

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2009-09-30

Närvarande: F.d. regeringsrådet Rune Lavin samt justitieråden Ann-Christine Lindeblad och Ella Nyström.

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

Enligt en lagrådsremiss den 10 september 2009 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Pia Gustafsson samt kansliråden Karl-Henrik Bucht och Nils-Fredrik Carlsson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

De föreslagna lagändringarna är föranledda av en dom av Regeringsrätten i RÅ 2008 ref. 30. I fallet har Regeringsrätten ansett att de svenska bestämmelserna om uttagsbeskattning och omedelbar återföring av periodiseringsfonder vid utflyttning till annat EU-land strider mot EG-rätten. För att rätta till det av Regeringsrätten påpekade missförhållandet föreslår regeringen i remissen huvudsakligen

att ett nytt kapitel (17 a) om anstånd vid uttagsbeskattning ska införas i skattebetalningslagen. Vissa följdändringar föreslås i inkomstskattelagen.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

18 kap. 15 a §

Första stycket föreskriver ett tak för det särskilda avdraget. I bestämmelsen används formuleringen att det särskilda avdraget "inte heller" får överstiga det skattemässiga värdet för inventarierna. Någon ytterligare begränsning av avdraget anges inte i paragrafen. Det har emellertid framkommit att avsikten är att uttrycka att även begränsningarna i 15 § gäller i dessa situationer. Lagrådet föreslår att detta uttryckligen anges i 15 a §.

Andra stycket utgör en parallell till den föreslagna bestämmelsen i 17 a kap. 6 § skattebetalningslagen. Bestämmelserna bör överensstämma sakligt och språkligt.

Paragrafen bör mot denna bakgrund ges följande lydelse:

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

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

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

17 a kap. 2 §

I andra punkten anges att bestämmelsen omfattar skatteavtal som avses i "den tillämpliga bestämmelsen". Det framgår inte med tillräcklig tydlighet vad som menas med det citerade uttrycket. Om tanken är att det ska vara ett sådant skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 inkomstskattelagen bör detta explicit framgå av lagtexten. Andra punkten bör således ges lydelsen:

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

Rubriken närmast före 17 a kap. 3 §

Den föreslagna rubriken närmast före 3 § har lydelsen "Anståndets storlek". De paragrafer som återfinns under rubriken (3–8 §§) behandlar frågor rörande storleken på det belopp som kan vara föremål för anstånd. En språkligt mer korrekt lydelse skulle vara "Anståndsbeloppets storlek" eller bara "Anståndsbeloppet".

17 a kap. 3 §

Paragrafens tredje stycke reglerar hur den skatt som kan ligga till grund för anstånd ska fördelas på de enskilda tillgångarna i näringsverksamheten. Bestämmelsen är svårtillgänglig, vilket delvis hänger samman med att uttrycket "anståndsgrundande inkomst för en tillgång" (i olika språkliga former) är otympligt och att det först i 5 § anges vad sådan inkomst utgörs av. Möjligen är det svårt att finna ett mer lättillgängligt uttryckssätt för vad som avses, men det borde kanske i det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägas om inte en

annan inbördes placering av 3–8 §§ vore att föredra. Under alla förhållanden bör i 3 § tredje stycket ordet "anståndet" bytas ut mot "anståndsbeloppet".

Även i paragrafens första och andra stycken bör ett par smärre språkliga justeringar göras.

Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse:

Anstånd får beviljas högst med ett belopp som svarar mot skillnaden mellan den skatt som fastställts det taxeringsår då inkomsten på grund av uttaget taxerats 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 skatten på de tillgångar som vid tidpunkten för ansökan om anstånd finns kvar i näringsverksamheten och omfattas av ansökan.

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

17 a kap. 4 §

I paragrafen anges att 17 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen ska tillämpas vid fastställande av vilka lagertillgångar som fortfarande finns kvar i näringsverksamheten. Det framgår av motiven att det är den så kallade "först-in-först-ut-principen" som avses bli tillämplig. Bestämmelsen i 17 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen rör det fall att anskaffningsvärdet för lagertillgångar ska bestämmas. Det blir därför något missvisande att i 4 § hänvisa till den bestämmelsen och föreskriva att den ska *tillämpas*. Lagrådet anser att det direkt av 4 § bör framgå vad som gäller och föreslår följande lydelse:

De lagertillgångar som fortfarande finns kvar i näringsverksamheten ska anses vara de som anskaffats eller tillverkats senast.

17 a kap. 6 §

Bestämmelsen utgör en parallell till bestämmelsen i det föreslagna andra stycket i 18 kap. 15 a § inkomstskattelagen. Bestämmelserna bör därför överensstämma sakligt och språkligt. För att uppnå detta syfte bör bestämmelsen ha följande lydelse:

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

17 a kap. 7 och 8 §§

Bestämmelserna är enligt Lagrådets mening otydliga och svårtillgängliga. Lagrådet föreslår att de båda paragraferna ersätts av en paragraf (förslagsvis 7 §) med följande lydelse:

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

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

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

Om förslaget godtas får följdändringar göras av paragrafnumren i remissförslagets 9-11 §§.

17 a kap. 9 §

Utgångspunkterna för beräkningen av anståndstiden bör tas under övervägande vad gäller både första och andra meningen.

Beträffande första meningen kan ifrågasättas om inte förfallodagen ska ingå i anståndstiden. I andra meningen är utgångspunkten en annan än den i första meningen, nämligen den då föregående anståndstid löper ut. I sistnämnda hänseende kan den nya anståndstiden inte omfatta även den dag då den gamla anståndstiden löper ut. Med hänsyn till det anförda föreslår Lagrådet följande lydelse av paragrafen:

Anståndstiden är ett år räknat från och med förfallodagen för skatten. Om ett nytt anstånd beviljas, lämnas anståndet för ett år räknat från och med dagen efter den då föregående anståndstid löper ut.

17 a kap. 11 §

Lagrådet anser att regeln om ränta bör tas in i 19 kap. som innehåller skattebetalningens övriga räntebestämmelser. I nuvarande 19 kap. 6 §, som gäller kostnadsränta vid anstånd, bör då infogas att bestämmelsen gäller vid anstånd enligt 17 kap. Efter denna paragraf bör en ny bestämmelse, förslagsvis med beteckningen 19 kap. 6 a §, införas. Följande lydelse föreslås:

När det är fråga om skatt som ska betalas på grund av att ett beslut om anstånd enligt 17 a kap. vid en omprövning har upphört, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som föranlett omprövningen inträffade till och med den dag då skatten senast ska betalas med anledning av omprövningsbeslutet.

Ränta enligt denna paragraf beräknas efter en räntesats som motsvarar 125 % av basräntan, dock lägst efter en räntesats om 1,25 %.