

Lagrådsremiss

Resultatberäkning vid vissa fastighetsavyttringar

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 31 maj 2012

Peter Norman

Pia Gustafsson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Vid avyttring av fastigheter ska kapitalvinster som huvudregel beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet. Enligt gällande rätt får dock beräkningen, på den skattskyldiges begäran, vid avyttring av två eller flera taxeringsenheter, göras som om enheterna vid avyttringen fortfarande var en enda taxeringsenhet. Detta stämmer inte med tidigare lydelse av motsvarande bestämmelse, enligt vilken det räckte att taxeringsenheterna tidigare under samma innehav ingått i samma taxeringsenhet utan att något krav uppställdes på att ett visst antal enheter hade avyttrats. I lagrådsremissen föreslås att bestämmelsen ändras så att den överensstämmer med tidigare lydelse, vilken inte varit avsedd att ändras.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	4
3	Ärendet och dess beredning.....	5
4	Bakgrund	5
5	Förslag.....	6
6	Konsekvensanalys	8
7	Författningskommentar.....	8
Bilaga 1	Promemorians lagförslag.....	9
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	10

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Härigenom föreskrivs att 45 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

45 kap.

4 §

Avyttras två eller flera taxeringsenheter *och har dessa* tidigare under innehavet ingått i samma taxeringsenhet, ska beräkningen göras som om de vid avyttringen fortfarande var en enda taxeringsenhet, om den skattskyldige begär det. I fråga om en taxeringsenhet som delvis har ingått i den tidigare taxeringsenheten, ska första meningen tillämpas om mer än 50 procent av enhetens taxeringsvärde vid avyttringen avser den del som har ingått i den tidigare taxeringsenheten.

Om två eller flera taxeringsenheter tidigare under innehavet *har* ingått i samma taxeringsenhet, ska beräkningen göras som om de vid avyttringen fortfarande var en enda taxeringsenhet, om den skattskyldige begär det. I fråga om en taxeringsenhet som delvis har ingått i den tidigare taxeringsenheten, ska första meningen tillämpas om mer än 50 procent av enhetens taxeringsvärde vid avyttringen avser den del som har ingått i den tidigare taxeringsenheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 januari 2013.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

3 Ärendet och dess beredning

Det har uppmärksammats att ordalydelsen i 45 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229) innebär att bestämmelsen fått en icke avsedd innebörd som avviker från motsvarande tidigare lagrum, trots att någon ändring i sak inte varit avsedd. Ordalydelsen avviker dessutom från hur paragrafen faktiskt tillämpats.

Inom Finansdepartementet har utarbetats en promemoria med förslag till lagändring. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2012/1541).

4 Bakgrund

Den 1 januari 1976 infördes i punkt 2 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen (1928:370) en bestämmelse som innebar att vid kapitalvinstberäkning vid avyttring av fastighet, skulle vinst och förlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Fastighetstaxeringslagen (1979:1152) trädde i kraft den 1 januari 1980 och tillämpades första gången vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Tillämpningen av den nya lagen medförde i många fall att befintliga taxeringsenheter delades upp och att såväl befintliga som nya enheter fick ändrad beskattningsnatur. Uppdelningen medförde problem vid kapitalvinstberäkningen på grund av dess koppling till resultatet vid avyttring av en viss enhet. Fastighetsbegreppet vid kapitalvinstbeskattningen utvidgades därför från och med 1982 års inkomsttaxering genom tillägg i punkt 2 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen. Utvidgningen innebar ingen ändring av huvudregeln att varje befintlig taxeringsenhet behandlas som en enhet vid beräkningen. Däremot kompletterades anvisningspunkten med två nya stycken.

Enligt det nya andra stycket fick vid avyttring gemensam resultatberäkning ske för två eller flera fastigheter eller fastighetsdelar som vid avyttringen var taxerade var för sig men tidigare under ägarens innehav hade ingått i samma enhet. Enligt det nya tredje stycket skulle vid avyttring av del av fastighet bestämmelserna i andra stycket gälla för fastigheter som tidigare under innehavet ingått i samma enhet.

Anvisningspunkten kom efter lagändringen att ha följande lydelse:

Vid avyttring av fastighet skall realisationsvinst och realisationsförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Har två eller flera vid avyttringstillfället befintliga taxeringsenheter tidigare under innehavet helt eller delvis ingått i samma taxeringsenhet, skall dock, om den skattskyldige begär det, beräkningen göras som om taxeringsenheterna vid avyttringstillfället utgjorde en enda taxeringsenhet. I fråga om en taxeringsenhet som endast delvis har ingått i den förutvarande taxeringsenheten gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att mer än hälften av enhetens vid avyttringstillfället gällande taxeringsvärde belöper på den del som har ingått i den förutvarande enheten. Hänsyn tas inte till den indelning i taxeringsenheter som har förelegat före den 1 januari 1952.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om del av fastighet i punkt 4 andra stycket nedan och i punkt 2 a trettonde–artonde styckena av anvisningarna till 36 § skall som fastighet anses varje vid avyttringstillfället befintlig taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i föregående stycke behandlas som en enda taxeringsenhet.

I samband med 1990 års skattereform fördes bestämmelserna över till 25 § 1 mom. första–tredje styckena lagen (1947:256) om statlig inkomstskatt.

Efter införandet av inkomstskattelagen (1999:1229), som tillämpades första gången vid 2002 års taxering, återfinns bestämmelsen om att vinsten beräknas särskilt för varje taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet i 45 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen. Bestämmelsen om gemensam beräkning för fastigheter som tidigare har ingått i samma taxeringsenhet återfinns i 45 kap. 4 §. Att gemensam beräkning får tillämpas även vid delavyttring framgår numera av 45 kap. 23 § som innehåller en hänvisning till 45 kap. 4 §.

Bestämmelsen om gemensam beräkning i 45 kap. 4 § inkomstskattelagen har följande lydelse:

Avyttras två eller flera taxeringsenheter och har dessa tidigare under innehavet ingått i samma taxeringsenhet, ska beräkningen göras som om de vid avyttringen fortfarande var en enda taxeringsenhet, om den skattskyldige begär det. I fråga om en taxeringsenhet som delvis har ingått i den tidigare taxeringsenheten, ska första meningen tillämpas om mer än 50 procent av enhetens taxeringsvärde vid avyttringen avser den del som har ingått i den tidigare taxeringsenheten.

Hänvisningen i 45 kap. 23 § inkomstskattelagen till 45 kap. 4 § har följande lydelse:

Vid tillämpning av bestämmelserna om delavyttringar i 19–22 och 25 §§ ska varje taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i 4 § behandlas som en enda taxeringsenhet anses som en fastighet.

5 Förslag

<p>Regeringens förslag: Ordalydelsen i 45 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229) ändras så att det klart framgår att dess tillämpning inte förutsätter avyttring av minst två taxeringsenheter.</p>

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som yttrat sig tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. *Förvaltningsrätten i Umeå*, som tillstyrker förslaget, föreslår vissa ytterligare formuleringar i lagtexten.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen om att gemensam resultatberäkning får ske vid avyttring av två eller flera fastigheter eller fastighetsdelar som vid avyttringen är taxerade var för sig men tidigare under ägarens innehav har ingått i samma enhet förutsatte i sin ursprungliga lydelse i andra stycket i punkt 2 av anvisningarna till 35 § kommu-

nalskattelagen (1928:370) inte att ett visst minsta antal taxeringsenheter avyttrats utan endast att ett visst minsta antal taxeringsenheter (två stycken) tidigare har ingått i samma taxeringsenhet. Genom hänvisningen i anvisningspunktens tredje stycke möjliggjordes bestämmelsens tillämpning även vid delavyttring av en taxeringsenhet.

Bestämmelsen behölls i detta avseende oförändrad när den fördes över till 25 § 1 mom. andra stycket lagen (1947:256) om statlig inkomstskatt. Skattelagskommittén formulerade motsvarande bestämmelse i 43 kap. 4 § första stycket i sitt förslag till inkomstskattelag på följande sätt (SOU 1997:2 del I s. 221):

Om två eller flera taxeringsenheter tidigare under innehavet har ingått i samma taxeringsenhet, skall beräkningen göras som om de vid avyttringen fortfarande utgjorde en enda taxeringsenhet, om den skattskyldige begär det. I fråga om en taxeringsenhet som delvis har ingått i den tidigare taxeringsenheten, skall första meningen tillämpas om mer än 50 procent av enhetens taxeringsvärde vid avyttringen avser den del som har ingått i den tidigare taxeringsenheten.

Inte heller Skattelagskommitténs förslag förutsatte således en avyttring av ett visst minsta antal taxeringsenheter. Avsikten är att paragrafen ska korrespondera med Skattelagskommitténs förslag.

I den efterföljande propositionen med förslag till inkomstskattelag motsvarades Skattelagskommitténs föreslagna 43 kap. 4 § av 45 kap. 4 §. Den första meningen i 45 kap. 4 § formulerades emellertid, som framgått av föregående avsnitt, på ett annat sätt än kommitténs förslag:

Avyttras två eller flera taxeringsenheter och har dessa tidigare under innehavet ingått i samma taxeringsenhet, skall beräkningen göras som om de vid avyttringen fortfarande var en enda taxeringsenhet, om den skattskyldige begär det.

Den valda formuleringen innebär till skillnad från äldre lydelse att minst två taxeringsenheter måste ha avyttrats för att gemensam beräkning ska kunna ske. Bestämmelsens ordalydelse ger således inte stöd för en gemensam resultatberäkning vid avyttring av endast en taxeringsenhet, eller del av taxeringsenhet vilken tillsammans med en eller flera andra taxeringsenheter tidigare under innehavet har ingått i samma taxeringsenhet. Detta utgör en materiell skillnad jämfört med äldre bestämmelser i punkt 2 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen och 25 § 1 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.

I propositionen om införande av inkomstskattelagen anges emellertid bestämmelsen vara en motsvarighet till 25 § 1 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 535). Det anges också att den överensstämmer med Skattelagskommitténs förslag till 43 kap. 4 §, bortsett från ”några redaktionella ändringar”. Någon ändring i sak har således inte varit avsedd.

I rättstillämpningen har gemensam resultatberäkning fortsatt tillämpats även vid avyttring av endast en taxeringsenhet, eller del av taxeringsenhet (se t.ex. Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering s. 609 om beräkning vid delavyttring). Den faktiska tillämpningen överensstämmer således med vad som varit avsikten vid införandet av inkomstskattelagen.

Ordalydelsen i 45 kap. 4 § första meningen inkomstskattelagen bör ändras så att det, i enlighet med vad som varit avsikten och det sätt på vilket paragrafen tillämpas, inte krävs avyttring av minst två taxeringsenheter. Det framstår härvid som lämpligt att använda den lydelse som ursprungligen föreslogs av Skattelagskommittén.

6 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Den föreslagna ändrade lydelsen av 45 kap. 4 § inkomstskattelagen överensstämmer med hur lagrummet tillämpas i praktiken. Förslaget har därför inte någon påverkan på de offentliga finanserna.

Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms inte innebära någon ökad administration eller några ökade kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Konsekvenser för skattskyldiga

Bestämmelsen om gemensam vinstberäkning i 45 kap. 4 § inkomstskattelagen tillämpas endast på uttrycklig begäran av den skattskyldige. Lagrådsremissens förslag innebär att paragrafens ordalydelse kommer att stå i överensstämmelse med dess faktiska tillämpning och innebär därmed en ökad rättssäkerhet för berörda skattskyldiga.

7 Författningskommentar

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

45 kap.

4 §

Första meningen ändras så att paragrafens tillämpning inte längre förutsätter att ett visst antal taxeringsenheter har avyttrats utan endast att två eller flera taxeringsenheter tidigare under ett och samma innehav har ingått i samma taxeringsenhet.

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

Härigenom föreskrivs att 45 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

45 kap.

4 §

Avyttras två eller flera taxeringsenheter *och har dessa* tidigare under innehavet ingått i samma taxeringsenhet, ska beräkningen göras som om de vid avyttringen fortfarande var en enda taxeringsenhet, om den skattskyldige begär det. I fråga om en taxeringsenhet som delvis har ingått i den tidigare taxeringsenheten, ska första meningen tillämpas om mer än 50 procent av enhetens taxeringsvärde vid avyttringen avser den del som har ingått i den tidigare taxeringsenheten.

Om två eller flera taxeringsenheter tidigare under innehavet *har* ingått i samma taxeringsenhet, ska beräkningen göras som om de vid avyttringen fortfarande var en enda taxeringsenhet, om den skattskyldige begär det. I fråga om en taxeringsenhet som delvis har ingått i den tidigare taxeringsenheten, ska första meningen tillämpas om mer än 50 procent av enhetens taxeringsvärde vid avyttringen avser den del som har ingått i den tidigare taxeringsenheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 januari 2013.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttrande inkommit från Förvaltningsrätten i Umeå, Skatteverket, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges Jordägareförbund, och Villaägarnas Riksförbund.

Följande remissinstanser har inte yttrat sig eller angett att de avstår från att yttra sig: Regelrådet, Sveriges allmännyttiga bostadsföretag och Sveriges Kommuner och Landsting.