



Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
inkomstskatt och socialavgifter
Margareta Lindgren

STOCKHOLMS STAD Kommunstyrelsen Registraturet	
Ink.	2017 -04- 12
Dnr:	110-703/2017
Till:	RT

**Betänkandet Vissa frågor inom fastighets- och
stämpelskatteområdet (SOU 2017:27)**

Remissinstanser

- 1 Hovrätten för Nedre Norrland
- 2 Malmö tingsrätt
- 3 Kammarrätten i Göteborg
- 4 Förvaltningsrätten i Stockholm
- 5 Domstolsverket
- 6 Ekobrottsmyndigheten
- 7 Ekonomistyrningsverket
- 8 Skatteverket
- 9 Bokföringsnämnden
- 10 Kungliga Tekniska Högskolan, skolan för arkitektur och
samhällsbyggnad, avdelningen för bygg och fastighetsekonomi
- 11 Lunds universitet, juridiska fakulteten
- 12 Konkurrensverket
- 13 Tillväxtverket
- 14 Regelrådet
- 15 Transportstyrelsen
- 16 Bolagsverket
- 17 Boverket
- 18 Lantmäteriet

- 19 Avesta kommun
- 20 Borgholms kommun
- 21 Borås kommun
- 22 Botkyrka kommun
- 23 Degerfors kommun
- 24 Gnosjö kommun
- 25 Gällivare kommun
- 26 Göteborgs kommun
- 27 Kiruna kommun
- 28 Knivsta kommun
- 29 Leksands kommun
- 30 Luleås kommun
- 31 Malmö kommun
- 32 Norrköpings kommun
- 33 Orusts kommun
- 34 Sandvikens kommun
- 35 Solna kommun
- 36 Sollefteå kommun
- 37 Stockholms kommun
- 38 Sundbybergs kommun
- 39 Trelleborgs kommun
- 40 Uddevalla kommun
- 41 Vaggeryds kommun
- 42 Vimmerbys kommun
- 43 Vännäs kommun
- 44 Västervik kommun
- 45 Åre kommun
- 46 Ängelholms kommun
- 47 Bostadsrätterna
- 48 Byggherrarna

- 49 FAR
- 50 Fastighetsägarna
- 51 Finansbolagens förening
- 52 Fondbolagens förening
- 53 Föreningen Svenskt Näringsliv
- 54 Företagarna
- 55 HSB:s Riksförbund
- 56 Hyresgästföreningen
- 57 Landsorganisationen i Sverige (LO)
- 58 Lantbrukarnas Riksförbund (LRF),
- 59 Näringslivets Regelnämnd
- 60 Näringslivets Skattedelegation
- 61 Svenska bankföreningen
- 62 Svensk Försäkring
- 63 Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco)
- 64 Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO)
- 65 Sveriges Byggindustrier
- 66 Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)
- 67 Tjänstemännens Centralorganisation (TCO)

Remissvaren ska ha kommit in till Finansdepartementet senast den 14 augusti 2017. Svaren bör lämnas både på papper och per e-post.

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i betänkandet. Om remissen är begränsad till en viss del av betänkandet, anges detta inom parentes efter remissinstansens namn i remisslistan. En sådan begränsning hindrar givetvis inte att remissinstansen lämnar synpunkter också på övriga delar.

Myndigheter under regeringen är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För andra remissinstanser innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria Svara på remiss – hur och varför (SB PM 2003:2). Den kan laddas ner från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.


Erik Sjöstedt
Kansliråd

Kopia till

Wolters Kluwers kundservice, 106 47 Stockholm

Riksdagens utredningstjänst

Skatteutskottet

Registrator, Fi

Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet

*Betänkande av Utredningen om vissa frågor
inom fastighets- och stämpelskatteområdet*

Stockholm 2017



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2017:27

SOU och Ds kan köpas från Wolters Kluwers kundservice.
Beställningsadress: Wolters Kluwers kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@wolterskluwer.se
Webbplats: wolterskluwer.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Wolters Kluwer Sverige AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Bild på omslag: Paradox Interactive, Cities: Skylines® Copyright© (2015–2017)

Paradox Interactive AB All rights reserved. www.paradoxplaza.com

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2017

ISBN 978-91-38-24587-3

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 11 juni 2015 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet (dir. 2015:62). Den 1 augusti 2015 förordnades Christina Eng, numera ordförande för Skatterättsnämndens avdelning för direkt skatt, som särskild utredare.

Vilka som har deltagit i utredningens arbete anges på nästa sida.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet.

Härmed överlämnar jag betänkandet Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet (SOU 2017:27).

Till betänkandet fogas särskilda yttranden. Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i mars 2017

Christina Eng

/Niklas Lindeberg
Måns Nerman
Karl-Henrik Bucht

Förteckning över vilka som deltagit i utredningens arbete

Sakkunnig (fr.o.m. den 19 augusti 2015 om inte annat anges)

Professor Hans Lind

Experter (samtliga fr.o.m. den 19 augusti 2015 om inte annat anges)

Departementssekreteraren Viveca Bergstrand, t.o.m. den
14 september 2016

Lantmätaren Ingela Boije af Gennäs

Skattejuristen Per Danielsson

Skatteexperten Richard Hellenius

Departementssekreteraren Andreas Högberg, fr.o.m. den 1 juni 2016

Kanslirådet Martin Kjellqvist, t.o.m. den 14 september 2016

Dåvarande kanslirådet Monica Lagerqvist Nilsson, t.o.m. den
14 september 2016

Ekonomerna Mats Lindbäck

Departementssekreteraren Margareta Lindgren

Skattejuristen Katarina Menzel

Jur.dr. Peter Nilsson, fr.o.m. den 23 mars 2016

Ekonomerna Peter Wallberg

Skattejuristen Ulla Werkell

Skatteexperten Sofie Wilhelmsson, fr.o.m. den 15 september 2016

Sekreterare

Karl-Henrik Bucht, fr.o.m. den 1 februari 2016

Niklas Lindeberg, fr.o.m. den 12 augusti 2015

Måns Nerman, fr.o.m. den 1 november 2015

Innehåll

Sammanfattning	13
1 Författningsförslag	21
2 Uppdraget och dess genomförande	43
2.1 Mitt uppdrag	43
2.2 Det genomförda arbetet	44
3 Allmänt om fastighetsbranschen	45
3.1 Aktörer i den svenska fastighetsbranschen	45
3.2 Särskilda villkor för företagen inom den svenska fastighetsbranschen.....	47
3.3 Fastighetsbranschens utveckling under senare år	49
4 Beskrivning av transaktioner med paketerade fastigheter	53
4.1 Vad avses med en paketerad transaktion	53
4.2 Vad som sagts om paketerade fastigheter i äldre förarbeten	55
4.2.1 1998 års företagsskatteutredning.....	55
4.2.2 Den efterföljande propositionen	57
4.2.3 2002 års företagsskatteutredning.....	58
4.3 Exempel på paketerade transaktioner	59
4.3.1 Exempel på skattekonsekvenser vid en fastighetstransaktion	60
4.3.2 Alternativa förutsättningar för exemplet	63

4.4	Skäl för och emot transaktioner med paketerade fastigheter.....	65
5	Förekomsten av transaktioner med paketerade fastigheter i Sverige	69
5.1	Förekomsten av transaktioner i paketerad form	69
5.2	Systematik i val av överlåtelseform.....	72
5.3	Regionala skillnader.....	74
5.4	Sammanfattande slutsatser	75
6	Kartläggning och analys av fastighetsbranschens skattesituation.....	77
6.1	Om skattejämförelser.....	78
6.1.1	Optimal beskattning.....	78
6.1.2	Skatteincidens.....	80
6.1.3	Styrmedelsskatter.....	80
6.1.4	Allmänt om skattejämförelser.....	81
6.2	Vad ska ingå i en jämförelse av skatteutfallet	82
6.2.1	Övergripande skattestatistik	83
6.2.2	Skatt på arbete	83
6.2.3	Skatt på kapital	84
6.2.4	Energiskatt.....	85
6.2.5	Fastighetsskatt och fastighetsavgift.....	85
6.2.6	Stämpelskatt	86
6.2.7	Mervärdesskatt	87
6.3	Beräkningar av den skattemässiga situationen för företag i fastighetsbranschen	93
6.3.1	Metodbeskrivning av de beräkningar som har genomförts	93
6.3.2	Redovisning av beräkningarna.....	95
6.3.3	Sammantagen bild av fastighetsbranschens skattemässiga situation	102

7	Jämförelse mellan system med respektive utan möjlighet till skattefria transaktioner	103
7.1	4Q-modellen	104
7.2	Effekter av skatteförändringar	106
7.2.1	Förändrade förutsättningar på tillgångsmarknaden.....	107
7.2.2	Effekter på marknaden för bygginvesteringar	114
7.3	Den svenska fastighetsmarknaden.....	116
7.3.1	Effekter på tillgångsmarknaden.....	117
7.3.2	Effekter på nybyggnation	127
7.3.3	Hyressättningsystemet.....	129
7.3.4	Sammanfattande slutsatser.....	130
8	Skattereglernas påverkan på ägar- respektive organisationsstrukturen samt rörligheten.....	133
8.1	Överväganden angående rådande organisationsstrukturer och orsakerna bakom	133
8.1.1	Fastighetsbranschen	134
8.1.2	Byggbranschen.....	135
8.2	Skattereglernas påverkan på rörligheten av fastighetsinnehav.....	136
9	Paketerade transaktioner och dess effekter på transparensten på marknaden	141
9.1	Det offentliga informationsflödet vid en direktförsäljning av en fastighet.....	141
9.2	Det offentliga informationsflödet vid försäljning av en paketerad fastighet.....	142
9.3	Andra kanaler för information om försäljningar av paketerade fastigheter.....	146
9.4	Aktörerna på marknaden uttalar sig om transparensten.....	147

9.5	Om fastighetstaxering och berörda myndigheters åsikter	150
9.6	Sammanfattande slutsatser	152
10	Frågor relaterade till värdeminskingsavdrag.....	155
10.1	Det skatterättsliga regelverket om värdeminskingsavdrag på fastigheter.....	155
10.2	Regler om återföring av värdeminskingsavdrag.....	158
10.3	Undersökning av den skattemässiga hanteringen av gjorda värdeminskingsavdrag.....	160
11	Bedömningar.....	161
11.1	Bedömning av om fastighetsbranschen eller fastighetsinvesteringar kan anses vara skattemässigt gynnade	161
11.2	Bedömning av om paketeringar påverkar neutraliteten i beskattningen av investeringar.....	163
11.3	Bedömning av om det är befogat att införa beskattning av transaktioner med paketerade fastigheter	165
11.3.1	Fastighetsskattens utveckling	166
11.3.2	Fastighetsinvesteringar i form av paketerade transaktioner.....	168
11.3.3	Slutsatser.....	170
12	Val av modell	173
12.1	Olika alternativ till lagstiftning för att motverka paketerade transaktioner.....	173
12.1.1	Innebörden är att fastigheter säljs.....	173
12.1.2	Fastighetsfällan.....	175
12.1.3	Andelarna i paketeringsbolaget blir lagerandelar.....	176
12.1.4	Avskattning av fastighet vid avyttring av andelar i företag.....	176
12.1.5	Stämpelskatt på andelsavyttring i vissa fall.....	177

12.1.6	Test av det huvudsakliga syftet med transaktionen	178
12.2	Allmänna överväganden och rangordning av alternativen	179
13	Förslag för att motverka skattefördelar vid transaktioner med paketerade fastigheter.....	183
13.1	Förslagets övergripande utformning	183
13.2	Definitioner	186
13.3	Huvudregeln om avskattning av fastighet.....	190
13.3.1	Substanskravet	192
13.3.2	Hur avskattningen går till	194
13.4	Begränsningar av tillämpningsområdet.....	197
13.4.1	Undantag som har övervägts och förkastats.....	198
13.4.2	Undantag vid skalbolagsbeskattning samt för marknadsnoterade andelar	199
13.4.3	Undantag vid likvidation eller konkurs.....	200
13.4.4	Undantag i de fall det bestämmande inflytandet över paketeringsbolaget inte ändras.....	200
13.4.5	Undantag för avyttring av rörelse som inte har något samband med fastighetsinnehavet.....	204
13.5	Beräkning av substansen i det avyttrade företaget.....	206
13.6	Utvidgning av tillämpningsområdet i vissa fall	208
13.7	Effekter för det företag som äger fastigheten	210
13.8	Internationella aspekter.....	211
13.9	Förhållandet till övriga omstruktureringsregler	213
13.9.1	Verksamhetsavyttringar	214
13.9.2	Andelsbyten	216
13.9.3	Fusion och fission	217
13.9.4	Partiell fission	218
13.9.5	Förslag för att motverka kringgående genom andra omstruktureringsregelverk	220

13.10	Förhållandet till redovisningslagstiftningen	225
13.10.1	Redovisningsnormgivningen i korthet	226
13.10.2	Redovisningsregler som gäller särskilt för fastighetsinnehav	228
13.10.3	Skattemässiga effekter av val av redovisningsnormgivning	230
13.10.4	Förslagets påverkan på förhållandet mellan redovisning och beskattning.....	231
13.11	Fastighetsfällan slopas.....	232
13.12	Schablonintäkt i stället för stämpelskatt.....	233
13.13	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	235
13.14	Exempel på avskattningssituationer	238
13.14.1	Exempel 1	238
13.14.2	Exempel 2	238
13.14.3	Exempel 3	239
13.14.4	Exempel 4	240
14	Slopad tillgångsklassificering av fastigheter i bolagssektorn	243
14.1	Regler om lagerfastigheter	243
14.2	Översikt över skillnaderna mellan en fastighet som är lager och en som är kapitaltillgång	249
14.3	Slopade klassificeringsregler i bolagssektorn.....	256
14.4	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	262
15	Kontinuitet för anskaffningsvärdet vid underprisöverlåtelser av fastigheter.....	265
15.1	Till vilket värde ska tillgången anses avyttrad och förvärvad	266
15.2	Återföring av tidigare gjorda avdrag vid underprisöverlåtelse av näringsfastighet	268
15.3	Nytt underlag för värdeminskningssavdrag efter underprisöverlåtelse.....	269

15.4	Kontinuitet vid underprisöverlåtelser.....	272
15.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	275
16	Stämpelskattefrågor.....	277
16.1	Fastighetsbildning och stämpelskatt	277
16.1.1	Uppdraget enligt direktiven.....	277
16.1.2	Stämpelskattepliktiga förvärv	278
16.1.3	Tidigare överväganden.....	280
16.1.4	Några uppmärksammade fall	282
16.1.5	Lantmäteriets erfarenheter.....	285
16.1.6	Bedömning.....	290
16.2	Skatteplikt utlöst av fastighetsbildning	292
16.2.1	Direktiven och syftena med fastighetsbildning... ..	292
16.2.2	Överväganden och förslag.....	293
16.2.3	Behov av reglering av andra förvärv.....	313
16.3	Sänkt stämpelskatt	314
16.4	Slopad stämpelskatt vid koncerninterna förvärv.....	315
16.5	Förfarande- och uppbördsfrågor	316
16.5.1	Direktiven och en framställan från dåvarande Lantmäteriverket	317
16.5.2	Betalningspåminnelse och framställan om indrivning.....	318
16.5.3	Dröjsmålsränta i stället för dröjsmålsavgift.....	322
16.5.4	Underrättelse om tillkommande skatt	327
17	Förslagets konsekvenser	329
17.1	Förutsättningar för konsekvensanalysen.....	329
17.2	Offentligfinansiella effekter	330
17.2.1	Antaganden och bedömningar.....	331
17.2.2	Beräknade effekter under antagande om fasta priser och baser.....	338
17.2.3	Om fastighetspriser och handlad kvantitet.....	341
17.2.4	Sammanfattande bedömning av offentligfinansiella effekter.....	349

17.3	Konsekvenser för fastighetsföretagen.....	352
17.3.1	Om fastighetsmarknadens heterogenitet	353
17.3.2	Finansiella effekter för fastighetsföretagen.....	354
17.3.3	Övriga konsekvenser för fastighetsföretagen	355
17.4	Konsekvenser för övriga företag	361
17.4.1	Byggbranschen	361
17.4.2	Jord- och skogsbruk.....	363
17.4.3	Övriga företag	364
17.5	Konsekvenser för små företag	365
17.6	Särskilda konsekvenser för internationella företag	366
17.7	Konsekvenser för kommuner och landsting.....	366
17.8	Övriga samhällsekonomiska effekter	367
17.9	Konsekvenser för myndigheter	368
17.9.1	Skatteverket.....	368
17.9.2	Lantmäteriet	368
17.9.3	Sveriges domstolar	369
17.10	Förslagets överensstämmelse med EU-rätten	369
17.11	Konsekvenser för brottslighet och brottsförebyggande arbete	369
17.12	Konsekvenser för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet	370
17.13	Konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män	370
17.14	Konsekvenser för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.....	370
17.15	Referenser	371
18	Författningskommentar	373
18.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	373

18.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om
stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter..... 382

18.3 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen
(1994:200)..... 386

Särskilda yttranden 389

Bilagor

Bilaga 1 Kommittédirektiv 2015:62 401

Bilaga 2 Internationell utblick..... 415

Bilaga 3 Beräkningar och exempel 429

Bilaga 4 Förslag till förordningsändringar..... 445

Sammanfattning

Uppdraget

Mitt uppdrag har varit att utreda de samhällsekonomiska effekterna av möjligheten att skattefritt sälja fastigheter i paketerad form. En transaktion med en paketerad fastighet kan genomföras på flera olika sätt, men i sin enklaste form innebär en sådan transaktion att en fastighet överförs till ett paketeringsbolag i stället för att säljas direkt. Paketeringsbolaget kan därefter säljas skattefritt under förutsättningen att andelarna i bolaget är näringsbetingade, till skillnad mot en direktförsäljning av en fastighet där en eventuell kapitalvinst ska tas upp till beskattning och där stämpelskatt utgår.

I uppdraget ingår att göra ett antal kartläggningar och analyser, bland annat vad gäller den skattemässiga situationen för företag i fastighetsbranschen, förekomsten av paketering av fastigheter, skatte-reglernas påverkan på ägar- respektive organisationsstrukturen samt rörligheten i fastighetsbranschen. På grundval av genomförda analyser ska jag bedöma om fastighetsbranschen eller investeringar i fastigheter kan anses vara skattemässigt gynnade. Jag ska även analysera konsekvenserna av två olika system, ett där det finns möjlighet respektive ett där det inte finns möjlighet till paketering av fastigheter, och bedöma om det är befogat att förhindra fastighetspaketering, generellt eller för vissa särskilda transaktioner. Jag ska slutligen föreslå författningsändringar för att motverka paketering av fastigheter.

Mitt uppdrag omfattar också vissa frågor avseende stämpelskatt. Jag ska analysera om fastighetsbildning används på ett inte avsett sätt i syfte att undkomma stämpelskatt och, om det behövs, föreslå lagändringar för att motverka sådant skatteundandragande. Jag ska även analysera vissa förfaranderegler på stämpelskatteområdet och föreslå lämpliga förändringar av lagstiftningen.

Uppdraget begränsas uttryckligen genom att jag, vad gäller transaktioner med paketerade fastigheter, ska utgå från att systemet med skattefrihet för kapitalvinst och utdelning från näringsbetingade andelar ska finnas kvar. När det gäller stämpelskatt och fastighetsbildningsåtgärder ska jag som utgångspunkt inte föreslå några förändringar av fastighetsbildningslagen (1970:988).

Kartläggningar och analyser avseende transaktioner med paketerade fastigheter

Jag har kartlagt förekomsten av transaktioner med paketerade fastigheter och kunnat konstatera att det är ett mycket vanligt förfarandesätt, särskilt inom det privata näringslivet och när fastigheterna representerar stora värden. Som jag ser det, baserat på de faktiska effekterna, är det huvudsakliga syftet med att paketera en fastighet vid en transaktion att sänka skatten. Det kan dock förekomma andra, kompletterande skäl såsom möjligheten att förena transaktionen med villkor eller att det är enklare att sälja flera fastigheter i samma transaktionsförfarande.

Jag har även kartlagt den skattemässiga situationen för företag i fastighetsbranschen och jämfört den med andra branscher. Kartläggningen visar att fastighetsföretag betalar en låg andel av sitt resultat i bolagsskatt jämfört med företag inom andra branscher. Med hänsyn tagen till fastighetsrelaterade skatter såsom fastighetsskatt och stämpelskatt blir slutsatsen emellertid att fastighetsbranschen sammantaget inte kan anses skattemässigt gynnad i förhållande till andra branscher.

Jag har utifrån en teoretisk modell försökt kartlägga de övergripande skillnaderna mellan ett skattesystem som tillåter skattefria transaktioner med paketerade fastigheter och ett där sådana transaktioner inte är möjliga. Enligt modellens grundutförande leder sloandet av skattefrihet för transaktioner med paketerade fastigheter till lägre fastighetspriser, ett minskat byggande, ett mindre fastighetsbestånd och högre hyror. Ett antal skillnader mellan den teoretiska modellen och verkliga förhållanden kan emellertid påverka dessa slutsatser. Några mer exakta slutsatser kan inte dras av kartläggningen.

Vidare har jag beskrivit effekter för ägar- och organisationsstrukturen bland företagen i fastighetsbranschen, för rörligheten av fastighetsinnehav och för transparensen på marknaden. När det gäller ägar- och organisationsstrukturen finns det inget som tyder på att de i någon större omfattning har påverkats av möjligheterna till skattefria transaktioner med paketerade fastigheter. Fastighetsbeståndets rörlighet kan antas minska om möjligheten till paketerade transaktioner slopas, åtminstone under en övergångsperiod. Transparensen på fastighetsmarknaden beskrivs som god eller mycket god av de som är verksamma på den. Skatteverket och Lantmäteriet är dock oroliga för tillförlitligheten hos taxeringsvärdena på längre sikt, om trenden med transaktioner med paketerade fastigheter tillåts fortgå.

De genomförda kartläggningarna och analyserna har utmynnat i att jag – trots att fastighetsbranschen sammantaget inte kan anses vara skattemässigt gynnad – bedömer att det är befogat att åtgärda de skatteeffekter som sammanhänger med paketerade transaktioner. Jag gör den bedömningen mot bakgrund av att fastighetsskatten och stämpelskatten har fiskala syften varför de, enligt min mening, inte kan kompensera för det låga bolagsskatteuttaget från fastighetsbranschen. I stället får avsikten antas vara att dessa fastighetsrelaterade skatter ska tas ut utöver ett normalt bolagsskatteuttag.

Förslaget för att motverka skattefördelar när fastigheter avyttras i paketerad form

Min ambition har varit att utforma förslaget så att skattekonsekvenserna vid en fastighetstransaktion i paketerad form i så stor utsträckning som möjligt ska motsvara de som uppkommer vid en direktförsäljning av samma fastighet. Mitt förslag syftar således inte till att få transaktioner med paketerade fastigheter att upphöra. Däremot ska skatteeffekten inte vara avgörande för vilken transaktionsform som väljs när en fastighet ska avyttras.

Efter att ha analyserat olika alternativ till lagstiftning som motverkar skattefördelarna vid transaktioner med paketerade fastigheter har jag stannat för en modell där fastigheter under vissa förutsättningar anses avyttrade och åter förvärvade när aktier i ägarföretaget byter ägare (en s.k. avskattning av fastigheter). Den utformningen har flera fördelar jämfört med de andra alternativ som jag har över-

vägt. Vid en avskattning är det bara kapitalvinsten på själva fastighetsbeståndet som tas upp till beskattning. Eftersom fastigheter i sig är skattepliktiga tillgångar är det förhållandevis enkelt att beräkna en fiktiv kapitalvinst vid andelsavyttringen. Kedjebesattning uppstår inte eftersom det avskattade värdet får användas som nytt underlag för värdeminskingsavdrag. Det är enligt min bedömning den lösning vars skattemässiga effekter mest liknar de som uppstår vid en direktförsäljning av fastigheten.

Förslaget innebär i korthet att om det bestämmande inflytandet upphör över ett företag vars tillgångar till huvudsaklig del består av fastigheter, ska de fastigheter som ägs av det avyttrade företaget anses avyttrade och åter förvärvade för ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Fastigheten får därmed ett nytt anskaffningsvärde och ett nytt underlag för värdeminskingsavdrag. Huruvida tillgångarna till huvudsaklig del består av fastigheter avgörs av en jämförelse mellan marknadsvärdet på de i avyttringen ingående fastigheterna och ersättningen för andelarna i paketeringsbolaget, korrigerad för ingående likvida tillgångar samt skulder.

Från huvudregeln görs ett antal undantag då avskattning av fastighetsinnehav inte ska ske. Det gäller när ersättningen för andelarna ska tas upp på grund av reglerna om skalbolagsbesattning, när delägar-rätten anses avyttrad på grund av likvidation eller konkurs samt när andelarna i det avyttrade företaget är marknadsnoterade. Avskattning ska inte heller ske om andelsavyttringen har skett för att sälja en rörelse vars huvudsakliga inkomster och utgifter inte är hänförliga till en fastighet. Därmed avses situationer då en fastighet utgör en stor del av företagets samlade tillgångar, men där inkomster och utgifter från den bedrivna verksamheten kommer från annat än fastighetsinnehavet.

Avskattning av fastighetsinnehavet kan aktualiseras även om det bestämmande inflytandet inte upphör, om det föreligger särskilda omständigheter. Sådana omständigheter kan till exempel vara att det innan avyttringen skett en riktad nyemission till förvärvaren. Särskilda omständigheter kan dock aldrig föreligga vid en koncernintern andelsavyttring.

För att motverka kringgående av avskattningsreglerna med tillämpning av de regelverk som träffar omstruktureringar och som är baserade på fusionsdirektivet, föreslås en anpassning till direktivets lydelse

genom nya regler om högsta ersättning som kan betalas kontant vid sådana omstruktureringar.

Jag föreslår även att fastighetsfällan ska avskaffas samt att de företag som ska skatta av en fastighet i samband med en andelsavyttring också ska ta upp en schablonintäkt som motsvarar den stämpelskatt som skulle ha utgått vid en direktförsäljning av fastigheten.

Särskilda frågor om stämpelskatt

I samband med kartläggningen har det som anges i direktiven bekräftats, nämligen att fastighetsbildning används som ett sätt att undkomma stämpelskatt vid fastighetstransaktioner. Eftersom det medför dels ett betydande skattebortfall, dels att Lantmäteriets resurser används på ett ineffektivt sätt, anser jag att det är nödvändigt att åtgärda detta lagstiftningsvägen. Jag har övervägt flera begränsade förslag – särskilt riktade mot skatteplanering – men jag har slutligen bedömt att det enda effektiva är att införa en generell skatteplikt för stämpelskatt vid fastighetsbildning.

För att inte onödigt försvåra användandet av fastighetsbildningsinstitutet föreslår jag dock att de avgifter som betalas till lantmäterimyndigheterna för fastighetsbildningen ska få räknas av från stämpelskatten. På det viset påverkas inte den totala kostnaden för fastighetsbildningar som avser mindre värden, där risken för ett utnyttjande av fastighetsbildningsinstitutet av skatteskal får anses ringa.

Jag föreslår även att stämpelskatt inte längre ska utgå vid koncerninterna fastighetsöverlåtelse, samt att skattesatsen för juridiska personer ska sänkas från 4,25 procent till 2 procent. Därutöver föreslår jag lagändringar avseende vissa förfarandefrågor på stämpelskatteområdet.

Övriga förslag

Jag lämnar – utöver de förslag till lagstiftning som efterfrågas i direktiven – två ytterligare förslag på fastighetsområdet.

För det första föreslår jag att klassificeringen av fastigheter som lager- eller kapitaltillgång ska slopas i bolagssektorn. Samtliga fastigheter ska i stället behandlas som kapitaltillgångar. Bakgrunden till förslaget är att jag bedömer att ett flertal problem på området annars

måste åtgärdas genom riktade lagstiftningsåtgärder, t.ex. den utveckling av praxis som innebär att koncerner i byggbranschen i praktiken kan välja om andelarna i ett företag ska anses som en lager- eller en kapitaltillgång. Även den omständigheten att värdeminskingsavdrag får göras på lagerfastigheter, samt hur den rätten förhåller sig till lagervärderingsreglerna, bör annars adresseras. Ett generellt förslag är enklare, särskilt som de skattemässiga effekterna av den föreslagna ändringen är mycket små. Inom bolagssektorn finns det bara ett inkomstslag och en skattesats att förhålla sig till, och totalt sett blir det samlade skatteuttaget för en lagertillgång och en kapitaltillgång med samma värdeutveckling mycket likartat. Skillnaderna är främst att rätten till skattemässig nedskrivning försvinner för fastigheter som tidigare klassificerats som lager. I stället får värdeminskingsavdrag göras på fastighetens byggnader.

För det andra föreslår jag att det ska råda skattemässig kontinuitet med avseende på anskaffningsvärde, skattemässigt värde och gjorda värdeminskingsavdrag vid underprisöverlåtelse av byggnad med mark. Förslaget syftar till att råda bot på oavsedda effekter vid underprisöverlåtelse av fastigheter på grund av att anskaffningsvärdet ska delas upp på mark respektive byggnad.

Konsekvensanalysen

Konsekvenserna av förslagen har varit svåra att beräkna med någon större exakthet. Detta beror främst på att förslagen antas ge upphov till beteendeförändringar, för vilka storleksuppskattningar är behäftade med stor osäkerhet. Min bästa bedömning är att de offentliga finansiella effekterna hamnar inom ett intervall. På kort sikt bedöms förslagen förstärka de offentliga finanserna med mellan 7,7 och 16,6 miljarder kronor. Den varaktiga effekten för de offentliga finanserna bedöms till ett lägre intervall mellan 5,9 och 13,1 miljarder kronor. Av dessa summor står förändringarna av bolagsskatteintäkterna för den klart övervägande delen.

För fastighetsbranschen kommer förslagen om avskattning vid transaktioner med paketerade fastigheter att ha störst påverkan för företag som har en hög transaktionstakt, omfattande projektutveckling och där objekten har en stark värdeutveckling. Det föreligger också en risk för vissa inlåsnings effekter, särskilt i ett initialt skede.

Utbudet av fastigheter ur det befintliga beståndet på marknaden för kommersiella fastigheter kan då komma att krympa avsevärt. Sänkningen av stämpelskatten kan dock mildra de negativa effekterna.