vara betald efter ett år, minst två femtedelar efter två år, och så vidare. Anståndet upphör helt efter fem år. Det bedöms lämpligt att i detta sammanhang ta ledning av den nu nämnda bestämmelsen.

Som vägledning för skattepolitiken har regeringen fastställt ett antal riktlinjer (se t.ex. prop. 2014/15:100 s. 104 f.). En av de vägledande principerna för skattepolitiken är att förekomsten av skattekrediter ska vara så liten som möjligt. En bestämmelse som föreskriver en linjär minskning av anståndsbeloppet bedöms ligga mer i linje med denna princip, och med ordalydelsen i artikel 5.2, än en bestämmelse som innebär att det är möjligt att betala huvuddelen av skatten i slutet av den femåriga anståndsperioden. Vidare bedöms en linjär bestämmelse vara mer lämplig än en icke-linjär sådan även av det skälet att risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras ökar ju mer tid som förflyter (se EU-domstolens mål C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH). En enkel schablon för återföring av anståndet bedöms också göra systemet tydligare, mer förutsägbart och mer lätthanterligt, både för den skattskyldige och för Skatteverket.

Två exempel kan illustrera hur en sådan bestämmelse som skisseras ovan kan fungera.

I det första exemplet är det högsta tillåtna anståndsbeloppet 90 enligt bestämmelsen i 63 kap. 17 § första stycket SFL. I det första anståndsbeslutet beviljas anstånd med detta belopp. Efter ett år ansöker den skattskyldige om nytt anstånd, dvs. en förlängning av anståndet. Det högsta tillåtna anståndsbeloppet ska då minskas med en femtedel. I det andra beslutet beviljas anstånd därför med 72 (90–18). Efter ytterligare ett år ansöker den skattskyldige återigen om nytt anstånd. Det högsta tillåtna anståndsbeloppet ska då minskas med ytterligare en femtedel och anstånd beviljas således med 54 (90–18–18). På detta sätt kommer det högsta tillåtna anståndsbeloppet att vara 0 när fem år har förflutit från det första anståndsbeslutet. Med andra ord ska hela skatteskulden då vara betald.

Ett annat exempel kan belysa hur det kan fungera när en tillgång inte längre finns kvar i näringsverksamheten vid tidpunkten för ansökan om nytt anstånd. I detta exempel finns två tillgångar som ligger till grund för utflyttningsbeskattning. En tillämpning av bestämmelsen i 63 kap. 19 § SFL ger en anståndsgrundande inkomst om 140 för tillgång A och en anståndsgrundande inkomst om 280 för tillgång B. Den totala anståndsgrundande inkomsten är således 420 (140+280). En bolagsskattesats om 21,4 procent ger en slutlig skatt om totalt 90 (avrundat) för dessa anståndsgrundande inkomster. I det första anståndsbeslutet beviljas anstånd med 90, eftersom det utgör det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt 63 kap. 17 § första stycket SFL.

Efter ett år ansöker den skattskyldige om nytt anstånd. Det högsta tillåtna anståndsbeloppet minskas då med en femtedel, vilket ger ett belopp om 72 (90–18). I det andra beslutet beviljas därför anstånd med detta belopp.

Efter ytterligare ett år ansöker den skattskyldige återigen om nytt anstånd. Det högsta tillåtna anståndsbeloppet ska då minskas med ytterligare en femtedel, vilket ger ett belopp om 54 (90–18–18). Strax före tidpunkten för denna ansökan har dock tillgång B flyttats ut ur näringsverksamheten. Av 63 kap. 17 § andra stycket följer att anståndsbeloppet inte får överstiga den slutliga skatten på de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan om anstånd finns kvar i näringsverksamheten och omfattas av ansökan. Enligt tredje stycket samma paragraf utgörs den slutliga skatten på en tillgång i sin tur av så stor del av det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt första stycket som den anståndsgrundande inkomsten för tillgången utgör av de ursprungliga anståndsgrundande inkomsterna för de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen. Om den sistnämnda bestämmelsen även beaktar den årliga minskning som ska ske av det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt första stycket, ger det följande resultat. Den anståndsgrundande inkomsten för tillgång A är 140, vilket är en tredjedel av de ursprungliga anståndsgrundande inkomsterna om totalt 420. Som ovan nämnts uppgår nu det högsta tillåtna anståndsbeloppet till 54. En tredjedel av detta är 18. I det tredje beslutet beviljas därför anstånd med detta belopp.

På detta sätt kommer det högsta tillåtna anståndsbeloppet, i likhet med det första exemplet, att vara 0 när fem år har förflutit från det första anståndsbeslutet. Hela skatteskulden ska då vara betald.

Sammantaget bör det införas en bestämmelse som, på det sätt som har illustrerats, medför att det högsta tillåtna anståndsbeloppet minskas successivt och med lika stora delar under fem år. Det föreslås därför att det högsta tillåtna anståndsbeloppet som anges i 63 kap. 17 § första stycket SFL ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas. Det kan tilläggas att en sådan bestämmelse inte hindrar den skattskyldige att betala in mer skatt än en femtedel under ett visst eller vissa år, om denne så önskar.

Den föreslagna regleringen bör vara tillämplig på alla slags tillgångar som ligger till grund för utflyttningsbeskattning. En följd av detta är att de särskilda bestämmelser som reglerar den anståndsgrundande inkomsten och i förlängningen också anståndsbeloppet för inventarier och immateriella tillgångar i 63 kap. 21 § andra och tredje styckena SFL bör tas bort.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 17 och 21 §§ SFL.

4.2.2 Anståndsbelopp i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt

Förslag: Anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i inkomstskattelagen. Detta högsta tillåtna anståndsbelopp ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas.

I övrigt föreslås bestämmelser som i relevanta delar överensstämmer med de som gäller för bestämmandet av anståndsbeloppet i samband med utflyttningsbeskattning.

Skälen för förslaget

Mot bakgrund av det förslag som lämnas i avsnitt 4.2.1 uppkommer frågan hur anståndsbeloppet bör bestämmas för anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt (se avsnitt 4.1.4). Som utgångspunkt bör bestämmelserna i allt väsentligt överensstämma med de som gäller i dag och de som föreslås för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning.

Ett skäl för detta är intresset av att ha ett enhetligt system. En reglering som är konstruerad på ett sätt för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning och på ett annat sätt för den nu aktuella anståndstypen skulle kunna uppfattas som asymmetrisk. En sådan skillnad skulle t.ex. kunna innebära att den högsta tillåtna sammanlagda anståndstiden för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning är fem år, medan motsvarande anståndstid för den aktuella anståndstypen skulle kunna bli längre än så. En sådan skillnad är inte motiverad, särskilt med tanke på att anståndstyperna rör skatt som i båda fallen uppkommer i gränsöverskridande situationer (se även avsnitt 4.1.5). Vidare bedöms de skäl som framförs ovan i avsnitt 4.2.1 till stöd för en successiv minskning av anståndsbeloppet för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning vara relevanta även för den nu aktuella anståndstypen.

I enlighet med detta föreslås att anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt ska beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som bestäms efter tillämpning av 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL (jämför 63 kap. 17 § första stycket SFL). Det föreslås även att detta högsta tillåtna anståndsbelopp ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas (jämför förslaget om anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ovan).

I de aktuella situationerna kan den uppkomna skatten, i likhet med utflyttningsbeskattningssituationerna, avse flera olika tillgångar. Det bör därför införas en bestämmelse som innebär att anståndsbeloppet inte får överstiga den slutliga skatten på de tillgångar vilkas överföring har gett upphov till beskattning och som vid tidpunkten för ansökan finns kvar i det övertagande företagens näringsverksamhet och omfattas av ansökan (jfr 63 kap. 17 § andra stycket SFL, se även avsnitt 4.3.3). En sådan bestämmelse innebär också att anstånd endast kan beviljas för den slutliga skatten på de tillgångar vilkas överföring har gett upphov till beskattning samt avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt.

För att bestämma anståndsbeloppet behöver också den slutliga skatten på en enskild tillgång i vissa fall kunna beräknas. Det föreslås därför att den slutliga skatten på en enskild tillgång ska utgöras av så stor del av det högsta tillåtna anståndsbeloppet, minskat med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas, som den anståndsgrundande inkomsten för tillgången utgör av de ursprungliga anståndsgrundande inkomsterna för de tillgångar som har legat till grund för beskattningen (jämför 63 kap. 17 § tredje stycket SFL).

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 63 kap. 17 a § SFL, införs.

4.3 Kostnadsränta, säkerhet och vissa övriga villkor för anstånd

4.3.1 Kostnadsränta vid anstånd införs

Förslag: 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. Räntan ska beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag det första anståndsåret och följande år från och med dagen efter den dag då nytt anstånd beviljas. Ränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt. Räntan ska beräknas med utgångspunkt i en basränta.

Skälen för förslaget

Anstånd vid utflyttningsbeskattning räntebeläggs inte i gällande rätt

I 65 kap. 7 § första stycket SFL anges att om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § SFL ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades. Av 65 kap. 7 § andra stycket SFL framgår att anståndsränta inte tas ut vid anstånd enligt 63 kap. 14 eller 14 a § SFL, dvs. anstånd i samband med uttagsbeskattning och återföring av investeraravdrag. Om beslutet om anstånd genom omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt (65 kap. 7 § andra och tredje styckena SFL). Detta innebär att ränta ska beräknas från och med den dag då t.ex. de överförda tillgångarna avyttrats till och med den dag då skatten senast ska betalas med anledning av omprövningsbeslutet.

Ränta ska beräknas med utgångspunkt i en basränta. Basräntan ska fastställas på grundval av 125 procent av räntesatsen för sexmånaders statsskuldväxlar och gälla från och med kalendermånaden närmast efter fastställandet. Basräntan får dock beräknas till lägst 1,25 procent. Kostnadsränta beräknas, om inte annat föreskrivs, efter en räntesats som motsvarar basräntan (65 kap. 3 § och 4 § första stycket SFL).

Kostnadsränta bör tas ut vid anstånd i utflyttningsfall

Av artikel 5.3 första stycket i direktivet mot skatteundandraganden framgår att om en skattskyldig får anstånd med betalningen på så sätt som beskrivs i direktivet, får ränta debiteras i enlighet med lagstiftningen i den

skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat, allt efter omständigheterna. Av artikel 5.2 första stycket framgår att anståndet i sin helhet ska betalas genom delbetalningar under fem år (se avsnitt 4.2.1).

Det kan inte på grund av ordalydelsen i direktivet anses vara nödvändigt att skärpa dagens regler kring kostnadsränta på anstånd vid utflyttningsbeskattning. Direktivet lämnar dock utrymme för medlemsstaterna att ta ut ränta på anståndsbeloppet och det bör i samband med genomförandet av artikel 5 övervägas om ränta ska tas ut. I samband med att anståndsreglerna vid utflyttningsbeskattning infördes berördes inte denna fråga uttryckligen (prop. 2009/10:39). Vid införandet av skatteförfarandelagen överfördes bestämmelserna från skattebetalningslagen (1997:483) och samtidigt infördes en upplysning i andra stycket om att ränta inte tas ut i dessa fall (prop. 2010/11:165 s. 1058). När investeraravdraget infördes berördes heller inte frågan om undantag från kostnadsränta (prop. 2012/13:134).

Som huvudregel tas ränta enligt 65 kap. 7 § första stycket SFL ut på anstånd. En jämförelse kan också göras med reglerna om uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostad. Ränta tas i de fallen ut av den skattskyldige som har fått en skattekredit i form av avdrag för uppskovsbelopp. Denna räntebeläggning sker genom att en schablonintäkt tas upp i inkomstslaget kapital (47 kap. 11 b § IL).

Som vägledning för skattepolitiken har regeringen fastställt ett antal riktlinjer (se exempelvis prop. 2014/15:100 s. 104 f.). En av de vägledande principerna för skattepolitiken är att beskattning i möjligaste mån ska ske i nära anslutning till inkomstens förvärvande. Det betyder att förekomsten av skattekrediter ska vara så liten som möjligt. I vissa sammanhang finns dock särskilda skäl för att medge skattekrediter, exempelvis genom anstånd. När en skattekredit medges uppstår ett finansieringsbehov hos staten, som löses genom ökad upplåning. Den räntekostnad som upplåningen medför bör rent principiellt motsvaras av en ränta på skattekrediten.

Mot bakgrund av det ovan sagda bedöms det finnas skäl att ta ut ränta vid anstånd i samtliga utflyttningsfall och vid anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt, både de befintliga och de som föreslås i avsnitt 4.1.2–4.1.4. Detta innebär att utöver anstånd som kan beviljas i utflyttningsfall enligt nu gällande regler så bör även sådana anstånd som begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer föreslås kunna beviljas samt anstånd enligt reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i inkomstskattelagen beläggas med ränta.

Beräkning av kostnadsränta

Av förarbetena till skatteförfarandelagen framgår att anståndsränta ska beräknas från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag utom i två fall, nämligen vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § SFL på grund av totalförsvarstjänstgöring eller synnerliga skäl. I dessa fall ska kostnadsränta i stället beräknas från och med den dag då anståndet beviljades. Om den skattskyldige ansöker om anstånd först efter det att skatten har förfallit till betalning är det långt ifrån oväsentligt om kostnadsränta beräknas från förfallodagen eller från den dag då anståndet

beviljades. Sker beräkningen från förfallodagen kommer anståndsränta i stället för kostnadsränta vid sen betalning att beräknas för tiden mellan förfallodagen och den dag beslutet fattades. Det är en avsevärd skillnad eftersom den kostnadsränta som beräknas vid sen betalning är 15 procentenheter högre än anståndsrentan. Skatteverket framhöll i förarbetena bl.a. att risken att påföras hög kostnadsränta vid sena betalningar är ett incitament för skattskyldiga med betalningsproblem att ta kontakt med Skatteverket i ett tidigt skede, i vart fall före förfallodagen, vilket ökar verkets möjligheter att hinna utreda vilka åtgärder som bör vidtas i det enskilda fallet (prop. 2010/11:165 s. 1058).

Det bedöms att angivna skäl alljämt har giltighet och att ränta på anstånd på grund av en utflyttningssituation enligt både de befintliga reglerna och de som föreslås i avsnitt 4.1.2–4.1.4 bör beräknas enligt huvudregeln i 65 kap. 7 § första stycket första meningen SFL. Röntan ska då beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Detta innebär alltså att ränta avseende anståndsbelopp som har beviljats i det första anståndsbeslutet ska betalas från skattens ursprungliga förfallodag och inte från och med dagen efter den dag anståndet beviljades.

Eftersom anstånd beviljade i gränsöverskridande situationer kan beviljas i högst fem år (se avsnitt 4.2) bör röntan de följande åren beräknas från och med dagen efter den dag då nytt anstånd beviljas för att möjliggöra att röntan betalas varje anståndsår och inte när anståndet har betalats i sin helhet. En reglering med denna innebörd bör införas.

Kostnadsränta ska enligt 65 kap. 7 § tredje stycket SFL beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt. Detta innebär att ränta beräknas på det anståndsbelopp som beviljats i respektive beslut. Söks ett nytt anstånd för nästa år, betalas ränta på det belopp som anstånd beviljats med till och med den dag då anståndsbeloppet för det beslutet senast ska vara inbetalt. Anståndsbeloppet förfaller till betalning den dag som framgår av beslutet, om inget nytt anstånd söks.

För att kostnadsröntan ska få en reell kreditbegränsande effekt bör den betalas löpande under anståndstiden, dvs. inte när hela anståndsbeloppet är avbetalat. Genom att ta ut ränta löpande förhindras också att det uppstår en ofördelaktig ränta-på-ränta effekt för den skattskyldige. Bestämmelserna om start- och slutpunkt för röntans beräkning som redogjorts för ovan leder till att kostnadsröntan betalas löpande under de år anstånd beviljas.

Sammanfattningsvis föreslås att om anstånd med betalning av skatt eller avgift beviljas en fysisk eller juridisk, obegränsat eller begränsat skattskyldig person på grund av en utflyttningssituation och vid anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt enligt de befintliga reglerna eller de som föreslås i avsnitt 4.1.2–4.1.4 bör kostnadsränta utgå. Röntan bör beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag det första anståndsåret och följande år från och med dagen efter den dag då nytt anstånd beviljas. Kostnadsränta bör beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt. Röntan bör beräknas med utgångspunkt i en basränta i enlighet med bestämmelserna 65 kap. 3 § SFL. I övrigt bedöms att befintliga bestämmelser om ränta i skatteförfarandelagen bör gälla, t.ex. kostnadsränta vid sen betalning.

4.3.2 Säkerhet som villkor för anstånd

Förslag: Ett anstånd med betalning av skatt eller avgift vid utflyttningsbeskattning och i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt får förenas med krav på säkerhet.

Skälen för förslaget

Bör en möjlighet för Skatteverket att begära säkerhet införas?

Av artikel 5.3 andra och tredje styckena i direktivet mot skatteundandraganden framgår att om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd, får den skattskyldige åläggas att lämna en garanti som ett villkor för att få anstånd. Detta ska dock inte tillämpas om lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat föreskriver möjligheten till återkrav av skatteskulden genom en annan skattskyldig som tillhör samma företagsgrupp och är skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten.

Någon möjlighet att kräva säkerhet vid anstånd med betalning av skatt eller avgift i samband med utflyttningsbeskattning finns inte i svensk lagstiftning. I 63 kap. 8–10 §§ SFL finns bestämmelser om säkerhet som villkor för anstånd. Av 63 kap. 8 § SFL framgår att avseende ändringsanstånd eller anstånd för att undvika betydande fara (63 kap. 4–5 §§ SFL) får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning om det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid. Enligt andra stycket gäller inte första stycket om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt, om det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas, om anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift, om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked eller om det annars finns särskilda skäl. I 63 kap. 9 § SFL anges att ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden har gått ut. Av 14 kap. 4 § andra stycket skatteförfarandeförordningen (2011:1261) framgår att Skatteverket får meddela föreskrifter om sådan säkerhet som avses i 63 kap. 8 § SFL. I Skatteverkets föreskrifter om säkerhet för betalning av skatter och avgifter föreskrivs bl.a. att säkerhet får lämnas i form av bankgaranti eller annan borgen (1 § SKVFS 2013:5).

Enligt dagens regler är det alltså inte möjligt att kräva säkerhet vid anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning. I direktivet anges att krav på säkerhet som villkor för anstånd inte får införas om lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat föreskriver möjligheten till återkrav av skatteskulden genom en annan skattskyldig som tillhör samma företagsgrupp och är skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten. Någon sådan möjlighet finns inte i svensk skattelagstiftning.

Den första frågan att ta ställning till är därmed om den möjlighet att villkora ett anstånd i nu aktuella situationer som direktivet ger bör införas

i svensk rätt. Av förarbetena till lagstiftningen när anståndsbestämmelserna vid uttagsbeskattning infördes kan inte utläsas att några överväganden gjordes om säkerhet i sådana situationer (prop. 2009/10:39). Det kan konstateras att av bl.a. indrivningsskäl begränsades då kretsen av anståndsberättigade till att enbart omfatta obegränsat skattskyldiga, se prop. 2009/10:39 s. 14 och 19. Detta är en skillnad i förhållande till det förslag som nu lämnas, se avsnitt 4.1.2, där även begränsat skattskyldiga föreslås få rätt till anstånd. I denna promemoria föreslås även utökade möjligheter till anstånd i ett antal andra nya gränsöverskridande situationer, se avsnitt 4.1.3 och 4.1.4.

Det går inte att bortse från risken för en allmänt ökad indrivningsproblematik när det handlar om situationer där skattskyldiga avvecklar sin verksamhet i Sverige och där tillgångar flyttas ut. Detta försvårar självfallet en eventuell indrivning, även om Kronofogdemyndigheten kan ha hjälp av EU:s indrivningsdirektiv (rådets direktiv 2010/24/EU). Handläggningstiderna kan bli längre och i takt med detta minskar normalt möjligheter till full betalning. Dessutom kan, även om antalet anståndsärenden troligen kommer vara relativt få, anståndsbeloppen vara höga (se avsnitt 6.2). Risken för den ökade indrivningsproblematiken hanteras bl.a. i 63 kap. 14 och 14 d §§ SFL genom att begränsa det geografiska tillämpningsområdet till medlemsstater i EU och till EES-stater som har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 2010/24/EU. På grund av det ovan sagda görs bedömningen att det även finns anledning att införa regler om möjlighet att begära säkerhet av den skattskyldige vid anstånd med betalning av skatt eller avgift i samband med utflyttningsbeskattning.

Regleringens närmare utformning

De befintliga bestämmelserna om säkerhet i 63 kap. 8 § SFL och artikel 5.3 andra stycket i direktivet är likartat utformade. Enligt direktivet ska det finnas en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd och enligt skatteförfarandelagen får säkerhet krävas om det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid. Det finns därför anledning att överväga om den befintliga bestämmelsen i 63 kap. 8 § SFL bör utökas till att även omfatta anstånd vid uttagsbeskattning eller om en ny reglering behövs.

Säkerhet krävs i de anståndsfall som anges i 63 kap. 8 § SFL och bara när det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid. Innan Skatteverket beviljar anstånd enligt 63 kap. 4 eller 5 § SFL ska verket ta ställning till om den betalningsskyldige har vilja och förmåga att betala, se prop. 2010/11:165 s. 1034. Genom detta ställningstagande får Skatteverket anses göra en riskbedömning som kan leda fram till att säkerhet begärs. Verket bör alltså föra fram omständigheter som talar för att säkerhet behöver ställas, dvs. att det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer betalas i rätt tid. Detta måste dokumenteras och redovisas i ett beslut eller meddelande inför ett beslut. Direktivets rekvisit om påvisbar och faktisk risk bedöms vara uppfyllt i och med detta förfarande hos Skatteverket.

Som nämnts ovan är det den skattskyldiges betalningsförmåga och vilja att betala skatten eller avgiften, betalning i rätt tid, som avgör om Skatteverket bör begära säkerhet eller inte (prop. 2010/11:165 s. 1034). Detta får anses vara jämställt med direktivets rekvisit om utebliven uppbörd. Exempel på när Skatteverket har ansett att det brister i betalningsviljan eller betalningsförmågan är när den betalningsskyldige är restförd hos Kronofogdemyndigheten. Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom ansett att Skatteverket uppfyllde sin bevisbörd och som stöd räknat upp ett antal skäl för detta. Bolaget hade först efter anmaning avgett sina deklarationer och inte medverkat till utredningen så att Skatteverket kunnat bedöma bolagets ekonomi och tillgångar. Dessutom hade bolaget sitt säte i ett s.k. skatteparadis och det saknades därför möjlighet att få bistånd med indrivningen. Vidare hade bolaget i samband med att ett beslut om betalningssäkring hävdes avhänt sig fast egendom i Sverige (RÅ 2002 ref. 64).

Vidare anges det i artikel 5.3 andra stycket att den skattskyldige får åläggas att lämna en garanti som ett villkor för uppskjuten beskattning medan det i 63 kap. 8 § SFL anges att anstånd får beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning. Direktivet är alltså något annorlunda formulerat jämfört med bestämmelsen i skatteförfarandelagen. Möjligen kan direktivets ordalydelse innefatta en valmöjlighet för Skatteverket att besluta om säkerhet ska begäras eller inte. I 63 kap. 8 § SFL finns en uppräknning av situationer där paragrafens första stycke inte ska gälla, dvs. att säkerhet inte ska behöva ställas när anstånd beviljas. Bland annat nämns situationerna att anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt och att det annars finns särskilda skäl. Sådana situationer torde återspegla när Skatteverket i direktivets mening kan välja att avstå kravet på säkerhet trots att förutsättningarna i 63 kap. 8 § första stycket SFL är uppfyllda. I förarbetena nämns som exempel på särskilda skäl bl.a. att den skattskyldiges ekonomi är god och att statens möjligheter att få betalt inte skulle försämrats under anståndstiden (prop. 2010/11:165 s. 1036, jfr även RÅ 2002 ref. 55). Även i denna del bedöms bestämmelsen motsvara de krav som direktivet ställer.

Sammantaget bedöms att utformningen av 63 kap. 8 § SFL motsvarar de rekvisit som ställs upp i artikel 5.3 andra stycket. Bestämmelsen i 63 kap. 8 § SFL bör därför ändras så att den omfattar säkerhet i samband med anstånd i utflyttningsfall och anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt. I samband med varje anståndsbeslut enligt föreslagna 63 kap. 14 eller 14 d §§ SFL får alltså Skatteverket av en fysisk eller juridisk, obegränsat eller begränsat skattskyldig person begära att säkerhet ställs enligt förutsättningarna i 63 kap. 8 § SFL, se avsnitt 4.1.2–4.1.4. I övrigt bedöms att befintliga bestämmelser om säkerhet i skatteförfarandelagen bör gälla.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 63 kap. 8 § SFL.

4.3.3 Anståndets upphörande vid ändrade förhållanden

Bedömning: Direktivets bestämmelser i artikel 5.4 om när anståndet ska upphöra vid ändrade förhållanden bedöms vara uppfyllda i gällande rätt.

Skälen för bedömningen: Av artikel 5.4 i direktivet framgår att ett anstånd med betalningen omedelbart ska upphöra och skatteskulden blir möjlig att återkräva i följande fall:

- a) De överförda tillgångarna eller den näringsverksamhet som bedrivs vid den skattskyldiges fasta driftställe säljs eller på annat sätt avyttras.
- b) De överförda tillgångarna överförs vidare till ett tredjeland.
- c) Den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe överförs vidare till ett tredjeland.
- d) Den skattskyldige går i konkurs eller avvecklas.
- e) Den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på delbetalningar och korrigerar inte situationen inom en rimlig tidsperiod som inte får överstiga 12 månader.

Leden b och c i artikel 5.4 i direktivet som reglerar överföringar till tredjeland ska inte tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 2010/24/EU.

I 63 kap. 22 § SFL finns bestämmelser som reglerar följden av ändrade förhållanden. Om förhållandena har ändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl får Skatteverket återkalla anståndet, sätta ned anståndsbeloppet, eller i de fall som avses i 4 eller 5 § kräva säkerhet för fortsatt anstånd. Första stycket gäller även om anstånd har beviljats på grund av att sökanden har lämnat felaktiga uppgifter.

Av förarbetena till bestämmelsen framgår att befogenheten att ompröva tar sikte på fall där förhållandena har förändrats sedan anståndet beviljades, dvs. sådana förändringar som innebär att den betalningsskyldige inte längre uppfyller förutsättningarna för beviljat anstånd (prop. 2010/11:165 s. 1042).

Av förarbetsuttalanden vid införandet av skattebetalningslagens (1997:483) 17 kap. 11 §, vilket sedermera blev skatteförfarandelagens 63 kap. 22 §, framgår att bestämmelsen finns för att ge Skatteverket möjlighet att ompröva anståndsbeslut om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt (prop. 1996/97:100 s. 615). I 63 kap. 22 § SFL nämns numera bara att förhållandena ska ha ändrats väsentligt.

Det bedöms att situationerna i direktivets artikel 5.4 a) – d) får anses vara exempel på sådana situationer där förhållandena har ändrats väsentligt sedan anstånd beviljats och därmed omfattas av 63 kap. 22 § SFL. Om någon av dessa situationer skulle föreligga vid anståndsbeslutet skulle förutsättningar för anstånd inte anses finnas. Situationen d) i direktivet kan även anses omfattas av nu gällande 63 kap. 14 § SFL första stycket 4. Anstånd får inte beviljas om näringsverksamheten som ska beskattas i en annan stat har upphört (se avsnitt 4.1.3).

Situationen e) i direktivet kan inte på samma sätt som i a) – d) föreligga vid anståndsbeslutet då betalningsproblem visar sig först senare. Det bedöms att även situationen e) i direktivet omfattas av 63 kap. 22 § SFL eftersom det får anses vara en sådan där förhållandena har ändrats väsentligt sedan anståndet beviljats eller att särskilda skäl föreligger som ger Skatteverket möjlighet att återkalla anståndet.

Andra stycket i artikel 5.4 innebär att anståndet inte ska upphöra om bl.a. tillgångar eller skatterättsligt hemvist överförs till ett tredjeland som är ett EES-land. EES-landet måste dock ha ingått ett avtal med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 2010/24/EU. Sverige har som nämnts ovan i avsnitt 4.1.5 i förslaget till ny lydelse av 63 kap. 14 § SFL inte några indrivningsmöjligheter för skatter i förhållande till Liechtenstein. Som villkor för anstånd vid uttagsbeskattning avseende utflytt till en EES-stat föreslås i promemorian att staten måste ha ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar med Sverige eller med Europeiska unionen. Direktivets situationer b) och c) i artikel 5.4 om vidare överföringar till tredjeland som inte är ett EES-land eller är ett EES-land som inte har ingått en sådan överenskommelse bedöms omfattas av 63 kap. 22 § SFL. Det får anses vara en sådan situation där förhållandena har ändrats väsentligt sedan anståndet beviljats eller att särskilda skäl föreligger som ger Skatteverket möjlighet att återkalla anståndet.

Om någon av situationerna i direktivets artikel 5.4 föreligger får följden anses vara att beviljade anstånd ovillkorligen förfaller till betalning. Av detta följer att det inte bör vara aktuellt att i utflyttningsfallen kunna beviljas fortsatt anstånd i situationerna i artikel 5.4 a) – e) i direktivet genom att ställa säkerhet, jämför 63 kap. 22 § första stycket 4 SFL. Skulle däremot någon del av anståndsbeloppet vara hänförligt till någon av situationerna i artikel 5.4, främst a) – c) torde kunna komma i fråga här, bör Skatteverket enligt 63 kap. 22 § första stycket 3 kunna sätta ned just den delen av anståndsbeloppet. Artikel 5.4 bör alltså inte medföra att hela anståndsbeloppet omedelbart förfaller till betalning i sådana situationer.

I avsnitt 4.1.4 föreslås att anstånd bör vara möjligt avseende sådan skatt som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL, se föreslagna nya 63 kap. 14 d § SFL. Dessa situationer skiljer sig från sådana som direktivet tar sikte på genom att de rör överföringar från ett företag till ett annat övertagande företag medan direktivet rör överföringar inom en och samma näringsverksamhet. Så länge de överlätna tillgångarna finns kvar i det övertagande företaget finns förutsättningar för anstånd.

Följande exempel kan förtydliga situationen. Företaget AB har en filial i annat EU-land. AB överläter tillgångarna och verksamheten i filialen till ett bolag X i samma land i utbyte mot andelar i X. Villkoren för fiktiv avräkning vid verksamhetsavyttring är uppfyllda. Det andra landet har lägre skatt än Sverige och all den fiktiva skatten kan inte avräknas utan AB bör få anstånd. Skulle det övertagande företaget sedermera avyttra de förvärvade tillgångarna får förhållandena anses ha ändrats väsentligt och anståndet ska därmed upphöra. Situationen går att jämföra med den i direktivets artikel 5.4 a).

Möjligen kan det vara svårare i en situation som rör överföringar mellan olika företag för det företag som har beviljats anstånd att ha full kunskap om de eventuella efterföljande transaktioner som sker med tillgångarna. Det ligger dock i sakens natur att det företag som ansöker om anstånd också måste kunna visa att förutsättningar för ett sådant föreligger. Detta stöds t.ex. av mål C-575/17 Sofina SA m.fl. där det bl.a. framförs att det ankommer på bolag som saknar hemvist i landet att framlägga relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten att fastställa att de i lag uppställda villkoren för rätten till sådant uppskov är uppfyllda.

Sammanfattningsvis bedöms det att några förändringar inte behövs i skatteförfarandelagen med anledning av direktivets artikel 5.4. Bedömningen avser de skattskyldiga som omfattas av möjligheten att söka anstånd enligt föreslagna 63 kap. 14 och 14 d §§ SFL.

4.3.4 Förfarandet i övrigt ändras inte

Bedömning: Befintliga bestämmelser om bl.a. ansökan, beslut och uppgiftslämnande kan tillämpas på de anståndsregler som föreslås.

Skälen för bedömningen

Ansökan och uppgiftslämnande

När nu gällande anståndsregler infördes ansågs som en förutsättning för anstånd att den skattskyldige ansökte om anstånd (prop. 2009/10:39 s. 19). Det bedöms att en ansökan måste göras även med det nya systemet för anstånd som nu föreslås. Inte heller fortsättningsvis kommer det alltså att vara fråga om ett automatiskt anstånd.

Ansökan görs enligt nuvarande system genom ett fritextbrev ställt till Skatteverket. Om ytterligare anstånd önskas kommande år lämnas en ny ansökan in. Beslut om anstånd är separat från beslutet om slutlig skatt när uttagsbeskattningen fastställs. Skulle t.ex. verksamheten upphöra eller tillgångar avyttras ska sådan information enligt nuvarande ordning lämnas till Skatteverket. Den skattskyldige kan lämna information om förändringar i ett fritextbrev till Skatteverket. Normalt sett upplyser den skattskyldige om sådana förändringar som skett i sin årliga begäran om nytt anstånd.

Enligt direktivet ska anståndsbeloppet delbetalas under fem år. Det bedöms att den nuvarande ordningen med årliga ansökningar och beslut även fortsatt är den mest ändamålsenliga lösningen, se avsnitt 4.2. Det är den skattskyldige som i sin nya årliga ansökan ska visa att villkor för anstånd fortfarande är uppfyllda och för vilket belopp. I denna promemoria föreslås vidare att kretsen för vilka som ska kunna beviljas anstånd utvidgas. Även begränsat skattskyldiga ska kunna ansöka om anstånd i samband med utflyttningsbeskattning enligt föreslagna ändringar i 63 kap. 14 § SFL, se avsnitt 4.1.2.

Möjligen kan detta medföra större osäkerhet kring uppgiftslämnande m.m. men även här är det den skattskyldige som ska visa att villkor för anstånd föreligger samt med vilket belopp. Detta stöds också av mål C-575/17 Sofina SA m.fl. där det bl.a. framförs att det ankommer på bolag

som saknar hemvist i landet att framlägga relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten att fastställa att de i lag uppställda villkoren för rätten till sådant uppskov är uppfyllda. Det påtalas vidare att de mekanismer för ömsesidigt bistånd som finns mellan medlemsstaternas myndigheter är tillräckliga för att göra det möjligt för den medlemsstat där intäkterna har sin källa att utföra en kontroll av riktigheten i de uppgifter som lämnas av bolagen som saknar hemvist i landet och som önskar göra uppskov med sin skatt.

Även avseende anstånd som beviljas enligt den föreslagna 63 kap. 14 d § SFL, dvs. skatt som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL (se avsnitt 4.1.4) kan det möjligen uppstå svårigheter med information när sålda tillgångar finns i ett annat företag i vilket det säljande bolaget som fått anstånd inte har insyn. I sådana situationer får ledning sökas på liknande sätt som ovan.

Det bedöms sammanfattningsvis att uppgiftslämnandet fortsättningsvis kan hanteras på samma sätt som i dag avseende de skattskyldiga som omfattas av möjligheten att söka anstånd enligt de föreslagna bestämmelserna i 63 kap. 14 och 14 d §§ SFL. Några nya bestämmelser behöver inte införas i dessa delar.

Befintliga bestämmelser bör gälla

Liksom den bedömning som gjordes vid anståndsreglernas införande bedöms att när det gäller övriga frågor om förfarandet bör skatteförfarandelagens regler tillsammans med allmänna förvaltningsrättsliga principer gälla (prop. 2009/10:39 s. 20).

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

5.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1299)

Förslag: Ändringarna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2020. Bestämmelserna i 3 kap. 18 §, 6 kap. 11 §, 30 kap. 8–10 §§ och 31 kap. 20 § tillämpas dock första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

Skälen för förslaget: Enligt artikel 11.5 i direktivet mot skatteundandraganden ska medlemsstaterna senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 5. Bestämmelserna ska tillämpas från och med den 1 januari 2020. Ändringarna i inkomstskattelagen föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2020.

Bestämmelserna i 3 kap. 18 §, 6 kap. 11 §, 30 kap. 8–10 §§ och 31 kap. 20 § föreslås tillämpas första gången på beskattningsår som börjar

efter ikraftträdandet. De tillämpas således första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

Bestämmelsen i 18 kap. 15 a § i dess nya lydelse tillämpas från den 1 januari 2020, vilket innebär att den gäller beslut om anstånd som fattas enligt 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244) i dess föreslagna lydelse. Till skillnad från övriga föreslagna bestämmelser i inkomstskattelagen är bestämmelsen således inte kopplad till ett visst beskattningsår utan till det beslut om anstånd som fattas. Om den nya bestämmelsen i 18 kap. 15 a § som ska justera avskrivningsunderlaget skulle tillämpas först på räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare skulle uttagsbeskattningen nämligen inte få fullt genomslag.

5.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Förslag: Ändringarna i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2020. Ändringarna tillämpas första gången vid beslut om anstånd som fattas efter ikraftträdandet.

För skattskyldiga som har beviljats anstånd före ikraftträdandet, ska bestämmelserna om anståndsbelopp i 63 kap. 17 § SFL i den äldre lydelsen tillämpas vid det första beslut om nytt anstånd som fattas efter ikraftträdandet.

Skälen för förslaget

Ikraftträdandebestämmelser

Ändringarna i skatteförfarandelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2020, av samma skäl som de som anges i avsnitt 5.1 för ändringarna i inkomstskattelagen.

När det gäller dessa ändringar bör det nämnas att det vid ikraftträdandet kan finnas beviljade anståndsbeslut som löper. Med hänsyn bl.a. till principen om gynnande förvaltningsbesluts negativa rättskraft bör sådana beslut fortsätta att gälla tills den ettåriga anståndstiden löper ut, även om denna tidpunkt infaller efter ikraftträdandet. Ändringarna i skatteförfarandelagen föreslås därför tillämpas första gången vid beslut om anstånd som fattas efter ikraftträdandet.

Det kan här tilläggas att de nya anståndsbestämmelser som föreslås i 63 kap. 14 och 14 d §§ SFL i vissa fall kan komma att tillämpas på skatt som är hänförlig till beskattningsår före ikraftträdandet.

I detta sammanhang kan även förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning nämnas. I 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen anges att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Det ska dock betonas att förslagen i denna promemoria inte innebär att skatter eller statliga avgifter kommer att tas ut i vidare mån än tidigare. Förslagen innebär i relevanta delar inte annat än att den skatt som redan har tagits ut ska betalas på ett annat sätt än tidigare. Mot bakgrund av detta bedöms förslagen inte strida mot det aktuella förbudet.

I avsnitt 4.3.1 föreslås att kostnadsränta ska införas när anstånd beviljas med betalning av skatt eller avgift i samband med utflyttningsbeskattning. I fall där beviljade anstånd löper vid ikraftträdandet bör ränta börja löpa först när ett nytt anstånd beviljas. När schablonintäkten, som är en form av ränta, infördes på uppskovsbelopp vid försäljning av privatbostad diskuteras om räntebeläggning av redan befintliga uppskov skulle innebära en grundlagsstridig retroaktiv beskattning. En hänvisning gjordes till 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, se ovan, och Lagrådet anförde att reglerna om räntebeläggning endast avser sådan avgiftsskyldighet som utlösts efter lagens ikraftträdande. Någon retroaktivitet hos föreskrifterna i detta hänseende kunde enligt Lagrådet inte anses föreligga. Regeringen instämde i denna bedömning (prop. 2007/08:27 s. 122). Det finns inte anledning att göra en annan bedömning här.

Övergångsbestämmelse för anståndsbeloppet vid anstånd i samband med utflyttningsbeskattning

Förslagen ovan innebär att de nya bestämmelserna som huvudregel kommer att tillämpas på samma sätt både när det gäller ansökningar om anstånd och ansökningar om nytt (förnyat) anstånd. Som utgångspunkt bedöms en ordning som innebär att äldre föreskrifter ska gälla för ansökningar om nytt anstånd inte vara förenlig med direktivet. Det bedöms inte heller lämpligt att ha två parallella anståndsregleringar.

Det finns dock skäl att överväga en övergångsbestämmelse som tar sikte på hur anståndsbeloppet, och i förlängningen också anståndstiden, bör bestämmas för skattskyldiga som har beviljats anstånd före ikraftträdandet och som ansöker om nytt anstånd efter ikraftträdandet.

Inledningsvis bör i detta sammanhang lyftas fram att den skattskyldige som huvudregel ska ansöka om anstånd med betalning av skatt eller avgift för att anstånd ska kunna beviljas, se 63 kap. 2 § SFL. Av 63 kap. 14 § andra stycket SFL framgår vidare att anståndstiden för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning bestäms till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut. Detta innebär alltså att anstånd beviljas efter ansökan med ett år i taget.

I avsnitt 4.2.1 föreslås att det högsta tillåtna anståndsbeloppet för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas. För skattskyldiga som har beviljats anstånd före ikraftträdandet och som ansöker om nytt anstånd efter ikraftträdandet, skulle den föreslagna bestämmelsen utan en övergångsbestämmelse innebära att det högsta tillåtna anståndsbeloppet skulle minskas med en femtedel redan från det första anståndsbeslut som fattas efter ikraftträdandet. Detta har sin grund i att ett sådant beslut är att anse som ett sådant nytt (förnyat) anstånd som avses i den föreslagna ändringen i 63 kap. 17 § SFL. En sådan ordning skulle alltså skilja sig från den som föreslås gälla för helt nya anstånd som beviljas efter ikraftträdandet. En sådan ordning skulle innebära att dessa skattskyldiga måste betala sina skatteskulder i snabbare takt än de fem år efter den 1 januari 2020 som följer av direktivet.

Konsekvenser av detta slag är inte önskvärda. För skattskyldiga som har beviljats anstånd före ikraftträdandet föreslås därför att bestämmelserna

om anståndsbelopp i 63 kap. 17 § SFL i den äldre lydelsen bör tillämpas vid det första beslut om nytt anstånd som fattas efter ikraftträdandet. En sådan bestämmelse innebär således att det högsta tillåtna anståndsbeloppet i dessa fall kommer att minska med en femtedel från och med det andra beslutet om nytt anstånd som fattas efter ikraftträdandet.

Ett exempel kan illustrera hur en sådan övergångsbestämmelse fungerar när uttagsbeskattning har skett av olika typer av tillgångar (inventarier, immateriella tillgångar och övriga tillgångar).

Det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt bestämmelsen i 63 kap. 17 § första stycket SFL är i detta exempel 100 för en fastighet, 100 för inventarier och 100 för immateriella tillgångar. Den 1 juli 2018 beviljades anstånd med nämnda belopp.

Efter ett år ansöker den skattskyldige om nytt anstånd, dvs. en förlängning av anståndet. Även om det högsta tillåtna anståndsbeloppet fortsatt är 100 för respektive typ av tillgång, medför en tillämpning av bestämmelserna i 63 kap. 21 § andra och tredje styckena SFL att anstånd kan medges med högst 100 avseende fastigheten, 80 avseende inventarierna och 90 avseende de immateriella tillgångarna. Den 1 juli 2019 beviljas anstånd därför med dessa belopp.

Efter ytterligare ett år ansöker den skattskyldige om nytt anstånd. Vid denna tidpunkt har lagändringarna som föreslås i denna promemoria trätt i kraft. Enligt övergångsbestämmelsen ska dock bestämmelserna i 63 kap. 17 § SFL i den äldre lydelsen tillämpas vid det första beslut om nytt anstånd som fattas efter ikraftträdandet. Detta innebär att det högsta tillåtna anståndsbeloppet enligt 63 kap. 17 § första stycket SFL fortsatt är 100 för respektive typ av tillgång. Efter det anståndsbeslut som fattades föregående år uppgår dock den skatt som finns kvar att betala till 100 för fastigheten, 80 för inventarierna och 90 för de immateriella tillgångarna. Den 1 juli 2020 beviljas anstånd därför med dessa senare belopp.

Ett år efter detta ansöker den skattskyldige återigen om nytt anstånd. Av övergångsbestämmelsen framgår att bestämmelserna i 63 kap. 17 § SFL i den nya lydelsen nu ska tillämpas. Det högsta tillåtna anståndsbeloppet för respektive typ av tillgång ska nu minska med en femtedel. Detta ger ett belopp om 80 för respektive tillgång (100–20). Efter det anståndsbeslut som fattades föregående år uppgår den kvarstående skatten till 100 för fastigheten, 80 för inventarierna och 90 för de immateriella tillgångarna. Den 1 juli 2021 beviljas anstånd med 80 för respektive typ av tillgång. Detta innebär att den skattskyldige betalar in 20 i skatt för fastigheten (den kvarstående skatten 100 minus anståndsbeloppet 80), 0 för inventarierna (den kvarstående skatten 80 minus anståndsbeloppet 80) och 10 för de immateriella tillgångarna (den kvarstående skatten 90 minus anståndsbeloppet 80).

På detta sätt kommer det högsta tillåtna anståndsbeloppet för de olika tillgångarna att vara 0 när fem år har förflutit från det första anståndsbeslut som fattas efter ikraftträdandet. Med andra ord ska skatteskulderna då vara helt betalda.

Den aktuella övergångsbestämmelsen finns i punkten 3.

6 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagens effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och sker med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Detta är ofta en rimlig approximation på kort sikt. På längre sikt och för att bedöma andra effekter än de offentligfinansiella effekterna kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

6.1 Sammanfattning av förslagen om utflyttningsbeskattning respektive anstånd i vissa gränsöverskridande situationer

6.1.1 Utflyttningsbeskattning

Särskilt avdrag för inventarier vid uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen

Vid avyttring av inventarier medges under vissa förutsättningar ett särskilt avdrag enligt 18 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bestämmelsen innebär att den skattskyldige får göra ett särskilt avdrag bl.a. om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång avyttras under beskattningsåret. Enligt 18 kap. 15 a § IL begränsas dock det särskilda avdraget till det skattemässiga värdet när anstånd medges i samband med utflyttningsbeskattning enligt 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Förslaget innebär att tillämpningsområdet för bestämmelsen i 18 kap. 15 a § IL utvidgas. Bestämmelsen ska även gälla om inventarier behandlas som avyttrade på grund av att uttagsbeskattning ska ske enligt bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL när den skattskyldige för över tillgångar från sitt fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES eller när den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs vid sitt fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES, se avsnitt 3.2.

Återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning

I dag ska begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer omedelbart återföra avsättning till periodiseringsfonder och ersättningsfonder om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör (se t.ex. 30 kap. 8 § IL om periodiseringsfonder). En sådan ordning riskerar att utgöra hinder för etableringsfriheten (jfr mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal).

Förslaget innebär att en begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person inte behöver återföra sina avdrag för avsättning till

periodiseringsfonder respektive ersättningsfonder omedelbart när den skattskyldige för över den näringsverksamhet som bedrivs från den skattskyldiges fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES. I den angivna situationen får den skattskyldige i stället möjlighet att välja mellan omedelbar eller uppskjuten återföring, se avsnitt 3.3.2.

Undantagen från omedelbar beskattning gäller dock bara om staten till vilken överföringen sker är medlem i EU eller är en stat inom EES som har ingått en sådan särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar som avses i 63 kap. 14 § andra stycket SFL med Sverige eller med EU, se avsnitt 4.1.5. Undantaget från omedelbar beskattning enligt andra stycket gäller således endast i samma situationer som när anstånd medges enligt 63 kap. 14 § SFL.

Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond, ska lämna särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningen. I det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond ska särskilda uppgifter lämnas av delägarna, se avsnitt 3.3.3.

Syfte och alternativa lösningar

Förslaget om särskilt avdrag för inventarier vid uttagsbeskattning införs för att tillgodose att avyttring av inventarier i de anståndssituationer som följer av artikel 5.2 i direktivet mot skatteundandraganden får omedelbart genomslag vid beskattningen, se avsnitt 3.2 och 4.1.3. Någon alternativ lösning bedöms inte finnas i denna del.

Förslaget om återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder föranleds, som framgår av avsnitt 3.3, av praxis från EU-domstolen. Någon alternativ lösning bedöms inte finnas. Den föreslagna uppgiftsskyldigheten om förhållanden som rör sådana fondavsättningar, se avsnitt 3.3.3, behövs till ledning för Skatteverkets kontroll av avdrag för fondavsättningen. Under perioder som den skattskyldige på grund av utflyttning inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration skulle Skatteverket inte få in uppgifter som kan leda till återförande till beskattning av fonderna. Någon alternativ lösning bedöms inte finnas i denna del.

6.1.2 Anstånd i vissa gränsöverskridande situationer

Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer

I dag gäller att enbart obegränsat skattskyldiga juridiska och fysiska personer kan beviljas anstånd i samband med utflyttningsbeskattning enligt 63 kap. 14 § SFL. Förslagen innebär att även begränsat skattskyldiga juridiska och fysiska personer kan beviljas anstånd i vissa fall (se avsnitt 4.1.2). När det gäller begränsat skattskyldiga juridiska personer föreslås nya anståndsmöjligheter i sådana situationer som anges i artikel 5.2 i direktivet mot skatteundandraganden (se avsnitt 4.1.3). Begränsat skattskyldiga fysiska personer föreslås kunna få anstånd med betalningen av sådan skatt som uppkommer efter att tillgångar eller den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe förs ut ur Sverige (se avsnitt 4.1.3).

Det föreslås även att anstånd ska kunna beviljas med betalning av sådan skatt som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL (se avsnitt 4.1.4).

För att anstånd i samband med utflyttningsbeskattning och i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt ska kunna beviljas, föreslås det att överföringen ska ha skett till, respektive att det fasta driftstället är beläget i, en medlemsstat i EU eller en stat inom EES som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet). I dag är anstånd möjligt i förhållande till samtliga EES-stater utan inskränkning (se avsnitt 4.1.5).

Anståndsbeloppet

Det högsta tillåtna anståndsbeloppet för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning föreslås minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas. Detta innebär att minst en femtedel av skatten ska vara betald efter ett år, minst två femtedelar efter två år, och så vidare. Detta föreslås gälla oavsett vilka slags tillgångar den underliggande skatten belöper på. Anståndet upphör helt efter fem år (se avsnitt 4.2.1).

Det föreslås vidare att anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt ska beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL. Detta högsta tillåtna anståndsbelopp ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas, på samma sätt som anståndsbeloppet för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning. I övrigt föreslås bestämmelser som i relevanta delar överensstämmer med de som gäller för bestämmandet av anståndsbeloppet i samband med utflyttningsbeskattning (se avsnitt 4.2.2).

Kostnadsränta vid anstånd

Ränta tas enligt 65 kap. 7 § SFL inte ut vid anstånd i samband med uttagsbeskattning. Av artikel 5.3 i direktivet framgår att något hinder mot sådan kostnadsränta inte finns. Det föreslås att undantaget från kostnadsränta vid anstånd i samband med uttagsbeskattning tas bort och att ränta ska betalas på anståndsbeloppet, se avsnitt 4.3.1.

Övriga förfarandefrågor

Av artikel 5.3 i direktivet följer att det är möjligt för medlemsländerna att ha regler om säkerhet som villkor för anstånd. Detta är inte möjligt enligt nuvarande ordning och en bestämmelse om detta föreslås införas, se avsnitt 4.3.2.

I artikel 5.4 i direktivet finns bestämmelser om när anståndet ska upphöra. Det bedöms att den nuvarande bestämmelsen i 63 kap. 22 § SFL inte behöver kompletteras, se avsnitt 4.3.3.

När det gäller förfarandet i övrigt, t.ex. ansökan, beslut och uppgiftslämnande, bedöms befintliga bestämmelser kunna tillämpas även för de nya grupper och situationer som aktualiseras med förslagen i denna promemoria, se avsnitt 4.3.4.

Syfte och alternativa lösningar

Förslaget att även begränsat skattskyldiga juridiska personer ska kunna beviljas anstånd med betalning av utflyttnings-skatt i vissa situationer införs för att möjliggöra anstånd i de situationer som nämns i artikel 5.2 i direktivet mot skatteundraganden. Förslaget att även begränsat skattskyldiga fysiska personer i vissa situationer ska kunna beviljas denna typ av anstånd föreslås i syfte att skapa ett enhetligt och symmetriskt system och bedöms vara i linje med EU-rätten, se avsnitt 4.1.2 och 4.1.3.

Förslaget att anstånd ska kunna beviljas med betalning av sådan skatt som bestämts efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i inkomstskattelagen föranleds, som framgår av avsnitt 4.1.4, av praxis från EU-domstolen.

Förslaget att en förutsättning för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ska vara att det finns fullgoda indrivningsmöjligheter införs för att tillgodose kravet i artikel 5.2 i direktivet mot skatteundraganden. Ett liknande förslag införs för anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i syfte att skapa ett enhetligt system, se avsnitt 4.1.5.

Förslaget att det högsta tillåtna anståndsbeloppet för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ska minska med en femtedel årligen föranleds av bestämmelser i artikel 5.2 i direktivet mot skatteundraganden. Regleringen avseende anståndsbeloppet för anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt föreslås i relevanta delar överensstämma med den som gäller för anstånd i samband med utflyttningsbeskattning, i syfte att skapa ett enhetligt system, se avsnitt 4.2.1 och 4.2.2.

Några alternativa lösningar bedöms inte finnas i de delar som nu har nämnts.

Mot bakgrund av de riktlinjer för skattepolitiken som regeringen har fastställt föreslås att ränta ska betalas på anståndsbeloppet, se avsnitt 4.3.1. Om ränta inte införs skulle de vägledande principer som fastställts för skattepolitiken inte följas fullt ut. Någon alternativ lösning bedöms inte finnas i denna del.

En bestämmelse att anstånd med betalning av skatt eller avgift vid utflyttningsbeskattning och i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt får förenas med krav på säkerhet föreslås införas, se avsnitt 4.3.2. Förslaget medför bl.a. att begränsat skattskyldiga får möjlighet till anstånd. Det innebär också utökade möjligheter till anstånd i ett antal nya gränsöverskridande situationer, se avsnitt 4.1.3 och 4.1.4. Skulle möjlighet till säkerhet inte införas förväntas en allmänt ökad indrivningsproblematik med promemorians förslag. Någon alternativ lösning bedöms inte finnas i denna del.

6.2 Offentligfinansiella effekter

Förslagen ökar möjligheterna till uppskjuten beskattning och anstånd med betalning av skatt för begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer samtidigt som de leder till en viss skärpning av regelverket, dels som en följd av att det införs en ränta på anstånd vid uttagsbeskattning för obegränsat skattskyldiga juridiska personer, dels av att det införs en återbetalningsmodell. Därmed finns det delar som kan förväntas leda till en positiv offentligfinansiell effekt och sådana som leder till en negativ offentligfinansiell effekt. Sammanlagt förväntas förslagen inte leda till några nämnvärda offentligfinansiella effekter eftersom regeländringarna i förslagen i praktiken bara förväntas träffa ett fåtal skattskyldiga. Både när det gäller anstånd och införandet av möjligheten till successiv återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder för begränsat skattskyldiga personer uppstår en offentligfinansiell effekt införandeåret. För anstånd uppstår effekten genom att uttag som före regeländringen hade beskattats samma år som uttaget sker i stället beskattas under de efterföljande fem åren. För fondavsättningar uppstår effekten genom att kraven på omedelbar återföring i vissa fall upphör. Det saknas underlag för att beräkna effekten införandeåret. Den bedömning som görs, med stöd av Skatteverkets samlade erfarenhet, är att det förekommer få fall av uttagsbeskattning och överföring av näringsverksamhet som berör begränsat skattskyldiga och att de samlade beloppen ett genomsnittligt år inte är betydande. Det kan enstaka år förekomma fall där betydande belopp uttagsbeskattas. Sådana fall har dock så låg frekvens sett över tiden att de inte är möjliga att beakta i en kalkyl. Införandet av rätt till anstånd för begränsat skattskyldiga personer medför ingen varaktig effekt i och med att den beläggs med ränta. Införandet av ränta på anstånd tillsammans med en inskränkning av anståndstiden för obegränsat skattskyldiga medför en positiv offentligfinansiell effekt som är begränsad. När det gäller de samlade effekterna av förslagen är osäkerheten så stor att någon beloppsmässig uppskattning inte kan göras.

6.3 Konsekvenser för företag och enskilda

Förslagen bedöms beröra ett fåtal skattskyldiga. När det gäller utvidgningen av anståndsmöjligheterna är bedömningen att det inte tillkommer särskilt många anstånd. Åren 2015 till 2017 medgavs mellan två och sex anstånd för skatt på uttag för obegränsat skattskyldiga juridiska personer. Enligt Skatteverkets samlade bedömning är uttagsbeskattning där begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer berörs inte så vanliga att det finns skäl att anta att det kommer att bli något större antal personer som får rätt att söka anstånd. När det gäller uppgiftsskyldigheten för skattskyldiga som tidigare har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond, men som inte på grund av utflyttning längre är skyldiga att lämna inkomstdeklaration, finns inget underlag som visar hur många som kommer att beröras. Bedömningen är dock att få skattskyldiga kommer att omfattas.

För obegränsat skattskyldiga medför förslagen att det tillkommer en räntekostnad och en begränsning av den möjliga anståndstiden till fem år, vilket leder till ett utflöde av likviditet. Eftersom förändringarna avser anstånd med skattebetalningar och inte införande av en ny skatt eller en förändring av en skattebas kan effekten anses vara begränsad för företagen.

För begränsat skattskyldiga medför förslagen möjligheter att erhålla en skattecredit, vilket förbättrar likviditeten.

De administrativa kostnaderna bedöms vara oförändrade för obegränsat skattskyldiga. Enligt nu gällande regler medges anstånd efter ansökan, med ett år i taget. Det betyder att obegränsat skattskyldiga, för att få anstånd, är hänvisade till en årlig administrativ hantering såväl före som efter införandet av de föreslagna reglerna.

För begränsat skattskyldiga personer tillkommer en årlig administrativ hantering i form av ansökan om anstånd och delåterbetalningar. För personer som omfattas av uppgiftsskyldighet på grund av avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond uppstår en årlig administrativ kostnad till och med det år avsättningarna har återförts. De administrativa kostnaderna bedöms inte vara betungande och ska samtidigt ses i ljuset av att de är förknippade med förmåner i form av en skattecredit.

Den samlade administrativa kostnaden bedöms vara begränsad.

6.4 Konsekvenser för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket gör bedömningen att antalet ärenden om utflyttningsbeskattning som berör privatpersoner kommer att vara få och att antalet ärenden som berör juridiska personer kommer att vara begränsat. Det är svårt att bedöma förslaget effekter men de bedöms innebära en viss utvecklingskostnad för IT som kan beräknas till ca 300 000 kronor samt kostnader för informationsspridning och utbildning. Tillkommande engångskostnader för bl.a. informationsmaterial avseende utflyttningskatten och möjligheten till anstånd kan beräknas uppgå till ca 200 000 kronor. Kostnaderna för Skatteverket kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

När det gäller de allmänna förvaltningsdomstolarna görs bedömningen att förslagen inte innebär så omfattande förändringar att det finns anledning att räkna med någon nämnvärd ökning av antalet mål. Som nämns ovan förväntas regeländringarna i praktiken beröra endast ett fåtal skattskyldiga. Det finns därför inte skäl att utgå från att kostnaderna ökar för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Eventuella kostnadsökningar för de allmänna förvaltningsdomstolarna är därmed så begränsade att de kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

6.5 Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

De som berörs av förslagen är både fysiska och juridiska personer. Det finns ingen möjlighet att ta fram uppgifter om könstillhörighet för de fysiska personer som berörs. Det finns heller ingen möjlighet att ta fram uppgifter om könstillhörighet för ägare eller andra intressenter i de juridiska personer som berörs. Bedömningen är dock att det totalt sett är få som kommer att beröras av förslagen. Därmed går det också att konstatera att förslagen får en ytterst marginell påverkan på den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor respektive gruppen män.

6.6 Övriga effekter

Förslagen förväntas inte leda till några nämnvärda fördelnings- eller sysselsättningseffekter. De bedöms inte heller påverka de integrationspolitiska målen eller miljön. Detta eftersom förslagen förväntas träffa bara ett fåtal skattskyldiga.

7 Författningskommentar

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

3 kap.

18 §

I paragrafen finns bestämmelser om innebörden av begränsad skattskyldighet för fysiska personer.

Ändringen innebär att *sjätte punkten* i första stycket kompletteras så att det framgår att den begränsade skattskyldigheten även omfattar återförda avdrag för ersättningsfond.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2.

6 kap.

11 §

I paragrafen finns bestämmelser om innebörden av begränsad skattskyldighet för juridiska personer.

Ändringen innebär att *femte punkten* i första stycket kompletteras så att det framgår att den begränsade skattskyldigheten även omfattar återförda avdrag för ersättningsfond.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2.

18 kap.

15 a §

I paragrafen finns bestämmelser om att det särskilda avdraget enligt 15 § samma kapitel begränsas i vissa fall vid uttag av inventarier enligt 22 kap. 5 §. Begränsningen tillämpas när anstånd med betalning av skatt medges enligt 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL (se författningskommentaren till den paragrafen).

Av paragrafen följer att det särskilda avdraget högst får uppgå till inventariets skattemässiga värde, vilket anses nödvändigt i en anståndssituation eftersom avyttringen av inventarier i en sådan situation måste få omedelbart genomslag vid beskattningen. Begränsningen får av praktiska skäl genomslag även om det inte senare blir aktuellt med något anstånd (prop. 2009/10:39 s. 23 och 37–38).

Ändringen i *första stycket* är en följd av att bestämmelserna i 63 kap. 14 § SFL om anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning utvidgas (se avsnitt 4.1). En förutsättning för att anstånd i samband med utflyttningsbeskattning ska beviljas är att staten till vilken överföringen sker är medlem i Europeiska unionen (EU) eller är en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetet (EES) som har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar med Sverige eller med EU. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet. Avseende detta villkor, se även kommentaren till den föreslagna bestämmelsen i 63 kap. 14 § SFL och avsnitt 4.1.5.

Tidigare gällde att anstånd endast medgavs vid uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4–5 §§ IL, vilket motsvarar den *första punkten*. Begränsningen av det särskilda avdraget ska genom ändringen således även gälla när inventarierna behandlas som avyttrade på grund av att uttagsbeskattning ska ske enligt 22 kap. 5 § 2 IL. De situationer som omfattas tas upp i två punkter. Enligt den *andra punkten* gäller begränsningen när uttagsbeskattning ska ske enligt 22 kap. 5 § 2 på grund av att den skattskyldige för över tillgångar från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Detta gäller dock endast om tillgångarna rättsligt eller ekonomiskt tillhör den skattskyldige även efter överföringen. Enligt direktivet mot skatteundandraganden är så fallet om den skattskyldige överför tillgångar från sitt fasta driftställe till sitt ”huvudkontor eller ett annat fast driftställe” i en stat inom EES, se artikel 2.6 och 5.1 b i direktivet. Begränsningen gäller även om uttagsbeskattning ska ske enligt 22 kap. 5 § 2 på grund av att den skattskyldige för över näringsverksamheten som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Detta följer av den *tredje punkten*.

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

30 kap.

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer.

Det införs ett nytt *andra stycke* som innebär ett undantag från att den juridiska personen omedelbart ska återföra sina avdrag enligt första stycket 3 om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör. Detta gäller om skattskyldigheten upphör på grund av att den juridiska personen för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Bestämmelsen innebär att avdrag återförs enligt huvudregeln i 7 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 8 §.

Om skattskyldigheten för den näringsverksamhet som bedrivs delvis har upphört behöver omedelbar återföring inte ske (jfr prop. 1994/95:91 s. 52). Således gäller bestämmelsen endast om hela näringsverksamheten förs över för att fortsatt bedrivs i den andra staten. Skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör om en överföring innebär att villkoren för vad som utgör ett fast driftställe enligt 2 kap. 29 § IL inte är uppfyllda. Ändringen föranleds av praxis från EU-domstolen (mål C-38/10 Kommissionen mot Portugal, se avsnitt 2.2.2 och 3.3.2).

Undantaget från omedelbar återföring gäller dock bara om EES-staten till vilken överföringen sker är medlem i EU eller har ingått en sådan särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar som avses i 63 kap. 14 § andra stycket SFL. Det innebär att vid överföring av näringsverksamheten till en stat inom EES som inte är medlem i EU ska det finnas en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar med Sverige eller med Europeiska unionen. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, se avsnitt 4.1.5. Undantaget från omedelbar beskattning enligt andra stycket gäller således endast i samma situationer som när anstånd medges enligt 63 kap. 14 § SFL. Syftet med villkoret är att underlätta indrivning och minska kontrollproblem.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2.

9 §

I paragrafen finns bestämmelser om omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond för enskilda näringsidkare.

Ändringarna i *första stycket 1* och *4* innebär att termen han ersätts med termen näringsidkare i syfte att göra lagtexten könsneutral.

Det införs ett nytt *andra stycke* som innebär ett undantag från omedelbar återföring av avdrag enligt första stycket 2. Ändringen är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 §. Den innebär att en enskild näringsidkare ska återföra sina avdrag enligt huvudregeln i 7 §, eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 9 §, om skattskyldigheten upphör helt på grund av att den enskilda näringsidkaren för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Undantaget gäller dock bara om EES-staten till vilken överföringen sker är medlem i EU eller har ingått en sådan särskild överenskommelse

som avses i 63 kap. 14 § andra stycket SFL. Undantaget från omedelbar beskattning enligt andra stycket gäller således endast i samma situationer som när anstånd medges enligt 63 kap. 14 § SFL.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2.

10 §

I paragrafen finns bestämmelser om omedelbar återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond för fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Ändringen i det nya *andra stycket* är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 § och innebär ett undantag från omedelbar återföring av avdrag enligt första stycket 3. Detta gäller om skattskyldigheten upphör på grund av att handelsbolaget för över hela den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Delägaren ska då återföra sina avdrag enligt huvudregeln i 7 §, eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 10 §. Undantaget gäller dock bara om EES-staten till vilken överföringen sker är medlem i EU eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket SFL. Undantaget från omedelbar beskattning enligt andra stycket gäller således endast i samma situationer som när anstånd medges enligt 63 kap. 14 § SFL.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2.

31 kap.

20 §

I paragrafen finns bestämmelser om omedelbar återföring av avdrag för avsättning till ersättningsfond.

Det införs ett nytt *tredje stycke* som innebär ett undantag från omedelbar återföring av avdrag enligt första stycket 5. Undantaget gäller om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över hela den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES. Ändringen är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 §. Då ska avdrag återföras enligt huvudregeln i 19 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 20 §. Undantaget gäller dock bara om EES-staten till vilken överföringen sker är medlem i EU eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket SFL. Undantaget från omedelbar beskattning enligt tredje stycket gäller således endast i samma situationer som när anstånd medges enligt 63 kap. 14 § SFL.

När det gäller svenska handelsbolag ska avdrag för avsättning till ersättningsfond beräknas för bolaget enligt 31 kap. 2 § IL. En återföring av ersättningsfonden görs därmed också i handelsbolaget vars resultat fördelas på delägarna. Delägarna i handelsbolaget är skattskyldiga för sin andel av handelsbolagets resultat, 5 kap. 3 § IL. Ändringarna av bestämmelserna om skattskyldighet i 3 kap. 18 § första stycket 6 och 6 kap. 11 § första stycket 5 IL omfattar även återföring som begränsat skattskyldiga delägare i svenska handelsbolag ska beskattas för. Det svenska handelsbolaget ska lämna särskilda uppgifter till ledning för delägarnas beskattning enligt 33 kap. 6 § SFL.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av första punkten framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2020. För bestämmelsen i 18 kap. 15 a § innebär detta att den tillämpas i sin nya lydelse avseende beslut om anstånd som fattas enligt 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244) i dess föreslagna lydelse. Därigenom får bestämmelsen omedelbart genomslag vid beskattningen på så sätt att det särskilda avdraget begränsas i de situationer då anstånd medges.

Av andra punkten framgår att bestämmelserna i 3 kap. 18 §, 6 kap. 11 §, 30 kap. 8–10 §§ och 31 kap. 20 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

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

33 kap.

1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är föranledd av att en bestämmelse om särskilda uppgifter införs för den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration på grund av utflyttning och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond (7 a §).

2 §

Av paragrafen framgår i vilket syfte särskilda uppgifter ska lämnas. Uppräkningen kompletteras med en ny *punkt 5* som anger att särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för kontroll av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond.

Övriga ändringar är redaktionella.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3.

7 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om skyldighet att lämna särskilda uppgifter om förhållanden som rör avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond.

I *första stycket* anges att den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond enligt 30 och 31 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska lämna särskilda uppgifter om förhållanden som rör fondavsättningen.

En juridisk person som gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska enligt 33 kap. 6 a § IL ta upp en schablonintäkt och kommer, under förutsättning att intäkten uppgått till minst 200 kronor (se 30 kap. 4 § 3 SFL), även fortsättningsvis bli skyldig att lämna inkomstdeklaration. För övriga skattskyldiga kan situationen vara sådan att de inte ska lämna inkomstdeklaration i Sverige förrän när fondåterföringen ska ske.

I *andra stycket* anges att i det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond ska särskilda uppgifter lämnas av delägarna.

Ett handelsbolag är inte skyldigt att lämna inkomstdeklaration eftersom handelsbolaget inte är skattskyldigt för sina inkomster. Inkomsten ska i stället beskattas hos delägarna, se 5 kap. 1 § IL. Det är dock, till skillnad från periodiseringsfonder, handelsbolaget och inte delägarna som gör avdraget för ersättningsfonder, se 31 kap. 2 § IL.

Särskilda uppgifter ska lämnas oavsett om något hänt som påverkar fondavsättningen. Förhållanden som rör fondavsättningen kan vara uppgifter om att företaget har lagt ned verksamheten eller har flyttat den till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Vidare kan uppgifterna röra information om att bolaget planerar för eller har genomfört en överföring av näringsverksamheten till ett annat bolag som inte är skattskyldigt för verksamheten i Sverige.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3.

10 §

I paragrafen finns bestämmelser om när särskilda uppgifter senast ska lämnas.

Särskilda uppgifter enligt 3 och 6 §§ ska ha kommit in till Skatteverket senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 2 §. I den paragrafen anges när en inkomstdeklaration senast ska lämnas för andra juridiska personer än dödsbon.

Paragrafen utvidgas till att även omfatta särskilda uppgifter som lämnas enligt 7 a §, jfr författningskommentaren till den paragrafen. I en *ny andra mening* läggs till att för fysiska personer ska särskilda uppgifter ha kommit in senast den sista dagen för inkomstdeklaration enligt 32 kap. 1 §, dvs. senast den 2 maj året efter utgången av beskattningsåret.

Av 7 a § följer att i det fall ett handelsbolag har gjort avdrag för avsättning till ersättningsfond ska särskilda uppgifter lämnas av delägarna. Detta innebär att tidpunkten för lämnande av sådana särskilda uppgifter avgörs av om delägaren är en fysisk eller juridisk person.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3.

38 kap.

2 §

I paragrafen finns bestämmelser om krav på att vissa uppgifter ska undertecknas. I *andra punkten* görs ett tillägg som innebär att särskilda uppgifter som ska lämnas enligt 33 kap. 7 a §, dvs. uppgifter om förhållanden som rör avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond, ska undertecknas.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.3.

63 kap.

1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är föranledd av att en bestämmelse om anstånd i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt införs (14 d §).

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om säkerhet som villkor för anstånd.

I *första stycket* anges i vilka situationer som anstånd med betalning av skatt eller avgift får beviljas bara om säkerhet ställs. Säkerhet krävs i fall som avses i 4 § (ändringsanstånd) och 5 § (anstånd för att undvika betydande skada) och bara när det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid. Stycket kompletteras med hänvisningar till 14 och 14 d §§.

Ändringen innebär att ställande av säkerhet får krävas som villkor även för anstånd som beviljas enligt 14 och 14 d §§. Detta gäller i förhållande till alla anstånd som obegränsat och begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer kan beviljas enligt dessa bestämmelser inklusive anstånd som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.2.

14 §

I paragrafen finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatt eller avgift i samband med uttagsbeskattning.

I *första stycket* anges de grundläggande förutsättningarna för att anstånd med betalning av skatt eller avgift i samband med uttagsbeskattning ska kunna beviljas. I stycket tas hänvisningen till en obegränsat skattskyldig bort. Ändringen innebär att både obegränsat och begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer kan beviljas anstånd i samband med uttagsbeskattning i gränsöverskridande situationer (utflyttningsbeskattning), om förutsättningarna enligt paragrafen i övrigt är uppfyllda.

I *första stycket 1* läggs en hänvisning till 22 kap. 5 § 2 IL till. Ändringen möjliggör anstånd med betalning av sådan skatt eller avgift som har tagits ut med stöd av 22 kap. 5 § 2 IL, dvs. sådan uttagsbeskattning som sker när skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. För att anstånd ska kunna beviljas måste samtliga relevanta villkor i paragrafen vara uppfyllda, på samma sätt som gäller för anstånd med betalning av sådan skatt eller avgift som har tagits ut enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL.

I *andra punkten*, som är ny, anges att anstånd med betalning av sådan skatt eller avgift som har tagits ut med stöd av 22 kap. 5 § 2 IL endast kan beviljas när uttagsbeskattningen har skett till följd av någon av två olika typer av överföringar. Den första avser situationen då uttagsbeskattning har skett på grund av att den skattskyldige har överfört tillgångar från sitt fasta driftställe i Sverige till en stat inom EES. Begreppet stat inom EES inbegriper medlemsstater i Europeiska unionen (EU). Anstånd i detta fall är dock endast möjligt om tillgångarna rättsligt eller ekonomiskt tillhör den skattskyldige även efter överföringen. Så är fallet om den skattskyldige överför tillgångar från sitt fasta driftställe i Sverige till sitt huvudkontor eller till ett annat fast driftställe i en stat inom EES, se artikel 2.6 och 5.2 b i direktivet mot skatteundandraganden. Vidare kan anstånd beviljas om uttagsbeskattning har skett på grund av att den skattskyldige har överfört den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES.

Femte punkten, som är ny, motsvarar den hittillsvarande fjärde punkten i paragrafen. Punkten kompletteras med en hänvisning till den näringsverksamhet som avses i 22 kap. 5 § 2 IL. Ändringen innebär att en förutsättning för anstånd är att den näringsverksamhet som avses i 22 kap. 5 § 2 IL inte har upphört.

Andra stycket, som är nytt, innehåller en bestämmelse om att anstånd enligt första stycket kan beviljas endast om överföringen har skett till en medlemsstat i EU eller till en stat inom EES som har ingått ett avtal med Sverige eller med EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Detta villkor gäller samtliga typer av överföringar för vilka anstånd med betalning av skatt eller avgift kan beviljas enligt första stycket, dvs. överföringar som omfattas av 22 kap. 5 § 2, 4 eller 5 IL. Det ömsesidiga biståndet ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet). Vid en bedömning av om ett avtal av aktuellt slag föreskriver ett bistånd vars räckvidd är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet, ska det bl.a. beaktas att biståndet enligt indrivningsdirektivet gäller i princip alla skatter och avgifter som tas ut av en medlemsstat.

Övriga ändringar är redaktionella.

Övervägandena finns i avsnitt 4.1.2, 4.1.3 och 4.1.5.

14 d §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om anstånd med betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av sådan skatt som bestäms efter tillämpning av reglerna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL.

Av *andra stycket* följer att anstånd enligt första stycket kan beviljas endast om det fasta driftställe som avses i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL är beläget i en medlemsstat i EU eller i en stat inom EES som med Sverige eller med EU har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet, jämför författningskommentaren till 14 § andra stycket.

Enligt *tredje stycket* ska anståndstiden bestämmas till ett år efter den dag då skatten senast ska betalas. Anstånd med betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt beviljas således med ett år i taget. Om det fortfarande finns förutsättningar för anstånd när ett år har gått, kan den skattskyldige efter ansökan beviljas ett nytt anstånd. Om ett nytt anstånd beviljas, ska anståndstiden för det nya anståndet bestämmas till ett år efter den dag då föregående anståndstid löper ut.

Övervägandena finns i avsnitt 4.1.4.

17 §

I paragrafen finns bestämmelser om anståndsbeloppet för anstånd enligt 14 §.

Enligt *första stycket* gäller att anstånd beviljas högst med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan den slutliga skatt som har bestämts för det beskattningsår då inkomsten på grund av uttaget togs med vid beräkningen av inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, och den slutliga skatt som skulle ha bestämts om denna inkomst inte hade tagits med vid beräkningen. I en ny andra mening läggs till att detta belopp, som motsvarar den skatt som uttaget av olika tillgångar ger upphov till, ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas. Ändringen innebär att anstånd, i det första anståndsbeslutet, beviljas högst med ett belopp som följer av första meningen. Om ett nytt anstånd beviljas, dvs. en förlängning av anståndet, ska detta högsta tillåtna anståndsbelopp minskas med en femtedel enligt andra meningen. Om ett nytt anstånd beviljas därefter, ska det högsta tillåtna anståndsbeloppet minskas med ytterligare en femtedel utöver den femtedel som beloppet har minskats med tidigare, och så vidare. Detta innebär i förlängningen att hela skatteskulden ska vara betald efter fem år. Bestämmelsen hindrar inte att den skattskyldige betalar in mer än en femtedel ett visst eller vissa år.

Ändringen innebär även att den årliga minskning av det högsta tillåtna anståndsbeloppet som ska ske vid beviljande av nytt (förlängt) anstånd ska beaktas vid beräkningen av den slutliga skatten på en tillgång som sker enligt tredje stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.1.

17 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om anståndsbeloppet för anstånd enligt 14 d §.

Av *första stycket* framgår att anstånd med betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt beviljas högst med ett belopp som motsvarar den skatt som bestäms efter tillämpning av bestämmelserna om avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt i 37 kap. 30 §, 38 kap. 19 § och 38 a kap. 21 § IL. Detta belopp ska minskas med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas, på samma sätt som gäller för anstånd som beviljas enligt 14 § (se författningskommentaren till 17 §).

I de aktuella situationerna kan den uppkomna skatten, i likhet med den utflyttningskatt för vilken anstånd beviljas enligt 14 §, avse flera olika tillgångar. Till skillnad från situationerna i samband med utflyttningsbeskattning, som avser överföringar inom ett och samma skattesubjekt, uppkommer dock skatten i aktuella fall efter en överföring mellan ett överlåtande företag och ett övertagande företag. I *andra stycket* anges därför att anståndsbeloppet inte får överstiga den slutliga skatten på de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan finns kvar i det övertagande företagets näringsverksamhet och omfattas av ansökan.

Av *tredje stycket* framgår att den skatt som kan ligga till grund för anstånd utgörs av så stor del av det högsta tillåtna anståndsbeloppet, fastställt enligt första stycket, som den anståndsgrundande inkomsten för tillgången utgör av de ursprungliga anståndsgrundande inkomsterna för de tillgångar som har legat till grund för beskattningen. De anståndsgrundande inkomsterna för enskilda tillgångar baseras i sin tur på ett ursprungligt värde som härrör från tidpunkten från beskattningen, se 19 §. Jämför även författningskommentaren till 17 §.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.2.

21 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur den anståndsgrundande inkomsten för en uttagsbeskattad tillgång påverkas när den delvis har övergått till någon annan. Paragrafen innehåller även särskilda regleringar om den anståndsgrundande inkomsten för inventarier och immateriella tillgångar.

Andra och tredje styckena tas bort. Ändringen är föranledd av ändringarna som görs i 17 §.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.1.

65 kap.

7 §

I paragrafen finns bestämmelser om kostnadsränta vid anstånd.

I *första stycket* anges att om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Vid anstånd enligt 63 kap. 13 eller 15 § ska dock räntan beräknas från och med dagen efter den dag då anståndet beviljades. I en ny tredje mening läggs till att detsamma gäller när nytt anstånd beviljas enligt 63 kap. 14 eller 14 d §.

Detta innebär att kostnadsränta som utgångspunkt ska beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Ränta avseende anståndsbelopp som har beviljats i det första anståndsbeslutet ska alltså betalas från skattens ursprungliga förfallodag och inte från och med dagen efter den dag anståndet beviljades. Eftersom anstånd vid utflyttningsfall och vid avdrag eller fiktiv avräkning av utländsk skatt kan beviljas i högst fem år ska räntan de följande åren, enligt andra och tredje meningen, dock beräknas från och med dagen efter den dag då nytt anstånd beviljas.

Kostnadsränta ska enligt tredje stycket beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt. Detta innebär att ränta beräknas på det anståndsbelopp som beviljats i respektive beslut. Söks ett nytt anstånd för nästa år, betalas ränta på det belopp som anstånd beviljats med till och med den dag då anståndsbeloppet för det beslutet senast ska vara inbetalt. Anståndsbeloppet förfaller till betalning den dag som framgår av beslutet, om inget nytt anstånd söks.

Ändringen i *andra stycket* innebär att kostnadsränta ska utgå vid anstånd i samband med uttagsbeskattning.

Övervägandena finns i avsnitt 4.3.1.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2020.

I *andra punkten* anges att lagen tillämpas första gången vid beslut om anstånd som fattas efter ikraftträdandet.

I *tredje punkten* anges att för skattskyldiga som har beviljats anstånd före ikraftträdandet, ska bestämmelserna i 63 kap. 17 § i den äldre lydelsen tillämpas vid det första beslut om nytt anstånd som fattas efter ikraftträdandet. För denna grupp skattskyldiga tillämpas bestämmelserna i

63 kap. 17 § i den nya lydelsen alltså först vid det andra beslut om nytt anstånd som fattas efter ikraftträdandet. Detta innebär att även denna grupp skattskyldiga kan beviljas anstånd i högst fem år räknat från det första beslut om anstånd som fattas efter ikraftträdandet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.