

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttags- beskattning, m.m.

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	6
3	Bakgrund.....	8
4	Gällande skatteregler.....	8
5	Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning och återföring av vissa obeskattade reserver.....	10
5.1	Utgångspunkter för ändrade skatteregler.....	10
5.2	Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.....	13
5.3	Återföring av avsättning till periodiseringsfond m.m.	20
6	Offentligfinansiella effekter.....	21
7	Författningskommentarer.....	22
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	22
7.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	23

1 Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag till nya regler när inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal och när 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. Enligt nuvarande regler leder det till uttagsbeskattning, dvs. en omedelbar beskattning av de obeskattade värdena som tillgångarna i näringsverksamheten respektive de tillgångar som förts ut ur Sverige representerar.

De nya reglerna avses gälla när skatteavtalet i fråga ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och är ett kompletterande inslag till de nuvarande reglerna om uttagsbeskattning. Utagsbeskattning ska ske som tidigare men de nya reglerna ger den skattskyldige en möjlighet att få anstånd med inbetalning av den skatt som belöper på den inkomst som uttagsbeskattats. Anstånd ges för ett år i taget. Nytt anstånd kan beviljas så länge förutsättningar för fortsatt anstånd föreligger. Anståndsbeloppet kan högst motsvara tidigare beviljat belopp, men kan också vara mindre än detta, bl.a. om den skattskyldige har avyttrat eller på annat sätt gjort sig av med tillgångar som har legat till grund för det tidigare anståndet. För inventarier och immateriella tillgångar sker dessutom en successiv upplösning av det ursprungliga anståndet under fem respektive tio år.

När det gäller avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond innebär nuvarande bestämmelser att avsättningarna ska återföras till beskattning om näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. I de fall skatteavtalet ingåtts med en stat inom EES lämnas i promemorian förslag till nya skatteregler som innebär att nämnda bestämmelser inte ska tillämpas utan återföring i stället ska ske enligt någon av de övriga bestämmelserna i 30, 31 eller 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslagen är föranledda av Regeringsrättens dom den 24 april 2008 i det s.k. Malta-målet (mål nr 6639-06, RÅ 2008 ref. 30).

2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs att det i inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska införas fyra nya paragrafer, 18 kap. 15 a §, 30 kap. 8 a §, 31 kap. 20 a § och 34 kap. 17 a §, av följande lydelse.

18 kap.

15 a §

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

Det skattemässiga värdet för ett inventarium utgörs av en skälighetsdel av det skattemässiga värdet för samtliga inventarier.

30 kap.

8 a §

Bestämmelserna i 8 § 4, 9 § 3 och 10 § 4 tillämpas inte om näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

31 kap.

20 a §

Bestämmelsen i 20 § 6 första stycket, tillämpas inte om näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

34 kap.

17 a §

Bestämmelserna i 16 § 3 och 17 § 4 tillämpas inte om näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) ska införas ett nytt kapitel, 17 a kap., av följande lydelse.

Föreslagen lydelse

17 a kap. Anstånd vid uttagsbeskattning

1 § I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.

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

2 § Skatteverket får efter ansökan bevilja den skattskyldige anstånd med inbetalning av skatt om

1. uttagsbeskattning har skett bara på grund av bestämmelserna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen (1999:1229),

2. det skatteavtal som avses i den tillämpliga bestämmelsen har ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och

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

3 § Anstånd får beviljas högst med skillnaden mellan den skatt som fastställts det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxeras och den skatt som skulle ha fastställts om denna inkomst inte tagits med vid beräkningen av den skattskyldiges inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

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

Den skatt som belöper på en tillgång utgörs av så stor del av det högsta tillåtna anståndet 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.

4 § Vid fastställandet av vilka lagertillgångar som fortfarande finns kvar i näringsverksamheten tillämpas 17 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

5 § Den anståndsgrundande inkomsten för en tillgång utgörs av marknadsvärdet minskat med det skattemässiga värdet vid tidpunkten för uttaget om inte annat anges i 7 och 8 §§.

6 § Det skattemässiga värdet för ett inventarium utgörs av en skäligen del av värdet av samtliga inventarier i näringsverksamheten.

7 § Om en tillgång delvis har övergått till någon annan är den anståndsgrundande inkomsten för denna tillgång så stor del av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten som är hänförlig till den del av tillgången som fortfarande tillhör näringsverksamheten.

8 § För inventarier gäller, utöver vad som anges i 7 §, att den anståndsgrundande inkomsten är så stor del av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten som den kvarvarande delen av tillgången motsvarar av den inkomsten minskad med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas.

Vad som anges i första stycket gäller även för immateriella tillgångar med den skillnaden att minskningen utgör en tiondel.

9 § Anståndstiden är ett år efter förfallodagen för skatten. Om nytt anstånd beviljas, räknas tiden från den dag då föregående anståndstid löper ut.

10 § Bestämmelserna om omprövning i 17 kap. 11 § och om ränta i 19 kap. 6 § gäller inte anstånd som har beviljats med stöd av 1–9 §§.

Om ett beslut om anstånd omprövas enligt bestämmelserna i 21 kap. och det leder till att anståndet upphör eller att anstånd beviljas med ett lägre belopp än tidigare, utgår dock ränta enligt 19 kap. 6 § tredje stycket på den skatt som förfaller till betalning enligt omprövningsbeslutet. Röntan beräknas då från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade till och med den dag betalning senast ska ske med anledning av omprövningsbeslutet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

3 Bakgrund

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller enligt 22 kap. 5 § 4 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att uttagsbeskattning ska ske om inkomsten av en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. En motsvarande regel när det gäller återföring av periodiseringsfonder finns i 30 kap. 8 § 4 IL där det anges att en juridisk person ska återföra sina avdrag för periodiseringsfonder omedelbart om näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal.

I en dom den 24 april 2008 (mål nr 6639-06, RÅ 2008 ref. 30) i det s.k. Malta-målet har Regeringsrätten prövat om ovan angivna lagrum strider mot gemenskapsrätten. Regeringsrätten anser bl.a. att de ifrågasatta reglerna om uttagsbeskattning och återföring av periodiseringsfundsavsättningar visserligen utgör ett hinder mot etableringsrätten men att de kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Regeringsrätten menar emellertid att syftet med bestämmelserna kan tillgodoses på ett mindre ingripande och därmed mer proportionellt sätt genom att uttagsbeskattning sker först när de fastigheter som var i fråga avyttras och att periodiseringsfonderna återförs successivt enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL.

Med anledning av Regeringsrättens dom är det nödvändigt att justera regelverket.

I sammanhanget kan nämnas att Europeiska kommissionen i ett s.k. motiverat yttrande till Sverige har ifrågasatt om de aktuella reglerna är förenliga med EG-fördraget.

I denna promemoria behandlas behovet av lagändringar till följd av Regeringsrättens dom i Malta-målet.

4 Gällande skatteregler

Uttagsbeskattning

Bestämmelser om uttagsbeskattning har funnits i svensk skattelagstiftning sedan 1928 års kommunalskattelag. Nuvarande regler om uttag av tillgångar och tjänster infördes med verkan fr.o.m. den 1 januari 1999 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15). Bestämmelserna om uttagsbeskattning finns nu i 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Med uttag avses att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Uttagsbeskattning innebär att beskattning sker som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Syftet med reglerna om uttagsbeskattning är att upprätthålla företagsbeskattningen genom att säkerställa att obeskattade värden i en näringsverksamhet inte utan beskattning ska kunna föras ut ur näringsverksamheten. Som uttag avses också bl.a. att skattskyldigheten i Sverige för näringsverksamheten upphör. Bestämmelsen i 22 kap. 7 § IL jämförd med 22 kap. 5 § 4 IL avser till exempel fall

där Sverige förlorar beskattningsrätten till ett svenskt aktiebolags inkomster på grund av att aktiebolaget enligt ett skatteavtal får hemvist i en annan stat, t.ex. på grund av att aktiebolaget anses ha sin verkliga ledning i denna andra stat. I ett sådant fall ska uttagsbeskattning ske i den mån Sverige förlorar rätten att beskatta inkomster i verksamheten. Ett annat exempel på när 22 kap. 5 § 4 blir tillämplig är när en fysisk person, som är obegränsat skattskyldig i Sverige, och som bedriver näringsverksamhet här eller i en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal, anses ha hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal. Sverige kan vidare förlora beskattningsrätten på grund av ett skatteavtal genom att 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. Detta fall regleras i 22 kap. 5 § 5 IL. Även i denna situation ska uttagsbeskattning ske eftersom Sverige inte kan beskatta den verksamhet till vilken tillgången överförs.

Periodiseringsfond

Genom avsättning till periodiseringsfond ges möjlighet till resultatutjämning mellan olika beskattningsår i en näringsverksamhet.

Företag, såväl juridiska personer som enskilda näringsidkare, vilka redovisar inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet kan göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Juridiska personer får göra avdrag med högst 25 procent av det skattepliktiga resultatet beräknat före årets avdrag för avsättning till periodiseringsfond och fysiska personer med högst 30 procent. Varje års avsättning utgör en separat fond.

En skattskyldig kan återföra periodiseringsfonden till beskattning när denne så önskar, dock senast sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som respektive års avdrag hänför sig till. Återföringen beskattas som inkomst av näringsverksamhet enligt vanliga regler. Tidigare avsatt fond ska återföras före senare avsättningar.

Återföring av avdrag för periodiseringsfonder ska enligt 30 kap. 8 § 4 IL ske även om sexårsperioden inte löpt ut om näringsverksamheten inte längre kan beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. Avdragen ska även återföras i vissa andra situationer, t.ex. om näringsverksamheten eller skattskyldigheten för den upphör.

Ersättningsfond

Om skattepliktig ersättning erhålls för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse får avdrag göras för avsättning till ersättningsfond (31 kap. 4 § IL). Avdrag för avsättning får också göras när ersättning erhålls i samband med vissa fastighetsavyttringar och i samband med att förfoganderätten till en fastighet inskränks. Det högsta belopp som kan sättas av till ersättningsfond i ett försäkringsfall är den skattepliktiga ersättning som erhållits.

Ersättningsfonden kan tas i anspråk för av- och nedskrivning och, om fonden avser ersättning för mark, för anskaffning av mark som är kapitaltillgång.

Om en ersättningsfond inte har tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under det tredje taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till, ska avdraget återföras det tredje taxeringsåret. Även om denna tid inte har löpt ut ska fonden tas upp till beskattning i vissa situationer, bl.a. om den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamhet, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör eller om näringsverksamheten inte längre kan beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Expansionsfond

Det grundläggande syftet med expansionsfonden är att åstadkomma neutralitet mellan företag bedrivna som enskild firma eller i handelsbolag respektive aktiebolag. Fonden ska skapa samma möjligheter för förstnämnda företagskategorier att kunna expandera eller bygga upp kapital i sin verksamhet med kvarhållen vinst som aktiebolag har. Det sker genom att den enskilda näringsidkaren får sätta av hela årets vinst till en expansionsfond som – likt vinsten i ett aktiebolag – beskattas med för närvarande 26,3 procent. Återföringar från fonden tas upp som inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Näringsidkaren tillgodoräknas då den skatt på expansionsfonden som redan har betalats.

Det som är kvar av fonden efter att den har beskattats med 26,3 procent, dvs. 73,7 procent av den, förutsätts behållas i företaget. Denna del av fonden innehåller en latent skatteskuld med avseende på den beskattning som kan utlösas när fonden upplöses och måste ha täckning i ett kapitalunderlag i näringsverksamheten. De tillgångar som denna del av fonden representerar kan användas för expansion, men också för skuld amorteringar och framtida förlusttäckning.

Fonden behöver inte återföras till beskattning så länge den har täckning i kapitalunderlaget. Det motsvarar i princip ett eget kapital i verksamheten, dvs. tillgångar minus skulder. Den skattskyldige kan själv välja att återföra avsättningar.

I vissa situationer är det obligatoriskt att återföra avdrag för avsättning till expansionsfond till beskattning, bl.a. om erforderligt kapitalunderlag inte längre finns i verksamheten (34 kap. 15 § IL), om den skattskyldige upphör med näringsverksamheten, om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör eller om näringsverksamheten inte längre kan beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal (34 kap. 16 § IL).

5 Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning och återföring av vissa obeskattade reserver

5.1 Utgångspunkter för ändrade skatteregler

Syftet med reglerna om uttagsbeskattning är att upprätthålla beskattningen av företag genom att säkerställa att obeskattade värden i en näringsverksamhet inte skattefritt ska kunna tas ut ur näringsverk-

samheten. Detta skulle kunna ske bl.a. genom att skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör. Vidare syftar reglerna till att vinster som har upparbetats i Sverige också ska beskattas här.

I Malta-målet har Regeringsrätten prövat om bestämmelsen om uttagsbeskattning i 22 kap. 7 § IL jämförd med 5 § 4 i samma kapitel samt bestämmelsen om återföring av periodiseringsfond i 30 kap. 8 § 4 IL är förenliga med artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget. Regeringsrätten finner inledningsvis att bestämmelserna strider mot nämnda artiklar men att de kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Frågan blir då, enligt Regeringsrätten, om bestämmelserna kan anses vara proportionerliga eller om samma beskattningsresultat kan uppnås på ett mindre ingripande sätt. Regeringsrätten finner att syftet med bestämmelserna skulle kunna tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt, sätt genom att uttagsbeskattningen sker först när de fastigheter som var i fråga avyttras i stället för omedelbart när beskattningsrätten enligt skatteavtalet övergår till den andra staten. När det gällde periodiseringsfondsavsättningarna anser Regeringsrätten att ett mer proportionerligt sätt att behandla periodiseringsfonderna i den uppkomna situationen skulle vara att de återförs successivt enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL.

Regeringsrättens dom innebär att när det finns förutsättningar för uttagsbeskattning enligt 22 kap. 7 § IL jämförd med 5 § 4 samma kapitel samt för återföring av avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 8 § IL så bör utgångspunkten vara att beskattningen skjuts upp. Regeringsrättens dom har emellertid även betydelse för tillämpningen av 22 kap. 5 § 5 IL. I denna bestämmelse anges att uttagsbeskattning ska ske när tillgångar förs 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. Den bestämmelsen har sådana likheter med 22 kap. 5 § 4 IL att det finns en risk för att även denna bestämmelse inte skulle anses fullt ut förenlig med gemenskapsrätten. När det gäller avsättningar till ersättningsfond och expansionsfond finns, på samma sätt som gäller för periodiseringsfonder, regler om återföring av avsättningar när en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. Även dessa bestämmelser riskerar att strida mot EG-rätten. Sammanfattningsvis bör det därför, för att anpassa nämnda bestämmelser i 22 och 30 kap. IL till Malta-domen, införas bestämmelser som innebär att uttagsbeskattningen i de fall som avses i 22 kap. 5 § 4 och 5 IL inte får några skattekonsekvenser omedelbart när den omständighet inträffar som utlöser beskattning. På motsvarande sätt bör avsättningar enligt 30, 31 och 34 kap. IL till periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder inte återföras därför att resultatet av en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Om uttagsbeskattningen inte ska få några skattekonsekvenser omedelbart uppstår frågan när dessa i stället bör utlösas. Regeringsrätten menar domskälsvis att ett mindre ingripande sätt att uppnå de ändamål som uttagsbeskattningen syftar till är att beskattning sker när de aktuella tillgångarna avyttras och, i fråga om periodiseringsfonderna, att dessa återförs enligt huvudregeln, dvs. senast det sjätte året efter det taxeringsår som avdragen hänför sig till.

En annan fråga som aktualiseras i detta sammanhang är om förändringar av värdet på de tillgångar som ligger till grund för uttagsbeskattningen bör beaktas när skattekonsekvenserna av uttagsbeskattningen slutligen ska utlösas. Kommissionen har i olika sammanhang givit uttryck för uppfattningen att värdeminskning bör beaktas och har därvid hänvisat till uttalanden från EG-domstolen (se t.ex. det s.k. N-målet, mål nr C-470/04, N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantor Almelo). Även Skatterättsnämnden har givit uttryck för denna uppfattning (i skälen till förhandsavgörandet i det s.k. Malta-målet). Frågan har inte på företagsbeskattningens område varit föremål för EG-domstolens prövning. I de fall den mottagande staten godtar marknadsvärdet vid överföringen som anskaffningsvärde i den övertagande näringsverksamheten kommer dock förlusten beaktas vid en försäljning i det landet.

Det finns anledning att återkomma till dessa frågor längre fram.

Gemenskapsrättens principer om etableringsfrihet gäller bara inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Bestämmelser om uppskov med uttagsbeskattning medför stora kontrollsvårigheter. Tillämpningsområdet för sådana bestämmelser bör därför begränsas till att endast gälla inom EES.

En grundläggande förutsättning för att den skatt som uttagsbeskattningen ger upphov till ska kunna tas ut vid en senare tidpunkt än vid själva uttaget är att den skattskyldiga person som enligt nuvarande regler uttagsbeskattas vid själva uttaget, fortfarande är skattskyldig här enligt intern rätt vid denna senare tidpunkt. I annat fall saknas ett skattesubjekt i Sverige att framställa skattekrav mot och vidta åtgärder mot för att driva in skatten. Det innebär att om t.ex. ett aktiebolag likvideras efter att en tillgång har flyttats ut till ett fast driftställe i ett annat land som Sverige har ett s.k. exempt-avtal med, så utlöses beskattning av det uppskjutna beloppet eftersom skattskyldigheten upphör.

Ytterligare en fråga i samband med nya regler om uppskov med uttagsbeskattning är hur ett sådant förfarande förhåller sig till skatteavtalen. Skatteavtalen har till syfte att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Genom bestämmelserna i skatteavtalen fördelas beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Ett skatteavtal omfattar av naturliga skäl endast inkomster som har uppkommit efter att avtalet blev tillämpligt. Utagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 och 5 IL avser inkomster eller skattemässiga övervärden som uppkommit innan bolaget fick sitt avtalsrättsliga hemvist i den andra staten. Det svenska beskattningsanspråket bestäms vid en tidpunkt omedelbart före bytet av hemvist. Utagsbeskattningen som sådan bör därför vara förenlig med skatteavtalen. Den omständigheten att den skattskyldige får anstånd med inbetalning av skatten föranleder ingen annan slutsats.

Även här aktuella fondavsättningar avser inkomster som uppkommit innan hemvistbytet. Att skjuta upp betalningen av den skatt som utgår till följd av uttagsbeskattningen och att låta periodiseringsfunds, - ersättningsfunds och expansionsfundsavsättningar återföras enligt övriga bestämmelser därom bör därför inte hindras av skatteavtalen.

5.2 Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning

Förslag: När uttagsbeskattning ska ske enligt 22 kap. 5 § 4 och 5 inkomstskattelagen (1999:1229) kan den skattskyldige under vissa förutsättningar få anstånd med inbetalning av den skatt som hänför sig till uttaget. Anståndstiden är ett år. Därefter kan nytt anstånd beviljas för ett år i taget under samma förutsättningar. Nytt anstånd kan högst avse ett lika högt skattebelopp som tidigare anstånd, men kan också avse ett mindre belopp bl.a. om den skattskyldige har avyttrat eller på annat sätt gjort sig av med tillgångar som har legat till grund för tidigare anstånd. För vissa tillgångar minskas dessutom anståndet successivt under ett antal år, varefter rätten till anstånd helt upphör.

Skälen för förslaget

Utformningen av ett uppskov med uttagsbeskattning

På grund av Regeringsrättens dom i Malta-målet måste uppskov i någon form ges i fråga om den uttagsbeskattning som utlöses enligt 22 kap. 5 § 4 och 5 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, men som till följd av Regeringsrättens avgörande inte får verkställas vid tidpunkten för uttaget.

Ett alternativ skulle kunna vara att modifiera de materiella skatte-reglerna om uttagsbeskattning i inkomstskattelagen så att uttagsbeskattning inte sker omedelbart eller komplettera dem så att uttagsbeskattning visserligen sker, samtidigt som den inkomst som detta ger upphov till neutraliseras temporärt för att slutligen påverka beskattningen vid någon senare tidpunkt. Det skulle innebära att uttaget påverkar det beskattningsbara resultatet ett annat år än det då uttaget faktiskt sker.

Ett annat alternativ är att låta uttaget påverka resultatet och således ligga till grund för beskattning det år uttaget sker, men tillåta anstånd med inbetalning av den skatt som är hänförlig till uttaget.

I denna promemoria föreslås den senare modellen. Av de poster som ingår i den slutliga skatt som debiteras en skattskyldig [enligt 11 kap. 10 § skattebetalningslagen (1997:483)] bör anståndet endast avse skatt enligt inkomstskattelagen och egenavgifter som avses i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980).

Genom att det, vid sidan av bestämmelserna om uttagsbeskattning, införs en möjlighet till anstånd med betalningen av skatten till följd av ett uttag, neutraliseras effekterna av dessa regler. Den omständigheten att den skattskyldige kan få anstånd med inbetalning av slutlig skatt till följd av uttagsbeskattning innebär dock inte att denne i alla delar kommer i samma situation som om näringsverksamheten fortfarande hade beskattats i Sverige. En tillämpning av reglerna om uttagsbeskattning kan – även efter det att det föreslagna anståndssystemet införts – medföra att beskattningstidpunkten tidigare läggs jämfört med vad som varit fallet om verksamheten i sin helhet beskattats i Sverige. Reglerna kan emellertid inte anses vara mer restriktiva än vad som krävs med hänsyn till behovet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.

Förutsättningar för anstånd

Som förutsättningar för anstånd föreslås följande. Till att börja med måste den som beviljas anstånd vara skattskyldig i Sverige. Dessutom bör krävas att den skattskyldige ansöker om anstånd. Den skattskyldige kan ju av olika skäl, t.ex. i en underskottssituation eller för att slippa hålla reda på vad som händer med varje enskild tillgång som ligger till grund för uttagsbeskattningen, föredra omedelbar beskattning. Något skäl för att med utgångspunkt i intern rätt eller i gemenskapsrätten hindra en sådan valfrihet finns inte.

Vidare ska det vara fråga om sådana situationer som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL, dvs. uttag ur en näringsverksamhet som innebär att inkomsten från den helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, eller att 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. Anstånd förutsätter också att det värde som uttagsbeskattas enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inte också uttagsbeskattas enligt någon annan bestämmelse i 22 kap. Om det ett och samma år finns grund för uttagsbeskattning av samma värde enligt någon annan bestämmelse så kan anstånd alltså inte komma i fråga enligt de föreslagna reglerna. Det spelar därvid ingen roll i vilken ordning de omständigheter som utlöser uttagsbeskattning har inträffat. Det innebär bl.a. att den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL ska beskattas i en annan stat inte får ha upphört och att de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen måste finnas kvar i denna näringsverksamhet.

Vidare bör möjligheten till anstånd, av kontrollskäl, begränsas till att avse transaktioner som sker mellan stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Anståndets storlek – skillnaden i skatt med respektive utan uttagsbeskattning

En annan fråga i detta sammanhang är till vilket belopp anståndet högst får uppgå. Tanken är att anståndet ska avse den beskattning som annars sker till följd av uttaget, dvs. den skatt som uttaget av olika tillgångar ger upphov till. Den skatten kan sägas vara skillnaden mellan den skatt som fastställts det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxeras och den skatt som skulle ha fastställts om denna inkomst inte hade tagits med vid taxeringen av den skattskyldiges inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär för fysiska personers del att även det progressiva inslaget i beskattningen kommer att beaktas när anståndsbeloppet beräknas.

Individuella marknads- och skattemässiga värden måste fastställas

Eftersom anståndet ytterst baserar sig på enstaka tillgångar och ska påverkas av vad som händer med dessa måste den skatt som omfattas av anståndet gå att fördela på de uttagsbeskattade tillgångarna. Det görs lämpligen i proportion till hur stor del av den uttagsbeskattade inkomsten

som den enskilda tillgången bidrar med. För att avgöra det är det nödvändigt att undersöka vad som händer i samband med avyttringen av olika tillgångar. Gemensamt för uttag av samtliga slags tillgångar är att uttaget ska behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL). En allmän definition av vad som avses med marknadsvärde finns i 61 kap. 2 § IL.

Vad inledningsvis avser inventarier så leder avyttring till att det uppkommer en skattepliktig intäkt. När inventarierna har skrivits av enligt huvudregeln i 18 kap. 13 § IL får, enligt 18 kap. 15 § IL, ett särskilt avdrag göras som motsvarar den intäkt som uppkommer vid avyttringen. Avdraget får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget före avdraget. Samtidigt ska det kvarvarande avskrivningsunderlaget minskas med det särskilda avdraget. Det innebär att någon skattepliktig vinst inte uppkommer i samband med avyttringen i de fall intäkten är lika med eller understiger avskrivningsunderlaget. I stället sker beskattningen genom att de fortsatta avskrivningarna blir mindre än de annars hade varit.

Ett exempel kan illustrera hur det fungerar i dessa fall. I näringsverksamheten finns tre tillgångar, inventarium 1, 2 och 3. Varje inventarium har anskaffats för 100. Det skattemässiga värdet (anskaffningsvärdet minskat med värdeminskningssavdrag och liknande avdrag) för inventarierna är 20, 40 respektive 20.

Under beskattningsåret säljs inventarium 3 för 90, vilket motsvarar marknadsvärdet. Försäljningen borde resultera i en skattepliktig vinst med 70, motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet 90 och det skattemässiga värdet 20. Skattemässigt händer dock följande. Köpeskillingen om 90 tas upp som en intäkt. Vid avyttring av inventarier som anskaffats före beskattningsåret får den skattskyldige enligt 18 kap. 15 § IL göra ett särskilt avdrag med ett belopp som högst uppgår till avskrivningsunderlaget för samtliga inventarier. I detta fall uppgår det totala avskrivningsunderlaget till 80 (20+40+20) och ett särskilt avdrag får därför göras med detta belopp. Härfter återstår en skattepliktig intäkt om 10. Eftersom avskrivningsunderlaget för inventarierna också ska minskas med det särskilda avdraget (18 kap. 13 § andra stycket IL) återstår i detta fall 0 i avskrivningsunderlag. Av vinsten om 70 tas alltså 10 upp direkt som skattepliktig inkomst. De resterande 60 kommer att påverka resultatet successivt genom att det inte längre går att göra avskrivningar för de kvarvarande inventarierna vars skattemässiga värde uppgår till 60.

Inför en eventuell anståndssituation måste avyttringen av inventarier emellertid få omedelbart genomslag vid beskattningen. Så sker om det särskilda avdraget i en sådan situation begränsas till det skattemässiga värdet för det avyttrade inventariet. I exemplet ovan innebär det således att avyttringen leder till en intäkt om 90 samtidigt som avdrag får göras med 20, varvid nettoeffekten är att det uppkommer en intäkt om 70. Därefter återstår att avföra tillgången från avskrivningsunderlaget, som alltså ska minskas med samma belopp som det särskilda avdraget uppgår till. Efter detta kommer avskrivningsunderlaget att uppgå till 60, dvs. motsvara det skattemässiga värdet på kvarvarande inventarier.

Inventarierna kan även skrivas av enligt kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL, dvs. med 20 procent per år. Vid försäljning av ett sådant

inventarium ska avskrivningsunderlaget minskas med anskaffningsutgiften för inventariet. Baserat på exemplet ovan skulle således följande inträffa vid en försäljning av inventarium 3. Det uppstår en skattepliktig intäkt om 90. Utgående avskrivningsunderlag det året får lägst vara 20 (inventarium 1 får skrivas ned till 0, inventarium 2 till 20 och inventarium 3 ska inte ingå i avskrivningsunderlaget). Eftersom ingående avskrivningsunderlag var 80 får avskrivningar således göras med högst 60, vilket inkluderar 20 avseende det skattemässiga värdet för det avyttrade inventariet 3, som inte längre ska ingå i avskrivningsunderlaget. Nettoeffekten av avyttringen av inventarium 3 är således att 70 (90-20) kommer att beskattas, vilket motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet.

I fråga om lagertillgångar finns inga särskilda skatteregler för hur vinsten vid försäljning ska tas upp. Lager ska som huvudregel värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, 17 kap. 3 § IL. Det värde som lagret tas upp till vid beräkningen av resultatet i en näringsverksamhet är också det värde som utgör lagrets skattemässiga värde (2 kap. 31 § IL). Uttagsbeskattning av lager enligt 22 kap. 7 § IL innebär att skillnaden mellan marknadsvärdet och lagrets skattemässiga värde tas upp till beskattning.

Vad slutligen beträffar kapitaltillgångar i näringsverksamhet så ger avyttringen av sådana upphov till en kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I dessa fall sker en sammanhållen kapitalvinstberäkning där vinsten utgörs av skillnaden mellan försäljningspriset, som i uttagssituationer ska anses vara marknadsvärdet, och omkostnadsbeloppet. Det skattemässiga värdet för en kapitaltillgång motsvarar enligt 2 kap. 32 § IL omkostnadsbeloppet. När det är fråga om näringsfastigheter och när gjorda värdeminskningssavdrag har återförts i anledning av avyttringen så ska, vid fastställande av det skattemässiga värdet, omkostnadsbeloppet minskas med återförda värdeminskningssavdrag. Vid beräkning av anstånd i dessa situationer bör därför det skattemässiga värdet efter avyttringen användas. Anståndet kommer då att inkludera återförda värdeminskningssavdrag.

Sammanfattningsvis framstår det som ändamålsenligt för samtliga tillgångsslag att en enskild tillgångs bidrag till näringsinkomsterna anses utgöras av skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet, i förekommande fall justerat med anledning av den ansedda avyttringen. Denna differens kallas i det följande anståndsgrundande inkomst. Det kan inte helt uteslutas att den anståndsgrundande inkomsten skulle kunna skilja sig från den faktiska nettoinkomst som uttagsbeskattningen ger upphov till. Den föreslagna modellen får dock anses uppfylla de krav på proportionalitet som ställs.

Behov av att fastställa ett individuellt skattemässigt värde för varje enskild tillgång föreligger även om alla tillgångar ska ligga till grund för uttagsbeskattning, eftersom enstaka tillgångar därefter kan avyttras eller uträngas, vilket påverkar storleken på ett eventuellt fortsatt anstånd. För inventarier kan det erbjuda vissa problem att fastställa ett individuellt skattemässigt värde på grund av den svenska s.k. pooling-metoden, enligt vilken inventarier inte avskrivs individuellt utan tillsammans bildar ett avskrivningsunderlag, och på grund av att olika avskrivningsmetoder kan användas mellan åren. För ett enskilt inventarium måste därför det

skattemässiga värdet beräknas som en skälig del av hela värdet för samtliga inventarier. Bestämmelsen i 23 kap. 8 § IL om underprisöverlåtelser kan tjäna som en förebild för en sådan värdering.

Eftersom uttagsbeskattning baseras på en fiktiv avyttring, dvs. att tillgången ska behandlas som om den hade avyttrats trots att så inte har skett, kan det i och för sig inte uteslutas att det leder till en högre beskattning än den som uppkommer vid en faktisk avyttring. Ett anstånd i enlighet med vad som tidigare redogjorts för är inte mer villkorat än vad som är nödvändigt för att uppnå en välavvägd fördelning av beskattningskompetensen. Förslaget får därmed anses vara förenligt med gemenskapsrätten.

Anståndets upphörande

Enligt vad som framgått i det föregående så föreslås att det ska införas en möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt i vissa situationer som leder till uttagsbeskattning. Avsikten är att anståndet ska neutralisera effekten av att uttagsbeskattning har skett. Anstånd bör beviljas för ett år i taget så länge förutsättningar för anstånd föreligger.

Sverige har ett befogat och på internationellt erkända principer grundat anspråk på att beskatta de värden som genom uttaget annars skulle undgå svensk beskattning. Det är inte sakligt motiverat och kan inte heller krävas med hänvisning till gemenskapsrätten att Sverige skulle efterge detta skatteanspråk. Vid någon tidpunkt måste anståndet således slutligen upphöra och skatten förfalla till betalning. De anståndsregler som nu är i fråga kompletterar de bestämmelser som har underkänts av Regeringsrätten och som kommissionen vänder sig mot. Anledningen till att de aktuella reglerna har underkänts vid en prövning mot gemenskapsrätten är att de olikbehandlar gränsöverskridande situationer jämfört med inhemska sådana, på ett sätt som ansetts vara oproportionerligt. Reglernas oförenlighet med gemenskapsrätten kan alltså botas genom att de aktuella gränsöverskridande situationerna, så långt det är möjligt, behandlas på samma sätt som inhemska sådana. Det skulle, som Regeringsrätten är inne på domskälsvis, innebära att uttagsbeskattningen skjuts upp till avyttringen, vilket är vad som gäller om det inte hade varit fråga om en uttagsbeskattningssituation. Det är också vad som föreslås i denna promemoria, i så måtto att det föreslagna anståndet kommer att skjuta upp den skatt som uttagsbeskattningen ger upphov till. Det anstånd som ges påverkar visserligen inte beskattningstidpunkten för uttagen utan tidpunkten för betalningen av den skatt som hänför sig till uttaget men de två alternativen får ändå anses likvärdiga med avseende på den slutliga effekten för den skattskyldige.

Om det under anståndets löptid inträffar någon omständighet som gör att anstånd inte hade beviljats eller att anstånd hade beviljats med ett lägre belopp om omständigheten i fråga hade förelegat vid tidpunkten för ansökan bör anståndet kunna omprövas och upphöra eller förändras till sin storlek. En möjlighet till en sådan omprövning följer av vad som föreskrivs 21 kap. 1 § skattebetalningslagen. Där står att Skatteverket, med några undantag, ska ompröva beslut enligt nämnda lag i en fråga

som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl.

Värdeminskning beaktas inte

Som tidigare framgått uppstår i detta sammanhang frågan om de svenska skatteanspråken, efter att de har fastställts vid den tidpunkt då uttagsbeskattning sker, bör påverkas av förändringar av värdet på de tillgångar som anspråken baseras på. Innan frågan besvaras bör undersökas vilka konsekvenserna av att beakta värdeminskning skulle kunna bli.

På grund av de generösa svenska avskrivningsreglerna kan inventarier skrivas av relativt snabbt – inom fem år trots att den ekonomiska livslängden kan vara betydligt längre än så. Anskaffningsutgiften för så kallade korttidsinventarier, dvs. inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, får dras av omedelbart. Om ett inventarium skrivs av helt i Sverige och sedan flyttas till en del av näringsverksamheten som är undantagen från beskattning i Sverige och där används tills den är uttjänt varefter den utranteras utan något kvarvarande ekonomiskt värde så innebär det att Sverige får vidkännas avdraget för tillgångens anskaffande samtidigt som de inkomster som tillgången bidrar till att generera inte kan beskattas i Sverige. Det skulle bryta det grundläggande skattemässiga sambandet mellan inkomster och utgifter. Inkomster och utgifter är nämligen två sidor av samma mynt och det är det förhållandet att en inkomst å ena sidan beskattas som gör att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsten å andra sidan får dras av som kostnad vid beskattningen. Det är uppenbart att en ordning som den beskrivna också rubbar den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan inblandade stater. Om tillgången dessutom får skrivas av i den stat som beskattar näringsverksamheten i fråga så får den skattskyldige avdrag två gånger för samma utgift. Om hänsyn ska tas till värdeminskningen riskerar det att leda till att företagen förlägger inköpen av inventarier till ett land med förmånliga avskrivningsregler eller där det skattemässiga värdet av avskrivningarna är högt och sedan överför tillgången till ett annat land där beskattningen av de inkomster som tillgången bidrar till att generera är lägre. Om värdenedgången beaktas riskerar det således att *för det första* bryta skattesystemets inre samband, *för det andra* rubba staternas välavvägda fördelning av beskattningsrätten, *för det tredje* leda till dubbla avdrag och *för det fjärde* leda till skatteundandragande. Det är i samtliga fall fråga om förhållanden som EG-domstolen har ansett vara av sådant tvingande allmänintresse att de rättfärdigar olikbehandling av situationer med gränsöverskridande inslag jämfört med rent inhemska sådana. Det finns inte något mindre ingripande sätt att undvika de angivna konsekvenserna än att helt bortse från en eventuell värdenedgång hos en tillgång sedan den näringsverksamhet som den ingår i inte längre beskattas i Sverige. Det går därför inte att vid den svenska beskattningen beakta eventuella värdenedgångar på tillgångar som ligger till grund för värdeminskningens avdrag. Detsamma gäller för andra typer av tillgångar, dvs. även för kapitaltillgångar. Det skulle kunna inträffa att de vid tidpunkten för uttaget representerar en

latent vinst, samtidigt som denna kan vara mindre eller obefintlig vid tidpunkten för den faktiska avyttringen. Sverige har emellertid ett befogat och på internationellt erkända principer grundat anspråk på att beskatta de övervärden som förelåg när Sverige förlorade den fortsatta beskattningsrätten till dem och de värden som de i sin tur kan generera. Det förhållandet att eventuell värdeminskning inte kan beaktas vid den svenska beskattningen innebär inte att den inte alls skulle kunna beaktas. Värdeminskningen skulle kunna beaktas av den stat som får beskattningsrätten till den aktuella tillgången och de inkomster som den genererar. Det är emellertid en fråga som den svenska lagstiftaren inte råder över. Sverige för sin del har sådana regler i 20 a kap. IL. Den eventuella olikbehandling som kan uppstå i en gränsöverskridande situation i jämförelse med en rent inhemska sådan och som följer av att olika länder har olika skatteregler utgör inte någon diskriminering, utan beror helt enkelt på skillnaden mellan olika länders skatteregler, jfr t.ex. EG-domstolens uttalande i målet *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee – Seniorenheimstatt* (mål nr C-157/07), punkterna 49–52.

Värdeminskningen på inventarier innebär också att det inte framstår som ändamålsenligt att anstånd med skatt baserad på denna typ av tillgångar ska upphöra först när de avyttras. De är ju typiskt sett inte avsedda att avyttras. Förutom att anståndet även i denna del bör upphöra under de förutsättningar som tidigare har beskrivits så bör storleken på anståndet därför minskas successivt. Som framgår av den tidigare beskrivningen av svensk rätt så beskattas vinsten vid avyttring av inventarier, om den inte beskattas omedelbart, successivt genom att det framtida avskrivningsunderlaget minskar, varför resultatet kommande år blir högre i motsvarande grad. Om inventarierna skrivs av genom att avskrivningsunderlaget minskas med 30 procent per år enligt huvudregeln i 18 kap. 13 § IL så kommer de aldrig att bli helt avskrivna. Om inventarierna emellertid skrivs av med 20 procent av anskaffningsvärdet per år enligt kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL så kommer de att vara helt avskrivna efter fem år. Mot den bakgrunden får det i fråga om uttagsbeskattningen anses motiverat att den vinst som de skattemässiga överavskrivningarna ger upphov till och som annars hade beskattats omedelbart beskattas successivt under denna tid. I det föreslagna anståndssystemet motsvaras det av att anståndet successivt minskar för att alltså slutligen ha upphört helt efter fem år.

Även immateriella tillgångar avyttras, i likhet med inventarier, i mindre utsträckning. Om anstånd beviljas med betalning av den skatt som uttaget av sådana tillgångar ger upphov till finns således en uppenbar och överhängande risk för att skatten aldrig kommer att behöva betalas. Det skulle mot den bakgrunden kunna ifrågasättas om anstånd med sådan skatt alls bör beviljas. Ett mindre ingripande sätt att motverka att staternas välavvägda beskattningsrätt rörande denna typ av tillgångar rubbas och att de ligger till grund för skatteundandragande är att den skatt som belöper på dessa tillgångar betalas successivt under ett antal år. I denna promemoria görs bedömningen att tio år kan vara en lämplig avvägning. En sådan ordning får anses motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset och kan inte anses gå längre än vad som är motiverat.

5.3 Återföring av avsättning till periodiseringsfond m.m.

Förslag: Om en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska dels reglerna i 30 kap. 8 § 4, 9 § 3 och 10 § 4 inkomstskattelagen (1999:1229, IL) om omedelbar återföring av avsättning till periodiseringsfond, dels reglerna i 31 kap. 20 § första stycket 6, 34 kap. 16 § 3 och 17 § 4 IL om omedelbar återföring av avsättning till ersättningsfond och expansionsfond inte tillämpas. Det innebär att återföring i stället kommer att ske enligt övriga regler om detta i de angivna kapitlen.

Som en förutsättning för att omedelbar återföring inte ska ske gäller, om avtalet har ingåtts med en stat utanför den Europeiska unionen, att skatteavtalet ska innehålla en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången eller näringsverksamheten.

Skälen för promemorians förslag: Regeringsrätten har i domen i Malta-målet även slagit fast att det strider mot gemenskapsrätten med obligatorisk omedelbar återföring av avsättningar till periodiseringsfond när en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. Den enklaste lösningen på detta är att återföring inte ska ske på denna grund. Det innebär att avsättningarna i stället ska återföras enligt övriga regler om detta och senast enligt huvudregeln i 30 kap. 7 § IL, dvs. det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till.

Ett svenskt aktiebolag är enligt 6 kap. 3 och 4 §§ IL skattskyldigt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Intern svensk rätt medger således att ett svenskt aktiebolag beskattas här trots att det enligt ett skatteavtal har hemvist i ett annat land. Enligt artikel 7.1 i OECD:s modellavtal har Sverige vidare rätt att beskatta ett svenskt aktiebolags samtliga rörelseinkomster som hänför sig till tiden före hemvistbytet. Eftersom periodiseringsfondsavsättningar avser inkomster som uppkommit under tiden den skattskyldige hade avtalsrättsligt hemvist i Sverige finns, trots att bolaget vid återföringen har hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal, inte några hinder mot att bolagets periodiseringsfonder återförs till beskattning efter bytet av hemvist.

För två andra typer av skattemässiga fondavsättningar, ersättningsfonder och expansionsfonder, finns motsvarande regler om att avsättningarna ska återföras genast när en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal. Eftersom dessa bestämmelser om omedelbar återföring till sin ordalydelse överensstämmer med vad som gäller för periodiseringsfonder riskerar även dessa att strida mot gemenskapsrätten. Liksom när det gäller periodiseringsfondsavsättningarna bör därför även dessa avsättningar i den aktuella situationen återföras enligt övriga regler om detta, vilket för ersättningsfondernas del innebär att de kommer att återföras senast tredje året efter det år då fondavsättningen gjordes. Expansionsfonderna kommer efter ändringen att återföras till beskattning enligt övriga bestämmelser om återföring i 34 kap. 15–17 §§ IL.

Expansionsfonden förutsätter ett kapitalunderlag som i princip motsvarar skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten. Uppgiften om dessa ska lämnas i deklARATIONEN enligt 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

6 Offentligfinansiella effekter

Konsekvenser för de offentliga finanserna

Promemorians förslag syftar till att avsett skatteuttag ska upprätthållas. Förslaget innebär att det medges anstånd med betalning av den skatt som belöper på uttaget, vilket leder till en neutralitet i jämförelse med situationen då Sverige alltså hade kunnat uttagsbeskatta vid själva uttaget. I jämförelse med situationen före domen i Malta-målet är detta en skattelättnad som medför en försvagning av de offentliga finanserna. Denna effekt är inte beräkningsbar, men bedöms vara liten och inte påverka de offentliga finanserna i någon nämnvärd utsträckning. Domen i Malta-målet öppnar möjligheter för inte önskvärd skatteplanering. Promemorians förslag syftar till att upprätthålla avsett skatteuttag genom att förhindra denna form av skatteplanering. Utan åtgärder på detta område skulle de offentliga finanserna kunna försvagas som en följd av ökad skatteplanering.

Konsekvenser för företagen

De föreslagna reglerna kommer att innebära en ökad administrativ börda för de enskilda företag som önskar utnyttja möjligheten till anstånd med betalning av den skatt som uttagsbeskattningen ger upphov till, i stället för att betala den omedelbart. Det kommer bland annat att vara nödvändigt att visa på individuella marknadsvärden och skattemässiga värden för samtliga tillgångar om dessa inte hanteras enhetligt och kollektivt från början till slut, vilket om det alls är möjligt inte förefaller realistiskt. I sådana situationer kommer det även att vara nödvändigt för företagen att hålla reda på vad som sker med varje individuell tillgång. Detta är emellertid en ofrånkomlig följd av den möjlighet till anstånd med betalning av skatt som nu föreslås.

Det är sannolikt inte någon större krets av företag som de föreslagna reglerna blir tillämpliga för och för den kretsen av företag är det dessutom frivilligt att tillämpa reglerna. När företagen väljer att utnyttja möjligheten till anstånd får antas att de har gjort bedömningen att fördelarna med detta överväger den administrativa börda det för med sig.

Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen kan leda till visst merarbete för Skatteverket på grund av det särskilda anståndsförfarandet. Skatteverkets merkostnader för detta får dock hanteras inom befintliga anslagsramar. Förslagen bedöms inte ge upphov till merkostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7 Författningskommentarer

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

18 kap.

15 a §

I bestämmelsen, som är ny, anges i *första stycket* att det särskilda avdraget begränsas i samband med uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 och 5 vid uttag av inventarier. Begränsningen tillämpas enbart om det skatteavtal som är tillämpligt har ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Förutom den begränsning som följer av 15 § gäller då att avdraget högst får uppgå till inventariets skattemässiga värde. Som framgår av allmänmotiveringen i avsnitt 5.2 är detta nödvändigt inför en eventuell anståndssituation enligt de nya bestämmelserna om detta i skattebetalningslagen (1997:483) 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.

Värdet för ett inventarium utgörs enligt *andra stycket* av en skälig del av värdet för samtliga inventarier. Det är samma proportionering som ska göras vid vissa underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 8 §. Vad som angivits i förarbetena till den bestämmelsen (prop. 1998/99:15, s. 272) kan således tjäna till ledning vid tillämpningen även av denna nya bestämmelse.

30 kap.

8 a §

I bestämmelsen, som är ny, anges att de särskilda reglerna i 8–10 §§ om återföring av fondavsättningar till följd av att en verksamhet inte längre kan beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, inte ska tillämpas om skatteavtalet ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

I de fall Sverige inte längre kan beskatta en verksamhet på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska i stället återföring ske enligt huvudregeln i 7 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 8–10 §§.

31 kap.

20 a §

I bestämmelsen, som är ny, anges att den särskilda regeln i 20 § om återföring av fondavsättningar till följd av att en verksamhet inte längre kan beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, inte ska tillämpas om skatteavtalet ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

I de fall Sverige inte längre kan beskatta en verksamhet på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska i stället återföring ske enligt huvudregeln i 19 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 20 §.

34 kap.

17 a §

I bestämmelsen, som är ny, anges att de särskilda reglerna i 16 och 17 §§ om återföring av fondavsättningar till följd av att en verksamhet inte längre kan beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, inte ska tillämpas om skatteavtalet ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

I de fall Sverige inte längre kan beskatta en verksamhet på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska i stället återföring ske enligt huvudregeln i 15 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 16 och 17 §§.

7.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

17 a kap.

1 §

I bestämmelsen anges i *första stycket* att kapitlet innehåller bestämmelser om anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.

I *andra stycket* definieras vad som i detta kapitel avses med skatt.

2 §

I bestämmelsen anges de grundläggande förutsättningarna för anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning. Till att börja med kan anstånd endast beviljas den som är skattskyldig i Sverige. Vidare krävs att den uttagsbeskattning som anståndet avser endast har skett på grund av 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen (1999:1229). Det innebär att om det har funnits grund för uttagsbeskattning av samma tillgångar enligt någon annan bestämmelse så får anstånd inte beviljas. Som ytterligare förutsättningar för anstånd gäller att det skatteavtal som avses i den tillämpliga bestämmelsen har ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Slutligen får den näringsverksamhet som på grund av de angivna bestämmelserna inte längre kan beskattas i Sverige inte ha upphört.

Anstånd kan medges såväl efter betalningsdagen för skatten som när skatten redan betalats.

3 §

I bestämmelsen anges i *första stycket* hur stort anståndet högst får vara. Bestämmelsen avser såväl juridiska som fysiska personer. Anstånd får högst uppgå till skillnaden mellan skatten för det taxeringsår då uttaget taxeras och den skatt som skulle ha fastställts detta år om inkomsterna från uttaget inte hade tagits med vid beräkningen av den skattskyldiges inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

I *andra stycket* anges att anståndet inte heller får överstiga den skatt som belöper på de tillgångar som finns kvar i näringsverksamheten när ansökan om anstånd görs och som omfattas av denna.

Av *tredje stycket* framgår att den skatt som kan ligga till grund för anstånd fördelas på tillgångarna i förhållande till hur stor del som den

anståndsgrundande inkomsten för en enskild tillgång utgör av den anståndsgrundande inkomsten för samtliga tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen. De anståndsgrundande inkomsterna för enskilda tillgångar baseras på ett ursprungligt värde som härrör från tidpunkten för uttagsbeskattningen (se 5 §) men detta kan, som framgår av 7 och 8 §§, komma att justeras i olika situationer.

Anstånd får beviljas med hela eller delar av den skatt som fastställts det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxeras. Den skattskyldige kan alltså välja att antingen ansöka om anstånd för hela den skatt som är hänförlig till uttaget, eller att bara ansöka om anstånd med en del av skatten, dvs. skatt hänförlig till en eller flera tillgångar som tagits ut.

Ett exempel visar hur den föreskrivna beräkningen går till. Ett aktiebolag har uttagsbeskattats enligt 22 kap. 5 § 5 inkomstskattelagen (1999:1229) på grund av att tillgångar har förts över från en del av näringsverksamheten till en annan del som är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Aktiebolagets beskattningsbara inkomst inklusive uttaget uppgår till 380 tkr. Den relevanta skatten det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxeras uppgår till 100 tkr. Den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten för de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen uppgår till 240 tkr. Om inkomsten beräknas utan hänsyn till uttaget så antas den därför i exemplet uppgå till 140 tkr. Skatten på denna inkomst uppgår till 36 tkr. I det här skedet kan konstateras att anståndet högst skulle kunna uppgå till skillnaden mellan de två skattebeloppen, dvs. 64 tkr (100–36). Aktiebolaget ansöker emellertid endast om anstånd med betalning av skatt hänförlig till vissa tillgångar, som representerar en anståndsgrundande inkomst om 180 tkr. Anståndet kan då högst uppgå till så stor del av det högsta möjliga anståndet om 64 tkr som den anståndsgrundande inkomsten för den eller de tillgångar som omfattas av ansökan om anstånd utgör av den totala ursprungliga anståndsgrundande inkomsten, dvs. 48 tkr $[(180/240) \times 64]$.

När det gäller enskilda näringsidkare kan följande exempel visa hur beräkningen görs.

En enskild näringsidkare har en beskattningsbar inkomst om 100 tkr. Den relevanta skatten (jfr 1 § andra stycket) det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxeras antas uppgå till 40 tkr (40 % av 100).

Den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten för de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen uppgår till 60 tkr. Om den enskilda näringsidkarens inkomst beräknas utan hänsyn till uttaget så antas den därför i exemplet uppgå till 40 tkr. Skatten på denna inkomst antas, på grund av progressiviteten vid beskattningen, vara lägre än skatten på den högre inkomsten 100 tkr och uppgå till 12 tkr (30 % av 40). Skillnaden mellan dessa skattebelopp är 28 tkr (40–12) vilket är det högsta belopp som den skattskyldige kan få anstånd med.

Enligt vad som föreskrivs i andra styckets första mening får anståndet inte överstiga summan av den skatt som belöper på de tillgångar som finns kvar i näringsverksamheten vid tidpunkten för ansökan om anstånd och som omfattas av denna. Enligt tredje stycket fördelas den skatt som enligt första stycket kan ligga till grund för anstånd på tillgångarna i förhållande till hur stor del som den anståndsgrundande inkomsten för en

enskild tillgång utgör av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten för samtliga tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen.

Ett exempel visar hur denna beräkning görs. Anståndet från år 1 uppgick till 28 tkr och den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten till 60 tkr. År 2 avyttras en tillgång som representerar en anståndsgrundande inkomst om 40 tkr. På denna tillgång belöper en skatt om 18,7 tkr $[(40/60) \times 28]$. Det innebär att summan av den skatt som belöper på de tillgångar som finns kvar i näringsverksamheten uppgår till 9,3 tkr (28–18,7). Anståndet får inte överstiga detta belopp.

4 §

I bestämmelsen anges att vid fastställande av vilka lagertillgångar som fortfarande tillhör näringsverksamheten så tillämpas 17 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen. Den bestämmelsen innehåller den så kallade först-in-först-ut-principen.

5 §

I bestämmelsen definieras vad som avses med den anståndsgrundande inkomsten för en tillgång. Den beräknas som skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet för den aktuella tillgången om inte annat sägs i 7 och 8 §§. I 61 kap. 2 § inkomstskattelagen finns en definition av vad som avses med marknadsvärde. I 2 kap. 31 och 32 §§ inkomstskattelagen definieras vad som avses med skattemässigt värde för olika tillgångar. För fastigheter gäller t.ex. att värdeminskingsavdrag som återförs till följd av en avyttring av fastigheten minskar det skattemässiga värdet. Det innebär att anståndet i dessa fall kommer att omfatta även återförda värdeminskingsavdrag. Den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten för en tillgång, dvs. skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värde då den till följd av uttaget anses avyttrad, dvs. i samband med att uttagsbeskattning sker, används då högsta tillåtna anstånd beräknas enligt 3 §. Den är också utgångspunkten för de justeringar av den anståndsgrundande inkomsten som i vissa fall ska göras enligt 7 och 8 §§ med avseende på enskilda tillgångar som ligger till grund för anstånd.

6 §

Bestämmelsen innehåller en särskild reglering för inventarier enligt vilken det skattemässiga värdet för ett inventarium ska utgöras av en skälig del av värdet för samtliga inventarier i näringsverksamheten. Det är samma proportionering som ska göras vid vissa underprisöverlåtelser enligt 23 kap. 8 § inkomstskattelagen. Vad som angivits i förarbetena till den bestämmelsen (prop. 1998/99:15, s. 272) kan således tjäna till ledning vid tillämpningen även av denna nya bestämmelse.

7 §

I bestämmelsen anges hur den anståndsgrundande inkomsten för en tillgång påverkas när den delvis har övergått till någon annan. Den anståndsgrundande inkomsten utgör då så stor del av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten, dvs. den inkomst som baseras på förhållandena vid uttagsbeskattningen, som är hänförlig till den del av tillgången som fortfarande tillhör näringsverksamheten. Om t.ex. den

ursprungliga anståndsgrundande inkomsten för samtliga tillgångar uppgick till 1 Mkr, varav 100 tkr är hänförligt till en tillgång som det har upplåtits samäganderätt i på så sätt att någon annan har kommit att äga 70 procent av den så är den anståndsgrundande inkomsten för denna tillgång 30 tkr. Således är det högst det beloppet som beträffande den tillgången kan läggas till grund för ett eventuellt anstånd.

8 §

Bestämmelsen innehåller en särskild reglering för inventarier och immateriella tillgångar som innebär att den anståndsgrundande inkomst som kan ligga till grund för anstånd successivt minskar med en femtedel respektive en tiondel per år. Anstånd som avser inventarier kommer alltså att ha upplösts efter fem år. För immateriella tillgångar gäller på motsvarande sätt att anståndet kommer att ha lösts upp efter tio år.

Vid beräkning av den anståndsgrundande inkomsten för ett inventarium eller en immateriell tillgång används tillgångens (i förekommande fall en del av tillgångens) andel av den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten minskad med en femtedel respektive en tiondel per år.

Om t.ex. den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten hänförlig till ett inventarium som fortfarande tillhör näringsverksamheten är 240 tkr (jfr det första exemplet i kommentaren till 2 §), så får det nya anståndet nästa år baseras på en uppskovsgrundande inkomst om 192 tkr, året därpå till 153 tkr, osv. Om inventariet delvis skulle ha övergått till annan, t.ex. genom att samäganderätt upplåtits, görs dessutom en proportionering av den uppskovsgrundande inkomsten baserat på den kvarvarande delen av tillgången. Om, i exemplet ovan, någon annan från och med år två kommit att äga 70 procent av tillgången varför den kvarvarande ägarandelen endast är 30 procent så blir de uppskovsgrundande inkomsterna enligt ovan i stället 57,6 tkr ($30\% \times 4/5 \times 240$ tkr), 43,2 tkr ($30\% \times 3/5 \times 240$ tkr), osv. År två medges då anstånd med skatt om 15,3 tkr [$(57,6/240) \times 64$].

9 §

I bestämmelsen anges hur lång anståndstiden är och från vilken tidpunkt den räknas.

10 §

Av bestämmelsen framgår att bestämmelserna om omprövning i 17 kap. 11 § inte tillämpas på anståndet och att anståndet inte är räntebelagt annat än i undantagsfall.