

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-02-15

Närvarande: F.d. justitieråden Severin Blomstrand och Annika Brickman samt justitierådet Anita Saldén Enérus.

Beskattning vid överlåtelse av fastighet till juridisk person

Enligt en lagrådsremiss den 2 februari 2017 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Marianne Kilnes, biträdd av kanslirådet Erik Sjöstedt.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

Allmänt

I lagrådsremissen föreslås att en fastighet ska anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot

ersättning som överstiger fastighetens skattemässiga värde om den är en näringsfastighet eller fastighetens omkostnadsbelopp om den är en privatbostadsfastighet. De nya reglerna ska gälla vid överlåtelser av fastigheter som är kapitaltillgångar, lagertillgångar eller privatbostadsfastigheter. Enligt gällande regler ska säljaren vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller näringsfastighet ta upp kapitalvinsten till beskattning (15 kap. 1 § första stycket och 42 kap. 1 § första stycket IL). Detta gäller dock inte om en fastighet förs över genom en överlåtelse som anses utgöra gåva vid inkomstbeskattningen.

När det gäller blandade överlåtelser, dvs. överlåtelser som innehåller såväl benefika som onerösa inslag, tillämpas vid inkomstbeskattningen enligt praxis en huvudsaklighetsprincip. Denna innebär att överlåtelserna inte delas upp i en gåvodel och en avyttringsdel utan att det är den huvudsakliga innebörden av överlåtelserna som är avgörande för om de ska ha karaktär av gåva eller avyttring. Om fastigheten överläts mot en ersättning som understiger fastighetens taxeringsvärde och gåvorekvisiten (förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt) är uppfyllda, anses överlåtelserna utgöra en gåva. Om ersättningen däremot uppgår till eller överstiger fastighetens taxeringsvärde, ska överlåtelserna i sin helhet anses utgöra en avyttring.

Gåvor kan medföra inkomstbeskattning i vissa fall. Gåvor som avser tillgångar i näringsverksamhet utlöser uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL såvida inte villkoren som gäller vid underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är uppfyllda. Enligt 53 kap. 2 och 3 §§ IL ska en fastighet (privat- eller näringsfastighet) som en fysisk person överlåter till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot en ersättning som understiger såväl marknadsvärdet som omkostnadsbeloppet anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet eller marknadsvärdet om det är lägre.

Efter några avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen 2015, som gällde tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen, har Skatteverket uppmärksammat att skatteupplägg med blandade överlåtelser av fastigheter (s.k. kattrumpor) har ökat i omfattning.

Förfarandet innebär att överlåtaren, som är 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. Härfter kan andelarna i det bolag till vilket fastigheten har överlåtits avyttras för marknadsvärdet till den slutliga förvärvaren.

Det sägs i remissen (s. 9) att genom detta förfarande med en s.k. paketering av fastigheten i ett bolag kan beskattningen av en del av värdeökningen på fastigheten helt elimineras. Det redovisas inte i remissen vilka regler i inkomstskattelagen som möjliggör att en uppkommen vinst helt kan undgå inkomstbeskattning. Vid benefika överlåtelser gäller i regel en kontinuitetsprincip, dvs. att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation. I fråga om kapitalvinster och kapitalförluster finns kontinuitetsprincipen reglerad i 44 kap. 21 § IL. När kontinuitetsprincipen tillämpas vid en överlåtelse genom gåva uppstår inte en definitiv skattelättnad. Beskattningen skjuts i stället upp tills förvärvaren avyttrar fastigheten eller, om fastigheten har paketerats, när fastigheten förs ut ur bolagssektorn.

I remissen redovisas de beskattningskonsekvenser överlåtelsen medför för överlåtaren. Vilka framtida beskattningskonsekvenser som förvärvet medför för förvärvaren berörs däremot inte. Det framstår därmed som oklart vad som avses när det anges att en del av värdeökningen helt kan undgå inkomstbeskattning. Redogörelsen för

beskattningskonsekvenserna bör därför kompletteras i detta avseende.

På s. 13 anges att det även i fortsättningen kommer 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. Det som avses torde vara att överlåtelserna kan ske utan omedelbara inkomstskattekonsekvenser. Reglerna i 23 kap. om underprisöverlåtelser gäller inte när en fysisk person överlåter en näringsfastighet som är en kapitaltillgång. Enligt 53 kap. 2 §, som gäller vid överlåtelser från fysiska personer till juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES, krävs att överlåtelserna sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som dess omkostnadsbelopp. De föreslagna ändringarna tar sikte på fall då ersättningen överstiger omkostnadsbeloppet. Det är därmed oklart under vilka förhållanden reglerna i 53 kap. blir tillämpliga när det är fråga om överlåtelser inom EU.

De nu föreslagna ändringarna görs i ett komplicerat system av olika regelverk inom inkomstbeskattningen. Vilka skattekonsekvenserna blir (som är inte helt enkla att överblicka) i olika situationer har inte närmare belysts. Lagrådet föreslår att det under den fortsatta beredningen med exempel belyses hur reglerna ska tillämpas i olika situationer.

En särskild utredare fick 2015 i uppdrag att se över vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet, dir. Fi 2015:62. Utredaren ska bl.a. kartlägga och analysera den sammantagna skattemässiga situationen för företag i fastighetsbranschen (såväl skatteregler som skattebelastning). Vidare ska utredaren särskilt kartlägga och analy-

sera förekomsten av paketering av fastigheter som ett verktyg för skatteplanering, samt utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv analysera effekterna av möjligheten respektive avsaknad av möjligheten till fastighetspaketering. Utredaren ska föreslå författningsändringar för att motverka paketering av fastigheter som ett skatteplaneringsverktyg. Uppdraget ska redovisas senast den 31 mars 2017. Hur de nu föreslagna ändringarna förhåller sig till utredningens uppdrag behandlas inte i remissen. Det förs inte heller någon diskussion om varför ingripandet mot de nu aktuella skatteuppläggen inte kan avvakta resultatet av utredningens arbete. Frågan bör beröras under den fortsatta beredningen.

Huvudsaklighetsprincipen började tillämpas på 1960 talet i en helt annan skattemiljö vid blandade överlåtelser av fastigheter. Principen, som också under senare år har kritiserats i rättsvetenskapen, särskilt efter att reglerna om överlåtelse till underpris infördes 1998, kan med andra ord anses förlegad. Det kan således numera finnas skäl att överväga att helt överge den vid inkomstbeskattningen.

Några sådana överväganden görs dock inte i remissen. Det har emellertid inte heller redovisats några övertygande argument för att principen fortsatt bara bör gälla vid överlåtelser mellan fysiska personer eller överlåtelser till juridiska personer mot en ersättning som understiger eller är lika med fastighetens skattemässiga värde alternativt omkostnadsbelopp. Några skäl till att det är mer legitimt att tillgodogöra sig obeskattade latent vinst om förvärvaren är en fysisk person än om förvärvaren är en juridisk person har inte angetts. Frågan bör belysas under den fortsatta beredningen.

På s. 16 redovisas att det under perioden från den 1 juni 2015 till den 30 september 2016 gjordes 246 fastighetsöverlåtelser på det beskrivna sättet. Det framkommer att i åtskilliga fall har en fysisk person

överlåtit flera fastigheter och fastigheterna har överlåtit till samma bolag eller olika bolag som har gemensamt ägande. Det rör sig om ett ganska begränsat antal överlåtelser. Den krets skattskyldiga som träffas av lagändringen är emellertid relativt vid. Överlåtelser mellan juridiska personer omfattas trots att skatteeffekterna inte är de samma som vid överlåtelser från fysiska personer till juridiska personer. Överlåtelser av rent organisatoriska skäl som inte görs i syfte att sälja fastigheten till utomstående omfattas. Lagändringen kommer också att träffa rena generationsskiftesfall. Det kan t.ex. vara fråga om en skogsbruksfastighet som ägaren inte längre orkar bruka utan önskar överlåta till nästa generation. Remissen berör inte närmare vilka skäl som har varit avgörande vid avgränsningen av tillämpningsområdet för de nya reglerna. Skälen för avgränsningen bör utvecklas under den fortsatta beredningen.

15 kap. 11 § och 44 kap. 8 c §

I 15 kap. 11 § IL, som är ny, föreskrivs att en fastighet anses avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger fastighetens skattemässiga värde. Paragrafen tar sikte på lagerfastigheter. I 44 kap. IL föreslås också en ny paragraf, 8 c §, med motsvarande innehåll. En fastighet som är kapitaltillgång ska dock anses avyttrad om den överlåts mot en ersättning som överstiger omkostnadsbeloppet.

I 15 kap. IL finns bestämmelser om vad som ska tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. I 44 kap. IL finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. Där finns bestämmelser om hur kapitalvinstberäkningen ska göras, bestämmelser om beskattningstidpunkt samt ersättningar i form av livräntor. De nu föreslagna bestämmelserna är av annan karaktär än de som

finns i 15 respektive 44 kap. IL. Avsikten med de föreslagna bestämmelserna är att reglera att vissa överlåtelser inte är att anse som gåvor.

I 8 kap. IL finns dels bestämmelser om inkomster som är skattefria och som gäller i flera inkomstslag, dels bestämmelser om inkomster som inte kan hänföras till något särskilt inkomstslag. Gåvor behandlas i 8 kap. 2 §. Där sägs att förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning är skattefria. Lagrådet föreslår att den nya regleringen tas in i ett nytt andra stycke i 2 §, som kan utformas på följande sätt.

En fastighet anses dock avyttrad om den överlåts 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.

I 15 kap. 1 § IL finns en hänvisning till bestämmelser i 8 kap. IL. Någon motsvarande hänvisning finns inte i 42 kap. om inkomstslaget kapital. En hänvisning till 8 kap. 2 § andra stycket bör lämpligen läggas till i 42 kap. 3 § IL.