

Lagrådsremiss

Beskattnings vid överlåtelse av fastighet till juridisk person

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 2 februari 2017

Magdalena Andersson

Erik Sjöstedt
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att en fastighet ska anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger ett visst värde. Detta värde ska vara fastighetens skattemässiga värde om den är en näringsfastighet och fastighetens omkostnadsbelopp om den är en privatbostadsfastighet.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 augusti 2017.

Regeringen har den 27 oktober 2016 i en skrivelse till riksdagen aviserat förslaget (skr. 2016/17:38) och förklarat att det enligt regeringens mening finns särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter dagen för överlämnandet av skrivelsen till riksdagen, dvs. från och med den 28 oktober 2016.

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	Överlåtelse av fastighet mot ersättning ska anses som en avyttring	7
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	14
7	Konsekvensanalys.....	15
8	Författningskommentar.....	18
8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	18
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian	19
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	20
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	21

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 det i inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska införas två nya paragrafer, 15 kap. 11 § och 44 kap. 8 c §, och närmast före 15 kap. 11 § och 44 kap. 8 c § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

Överlåtelse av fastighet

11 §

En fastighet anses avyttrad om den överläts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger fastighetens skattemässiga värde.

44 kap.

Överlåtelse av fastighet

8 c §

En fastighet anses avyttrad om den överläts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger

1. fastighetens skattemässiga värde om den är en näringsfastighet, eller

2. fastighetens omkostnadsbelopp om den är en privatbostadsfastighet.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2017.
 2. Lagen tillämpas på överlåtelser av fastigheter som sker efter den 27 oktober 2016.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

3 Ärendet och dess beredning

Genom blandade fastighetsöverlåtelser som vid inkomstbeskattningen enligt huvudsaklighetsprincipen utgör gåva finns det en möjlighet för fysiska personer att överlåta fastigheter via ett bolag, som ägs av överlåtare och närstående till denne, till en extern förvärvare till en lägre skattekostnad än om överlåtelsen sker direkt genom försäljning av fastigheten till den externa förvärvaren. Syftet med förslaget är att motverka denna möjlighet till oönskad skatteplanering.

Mot denna bakgrund har en promemoria utarbetats inom Finansdepartementet med förslag om att införa bestämmelser att en fastighet ska anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger ett visst värde. Detta värde ska vara fastighetens skattemässiga värde om fastigheten är en näringsfastighet och dess omkostnadsbelopp om den är en privatbostadsfastighet. En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2016/03848/S1). I denna lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

4 Bakgrund

Innehav av näringsfastighet räknas enligt 13 kap. 1 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, alltid som näringsverksamhet. Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL). Kapitalvinst eller kapitalförlust vid en fysisk persons avyttring av en näringsfastighet ska dock tas upp i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § första stycket IL). Med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital avses vinst och förlust vid avyttring av tillgångar (41 kap. 2 § första stycket IL). Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar (44 kap. 3 § IL). För fastigheter som skattemässigt är lager görs inte någon särskild resultatberäkning för varje enskild transaktion. Det skattemässiga resultatet, som tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, beräknas i stället för lagret som helhet utifrån alla transaktioner som har genomförts under året. Resultatberäkningen görs enligt bokföringsmässiga grunder (14 kap. 2 § första stycket IL).

Vid överlåtelse av en fastighet genom avyttring ska överlåtare som utgångspunkt ta upp erhållen ersättning till beskattning (15 kap. 1 § första stycket och 42 kap. 1 § första stycket IL). Detta gäller dock inte för ersättning som överlåtare har fått om överlåtelsen sker genom en gåva. När det gäller överlåtelser av fastigheter i sådana fall, dvs. som är blandade i det avseendet att överlåtelsen innehåller såväl benefika som onerösa inslag, tillämpas enligt praxis vid inkomstbeskattningen den s.k. huvudsaklighetsprincipen (se RÅ 1969 ref. 32). Den innebär att över-

låtelsen inte delas upp i en gåvodel och en avyttringsdel utan att det är den huvudsakliga innebörden av överlåtelsen som är avgörande för om den ska ha karaktär av gåva eller avyttring.

Av huvudsaklighetsprincipen följer att en överlåtelse av en fastighet till en närstående eller till en närståendes bolag mot en ersättning som understiger fastighetens taxeringsvärde anses utgöra en gåva och utlöser därmed ingen inkomstbeskattning. Om ersättningen däremot uppgår till eller överstiger fastighetens taxeringsvärde ska överlåtelsen i sin helhet anses utgöra en avyttring och medför inkomstbeskattning på vanligt sätt. För att det ska vara fråga om en gåva i nu aktuellt avseende krävs även att det föreligger en förmögenhetsöverföring från givaren till mottagaren, att transaktionen sker frivilligt och att givaren har en gåvoavsikt (se RÅ 1993 ref. 43 I och II). När en fastighet överläts till ett bolag som ägs av både överlåtaren och närstående till denne har gåvomomentet ansetts vara tillräckligt när 40 procent av bolaget ägs av närstående (se RÅ 2001 ref. 2).

Vid förvärv av fastighet ska stämpelskatt betalas enligt 1 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. För juridiska personer är stämpelskatten 4,25 procent av egendomens värde, dvs. det högsta av köpeskillingen och fastighetens taxeringsvärde (8 och 9 §§ samma lag). Överlåtelser av en fastighet till ett bolag som ägs både av överlåtaren och närstående till denne mot ersättning som understiger fastighetens taxeringsvärde, och därmed vid inkomstbeskattningen anses vara en gåva, har tidigare kunnat genomföras utan uttag av stämpelskatt. Genom ett avgörande från Högsta domstolen från 2013 har detta dock ändrats (se NJA 2013 s. 886). Målet rörde en fastighetsöverlåtelse som enligt nyss nämnda kriterier ska anses vara en gåva vid inkomstbeskattningen. Överlåtelsen var ett led i ett generationsskifte och på grund av detta ansåg Högsta domstolen att det saknades gåvoavsikt gentemot det förvärvande bolaget. Förvärvet var därför att betrakta som ett stämpelskattepliktigt tillskott till bolaget och inte som en gåva.

Högsta domstolens avgörande skapade osäkerhet om domstolens resonemang om gåvoavsikt vid överlåtelse av fastighet till bolag skulle få genomslag vid inkomstbeskattningen. Denna osäkerhet ledde till flera ansökningar om förhandsbesked. Av fyra avgöranden av Högsta förvaltningsdomstolen från 2015 framgår dock att den praxis vid inkomstbeskattningen som gällde innan Högsta domstolens avgörande fortfarande är giltig (se Högsta förvaltningsdomstolens domar HFD 2015 ref. 48 I och II och HFD 2015 not. 45 och 46).

5 Överlåtelse av fastighet mot ersättning ska anses som en avyttring

Regeringens förslag: En fastighet ska anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger ett visst värde. Detta värde ska vara fastighetens skattemässiga värde om den är en näringsfastighet och fastighetens omkostnadsbelopp om den är en privatbostadsfastighet.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* tillstyrker förslaget. *Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Växjö, Ekobrottsmyndigheten, Bokföringsnämnden, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Finansbolagens Förening och Svensk Försäkring* har inget att invända mot förslaget. *Fastighetsägarna Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Näringslivets skattedelegation (NSD), Srf konsulterna, Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* avstyrker helt eller delvis förslaget. *FAR* och *Sveriges advokatsamfund* har inget att invända mot förslaget i sig men anser att det inte bör ges retroaktiv verkan.

Enligt *Skatteverket* är det nödvändigt att stoppa skatteupplägget med s.k. Kattrumpor för att förtroendet för skattesystemets legitimitet inte ska minska. Sedan tidigare är det reglerat att om en fysisk person överlåter en fastighet till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot en ersättning som understiger det skattemässiga värdet anses fastigheten ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet (53 kap. 2 och 3 §§ IL). Det kommer att innebära att endast i det fall man överlåter en fastighet till exakt det skattemässiga värdet till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag kan överlåtelsen utgöra en gåva. För att göra skattesystemet enklare och mer lättförståeligt bör förslaget även omfatta överlåtelser av fastigheter mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet eller omkostnadsbeloppet. På så sätt blir alla överlåtelser till nämnda juridiska personer att betrakta som avyttringar. Enligt *NSD*, till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, skulle en lagstiftning med förslaget ha allvarlig negativ inverkan på möjligheter till generationsskiften och i ett betydande antal fall helt omöjliggöra bolagisering av fastigheter i samband med generationsskiften. Den huvudsakliga orsaken är att de skulder som är hänförliga till fastigheter i en enskild näringsverksamhet inte sällan överstiger fastigheternas skattemässiga värden varvid möjligheten till en överlåtelse utan skattemässiga konsekvenser begränsas. Flera av de enskilda näringsidkare som väljer att bolagisera sitt fastighetsbestånd gör det i syfte att underlätta generationsskiften, som ofta medför ett större och mer spritt ägande. Det är direkt förenat med svårigheter och stor administrativ börda om ett större antal personer ska samäga en eller flera fastigheter genom varsin direktägd andel i fastigheten eller fastigheterna. En bolagisering kan underlätta och vara enda möjligheten att genomföra ett sådant skifte. Genom villkor om fortsatt förvaltning och att extern vidareförsäljning

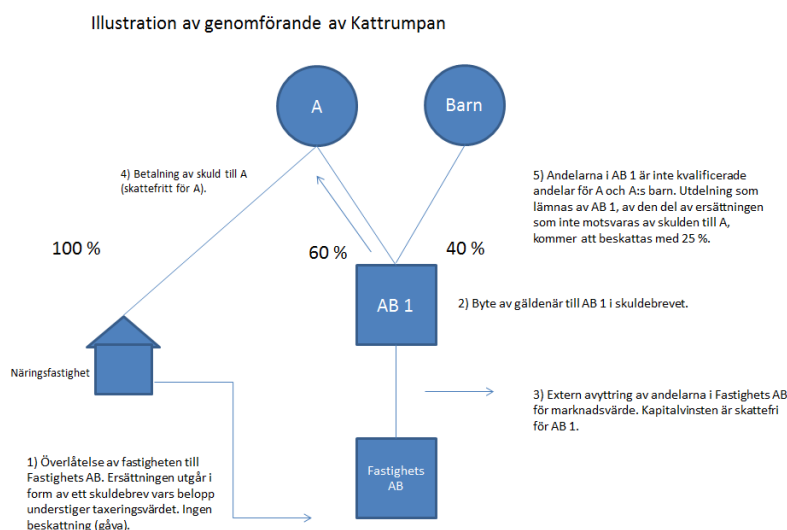
inte sker inom viss tid kan man undanta generationsskiften från förslaget. *Srf konsulterna* anser att det som ett led i en generationsväxling även fortsättningsvis bör vara möjligt för en fysisk person att som gåva överlåta en fastighet för en motprestation som understiger fastighetens taxeringsvärde till ett aktiebolag som helt ägs av andra, t.ex. fastighetsägarens barn. En sådan regel kan villkoras med ett förbud att överlåta aktierna i det förvärvande bolaget under en begränsad tid. Promemorians konsekvensanalys tyder på att man inte närmare har undersökt vilka konsekvenser förslaget kommer att få för generationsskiften av fastigheter. Enligt *LRF* kan förslaget innebära att det av skatteskäl inte blir möjligt att genomföra generationsskiften. *LRF* anser härutöver att frågan hur förslaget i promemorian ska tillämpas i förhållande till lantbruksenheter eller industrienheter som inkomstskattemässigt indelas i en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet bör tas upp i den kommande propositionen. För lantbruksenheter och industrienheter görs ofta en inkomstskattemässig indelning av taxeringsenheten i en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet. Om en sådan fastighet överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag uppkommer frågan hur jämförelse mellan ersättning (som avser hela taxeringsenheten) och skattemässigt värde (för näringsfastigheten) respektive med omkostnadsbelopp (för privatbostadsfastigheten) ska göras. Om en fördelning av ersättningen ska göras med utgångspunkt från delvärdena i taxeringsvärdet kan denna fördelning i ett enskilt fall leda till att den ena fastighetsdelen (t.ex. privatbostadsfastigheten) inte anses avyttrad enligt den föreslagna bestämmelsen medan den andra fastighetsdelen anses avyttrad. En sådan effekt torde kunna uppkomma även med andra fördelningssätt. Vidare anser *LRF* att det synes överflödigt att i 15 kap. 11 § IL reglera överlåtelser till svenska handelsbolag och att frågan om förvärvarens anskaffningsutgift i de nu aktuella situationerna bör behandlas i den kommande propositionen. Enligt *Regelrådet* uppfyller inte konsekvensutredningen kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Det finns brister i redovisningen av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch, behovet av speciella informationsinsatser och redovisningen av påverkan på konkurrensförhållandena, påverkan på företagen i andra avseenden, särskild hänsyn till små företag samt företagets andra kostnader och verksamhet. Med hänsyn till att förslagets primära effekt är påverkan på de andra kostnaderna genom ökade skattekostnader för företagen och det saknas försök till beräkning eller uppskattning av dessa kostnadseffekter får en avsaknad av sådan redovisning en stor betydelse för den sammantagna bedömningen. *Regelrådet* bedömer att konsekvensutredningen är godtagbar på vissa punkter bland annat gällande syftet, alternativa lösningar, förslagets överensstämmelse med EU-rätten samt förslagets påverkan på företagets administrativa kostnader. *NNR* anser att analysen av hur olika typer av näringsidkare berörs av förslaget bör fördjupas i ett samhällsekonomiskt hänseende. Det borde i detta ärende finnas betydande underlag genom Skatteverket och den information som finns kopplad till näringsidkare och genom de årliga underlagen som används för att fastställa beskattningen och underlag från tillgängliga fastighetstaxeringar. Underlaget är mycket summariskt i den remitterade promemorian.

Skälen för regeringens förslag

Möjligheten att undkomma skatt genom att paketera fastigheter i bolag bör stoppas

Genom blandade fastighetsöverlåtelser som vid inkomstbeskattningen enligt huvudsaklighetsprincipen utgör gåva finns det en möjlighet för fysiska personer att överlåta fastigheter via ett bolag, som ägs av överlåtaren och närstående till denne, till en extern förvärvare till en lägre skattekostnad än om överlåtelsen sker direkt genom försäljning av fastigheten till den externa förvärvaren. Förfarandet innebär att överlåtaren, som utgörs av en fysisk person, överlåter en fastighet till ett bolag som direkt eller indirekt ägs av överlåtaren och närstående till denne. Överlåtelsen sker mot en ersättning som understiger fastighetens taxeringsvärde men överstiger det skattemässiga värdet. Härefter kan andelarna i det bolag till vilket fastigheten har överlåtits avyttras för marknadsvärdet till den slutliga förvärvaren. Genom detta förfarande med en s.k. paketering av fastigheten i ett bolag kan beskattningen av en del av värdeökningen på fastigheten helt elimineras. Förfarandet brukar benämnas Katrumpan, efter ett kvarter med den beteckningen i vilket en fastighet ligger som överläts genom en sådan paketering.

Följande exempel kan illustrera en överlåtelse av en fastighet genom paketering enligt det beskrivna förfarandet och vilka skattemässiga effekter som kan uppnås genom förfarandet.



A har för avsikt att överlåta en näringsfastighet till en extern förvärvare. Fastigheten är en kapitaltillgång i A:s enskilda näringsverksamhet och dess omkostnadsbelopp är 5 miljoner kronor och marknadsvärdet är 20 miljoner kronor. Taxeringsvärdet är 15 miljoner kronor. A har gjort värdeminskningsskatt på fastigheten om 1 miljon kronor. A bildar tillsammans med sina barn en koncern bestående av moderbolaget AB 1 och dotterföretaget Fastighets AB. A äger 60 procent och barnen tillsammans 40 procent av AB 1. A överlåter fastigheten till Fastighets

AB mot en ersättning om 14,9 miljoner kronor. Avsikten är att transaktionen ska utgöra en gåva vid inkomstbeskattningen och därför inte inkomstbeskattas. Eftersom ersättningen understiger taxeringsvärdet betraktas överlåtelsen vid inkomstbeskattningen i sin helhet som en gåva och ingen kapitalvinstbeskattning uppkommer för A. Överlåtelsen sker genom att ett skuldebrev upprättas mellan Fastighets AB och A på 14,9 miljoner kronor. Fastighets AB måste betala stämpelskatt på det högsta av ersättningen och taxeringsvärdet. Stämpelskatten uppgår således till 637 500 kronor (15 000 000 kronor*4,25 procent). Det behöver inte ske någon återläggning av tidigare medgivna värdeminskingsavdrag på fastigheten i den enskilda näringsverksamheten.

AB 1 avyttrar andelarna i Fastighets AB för fastighetens marknadsvärde, 20 miljoner kronor, till den externa förvärvaren. I samband med överlåtelsen av andelarna i Fastighets AB godkänner A att AB 1 övertar skulden och AB 1 betalar densamma (14,9 miljoner kronor) till A. Eftersom andelarna i Fastighets AB är näringsbetingade andelar för AB 1 sker ingen beskattning av kapitalvinsten som uppkommer vid avyttringen av andelarna. Betalningen av skulden utlöser ingen beskattning hos A. Andelarna i AB 1 är inte kvalificerade andelar i fåmansföretag för delägarna vilket innebär att resterande del av ersättningen (5,1 miljoner kronor) efter det att skulden har betalats kan tas ut som utdelning till en beskattning om 25 procent.

Den sammanlagda beskattningen av överlåtelseerna är således 25 procent av utdelningen av vinsten i AB 1, dvs. 1,275 miljoner kronor (5,1 miljoner kronor*25 procent), plus stämpelskatten (637 500 kronor), sammanlagt 1 912 500 kronor. Genom förfarandet får alltså den fysiska personen utan inkomstbeskattning ut ett belopp som knappt understiger taxeringsvärdet på fastigheten (i detta fall 14,9 miljoner kronor).

Om A i stället hade sålt fastigheten direkt till den externa förvärvaren hade skatt utgått på kapitalvinsten med 27 procent, dvs. med 4,05 miljoner kronor (15 miljoner kronor*27 procent). Dessutom tillkommer stämpelskatt och skatt i inkomstslaget näringsverksamhet på värdeminskingsavdrag som skulle ha återlagts vid en direktförsäljning. Genom paketeringen enligt det beskrivna förfarandet görs således en betydande skatteinbesparing.

I exemplet ovan möjliggörs betalning av skulden till den ursprungliga fastighetsägaren genom att andelarna i det bolag i vilket fastigheten har förpackats avyttras. Man skulle också kunna tänka sig fall, t.ex. där det är fråga om ett generationsskifte, där fastigheten behålls i bolaget i vilket fastigheten har förpackats och betalning av skulden sker genom andra medel som finns i bolaget. Även i dessa fall tillförs den ursprungliga ägaren en del av värdeökningen på fastigheten utan skattekonsekvenser.

Det torde vara av framför allt skatteskal som en fysisk person paketerar en fastighet genom en blandad överlåtelse till ett bolag där ersättningen understiger taxeringsvärdet men överstiger det skattemässiga värdet på det sätt som beskrivs ovan. Som framgår av exemplet kommer enbart den del av fastighetens marknadsvärde som överstiger ersättningen som AB 1 lämnar till den fysiska personen att beskattas. Avsikten med nuvarande bestämmelser är dock inte att värdeökningen i övrigt under den fysiska personens innehav av fastigheten helt ska undgå beskattning. Även med beaktande av att Fastighets AB får betala stämpelskatt kan förfarandet

anses vara ett sätt att skatteplanera i syfte att undvika den skatt som rätteligen borde betalas vid överlåtelse av fastigheten till bolaget. Av dessa skäl bör möjligheten till denna skatteplanering stoppas.

Överlåtelse av fastighet mot ersättning bör anses vara avyttring

En fysisk person kan alltså paketera en fastighet i ett bolag genom att skänka den (mot viss ersättning) till bolaget, om det i sin tur direkt eller indirekt ägs av överlåtaren och närstående till denna. Trots att den fysiska personen vid en sådan överlåtelse kan få en fordran på bolaget motsvarande nästan hela fastighetens taxeringsvärde uppstår ingen skatteeffekt, förutom att bolaget ska betala stämpelskatt, eftersom det vid inkomstbeskattningen är fråga om en gåva. Bolagets skuld till den fysiska personen, som avser ersättningen för förvärvet av fastigheten, kan i ett senare skede betalas, t.ex. efter en extern försäljning av andelarna i bolaget till marknadsvärdet. Det är således möjligheten att på detta sätt överlåta en fastighet genom gåva till bolag som ger upphov till den alltför förmånliga skatteeffekten. Denna möjlighet bör därför förhindras.

Detta bör ske genom att en överlåtelse av en fastighet till ett bolag mot ersättning som överstiger ett visst värde ska anses vara en avyttring. Härigenom kommer den ersättning som den fysiska personen får vid överlåtelserna behöva tas upp till beskattning. Därmed finns det inte längre någon anledning för fysiska personer att av skatteskal paketera en fastighet inför t.ex. avyttring av fastigheten till en extern part på det sätt som beskrivs i denna lagrådsremiss.

Även överlåtelser till andra juridiska personer, inklusive svenska handelsbolag, mot ersättning bör i motsvarande fall anses vara avyttringar. Det gäller även överlåtelser till utländska motsvarigheter till svenska juridiska personer, inklusive i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Enligt 2 kap. 3 § första stycket IL ska bestämmelserna om juridiska personer inte tillämpas på svenska handelsbolag. Eftersom även dessa juridiska personer bör omfattas av regleringen är det därför nödvändigt att i lagen uttryckligen föreskriva det. Det är däremot inte nödvändigt att uttryckligen föreskriva att även motsvarande utländska företeelser till svenska juridiska personer omfattas av regleringen eftersom det redan följer av 2 kap. 2 § första stycket IL.

Även om skatteplanering genom paketering av fastigheter i bolag av det slag som är aktuellt i denna lagrådsremiss i första hand torde förekomma i fråga om näringsfastigheter, finns det ingen anledning att undanta privatbostadsfastigheter från förslaget att överlåtelse av en fastighet till en juridisk person som överstiger ett visst värde ska anses vara en avyttring. Det finns inte heller någon anledning att undanta juridiska personers överlåtelser av fastigheter till andra juridiska personer från denna reglering.

Det är enbart om den ersättning som överlåtaren får vid det beskrivna förfarandet överstiger ett visst värde som överlåtaren utan beskattning kan tillgodogöra sig en latent vinst på fastigheten. Detta värde är fastighetens skattemässiga värde om fastigheten är en näringsfastighet och dess omkostnadsbelopp om fastigheten är en privatbostadsfastighet. På grund av detta föreslog promemorian att bara en fastighetsöverlåtelse mot ersättning som överstiger det relevanta av dessa värden ska anses

vara en avyttring enligt den föreslagna regleringen. *Skatteverket* anser dock att regelsystemet blir enklare och mer lättförståeligt om alla överlåtelser till juridiska personer betraktas som avyttringar. Skatteverket föreslår därför att en fastighet anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person mot en ersättning som motsvarar eller överstiger fastighetens skattemässiga värde eller, i förekommande fall, dess omkostnadsbelopp.

Detta lagstiftningsprojekt syftar till att förhindra möjligheten för ägaren av en fastighet att tillgodogöra sig en latent vinst på fastigheten utan beskattning genom att överlåta den till en juridisk person genom gåva. Det ryms inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt att även reglera överlåtelser av fastigheter till ett belopp som exakt motsvarar det skattemässiga värdet eller omkostnadsbeloppet. Regeringen instämmer således i bedömningen i promemorian att bara överlåtelser mot ersättning som överstiger det skattemässiga värdet eller omkostnadsbeloppet ska omfattas av regleringen. Det bör inte ha någon betydelse för regleringen vilket slags ersättning som den som överlåter fastigheten får.

Om en överlåtelse som sker mot en ersättning som understiger eller är lika med en näringsfastighets skattemässiga värde eller en privatbostadsfastighets omkostnadsbelopp vid inkomstbeskattningen är att anse som en avyttring eller en gåva får avgöras av allmänna regler, t.ex. reglerna om underprisöverlåtelse i 23 och 53 kap. IL. Om exempelvis de allmänna kriterierna för att överlåtelsen ska vara en gåva är uppfyllda och ersättningen uppgår till fastighetens skattemässiga värde följer av huvudsaklighetsprincipen att överlåtelsen i sin helhet är en gåva. Saknas däremot exempelvis gåvoavsikt är det inte fråga om en gåva oavsett ersättningens storlek.

Det kan noteras att de föreslagna bestämmelserna att överlåtelse av fastighet som överstiger ett visst värde ska anses vara avyttring även träffar situationer som redan i dag är avyttringar, t.ex. försäljning eller byte av en fastighet (till marknadsvärdet). Bestämmelserna får dock bara praktisk betydelse i de fall det inte framgår av inkomstskattelagen i övrigt att det är fråga om en avyttring.

Innehav av en näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet (13 kap. 1 § tredje stycket IL). För enskilda näringsidkare räknas dock kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § första stycket IL). Om en enskild näringsidkare innehar en näringsfastighet som är en lagertillgång beskattas en avyttring av den emellertid i inkomstslaget näringsverksamhet. Av denna anledning krävs en bestämmelse i såväl inkomstslaget näringsverksamhet som i inkomstslaget kapital enligt vilken en överlåtelse av en fastighet mot ersättning i vissa fall ska betraktas som en avyttring. Bestämmelsen som gäller det förra inkomstslaget bör placeras i en ny 11 § i 15 kap. IL, som rör vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, och bestämmelsen som gäller det senare inkomstslaget bör placeras bland de generella bestämmelserna om avyttring i 44 kap. IL, som innehåller grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. Kapitalvinster och kapitalförluster på privatbostadsfastigheter räknas till inkomstslaget kapital.

Enligt *LRF* synes det överflödigt att i 15 kap. 11 § IL reglera överlåtelser till svenska handelsbolag. Skälet för detta är att fastighet som är

lagertillgång inte kan överlåtas till ett svenskt handelsbolag för en ersättning som understiger marknadsvärdet utan uttagsbeskattning, dvs. fastigheten ska i ett sådant fall anses avyttrad mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (23 kap. 14 § jämförd med 23 kap. 4 § IL). Det är korrekt att handelsbolag inte kan vara part i en underprisöverlåtelse. För att underlätta för den som ska tillämpa lagen bör det dock redan av den föreslagna 15 kap. 11 § IL framgå att det är en avyttring när en näringsfastighet överlåts till en juridisk person mot ersättning som överstiger det skattemässiga värdet.

Enligt förslaget ska vissa överlåtelser av fastigheter vid inkomstbeskattningen anses vara avyttringar. LRF anser att frågan om förvärvarens anskaffningsutgift i de nu aktuella situationerna bör behandlas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Vilken förvärvarens anskaffningsutgift är i dessa fall får avgöras av allmänna regler. Som utgångspunkt gäller, vilket också LRF noterar, att anskaffningsutgiften utgörs av den ersättning som förvärvaren gett till överlåtaren.

Srf konsulterna, NSD och LRF anser att förslaget kommer att innebära att generationsskiftet försvåras.

Syftet med förslaget är att säkerställa att det inte blir möjligt för en fastighetsägare att tillgodogöra sig latent vinst på en fastighet utan beskattning genom att överlåta den till en juridisk person genom gåva mot en ersättning som överstiger fastighetens skattemässiga värde eller omkostnadsbelopp. I den utsträckning detta förfarande används för att genomföra generationsskiftet kommer skattekostnaden för förfarandet att öka med förslaget. Det finns dock ingen anledning att undanta överlåtelser av fastigheter vid generationsskiftet från förslaget eller på andra sätt lindra effekterna av detta på sådana överlåtelser. En sådan reglering skulle göra det fortsatt möjligt för fastighetsägare att utan beskattning tillgodogöra sig latent vinster vid bolagisering av fastigheter, vilket inte är lämpligt. Även fortsättningsvis kommer det att vara möjligt att överlåta fastigheter till juridiska personer mot en ersättning som understiger marknadsvärdet med tillämpning av reglerna om underprisöverlåtelse i 23 och 53 kap. IL. Förslaget i denna lagrådsremiss har heller ingen påverkan på överlåtelser mellan fysiska personer.

LRF anser att frågan hur förslaget i promemorian ska tillämpas i förhållande till lantbruksenheter eller industrienheter som inkomstskattemässigt indelas i en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet bör behandlas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Om en taxeringsenhet, t.ex. en lantbruksenhet, omfattar både en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet ska kapitalvinsten vid en avyttring av taxeringsenheten beräknas för dem var för sig (45 kap. 3 § andra stycket IL). Det innebär att ersättningen för taxeringsenheten måste fördelas på respektive fastighet. Det finns ingen reglering för hur denna fördelning ska ske, men det torde vara vanligt att ersättningen fördelas med ledning av det taxeringsvärde som gällde vid avyttringen. Även anskaffningsutgifter och förbättringsutgifter måste beräknas separat för respektive fastighet.

Enligt förslaget i denna lagrådsremiss ska man, för att avgöra om överlåtelser är en avyttring eller inte, jämföra ersättningen för den aktuella fastigheten med dess skattemässiga värde, om det är en näringsfastighet, och dess omkostnadsbelopp, om det är en privatbostadsfastig-

het. Vid överlåtelse av en taxeringsenhet som omfattar både en näringsfastighet och en privatbostadsfastighet innebär det att den del av ersättningen för hela taxeringsenheten som avser näringsfastigheten ska jämföras med näringsfastighetens skattemässiga värde och den del av ersättningen som avser privatbostadsfastigheten ska jämföras med privatbostadsfastighetens omkostnadsbelopp. Såsom LRF har påpekat kan detta leda till att bara en del av en taxeringsenhet anses avyttrad, medan den andra delen anses överlåtten genom gåva. Detta förutsätter dock att överlåtaren har gåvoavsikt och att övriga allmänna villkor för gåva är uppfyllda.

Synpunkterna från *FAR* och *Sveriges advokatsamfund* om förslagets retroaktiva verkan behandlas i avsnitt 6. *Regelrådets* och *NNR:s* synpunkter på konsekvensanalysen behandlas i avsnitt 7.

Lagförslag

Förslaget föranleder två nya paragrafer, 15 kap. 11 § och 44 kap. 8 c § IL.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 augusti 2017. Bestämmelserna ska tillämpas på överlåtelser av fastigheter som görs efter den 27 oktober 2016.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det är nödvändigt med det stoppdatum som föreslås i promemorian. I annat fall skulle antalet transaktioner med Kattrumpor öka markant fram till ikraftträdandet. *Sveriges advokatsamfund* anser att tillämpningen av stoppskrivelse, med återopande av särskilda skäl i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, skapar omotiverade och negativa effekter för skattskyldiga. Mot bakgrund av att förfarandet varit känt under en längre tid och även varit föremål för prövning i ett flertal mål hos Högsta förvaltningsdomstolen, bör frågeställningarna beträffande överlåtelse av fastighet till juridisk person och svenskt handelsbolag ses över på ett samlat och mer övergripande sätt. Advokatsamfundet kan svårigen se att det skulle vara motiverat att tillämpa undantagsbestämmelsen beträffande nu aktuellt förslag. Enligt *LRF* kan det knappast vara tillräckligt för särskilda skäl enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att det finns risk för ”vanlig skatteplanering”. Förfarandet med s.k. Kattrumpa har tillämpats under flera år och har uppmärksammats av Finansdepartementet. Regeringen har också gett en utredning i uppdrag att se över frågan (dir. 2015:62). Det gör att det är mycket tveksamt om det är möjligt med en sådan lagstiftning som regeringen vill införa. *NSD*, till vars yttrande *Fastighetsägarna Sverige*, *Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att det inte är befogat att lagstiftningen ges

retroaktiv effekt med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Ett undantag från retroaktivitetsförbudet kräver särskilda skäl, och ska tillämpas för att uppnå en mera rättvis beskattning. Det aktuella förfarandet har varit känt och godtagits under årtionden. Finansdepartementet har i detta ärende inte visat att man genom stoppskrivelseförfarandet uppnår en ökad rättvisa. Det är därför inte rimligt att den aktuella lagändringen ges retroaktiv effekt. FAR anser inte att det föreligger särskilda skäl för en retroaktiv tillämpning. Det är av stor vikt för tilltron till skattesystemet att retroaktiva lagändringar används sparsamt och endast vid risk för betydande skattebortfall. Som framgår av promemorian har tekniken att överlåta fastigheter till taxeringsvärdet använts under lång tid. NNR anför att lagstiftning måste vara förutsägbar med tanke på att den, som i detta ärende, kan beröra ett stort spektrum av näringsidkare med olika förutsättningar. Det är därför olyckligt att regeringen väljer att tillämpa den stopplagstiftning som presenterats.

Skälen för regeringens förslag: Det beskrivna förfarandet när det gäller paketering av fastigheter innebär en betydande skatteinbesparing för de som utnyttjar skattesystemet på detta sätt. Effekterna av dagens regler kan inte godtas och det är nödvändigt att vidta åtgärder för att förhindra ett fortsatt utnyttjande av skattesystemet. Paketering av fastigheter på det sätt som beskrivs i lagrådsremissen har medfört skattebortfall som kan uppskattas till betydande belopp. Om åtgärder inte omedelbart vidtas finns det stor risk för ett betydande skattebortfall.

Regeringen har därför i en skrivelse till riksdagen (skr. 2016/17:38) bedömt att det finns särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

Regeringen gör samma bedömning i denna lagrådsremiss och anser således, till skillnad från *Sveriges advokatsamfund, LRF, NSD, Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, FAR* och *NNR*, att det finns särskilda skäl för att tillämpa nämnda undantagsbestämmelse.

Skrivelsen har överlämnats till riksdagen den 27 oktober 2016. De nya reglerna ska således tillämpas från och med den 28 oktober 2016. Lagändringarna bör träda i kraft den 1 augusti 2017.

7 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella konsekvenser

Skatteverket uppskattar att skattebortfallet på grund av det beskrivna förfarandet när det gäller paketering av fastigheter uppgår till 555 miljoner kronor under perioden den 1 juni 2015–den 30 september 2016. I en tidigare uppskattning beräknade Skatteverket bortfallets storlek till 495 miljoner kronor för 2011. Baserat på Skatteverkets senaste beräkning förväntas det årliga skattebortfallet hänförligt till förfarandet uppgå till ca 416 miljoner kronor. Genom att ändra reglerna så att det inte längre är skattemässigt fördelaktigt att överlåta fastigheter på det beskrivna sättet beräknas skatteintäkterna öka med motsvarande belopp årligen och varaktigt.

Enligt Skatteverkets tidigare iakttagelser har det beskrivna skatteupplägget använts med varierande frekvens de senaste åren. Enligt iakttagelserna har omfattningen åter ökat sedan Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden 2015. Av avgörandena följer att tidigare praxis fortfarande är giltig, se avsnitt 4. Förslaget syftar till att lösa problemet med skattebortfall som gällande regler vid överlåtelse av fastighet till juridisk person medför och stärka legitimiteten i skattesystemet. Förslaget bedöms vara det enda sättet att lösa problemet. Om regleringen inte kommer till stånd förväntas skattebortfallet fortgå och förtroendet för skattesystemets legitimitet kan komma att påverkas.

Effekter för företag och privatpersoner

I den beräkning av skattebortfallet som Skatteverket har gjort för perioden den 1 juni 2015–den 30 september 2016 uppges att 246 fastighetsöverlåtelser har gjorts enligt det beskrivna förfarandet. I åtskilliga fall är det flera fastigheter som har överlåtits av samma fysiska person. Fastigheterna har överlåtits till samma bolag eller till olika bolag som har gemensamt ägande. Det rör sig alltså om ett relativt begränsat antal fastighetsöverlåtelser som berörs av förslaget. Taxeringsvärdet på fastigheter som överlåtits enligt det beskrivna förfarandet under perioden som Skatteverket studerat varierar kraftigt. Taxeringsvärdet rör sig i intervallet mellan drygt 20 000 kronor och 360 miljoner kronor. Det sammanlagda taxeringsvärdet för alla fastighetsöverlåtelser enligt det beskrivna förfarandet under perioden den 1 juni 2015–den 30 september 2016 uppgår till strax under 3,9 miljarder kronor.

Regelrådet anför att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven för redovisning av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch samt hur konkurrensförhållanden förväntas påverkas.

Det går inte att utifrån Skatteverkets beräkning avgöra om vissa branscher berörs i större omfattning än andra av den föreslagna åtgärden. Förslaget är generellt och avser att träffa alla fastighetsöverlåtelser enligt det beskrivna förfarandet på samma sätt. Om det är vanligare att upplägget används mer i vissa branscher än andra förväntas förslaget få mer betydande konsekvenser i dessa branscher. Förutom att skattekostnaden ökar kan förslaget förväntas jämna ut konkurrensförhållandena inom de branscher som berörs. Vid överlåtelser på lika villkor och utan skattemässig snedvridning bedöms konkurrensförhållanden mellan företag förbättras och samtidigt ha en positiv effekt på skattesystemets legitimitet. Den föreslagna åtgärden förväntas främst påverka fastighetsbranschen.

Det är framför allt fysiska personer (enskilda näringsidkare) som överlåter fastigheter genom gåva på det beskrivna sättet vilket torde innebära att det främst är mindre företag som berörs. I den sammanställning av taxeringsvärden som Skatteverket gjort återfinns en övervikt mot mindre fastigheter; av de 246 överlåtelserna har lite mindre än 70 procent av fastigheterna taxeringsvärden under 10 miljoner kronor. Även om den föreslagna åtgärden främst påverkar mindre företag bedöms ingen särskild hänsyn behöva tas till små företag vid reglernas utformning. Förslaget innebär att reglerna om fastighetsöverlåtelser blir

enklare. Förslaget bedöms inte påverka företag i andra avseenden och inte heller företagets andra kostnader eller verksamhet.

Vid det beskrivna förfarandet anlitas vanligen extern konsultation för att genomföra överlåtelsen av fastigheten. Då upplägget nu förhindras minskar behovet av detta vilket kan förväntas minska fysiska personers och företagets administrativa kostnader något. Överlåtelse av fastigheter förväntas i stället redovisas som en avyttring. I den mån extern konsultation behövs för att korrekt redovisa en fastighetsavyttring kommer fysiska personer få ökade administrativa kostnader i viss utsträckning. Det är svårt att uppskatta hur mycket de administrativa kostnaderna påverkas av förslaget, men kostnaderna bedöms sannolikt att minska eller vara oförändrade snarare än att öka. Eftersom upplägget inte längre medför någon skattefordel efter att förslaget trätt i kraft finns det anledning att anta att även regelbördan minskar.

Förslaget bedöms inte ha någon betydande effekt på andra kostnader för företagen eller medföra några betydande förändringar av företagets verksamhet. De kostnadsmässiga konsekvenserna för företagen och de fysiska personer som omfattas av förslaget återspeglas främst i den uppskattade offentligfinansiella effekten om ökade skatteintäkter i storleksordningen 416 miljoner kronor årligen.

Förslaget bedöms inte påverka antalet generationsskiften av fastigheter i någon större omfattning trots att överlåtelser av fastigheter till en juridisk person mot ersättning som understiger taxeringsvärdet men som överstiger skattemässigt värde eller omkostnadsbelopp kommer att innebära högre skattekostnader. Inte heller är det troligt med någon betydande påverkan avseende valet av form för överlåtelse av fastigheter utan det kommer även fortsättningsvis att vara en fråga om hur ägandet och förvaltningen av fastigheten ska se ut i framtiden. Den föreslagna åtgärden påverkar inte generationsskifte av fastigheter mellan fysiska personer.

Brist på detaljerad data innebär även att det inte är möjligt att närmare beskriva effekterna av förslaget ur ett jämställdhetsperspektiv. Det kan dock konstateras att män i större utsträckning än kvinnor är enskilda näringsidkare. Den föreslagna åtgärden bedöms därför påverka män i större utsträckning än kvinnor.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Det finns redan i dag en blankett för fysiska personers redovisning av avyttring av en näringsfastighet som är en kapitaltillgång, blankett K7. Avseende lagerfastigheter redovisas dessa som avyttring av omsättnings-tillgångar i företagets bokföring varför någon särskild blankett inte är nödvändig. För redovisning av avyttring av privatbostadsfastigheter finns blanketten K5. Skatteverket kan komma att behöva ändra något i sitt informationsmaterial till följd av förslaget. Dessa förändringar kommer att ingå i den anpassning som årligen görs med anledning av ny eller förändrad lagstiftning. Eventuella tillkommande utgifter för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få några effekter.

Övriga effekter av den föreslagna åtgärden

Förslaget bedöms inte ha någon påverkan på de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Reglerna bedöms inte få några effekter för kommuner eller landsting.

8 Författningskommentar

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

15 kap.

11 §

Paragrafen, som är ny, är tillämplig på både fysiska och juridiska personers överlåtelser av fastigheter. Förutom överlåtelser till svenska juridiska personer, inklusive handelsbolag, framgår av 2 kap. 2 § att bestämmelsen även omfattar överlåtelser till utländska företeelser som motsvarar svenska juridiska personer. Kapitlet reglerar vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och paragrafen avser därmed bara överlåtelser av näringsfastigheter.

44 kap.

8 c §

Paragrafen är ny. Paragrafen är tillämplig på både fysiska och juridiska personers överlåtelser av fastigheter och den omfattar både överlåtelser av näringsfastigheter och privatbostadsfastigheter. Förutom överlåtelser till svenska juridiska personer, inklusive handelsbolag, framgår av 2 kap. 2 § att bestämmelsen även omfattar överlåtelser till utländska företeelser som motsvarar svenska juridiska personer.

I promemorian föreslås att en fastighet ska anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger ett visst värde. Detta värde ska vara fastighetens skattemässiga värde om fastigheten är en näringsfastighet och dess omkostnadsbelopp om den är en privatbostadsfastighet.

Syftet med förslaget är att motverka möjligheten till viss skatteplanering som i dagsläget är vanligt förekommande. Den skatteplanering som förslaget avser att motverka medför ett betydande skattebortfall. Om åtgärder inte omedelbart vidtas finns det stor risk för att detta skattebortfall fortsätter.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 augusti 2017.

Regeringen har den 27 oktober 2016 i en skrivelse till riksdagen aviserat förslaget (skr. 2016/17:38) och förklarat att det enligt regeringens mening föreligger särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter dagen för överlämnandet av skrivelsen till riksdagen, dvs. från och med den 28 oktober 2016.

Promemorians lagförslag

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

Härigenom föreskrivs att det i inkomstskattelagen (1999:1229)² ska införas två nya paragrafer, 15 kap. 11 § och 44 kap. 8 c §, och närmast före 15 kap. 11 § och 44 kap. 8 c § två nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 kap.

Överlåtelse av fastighet

11 §

En fastighet anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger fastighetens skattemässiga värde.

44 kap.

Överlåtelse av fastighet

8 c §

En fastighet anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger fastighetens skattemässiga värde om fastigheten är en näringsfastighet eller fastighetens omkostnadsbelopp om fastigheten är en privatbostadsfastighet.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2017.
 2. Lagen tillämpas på överlåtelser av fastigheter som sker efter den 27 oktober 2016.

² Lagen omtryckt 2008:803.

Efter remiss har yttranden kommit in från Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Växjö, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Regelrådet, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation (NSD), Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund och Srf konsulterna.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Företagarna, Svensk Industriförening och Svenska Riskkapitalföreningen.