

Lagrådsremiss

Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 10 september 2009

Anders Borg

Christina Eng
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

När en näringsverksamhet inte längre kan beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal och när tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del som är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal ska uttagsbeskattning ske. Det innebär att de uttagna tillgångarna ska behandlas som om de avyttrats för marknadsvärdet. När en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal ska vidare vissa obeskattade reserver återföras till beskattning. Det rör periodiseringsfonder, expansionsfonden och ersättningsfonden.

I lagrådsremissen lämnas förslag till regler enligt vilka anstånd, efter ansökan, kan medges med betalningen av den skatt som belöper på de uttagna tillgångarna. Anståndstiden är ett år. Nytt anstånd kan högst avse ett lika högt skattebelopp som tidigare anstånd, men kan också avse ett lägre belopp bl.a. om den skattskyldige gjort sig av med tillgångar som har legat till grund för tidigare anstånd. För inventarier och immateriella tillgångar minskar dessutom anståndet successivt under fem respektive tio år, varefter rätten till anstånd helt upphör. När det gäller fondavsättningarna föreslås att återföring ska ske enligt övriga återföringsregler för respektive fondavsättning och inte som hittills omedelbart till följd av att Sverige förlorat beskattningsrätten till näringsverksamheten. Förslagen föranleds av en dom från Regeringsrätten, RÅ 2008 ref. 30.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas för beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Lagförslag.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	7
3	Ärendet och dess beredning.....	9
4	Gällande skatteregler	9
5	Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning och återföring av vissa obeskattade reserver.....	11
5.1	Utgångspunkter för ändrade skatteregler	11
5.2	Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning.....	14
5.3	Återföring av avsättning till periodiseringsfond m.m.	33
6	Offentligfinansiella effekter.....	35
7	Författningskommentarer	36
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	36
7.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	38
Bilaga 1	Lagförslag i promemorian Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m. (Fi2009/3274).....	43
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	47

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 30 kap. 8–10 §§, 31 kap. 20 § samt 34 kap. 16 och 17 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 18 kap. 15 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen 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 på grund av ett skatteavtal som har ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, får det särskilda avdraget som avses i 15 § inte heller överstiga det skattemässiga värdet för inventarierna.

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

30 kap.

8 §

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,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekono-

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

miska samarbetsområdet,

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.

9 §

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

1. han upphör att bedriva näringsverksamheten,

2. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,

3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal, eller

3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal *med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,* eller

4. han försätts i konkurs.

10 §

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,

4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal *med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,*

5. det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation, eller

6. delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

31 kap.

20 §

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,

6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal *med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,*

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.

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

34 kap.

16 §

En enskild näringsidkares avdrag ska återföras om

1. han upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal *med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,*
4. han är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret, eller
5. han försätts i konkurs.

17 §

Avdrag som en delägare i ett svenskt handelsbolag har gjort ska återföras 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,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal *med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,*
5. delägaren är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret,
6. det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation, eller
7. delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på 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

Förutsättningar för anstånd

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

Med skatt avses i detta kapitel 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 en obegränsat skattskyldig 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 (EES),

3. tillgången eller tillgångarna 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.

Anståndets storlek

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 inkomstlaget näringsverksamhet.

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

Skatten 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 eller 8 §.

6 § Det skattemässiga värdet för inventarier utgörs av en skälig 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, minskad med en femtedel varje år nytt anstånd beviljas, som den kvarvarande delen av tillgången motsvarar.

Första stycket gäller även för immateriella tillgångar med den skillnaden att den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten i stället minskas med en tiondel.

Förfarandet

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

10 § Om förhållandena har ändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finnas andra särskilda skäl får Skatteverket ompröva beslutet om anstånd.

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

Om ett beslut om anstånd omprövas och det leder till att anståndet upphör eller att anstånd beviljas med ett lägre belopp än tidigare, tas dock ränta ut med den räntesats som anges i 19 kap. 5 § första stycket på den skatt som ska betalas enligt omprövningsbeslutet. Räntan beräknas då från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade till och med den dag skatten senast ska betalas med anledning av omprövningsbeslutet.

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

3 Ärendet och dess beredning

I en dom den 24 april 2008 (RÅ 2008 ref. 30) i det s.k. Malta-målet har Regeringsrätten slagit fast att uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 inkomstskattelagen (1999:1229), IL och återföring av periodiseringsfundsavsättning enligt 30 kap. 8 § 4 IL strider mot gemenskapsrätten.

Med anledning av Regeringsrättens dom har Finansdepartementet upprättat en promemoria, Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning m.m., med förslag till bestämmelser om anstånd med betalning av skatt till följd av uttagsbeskattning i de fall Sverige förlorar beskattningsrätten till en näringsverksamhet på grund av ett skatteavtal med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). I promemorian föreslås också att återföring av periodiseringsfundsavsättningar och avsättningar till ersättningsfond och expansionsfond, i stället för att ske omedelbart när en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES, ska ske enligt övriga regler för respektive fundsavsättning.

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 [KOM:s ref. SG-Greffe (2008) D/205673, ärendenummer 2007/2372].

Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2009/3274).

I lagrådsremissen behandlas promemorians förslag.

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 resultatutjämnning 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 sju år 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 näringsverksamheten. Detta skulle kunna ske bl.a. genom att näringsverksamheten

inte längre ska beskattas i Sverige. 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 § inkomstskattelagen (1999:1229), 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 avsättningarna till periodiseringsfonder 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. Däremot är det i detta lagstiftningsärende inte aktuellt med någon allmän översyn av övriga regler om uttagsbeskattning. I detta lagstiftningsärende behandlas således endast de bestämmelser som var föremål för prövning i Regeringsrättens avgörande samt de bestämmelser som enligt vad som tidigare anförts uppvisar sådana likheter med dessa att de också bör ses över.

Om uttagsbeskattningen i de aktuella situationerna inte ska få några skattekonsekvenser omedelbart uppstår frågan när dessa i stället bör utlösas. Regeringsrätten menar i domskälen 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.

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 obegränsat skattskyldig här enligt intern rätt vid denna senare tidpunkt. I annat fall saknas ett svenskt skattesubjekt 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. Uttagsbeskattning 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. Uttagsbeskattningen 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. Skatteavtalen bör därför inte hindra att betalningen av den skatt som utgår till följd av uttagsbeskattningen skjuts upp och att periodiseringsfonds-, ersättningsfonds- och expansionsfondsavsättningar återförs enligt övriga bestämmelser därom.

5.2 Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning

Regeringens förslag: När uttagsbeskattning ska ske enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen (1999:1229) kan en obegränsat skattskyldig person 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.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* utgår från att reglerna om överklagande och prövningstillstånd som gäller för de nuvarande reglerna om anstånd ska gälla för det föreslagna anståndet och att det därmed krävs prövningstillstånd i kammarrätten när det gäller överklagande av anståndsbeslut. Av remissinstanserna har *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Näringslivets Skatte-delegation*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige och Föreningen Svenskt Näringsliv* instämmer, samt *Företagarna*, *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Sveriges Advokatsamfund* invändningar när det gäller valet av metod för att åstadkomma ett uppskov med uttagsbeskattningen eftersom de anser att den valda metoden bl.a. leder till tidigareläggning av beskattningen och dubbelbeskattning.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* ifrågasätter om den årliga ansökan om uppskov inte kan ersättas med en skyldighet att informera om att förutsättningar för anstånd fortfarande föreligger. *Juridiska fakultetsnämnden* anser vidare att ”får” ska bytas ut mot ”ska” när det gäller beviljande av ansökan i förslaget till 17 a kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) eftersom får antyder en valmöjlighet. *FAR SRS* anser att förslaget är komplicerat och ställer stora krav på den skattskyldige. *Företagarna* framhåller att förslaget kommer att medföra en ökad regelbörda för de berörda företagen. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att förslagen kommer att kräva stora arbetsinsatser från de skattskyldigas sida och att det är synnerligen viktigt att regelverket är frivilligt. *Sveriges Advokatsamfund* efterlyser en analys av vilka förfaranderegler som ska gälla vid den årliga anståndsprövningen. *Näringslivets Skattedelegation* anför att en årlig ansökan innebär en administrativ börda som måste beaktas vid prövningen av om bestämmelserna är proportionerliga. Det saknas vidare en analys av om informationsutbytet mellan berörda stater får betydelse vid bedömningen av om kravet på årlig ansökan är proportionerligt och om ett årligt ansökningsförfarande måste kompletteras med en bortre gräns för skattekravet.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Näringslivets Skattedelegation, Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Advokatsamfund ifrågasätter om inte tillämpningsområdet för de föreslagna anståndsreglerna för att vara förenliga med EG-rätten bör utvidgas till att omfatta fler situationer.

Näringslivets Skattedelegation anför också att Skatteverkets omprövningsmöjlighet enligt 21 kap. skattebetalningslagen är för omfattande och att det behövs en analys av under vilka förutsättningar ett anstånd kan omprövas utan att komma i konflikt med gemenskapsrätten.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Näringslivets Skattedelegation, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Advokatsamfund kritiserar förslaget att anstånd som avser inventarier och immateriella rättigheter ska återföras successivt inom fem respektive tio år och att värdeminskning inte ska beaktas och menar att detta leder till en oproportionerlig olikbehandling i jämförelse med vad som hade gällt om uttagsbeskattning inte hade aktualiserats.

Skatteverket, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* instämmer, samt *Svenska Bankföreningen* uppger att de dubbelbeskattningsproblem som kan uppkomma inte behandlas i den remitterade promemorian och anser att dessa frågor bör utredas. *Näringslivets Skattedelegation* anser att det kan antas att EG-rätten – om dubbelbeskattningen inte undanröjs på annat sätt – kräver att det införs bestämmelser om fiktiv avräkning av utländsk skatt. *Svenska Bankföreningen* anser även att skatteavtalen kräver avräkning av utländsk skatt.

Tillväxtverket och *Näringslivets Regelnämnd* anser att analysen av förslagets konsekvenser för de skattskyldiga är otillräcklig. *Regelrådet* anser att det finns brister i konsekvensanalysen men att den ändå får anses godtagbar med hänsyn till förslagets karaktär och svårigheterna att beräkna de totala ekonomiska effekterna och effekterna på företagsnivå.

Skälen för regeringens förslag

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 promemorian föreslås att den senare modellen ska införas och att bestämmelser om detta ska tas in i skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Av de poster som ingår i den slutliga skatt som debiteras en skattskyldig [enligt 11 kap. 10 § SBL] ska därvid anståndet endast avse skatt enligt inkomstskattelagen och egenavgifter som avses i 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980).

Valet av metod för att skjuta upp effekterna av uttagsbeskattningen har fått kritik av en del remissinstanser. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det principiellt mest naturliga hade varit att välja metoden som innebär att själva beskattningstidpunkten skjuts framåt i tiden till dess den aktuella tillgången avyttras eftersom möjligheten för den skattskyldige att hamna i samma skattemässiga situation som om utflyttning inte ägt rum ökar och eftersom många av de frågor som nu uppstår då får sin lösning. Med anståndsmodellen kommer den svenska skatten att uppkomma tidigare än skatten till följd av avyttringen eftersom den sker ett senare beskattningsår. Denna brist skulle kunna lösas med bestämmelser om fiktiv avräkning. *Företagarna* saknar en närmare analys av varför den valda modellen uppfyller etableringsfriheten enligt EG-fördraget. *Lantbrukarnas Riksförbund* framhåller att om företaget måste kvitta det uttagsbeskattade beloppet mot ackumulerat underskott medges inte uppskov för skatt hänförlig till uttagsbeskattat belopp vilket leder till att framtida skatteuttag ökar. *Sveriges Advokatsamfund* anser att den föreslagna metoden innebär en bristande likabehandling när det finns underskott som eliminerar resultatet av uttagsbeskattningen eftersom detta underskott inte kan utnyttjas mot vinster kommande år. Med de andra alternativen skapas möjligheter att utnyttja underskott mot andra vinster kommande år. Alternativa lösningar bör utredas. *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* instämmer, framhåller att den valda metoden bl.a. kan medföra en brist på likabehandling när ett underskott föranleder att någon skatt, som kan ligga till grund för anstånd, inte uppstår för det beskattningsår då uttagsbeskattning sker. I dessa situationer kan underskottet inte utnyttjas följande beskattningsår. Med de andra alternativa lösningarna skapas bättre förutsättningar för en likabehandling i dessa delar. De alternativa metoderna måste därför utredas vidare för att klarlägga vilka alternativ som ger de bästa förutsättningarna för likabehandling utan att påverka det syfte som rättfärdigar lagstiftningen. Att behålla den omedelbara uttagsbeskattningen innebär också att marknadsvärden måste fastställas vilket kommer att kräva mycket resurser och kan leda till tvister om värderingar. Detta måste beaktas vid en prövning av om förslaget är proportionerligt.

I anledning av remissinstansernas synpunkter kan inledningsvis konstateras att syftet med de föreslagna lagändringarna är att värna den svenska skattebasen och bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätten samt motverka skatteundandragande, samtidigt som detta ska ske på ett sätt som är förenligt med gemenskapsrätten. För att syftet med

lagstiftningen ska uppnås är det väsentligt att den skatt som är hänförlig till uttaget slutligen kan utkrävas.

Andra metoder för att skjuta upp uttagsbeskattningen har övervägts. Med hänsyn till att det är väsentligt att den skatt som belöper på uttaget kan utkrävas anser dock regeringen att den metod med anstånd som föreslås i promemorian får anses mest ändamålsenlig och får de bestämmelser i den svenska lagstiftningen som behandlas i detta lagstiftningsärende att inte stå i strid med gemenskapsrätten.

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.

Det s.k. N-målet (mål nr C-470/04, N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantor Almelo) som kommissionen anser är tillämpligt också på företagsbeskattningens område och som även vissa remissinstanser hänvisar till, ger inte stöd för slutsatsen att en modell med uppskov med skatten till dess tillgången avyttras skulle vara mindre förenlig med gemenskapsrätten än en modell som innebär att inkomsten tas upp till beskattning först vid den framtida avyttringen. Kommissionen utgår också i sitt meddelande av den 19 december 2006 om Utflytningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik, (KOM (2006) 825 slutlig), från att det är skatten till följd av uttaget som skjuts upp.

Den kritik som remissinstanserna i sak har riktat mot den valda metoden som sådan är att en inkomst som uppkommer på grund av uttagsbeskattning i en underskottssituation kan reducera underskottet så att det inte kan utnyttjas kommande år. Det är emellertid en följd av att den inkomst som uppkommer vid uttaget är en inkomst bland andra. Med hänsyn till N-målet och kommissionens meddelande (KOM (2006) 825 slutlig) måste metoden som sådan anses godtagbar. Regeringen anser inte att konsekvenserna när det gäller underskott i denna del gör att det brister i proportionaliteten i förhållande till syftet med förslaget. Även med dagens regler påverkas möjligheten att utnyttja underskott kommande år. Kommissionen vänder sig inte heller mot uttagsbeskattningen som sådan utan mot att den får konsekvenser i form av omedelbar skattebetalning.

Regeringen återkommer längre fram till frågan om fiktiv avräkning för undvikande av dubbelbeskattning eftersom denna fråga enligt regeringens mening inte i sig behöver påverka det val av metod som har gjorts för att skjuta upp effekterna av uttagsbeskattningen.

Liksom i dag förutsätter förslaget om anstånd med skatt vid uttagsbeskattning att marknadsvärdet för den uttagna tillgången fastställs eftersom det ligger till grund för beräkningen av den inkomst som ska tas upp till följd av uttaget. Även med metoden då själva beskattningen av

inkomsten skjuts upp till en senare tidpunkt måste marknadsvärdet vid uttaget fastställas. Av kommissionens meddelande (KOM (2006) 825 slutlig) framgår också bl.a. att kommissionen anser att en medlemsstat har rätt att fastställa sitt skatteanspråk till följd av ett uttag vid tidpunkten för uttaget förutsatt att det inte leder till ett omedelbart skattekrav och att inga andra villkor är knutna till uppskovet med skattebetalningen. För att ett sådant skattekrav ska kunna fastställas krävs att marknadsvärdet på tillgången i fråga fastställs.

Förutsättningar för anstånd

Som förutsättningar för anstånd föreslås följande. Till att börja med måste den som beviljas anstånd vara obegränsat skattskyldig i Sverige. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* för ett resonemang kring termen skattskyldig och påpekar att det bara står ”skattskyldig” i lagtexten och att det omfattar såväl obegränsat skattskyldiga som begränsat skattskyldiga. Av promemorian framgår att avsikten varit att endast i Sverige obegränsat skattskyldiga ska kunna få anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning. Det är enligt regeringens mening motiverat av indrivningsskäl. Detta har, som *Fakultetsnämnden* uppmärksammat, inte kommit till uttryck i lagtexten i 17 a kap. 2 § som därför bör ändras.

Vidare 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. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det bör stå att ansökan om anstånd ”ska” beviljas i stället för det föreslagna ”får” beviljas.

Fakultetsnämnden är vidare inte övertygad om att det är nödvändigt att behöva ansöka om nytt anstånd varje år vilket är betungande både för den skattskyldige och för Skatteverket. Kontrollskälen borde väga mindre tungt med hänsyn till informationsutbytesdirektivet och motsvarande bestämmelser i skatteavtalen. Det borde övervägas om det inte kunde räcka med en förklaring av innebörd att man fortfarande kvalificerar för anstånd. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att en årlig ansökan är onödigt betungande för de skattskyldiga och att den borde kunna ersättas med en informationsplikt. *FAR SRS* anser att förfarandet med årlig ansökan ställer stora krav på den skattskyldige när det gäller ansökan och dess innehåll. *Företagarna* framhåller att förslagen kommer att innebära en ökad regelbörda för företagen, vilket kanske är ofrånkomligt. *Lantbrukarnas Riksförbund* understryker att förslagen kommer att kräva stora arbetsinsatser från de skattskyldigas sida för att vara möjliga att följa. Det är därför viktigt att reglerna är frivilliga så att det enskilda företaget i stället kan välja en omedelbar beskattning. *Sveriges Advokatsamfund* uppger att det saknas en analys av vilka regler för förfarandet som ska gälla vid prövningen av det årliga anståndet. Innehållet i de uppgifter som ska lämnas i ansökan bör preciseras. Andra frågor är vilka konsekvenserna blir av bristfälliga eller

felaktiga uppgifter, försenad ansökan, Skatteverkets respektive den skattskyldiges utredningsansvar, vem som har bevisbördan för uppgifterna, om besluten ska verkställas omedelbart och om ersättning kan utgå för de kostnader som är förenade med den skattskyldiges förfarande för att beskattning inte ska stå i strid med EG-rätten. *Näringslivets Skattedelegation*, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige och Svenskt Näringsliv* instämmer, anför att förfarandet med en årlig ansökan innebär en tillkommande administrativ börda som måste beaktas vid en prövning av om bestämmelserna är proportionerliga. Det saknas också en analys dels av om omständigheten att det finns möjligheter till informationsutbyte mellan berörda stater innebär att kravet på årlig ansökan är proportionerligt, dels av om det är proportionerligt med ett årligt anstånds-förfarande utan kompletterande bestämmelser med en bortre gräns när skattekravet bortfaller.

I anledning av remissinstansernas synpunkter i denna del konstaterar regeringen följande. När det gäller ansökan om anstånd enligt de befintliga anståndsbestämmelserna i 17 kap. skattebetalningslagen (1997:430) används uttrycket att ansökan ”får” beviljas. Regeringen finner därför inte skäl att som *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* föreslår byta ut ”får” mot ”ska” i den föreslagna 17 a kap. 2 §. En nödvändig förutsättning för att anstånd med uttagsbeskattningen ska komma i fråga är att den skattskyldige lämnar de uppgifter som krävs för att bedöma rätten till anstånd, såväl när anstånd söks första gången som när fortsatt anstånd söks. Kravet på en årlig ansökan behöver emellertid inte nödvändigtvis bli så betungande som remissinstanserna befarar. När väl en första ansökan har gjorts bör det normalt, som remissinstanserna är inne på – även om det formellt sett sker i en ny ansökan – kunna räcka med att den skattskyldige fortsättningsvis bekräftar att förhållandena är oförändrade. Skulle någon förändring emellertid ha inträffat ankommer det på den skattskyldige att redogöra närmare för denna och lämna sådana uppgifter att förändringens betydelse för anståndet kan bedömas. Samtidigt har Skatteverket naturligtvis möjligheten att begära att den skattskyldige lämnar in de uppgifter som Skatteverket anser behövs för att kunna bedöma såväl ursprungligt som fortsatt anstånd.

När det gäller ansökningsförfarandet gäller samma regler i SBL som för andra anstånd enligt samma lag, t.ex. en ansökan om anstånd enligt 17 kap. 2 § SBL. Innehållet i ansökan får anpassas efter vilken grund för anstånd som åberopas. En ansökan om anstånd med betalning av skatt till följd av ett uttag bör således innehålla uppgifter om att ett uttag gjorts, vilken skatt uttaget gett upphov till, marknadsvärdet för de uttagna tillgångarna, deras skattemässiga värden och hur den totala skatten till följd av uttaget fördelar sig på de olika tillgångarna. Att Skatteverket har ett utredningsansvar även i mål enligt SBL framgår av praxis, se RÅ 2006 ref. 15. Den skattskyldige kan begära omprövning av ett beslut om anstånd och även överklaga Skatteverkets beslut till länsrätten. I samband med ett överklagande kan den skattskyldige begära inhibition av beslutet. Även när det gäller övriga frågor om förfarandet gäller SBL:s regler tillsammans med allmänna förvaltningsrättsliga principer.

Kammarrätten i Stockholm anför att det inte framgår i promemorian vilka regler som ska gälla vid överklagande av beslut om anstånd vid uttagsbeskattning. Kammarrätten förutsätter att samma regler för

överklagande ska gälla som för andra former av anstånd enligt 17 kap. SBL och att det därmed krävs prövningstillstånd i kammarrätten. Det är riktigt att det är de ordinarie bestämmelserna om överklagande i 22 kap. SBL som ska gälla för det föreslagna anståndet. Att prövningstillstånd krävs för överklagande till kammarrätten när det gäller beslut om anstånd enligt 17 a kap. SBL framgår av 22 kap. 11 § 5 den lagen.

En annan grundläggande förutsättning för anstånd är att det ska 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 IL inte också uttagsbeskattas enligt någon annan bestämmelse i 22 kap IL. 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 (EES). Därför måste också de uttagna tillgångarna, även efter uttaget, ingå i en näringsverksamhet inom EES.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande Fastighetsägarna Sverige och Föreningen Svenskt Näringsliv instämmer, samt Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Advokatsamfund ifrågasätter om inte tillämpningsområdet för de föreslagna anståndsreglerna för att vara förenliga med EG-rätten bör utvidgas till att omfatta fler situationer. De menar att även andra delar av lagstiftningen än den som omfattas av lagförslaget inte är eller riskerar att inte vara fullt ut förenliga med EG-rätten. En situation är då en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person som innehar en näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i en annan medlemsstat flyttar till denna andra stat, varvid den obegränsade skattskyldigheten upphör. En annan situation är då ett utländskt företag hemmahörande i en annan medlemsstat flyttar en verksamhet (ett fast driftställe) från Sverige till en annan medlemsstat. De menar vidare att de kontrollmöjligheter som finns i de fall det finns avtal med klausuler om informationsutbyte borde vara tillräckliga för att tillåta anstånd även i situationer då det föreligger ett sådant avtal med tredje land. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet menar att de situationer som omfattas av uttagsbeskattningsreglerna i regel torde omfattas av etableringsrätten i artikel 43 i EG-fördraget varvid det inte finns något skydd för tredjelandstransaktioner, som enbart omfattar kapitalrörelser. Fakultetsnämnden anser emellertid att det inte kan uteslutas att det någon gång kan förekomma en överföring av tillgångar till tredje land som kvalificerar som en kapitalrörelse och att frågan om

anstånd i dessa fall borde utredas, särskilt om Sverige har ett skatteavtal med den andra staten som omfattar informationsutbyte.

Som framgår av avsnitt 5.1 med utgångspunkter för ändrade skatteregler är det i detta lagstiftningsärende inte aktuellt med någon allmän översyn av reglerna om uttagsbeskattning. I detta lagstiftningsärende behandlas i första hand den situation som var föremål för prövning i Regeringsrättens avgörande i Malta-målet och därutöver endast några ytterligare bestämmelser som företer mycket påtagliga likheter med de bestämmelser som var aktuella i avgörandet. Övriga situationer där uttagsbeskattning kan aktualiseras omfattas således inte av detta lagstiftningsärende.

Vad beträffar frågan om uttagsbeskattning när något tredje land utanför EES är inblandat kan konstateras att rörligheten för kapital inte torde aktualiseras exklusivt när det handlar om uttagsbeskattning. Vilka konkreta situationer som kan ha föresvävat remissinstanserna har inte exemplifierats. När såväl etableringsfriheten som den fria rörligheten för kapital är inblandade ska en prövning ske av vilken av friheterna enligt EG-fördraget som är den dominerande. Av EG-domstolens rättspraxis följer att det är etableringsfriheten som tar över i ett fall som detta och den gäller inte mot tredje land (jfr t.ex. mål C-452/04 Fidium Finanz p. 34 och mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 33). Under alla förhållanden är det, som tidigare framgått, inte aktuellt i detta lagstiftningsärende att behandla andra situationer än den som omfattas av Regeringsrättens dom och vissa andra närliggande situationer.

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.

Skatteverket har synpunkter på formuleringen av lagtexten i 17 a kap. 3 § första stycket och föreslår att den formuleras som ”Anstånd får beviljas högst med den skatt som påförts på grund av uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL”. Regeringen bedömer dock att innehållet i bestämmelsen uttrycks tydligare med den i promemorian föreslagna formuleringen.

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 en 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 gäller 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 utrangeras, 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 enskilda inventarier måste därför det skattemässiga värdet beräknas som en skälig del av hela värdet för samtliga inventarier. Bestämmelsen i 23 kap. 8 § IL om underprisöverlåtelse 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 dock inte mer villkorat än vad som är nödvändigt för att säkerställa 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. Som tidigare nämnts har *Näringslivets Skattedelegation* ifrågasatt om det är proportionerligt med ett årligt anståndsförfarande utan bestämmelser med en borte gräns när skattekravet bortfaller. 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 kompletteras av 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 lagrådsremiss, 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 enligt regeringens bedömning 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. I promemorian föreslås att omprövning i sådana fall ska ske enligt 21 kap. SBL. Möjligheterna att ompröva ett beslut enligt 21 kap. SBL är dock begränsade eftersom ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige i regel inte får meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 9 § SBL). Ett anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning kan löpa under flera år innan det inträffar någon omständighet som innebär att anstånd inte längre ska beviljas eller det framkommer att anstånd har beviljats på felaktiga grunder. Det finns därför behov av att kunna ompröva sådana anstånd även efter att tvåårsfristen i 21 kap. 9 § löpt ut. Regeringen föreslår därför en särskild omprövningsbestämmelse i 17 a kap 10 § som ger Skatteverket möjlighet att ompröva vid ändrade förhållanden. En liknande bestämmelse föreslås av Skatteförfarandeutredningen (SOU 2009:58) i slutbetänkandet, se förslaget till skatteförfarandelag, 63 kap. 16 §.

Enligt vad som framgår av promemorians lagförslag ska ränta utgå på den skatt som omfattas av anståndet om det efter omprövning skulle visa sig att grund för anstånd inte förelegat. Remissinstanserna har inte haft några synpunkter på detta. Räntan utgår från den tidpunkt då den omständighet som har föranlett omprövningen inträffade till och med den dag betalning senast ska ske med anledning av omprövningsbeslutet. Räntan föreslås i promemorian beräknas enligt 19 kap. 6 § tredje stycket SBL, dvs. motsvara basräntan. Det kan diskuteras om nivån på den räntan är tillräckligt hög för att motivera den skattskyldige att snarast upplysa Skatteverket om omständigheter som påverkar anståndet. Om räntan i stället motsvarar kostnadsräntan vid för sen betalning (19 kap. 8 SBL), dvs. basräntan plus 15 procentenheter, finns å andra sidan risk för att räntan blir alltför hög eftersom anstånd med inbetalning av skatt på grund av uttagsbeskattning kan löpa under lång tid. Regeringen anser för sin del att en lämplig avvägning när det gäller räntenivån är att räntan bör motsvara kostnadsräntan på slutlig skatt, dvs. 125 procent av basräntan. Det är en situation som mer liknar den som avses, där den skattskyldige rätteligen inte skulle ha något anstånd utan betala sin skatteskuld till staten. Den föreslagna lagtexten i 17 a kap. 11 § bör således hänvisa till 19 kap. 5 § såvitt avser ränta.

Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige och Svenskt Näringsliv* instämmer, anför att Skatteverkets möjlighet att ompröva medgivna anstånd enligt 21 kap. 1 § SBL väcker frågan om den är allt för långtgående för att vara i överensstämmelse med gemenskapsrätten. De anser att det behövs en analys av förutsättningarna för att ompröva ett anstånd utan att komma i konflikt med gemenskapsrätten. En utgångspunkt vid en sådan analys bör vara att en omprövning inte får föranleda att betalningstidpunkten för skatten infaller tidigare än vad som hade gällt om verksamheten hade varit föremål för svensk beskattning.

Omprövning och förändring av beviljat anstånd kan aktualiseras när det i efterhand visar sig att ansökan inte borde ha beviljats på sätt som skett redan från början eller när det under anståndstiden uppkommer någon omständighet som gör att anståndet ska upphöra. Detta är enligt

regeringens mening inte en alltför långtgående ordning utan snarast en konsekvent sådan.

Värdeminskning beaktas inte

I detta sammanhang uppstår också 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. Denna fråga har inte på företagsbeskattningens område varit föremål för EG-domstolens prövning. 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.

Detta blir särskilt tydligt när det gäller inventarier. Inventarier är typiskt sett inte avsedda att säljas med vinst utan används i verksamheten för att generera intäkter. Om värdeminskning på sådana tillgångar skulle beaktas betyder det att uttagsbeskattningen förlorar sin betydelse. 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 överförs 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 värdeminskningssavdrag. 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 kan 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 inhemsk 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.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* instämmer samt *Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund* och *Sveriges Advokatsamfund* kritiserar att värdeminskning inte ska beaktas och menar att detta leder till en oproportionerlig olikbehandling i jämförelse med om uttagsbeskattning inte hade aktualiserats. De anför i huvudsak följande. *Näringslivets Skattedelegation* menar med hänvisning till det s.k. N-målet att en värdenedgång måste beaktas i samband med s.k. exitbeskattning för att bestämmelserna ska anses proportionerliga. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* menar att de argument som framförts mot att beakta värdeminskningar är av varierande styrka och till viss del beroende av hur skattereglerna är utformade i den andra staten samt att frågan är komplex, men att möjligheten att ta hänsyn till senare värdeminskning bör utredas vidare och i största möjliga mån tillåtas.

Sverige har regler om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde som innebär att när en tillgång förs in i svensk beskattningsjurisdiktion anses den anskaffad för marknadsvärdet (20 a kap. IL). Det innebär att värdeförändringar – både uppåt och nedåt – från denna tid förr eller senare kommer att påverka beskattningsunderlaget. På motsvarande sätt bör gälla att om en tillgång tas ut ur svensk beskattningsjurisdiktion ska värdeförändringar – uppåt och nedåt – beaktas vid beskattningen när tillgången tas ut. Värdeförändringar därefter bör inte påverka den svenska skattebasen.

Om det införs bestämmelser som innebär att värdenedgångar som inträffar efter att tillgången tas ut ur svensk beskattningsjurisdiktion ska påverka den svenska skattebasen bör även värdeuppgångar beaktas. Efter

att Sverige förlorat beskattningsrätten av den näringsverksamhet där tillgången ingår är det sistnämnda emellertid inte möjligt. Följaktligen bör inte heller värdenedgångar beaktas.

En bestämmelse om att beakta värdeförändringar nedåt skulle också leda till ett materiellt felaktigt resultat vilket illustreras av följande exempel som utgår ifrån att den nya hemviststaten likt Sverige godtar marknadsvärdet som anskaffningsvärde. Denna utgångspunkt är för övrigt i överensstämmelse med rådets resolution av den 2 december 2008 (dok. nr. 16412/08, pressmeddelande 16231/1/08 REV 1).

Antag att en tillgång köps för 1 000 år 1 och förs ut ur svensk beskattningsjurisdiktion år 3. Den är då värd 1 100. Transaktionen föranleder uttagsbeskattning och resulterar i en vinst på 100 (som alltså beskattas i Sverige). Om den mottagande staten har regler om beskattningsinträde som motsvarar de svenska reglerna kommer tillgången i den staten att få anskaffningsvärdet 1 100. Anta sedan att tillgången utranteras år 10 och då helt saknar värde. Under åren 4–10 har bolaget då fått avdrag i den andra staten med 1 100 (antingen löpande eller vid utranteringen). Under tillgångens hela livscykel har ett netto på sammanlagt 1 000 dragits av, vilket motsvarar anskaffningsutgiften. I Sverige har 100 tagits upp till beskattning samtidigt som 1 100 har dragits av i den andra staten, vilket motsvarar tillgångens faktiska värdeutveckling i respektive stat. Om Sverige skulle avstå från att uttagsbeskatta om avyttringen leder till ett nollresultat eller till en förlust så skulle det innebära ett sammanlagt avdrag på 1 100, dvs. med 100 för mycket. Bolaget skulle i den situationen ha köpt en tillgång för 1 000 men dragit av kostnader med 1 100.

Om den nya hemviststaten å andra sidan inte tar upp tillgången till marknadsvärdet 1 100 kr utan till det skattemässiga värdet, eftersom omedelbar beskattning i Sverige inte har skett, kan följande inträffa. Under innehavstiden i Sverige har avskrivningar medgivits. Dessa antas uppgå till 510 varför tillgångens skattemässiga värde är 490. Om tillgången avyttras omedelbart efter uttaget kommer 610 att beskattas i den nya hemviststaten (1 100 – 490). Sett till beskattningen i båda staterna är nettoeffekten att 100 har beskattats. Denna värdeökning, som har uppstått under innehavstiden i Sverige, kommer emellertid att beskattas i den andra staten. Detta är principiellt fel och rubbar den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten.

Om tillgången i stället inte avyttras utan fortsätter att skrivas av i den nya staten sker inte avskrivningarna på ett sätt som speglar värdeutvecklingen i respektive stat. I Sverige skulle avskrivningar ha gjorts med 510 trots att tillgången har ökat i värde med 100. I den nya hemviststaten skulle avskrivningar ha gjorts med 490 trots att tillgångens verkliga värde under tiden i den staten har minskat med 1 100. För stora avskrivningar har alltså gjorts i Sverige som inte kan beskatta de intäkter som tillgången bidrar till att generera.

Den rimliga är således att inga värdeförändringar på en tillgång ska påverka den svenska skattebasen när tillgången inte längre ingår i en näringsverksamhet som kan beskattas i Sverige. De skillnader som kan uppstå på grund av avsaknaden av regler om beskattningsinträde i andra stater varken kan eller bör kompenseras av den svenska lagstiftaren. För

resonemanget spelar det ingen roll om systemet konstrueras så att det inte är inkomsten till följd av uttaget utan den skatt som belöper på uttaget som sätts ner om tillgången sjunker i värde sedan den lämnat Sverige. Detta är ekonomiskt likvärdigt med att inte uttagsbeskatta överhuvudtaget. Som tidigare har framhållits gäller också att vissa tillgångar med nödvändighet sjunker i värde. Om företaget i fråga innehar tillgången tillräckligt länge efter bytet av skattemässigt hemvist skulle det med stor säkerhet leda till att den svenska uttagsbeskattningen blev utan verkan och att den svenska – och erkända – skattefordran skulle gå förlorad.

Slutsatsen av det anförda är att när en tillgång inte längre finns kvar i svensk beskattningsjurisdiktion ska värdeförändringar inte påverka det svenska skatteanspråkets storlek.

Successiv återföring av anstånd avseende inventarier och immateriella rättigheter

Såvitt avser inventarier innebär värdeminskningen på dessa 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 anges i promemorian att det i fråga om uttagsbeskattningen får 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 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 skatteundragande är att den skatt som belöper på dessa tillgångar betalas successivt under ett antal år. I promemorian görs bedömningen att tio år kan vara en lämplig avvägning och att en sådan ordning får anses motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset och inte kunde anses gå längre än vad som är motiverat.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande Fastighetsägarna Sverige och Föreningen Svenskt Näringsliv instämmer, samt Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Advokatsamfund kritiserar förslaget att anstånd som avser inventarier och immateriella rättigheter ska återföras successivt inom fem respektive tio år och menar att detta leder till en oproportionerlig olikbehandling i jämförelse med om uttagsbeskattning inte hade aktualiserats. De anför i huvudsak följande. Anståndet bör bestå under den beräknade eller faktiska livslängd som gäller för den aktuella tillgången. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* menar att man i fråga om lämplig tidsrymd för återföring kan finna ledning i den avskrivningstid som företaget använder i redovisningen och som ska spegla den ekonomiska livslängden för tillgången och att även tidsrymden för återföringen avseende immateriella tillgångar bör utsträckas, även om det för dessa kan vara svårare att fastställa en lämplig tidsrymd. Fakultetsnämnden anser vidare att det är oklart om såväl egenupparbetade som förvärvade immateriella tillgångar ska återföras inom samma tid och efterlyser ett förtydligande på denna punkt. Överavskrivningar borde kunna hanteras i särskild ordning samtidigt som det är tveksamt om överskjutande värde ska återföras tidigare än vid avyttringen eller då tillgången inte längre är till nytta för företaget.

Eftersom inventarier och immateriella tillgångar avyttras i mindre utsträckning kan återföringen av anståndet avseende dessa tillgångar inte endast knytas till avyttringen. I promemorian föreslås därför att anståndet ska återföras successivt under fem respektive tio år, om inte tillgångarna avyttras dessförinnan. Tidsperioden för denna återföring har kritiserats av remissinstanserna, som anser att återföringen bör ske under respektive tillgångs ekonomiska livslängd. Remissinstanserna har i andra sammanhang framfört kritik mot den administrativa börda som följer av en möjlighet till anstånd med skatt i samband med uttagsbeskattning. Med individuell och på ekonomisk livslängd baserad återföring av anstånd som avser inventarier och immateriella tillgångar skulle företagens administrativa börda öka avsevärt. Det skulle också skapa ett betydande merarbete för Skatteverket inte minst i form av processer angående livslängden för olika tillgångar. Regeringen anser att det är motiverat med en enkel schablon för återföring av anstånd avseende inventarier och att de tidsperioder som föreslås i promemorian får anses väl avvägda. Någon skillnad i behandlingen bör inte göras mellan anstånd som avser överavskrivningar eller annat. Inte heller bör någon skillnad göras mellan egenhändigt upparbetade respektive förvärvade immateriella tillgångar. Den eventuella olikbehandling som kan uppstå i förhållande till en rent inhemsk situation kan enligt regeringens mening inte anses vara oproportionerlig. Det kan tilläggas att effekten av den successiva återföringen kan mildras om den nya hemviststaten godtar det uttagsbeskattade värdet som skattemässigt ingångsvärde och tillåter avskrivningar baserat på detta. Det är emellertid en fråga som den svenska lagstiftaren inte råder över.

Regler om avräkning vid dubbelbeskattning införs inte

Skatteverket anser att möjligheten att undanröja dubbelbeskattning genom s.k. fiktiv avräkning av utländsk skatt bör utredas och anför i huvudsak följande. Eftersom beskattning i Sverige sker vid uttaget medan beskattning i utlandet sker senare (vid avyttring av den uttagna tillgången) finns det vid uttagsbeskattningstillfället ingen utländsk skatt att avräkna. Anstånd för skatt på inventarier återförs till beskattning successivt. Eftersom beskattning sker utan att inventarierna säljs uppkommer ingen dubbelbeskattning vid tidpunkten för uttagsbeskattningen. Om tillgångarna finns i ett annat land uppkommer en dubbelbeskattning när de senare säljs, förutsatt att det land där tillgångarna finns beskattar sådan vinst. Normalt löses sådan dubbelbeskattning genom omprövningsförfarande eller av behörig myndighet enligt skatteavtalen. I promemorian föreslås att anstånd som avser skatt på obeskattade värden i fastigheter återförs till beskattning först när fastigheten säljs. Tre länder kan då ha skatteanspråk, Sverige, det land där fastigheten finns (tredje land) och det nya hemvistlandet. Även här elimineras normalt dubbelbeskattning mellan Sverige och tredje land genom omprövningsförfarande eller genom behörig myndighet. Intern lagstiftning och skatteavtal mellan tredje land och det nya hemvistlandet får hantera den dubbelbeskattning som uppkommer mellan dessa länder. Motsvarande problem kan uppkomma även vid fusion och verksamhetsavyttring. Det löses genom att Sverige uttagsbeskattar men medger fiktiv avräkning enligt bestämmelserna i fusionsdirektivet. Fiktiv avräkning kan vara ett enklare sätt att eliminera dubbelbeskattning jämfört med omprövningsförfarandet eller genom överenskommelser mellan behöriga myndigheter.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet väcker frågan om man inte borde ta bort uttagsbeskattningen när tillgångarna finns i en annan stat och där utsätts för källbeskattning. När tillgångarna utgörs av en fastighet eller är knutna till ett fast driftställe i en annan stat torde Sverige ofta gå miste om möjligheten att få in den skatt som är tänkt att tas ut på värdereserven på tillgångarna. Detta följer ofta av skatteavtalen men också av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen), enligt vilken Sverige som hemviststat ska avräkna den skatt som tas ut i den andra staten, förutsatt att den beskattningen sker på grundval av källstatsprincipen. Nämnden pekar också på möjligheten till fiktiv avräkning. Resonemanget förutsätter att Sverige enligt intern rätt eller skatteavtal har en skyldighet att undanröja dubbelbeskattningen genom avräkning.

Näringslivets Skattedelegation, i vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* instämmer, anser att det är en allvarlig brist att det inte har presenterats någon utredning om vilka möjligheter det finns att undvika dubbelbeskattning. En sådan utredning borde inkludera en analys av vilken betydelse de EG-rättsliga principiella utgångspunkter som kan utläsas av rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 (fusionsdirektivet) har för de lagstiftningsåtgärder som nu övervägs. Om dubbelbeskattningen inte undanröjs genom en tillämpning av aktuellt skatteavtal eller avräkningslagen kan antas att EG-rätten ställer krav på att det införs bestämmelser om fiktiv avräkning. Deras

uppfattning är att promemorians förslag skulle åstadkomma en situation där uppkommen dubbelbeskattning inte alltid kan undanröjas genom skatteavtalen eller avräkningslagen. *Svenska Bankföreningen* menar att Sverige enligt skatteavtalen är skyldigt att medge avräkning för den skatt som uttas i källstaten och att det därvid saknar betydelse att beskattning i källstaten sker vid en senare tidpunkt än i Sverige eller att en annan stat än källstaten efter uttaget blir företagets hemviststat. *Bankföreningen* hänvisar till fusionsdirektivet och menar att uppskovsbeloppet torde behöva sättas ned med beaktande av fiktiv utländsk skatt för att den föreslagna regleringen inte ska komma i konflikt med EG-fördragets regler. Nämnda remissinstanser uppger att den dubbelbeskattning som kan uppstå när anståndet upphör i samband med att en tillgång avyttras måste undanröjas. De hänvisar till skatteavtalen och till EG-rätten.

Som nämnts inledningsvis i avsnitt 5.1 med utgångspunkter för ändrade skatteregler så är det regeringens bedömning att skatteavtalen inte hindrar uttagsbeskattning och att den omständigheten att den skattskyldige får anstånd med betalning av skatten inte föranleder någon annan slutsats. När en tillgång avyttras och det svenska anståndet förfaller samtidigt som avyttringen föranleder beskattning i den nya hemviststaten kan dubbelbeskattning uppstå. Enligt *Skatteverkets* yttrande löses i regel en sådan situation genom omprövningsförfarande eller genom överenskommelser mellan behöriga myndigheter. Fiktiv avräkning kan vara ett enklare sätt att hantera situationen på enligt Skatteverket. Situationen beror emellertid inte på de föreslagna reglerna utan uppkommer redan som en följd av dagens regler om uttagsbeskattning. De föreslagna reglerna ger således inte i sig upphov till något behov av lagstiftning på detta område. Dessutom är syftet med detta lagstiftningsärende endast att genomföra de lagstiftningsåtgärder som krävs på grund av Regeringsrättens dom i Malta-målet. Det är således inte aktuellt att överväga några regler om fiktiv avräkning i detta sammanhang. De frågor som kan uppkomma får lösas på sätt som nu sker.

I de fall rätt till avräkning föreligger enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt eller enligt skatteavtalen, vilka gäller som svensk lag, kommer Skatteverket att undanröja dubbelbeskattningen i enlighet med vad som framgått av Skatteverkets remissyttrande.

Skulle det ändå visa sig att dubbelbeskattning kan uppstå i någon situation kan följande konstateras. Den föreslagna lagstiftningen syftar till att lösa den konflikt med EG-rätten som Regeringsrätten anser föreligger med avseende på vissa regler om uttagsbeskattning. Frågan har emellertid inte på företagsbeskattningens område prövats av EG-domstolen som är den yttersta uttolkaren av EG-rätten. Den sekundära frågan om den dubbelbeskattning som eventuellt kan uppstå i samband med uttagsbeskattning kan stå i konflikt med EG-rätten har varken prövats av Regeringsrätten eller av EG-domstolen. Fusionsdirektivet, som några remissinstanser hänvisar till, är inte tillämpligt i de situationer som omfattas av lagförslaget. Enligt regeringens bedömning ställer inte heller EG-rätten i övrigt upp något generellt krav på att dubbelbeskattning ska undanröjas i samband med att Sverige slutligen realiserar sitt tidigare uppkomna skatteanspråk när den tillgång som anspråket baserar sig på avyttras och avyttringen dessutom ger upphov till

utländska skatteanspråk. Som EG-domstolen har konstaterat är dubbelbeskattning en följd av att staterna parallellt utövar sin beskattningsrätt. Av domstolens praxis framgår att det inte av EG-fördraget följer någon absolut skyldighet att avskaffa dubbelbeskattning inom gemenskapen och att det förhållandet att dubbelbeskattning kan uppstå i olika situationer inte i sig står i strid med gemenskapsrätten (jämför generaladvokatens yttrande i mål C-513/04, Kerckhaert-Morres, p. 34–35). Enligt domstolen är det upp till medlemsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra dubbelbeskattning (se t.ex. mål C-513/04 Kerckhaert-Morres p. 23 och mål C-298/05 Columbus Container Services p. 27). Några särskilda regler för undvikande av dubbelbeskattning i samband med uttagsbeskattning finns inte i nuläget och är inte föremål för överväganden i detta lagstiftningsärende. Mot bakgrund av det tidigare anförda är det enligt regeringens mening heller ingenting som krävs i samband med att det nu föreslås lagstiftning som i första hand tar sikte på de bestämmelser som behandlades av Regeringsrätten i Malta-målet, för att göra dessa förenliga med gemenskapsrätten.

Lagförslagen

Förslagen innebär att det införs en ny paragraf, 18 kap. 15 a §, i inkomstskattelagen (1990:1229) och att det införs ett nytt kapitel, 17 a kap. Anstånd vid uttagsbeskattning, i skattebetalningslagen (1997:483).

5.3 Återföring av avsättning till periodiseringsfond m.m.

Regeringens förslag: Omedelbar återföring av fondavsättningar när skattskyldigheten för en näringsverksamhet upphör på grund av ett skatteavtal ska bara ske när avtalet ingåtts med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). När skattskyldigheten för en näringsverksamhet upphör på grund av ett skatteavtal med en EES-stat ska således återföring ske enligt övriga regler om återföring i 30, 31 och 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* har vissa lagtekniska synpunkter. *Skatteverket* framhåller att reglerna om återföring av ersättningsfond innebär att ett företag som beskattas här för hela sin verksamhet behandlas annorlunda jämfört med ett företag som har verksamhet utomlands och ska investera i tillgångar där. *Lantbrukarnas Riksförbund* framhåller att det kan finnas situationer då det vid den tidpunkt då fonderna ska tas upp till beskattning inte finns någon skattskyldig i Sverige och att det är tveksamt om förslaget då leder till önskad effekt. När det gäller expansionsfonderna kan den skattskyldige tvingas att omedelbart lösa upp fonderna eftersom det inte går att beräkna något kapitalunderlag efter att skattskyldigheten upphört.

Skälen för regeringens 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 § inkomstskattelagen (1999:1229), 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 från Sverige och från utlandet. 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.

Skatteverket anför beträffande återföring av ersättningsfonder att reglerna innebär att företag beskattas olika beroende på om de har hela sin verksamhet i Sverige eller utomlands. Regeringen konstaterar att det i detta sammanhang inte är aktuellt med en allmän översyn av reglerna om ersättningsfonder.

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) anför angående återföring av periodiseringsfonder och ersättningsfonder att det kan finnas situationer då det vid den tidpunkt då fonderna ska tas upp till beskattning den skattskyldige inte längre är skattskyldig i Sverige. I dessa fall är det tveksamt om lagförslaget leder till önskad effekt. Motsvarande gäller för expansionsfonden. I det senare fallet tillkommer problematiken med beräkning av kapitalunderlag. Det kan finnas situationer då det inte är möjligt att beräkna kapitalunderlag efter att skattskyldigheten upphört på grund av skatteavtal. Den skattskyldige kan då tvingas att omedelbart lösa upp expansionsfonden. Frågorna bör enligt *LRF* analyseras vidare.

När det gäller synpunkten att den skattskyldige inte längre är skattskyldig i Sverige när fondavsättningar ska tas upp till beskattning bör det noteras att bibehållandet av en fondavsättning förutsätter att det finns en skattskyldig i Sverige. Om skattskyldigheten upphör ska

fondavsättningen enligt gällande bestämmelser omedelbart återförs till beskattning vilket bl.a. framgår av 30 kap. 8 § 3 och 9 § 2 IL. Motsvarande gäller om näringsverksamheten upphör i samband med utflyttning från Sverige. Som *Lantbrukarnas Riksförbund* mycket riktigt påpekar blir konsekvenserna desamma beträffande expansionsfonderna. Om skattskyldigheten i Sverige upphör ska expansionsfundsavsättningarna återföras till beskattning.

På samma sätt som anstånd i samband med uttagsbeskattning bara kan medges om det inte föreligger andra grunder för uttagsbeskattning än de som avses i 22 kap. 5 § 4 och 5 IL, förutsätter de föreslagna reglerna för återföring av fondavsättningar att någon av de andra bestämmelserna om omedelbar återföring inte är tillämpliga samtidigt. Om verksamheten i Sverige upphör ska alltså fondavsättningarna återföras omedelbart. *Kammarrätten i Stockholm* föreslår att regleringen genomförs genom att tillämpningsområdet för de berörda punkterna inskränks till att endast omfatta stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detta är materiellt sett en lösning likvärdig med den som föreslås i promemorian men är enligt regeringens mening att föredra. Lagförslaget har således utformats i enlighet med kammarrättens förslag.

Lagförslagen

Förslagen innebär att 30 kap. 8–10 §§, 31 kap. 20 § samt 34 kap. 16 och 17 §§ ändras.

6 Offentligfinansiella effekter

Konsekvenser för de offentliga finanserna

Regeringens 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 alltjämt 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 i jämförelse med förhållandena före domen, men bedöms vara liten och inte påverka de offentliga finanserna i någon nämnvärd utsträckning. Regeringsrättens dom innebär att uttagsbeskattning inte kan ske. Den öppnar därför möjligheter till icke avsedd skatteplanering. Regeringens 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.

Tillväxtverket och *Näringslivets regelnämnd* anser att konsekvensutredningen är bristfällig. Regeringen anser, i likhet med *Regelrådet*, att konsekvensutredningen får anses godtagbar med hänsyn till förslagets karaktär och svårigheten att beräkna de totala ekonomiska effekterna och effekterna på företagsnivå.

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 paragrafen, som är ny, anges i första stycket att det särskilda avdraget begränsas i samband med uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 eller 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 inventarier utgörs enligt *andra stycket* av en skäligen 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 §

Punkten fyra har kompletteras så att det framgår att omedelbar återföring av fondavsättningar när skattskyldigheten upphör på grund av ett skatteavtal endast ska ske när skatteavtalet har ingåtts med en stat utanför EES. När skattskyldigheten upphör på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska återföring ske enligt huvudregeln i 7 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 8 §.

9 §

Ändringen i *tredje punkten* är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 §. När skattskyldigheten upphör på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska återföring ske enligt huvudregeln i 7 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 9 §.

10 §

Ändringen i *fjärde punkten* är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 §. När skattskyldigheten upphör på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska återföring ske enligt huvudregeln i 7 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 10 §.

31 kap.

20 §

Ändringen i *sjätte punkten* är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 §. När skattskyldigheten upphör på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska återföring ske enligt huvudregeln i 19 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 20 §.

34 kap.

16 §

Ändringen i *tredje punkten* är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 §. När skattskyldigheten upphör på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska återföring ske enligt regeln i 15 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 16 §.

17 §

Ändringen i *fjärde punkten* är av samma slag som ändringen i 30 kap. 8 §. När skattskyldigheten upphör på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES ska återföring ske enligt regeln i 15 § eller i förekommande fall enligt någon av de andra punkterna i 17 §.

Ikraftträdande m.m.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

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

17 a kap.

1 §

I paragrafens *första stycke* anges 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 paragrafen 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 obegränsat 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), IL. Det innebär att om det har funnits grund för uttagsbeskattning av samma tillgångar enligt någon annan bestämmelse så får anstånd inte beviljas. Som ytterligare förutsättning för anstånd gäller att det skatteavtal som avses i den tillämpliga bestämmelsen har ingåtts med en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Dessutom krävs att tillgången ingår i en näringsverksamhet inom EES. Slutligen får den näringsverksamhet som på grund av de angivna bestämmelserna inte längre kan beskattas i Sverige inte ha upphört.

I detta sammanhang kan följande påpekas. Anstånd kan medges såväl efter betalningsdagen för skatten som när skatten redan betalats. När det gäller överklagande av beslut om anstånd enligt 17 a kap. gäller reglerna i 22 kap. Av 22 kap. 11 § 5 följer att det krävs prövningstillstånd för överklagande till kammarrätten.

3 §

I paragrafen anges i *första stycket* hur stort anståndet högst får vara. Bestämmelsen gäller 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 IL 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 380 000 kr. Den relevanta skatten det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxeras uppgår till 99 940 kr ($100\,000 \times 26,3\%$). Den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten för de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen uppgår till 240 000 kr. Om inkomsten beräknas utan hänsyn till uttaget så antas den därför i exemplet uppgå till 140 000 kr. Skatten på denna inkomst uppgår till 36 820 kr ($140\,000 \times 26,3\%$). I det här skedet kan konstateras att anståndet högst skulle kunna uppgå till skillnaden mellan de två skattebeloppen, dvs. 63 120 kr ($99\,940 - 36\,820$). Aktiebolaget ansöker emellertid endast om anstånd med betalning av skatt hänförlig till vissa tillgångar, som representerar en anståndsgrundande inkomst om 180 000 kr. Anståndet kan då högst uppgå till så stor del av det högsta möjliga anståndet om 63 120 kr som den anståndsgrundande inkomsten för den eller de tillgångar som omfattas av ansökan om anstånd utgör av den totala ursprungliga anståndsgrundande inkomsten, dvs. 47 340 kr [$(180\,000/240\,000) \times 63\,120$].

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

En enskild näringsidkare har en beskattningsbar inkomst om 100 000 kr. Den relevanta skatten (jfr 1 § andra stycket) det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxeras antas uppgå till 40 000 kr (40 % av 100 000).

Den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten för de tillgångar som har legat till grund för uttagsbeskattningen uppgår till 60 000 kr. Om den enskilda näringsidkarens inkomst beräknas utan hänsyn till uttaget så antas den därför i exemplet uppgå till 40 000 kr. Skatten på denna inkomst antas, på grund av progressiviteten vid beskattningen, vara lägre än skatten på den högre inkomsten 100 000 kr och uppgå till 12 000 kr (30 % av 40). Skillnaden mellan dessa skattebelopp är 28 000 kr ($40\,000 - 12\,000$) 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 28 000 kr och den ursprungliga anståndsgrundande inkomsten till 60 000 kr. År 2 avyttras en tillgång som representerar en anståndsgrundande inkomst om 40 000 kr. På denna tillgång belöper en skatt om 18 700 kr [$(40\,000/60\,000) \times 28\,000$]. Det innebär att summan

av den skatt som belöper på de tillgångar som finns kvar i näringsverksamheten uppgår till 9 300 kr (28 000–18 700). 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 IL. 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 eller 8 §. I 61 kap. 2 § IL 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 behandlas som 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 skäligen del av värdet för samtliga inventarier i näringsverksamheten. Det är samma proportionering som ska göras vid vissa underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 8 § IL. Vad som har 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 miljon kronor, varav 100 000 kronor 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 30 000 kronor. Således är det högst det

beloppet som beträffande den tillgången kan läggas till grund för ett eventuellt anstånd.

8 §

Paragrafen 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 240 000 kr (jfr det första exemplet i kommentaren till 3 §), så får det nya anståndet nästa år baseras på en uppskovsgrundande inkomst om 192 000 kr, året därpå till 144 000 kr, 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 anståndsgrundande inkomsterna enligt ovan i stället 57 600 tkr ($240\,000 \times 4/5 \times 30\%$), 43 200 tkr ($240\,000 \times 3/5 \times 30\%$), osv. År två medges då anstånd med skatt om 15 148 kr [$(57\,600/240\,000) \times 63\,120$].

9 §

I paragrafen anges hur lång anståndstiden är och från vilken tidpunkt den räknas. Anstånd lämnas således för ett år i taget. Om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl ska Skatteverket, enligt 10 §, ompröva beslutet om anstånd. I sådana fall kan anståndet förändras till sin storlek eller helt upphöra innan ettårsperioden har löpt ut.

10 §

I paragrafen anges att anståndsbeslut får omprövas vid ändrade förhållanden eller om det finns särskilda skäl. Med omprövning vid ändrade förhållanden avses förändringar som innebär att den betalningsskyldige inte längre uppfyller förutsättningarna för beviljat anstånd. Omprövning av ett anstånd när förhållandena inte ändrats men där det visat sig att den betalningsskyldige har lämnat felaktiga uppgifter kan ske med stöd av omprövningsgrunden ”särskilda skäl”.

11 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att anståndet inte är räntebelagt annat än i undantagsfall. Av *andra stycket* framgår att om ett beslut omprövas och det leder till att anståndet upphör eller att det beviljas med ett lägre belopp än tidigare, ska ränta tas ut på den skatt som förfaller till betalning från och med dagen efter den dag då den omständighet som föranledde omprövningen inträffade till och med den dag betalning

senast ska ske enligt omprövningsbeslutet. Denna ränta beräknas efter den räntesats som avses i 19 kap. 5 § första stycket, dvs. 125 procent av basräntan.

Ikraftträdande m.m.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

Lagförslag i promemorian Anstånd med inbetalning
av skatt i samband med uttagsbeskattning, m.m.
(Fi2009/3274)

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

Häri genom 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.

Nuvarande lydelse

Föreslagen 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 skäligen del 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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

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

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.

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 skälig 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. Räntan 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.

Förteckning över remissinstanserna

Följande remissinstanser har yttrat sig: Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Tillväxtverket, FAR SRS, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets regelnämnd, Regelrådet, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Sveriges Advokatsamfund, och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Därutöver har Näringslivets Skattedelegation yttrat sig.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Stockholms Handelskammare, Företagarförbundet, Utländska försäkringsbolags förening, Riksrevisionen, Finansinspektionen, Bolagsverket, Konjunkturinstitutet, Bokföringsnämnden och Sveriges Försäkringsförbund.