

# Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom och tomträtter som görs vid delning av aktiebolag genom separation

## Innehållsförteckning

1	Sammanfattning .....	3
2	Lagtext .....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter .....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) .....	5
3	Bakgrund.....	7
4	Stämpelskatt – gällande rätt .....	7
5	Delning av bolag enligt aktiebolagslagen .....	8
5.1	Fullständig delning och partiell delning .....	8
5.2	Delning genom separation – ett nytt delningsförfarande.....	9
6	Stämpelskatt vid partiell delning.....	10
7	Förvärv av fast egendom och tomträtter som görs vid delning genom separation ska vara stämpelskattepliktiga .....	11
8	Bestämmelserna om underlag för stämpelskatt behöver inte ändras .....	12
9	Följdändring i kupongskattelagen .....	13
10	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	13
11	Konsekvensanalys.....	14
12	Författningskommentar .....	17
12.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter .....	17
12.2	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) .....	18

# 1 Sammanfattning

I promemorian föreslås att stämpelskatt ska tas ut vid förvärv av fast egendom eller tomträtter genom den nya bolagsrättsliga delningsformen delning genom separation.

I promemorian föreslås vidare följdändringar i kupongskattelagen (1970:624) och i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (stämpelskattelagen) med anledning av föreslagna ändringar i aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 31 januari 2023 och tillämpas, i fråga om stämpelskattelagen, på förvärv som görs efter den 30 januari 2023 och, i fråga om kupongskattelagen, på utbetalning av delningsvederlag till aktieägare som görs efter den 30 januari 2023.

## 2 Lagtext

### 2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 4 §<sup>1</sup>

Förvärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom:

- 1) köp eller byte,
- 2) tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening,
- 3) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom,
- 4) delning enligt 24 kap. 1 § *andra* stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) eller en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar sådan delning.
- 4) delning enligt 24 kap. 1 § *tredje* stycket aktiebolagslagen (2005:551) eller en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar sådan delning.

Förvärv av tomträtter är skattepliktiga om de sker genom upplåtelse, överlåtelse mot ersättning eller annat fång som avses i första stycket.

---

1. Denna lag träder i kraft den 31 januari 2023.

2. Lagen tillämpas första gången i fråga om förvärv som görs efter den 30 januari 2023.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 2 § kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §<sup>1</sup>

I denna lag förstås med

AIF-förvaltare: juridisk person som är AIF-förvaltare enligt 1 kap. 3 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder,

avstämningsbolag: aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551),

egen aktie: aktie som innehas av bolaget självt,

fondbolag: aktiebolag som driver fondverksamhet enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder,

förvaltningsbolag: ett utländskt företag som förvaltar en värdepappersfond i Sverige,

förvaringsinstitut: ett företag som är förvaringsinstitut enligt 1 kap. 1 § första stycket 15 lagen om värdepappersfonder eller kap. 4, 5 eller 7 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder,

utdelningstillfälle: för avstämningsbolag den i 4 kap. 39 § aktiebolagslagen avsedda dagen för avstämmning och för andra aktiebolag liksom i fråga om värdepappersfond eller specialfond den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

utdelningsberättigad: den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället,

värdepapperscentral: detsamma som i 1 kap. 3 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

Med utdelning avses även

1. återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden enligt 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 aktiebolagslagen,

2. utskiftning vid bolagets likvidation enligt 25 kap. 38 § aktiebolagslagen,

3. utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvs erbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag,

4. utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § aktiebolagslagen till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget,

5. utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare enligt 8 kap. 14 § lagen om värdepappersfonder eller 12 kap. 16 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder till den del vederlaget utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden, och

6. utbetalning av delningsvederlag till aktieägare enligt 24 kap. 28 § aktiebolagslagen som avser

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2016:52.

a) delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 1 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen, eller

b) delning enligt 24 kap. 1 § *andra* stycket 2 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än ersättning som enligt 42 kap. 16 b § inkomstskattelagen (1999:1229) inte ska tas upp.

a) delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen, eller

b) delning enligt 24 kap. 1 § *tredje* stycket 1 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än ersättning som enligt 42 kap. 16 b § inkomstskattelagen (1999:1229) inte ska tas upp.

---

1. Denna lag träder i kraft den 31 januari 2023.

2. Lagen tillämpas första gången i fråga om utbetalning av delningsvederlag till aktieägare som görs efter den 30 januari 2023.

### 3 Bakgrund

Utredningen om bolags gränsöverskridande rörlighet inom EU lämnar i sitt betänkande Bolags rörlighet över gränserna (SOU 2021:18) förslag till hur Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2121 av den 27 november 2019 om ändring av 2017 års direktiv vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar (2019 års direktiv) ska genomföras i svensk rätt. Direktivet är ett led i arbetet att harmonisera medlemsstaternas nationella lagstiftning på bolagsrättens område. I betänkandet föreslås bl.a. nya associationsrättsliga regler om delning av aktiebolag. Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 31 januari 2023. Förslaget innebär bl.a. att de två nuvarande delningsformerna i 24 kap. 1 § ABL, fullständig delning och partiell delning, kompletteras med en ny typ av delning som benämns delning genom separation.

En delning genom separation innebär att en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses. Vid en delning genom separation kan exempelvis fast egendom eller tomträtter förvärvas av ett aktiebolag från ett annat. Stämpelskatt ska betalas till staten vid vissa typer av förvärv av fast egendom och tomträtter. Bland annat är förvärv av fast egendom genom köp eller byte skattepliktiga. Även förvärv av fast egendom som görs genom partiell delning är skattepliktiga. I denna promemoria behandlas frågan om hur ett förvärv som görs genom delning genom separation ska bedömas ur ett stämpelskatterättsligt perspektiv.

Som en följd av förslaget om att införa delning genom separation i aktiebolagslagen föreslår utredningen en ny lydelse av 24 kap. 1 § samma lag. Enligt förslaget ska bestämmelsen om partiell delning regleras i paragrafens tredje stycke i stället för som tidigare i paragrafens andra stycke. Av denna anledning föreslås också att stämpelskattelagens och kupongskattelagens hänvisningar till paragrafen ändras.

### 4 Stämpelskatt – gällande rätt

Enligt 1 § stämpelskattelagen ska stämpelskatt erläggas till staten enligt denna lag för förvärv av fast egendom och tomträtter. Av 4 § första stycket stämpelskattelagen framgår att förvärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom:

- 1) köp eller byte,
- 2) tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening,
- 3) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom,
- 4) delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) eller en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar sådan delning.

Enligt 4 § andra stycket stämpelskattelagen är förvärv av tomträtter skattepliktiga om de sker genom upplåtelse, överlåtelse mot ersättning eller annat fång som avses i första stycket.

Bestämmelsen i 4 § första stycket 4 stämpelskattelagen innebär att stämpelskatt ska tas ut vid förvärv av fast egendom eller tomträtt som sker genom partiell delning (prop. 2009/10:9, bet. 2009/10:SkU10, rskr. 2009/10:75).

De fång som tas upp i 4 § stämpelskattelagen utgör en uttömmande uppräkningslista av de fång som är skattepliktiga. Fång som inte omfattas av uppräkningslistan är således skattefria. Exempel på skattefria fång är arv, gåva, bodelning, fusion och fång genom fastighetsbildning.

Stämpelskatten är femton kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde (8 § första stycket stämpelskattelagen). Förvärvs egendomen av en juridisk person är dock skatten enligt huvudregeln fyrtyotvå kronor och femtio öre för varje fullt tusental kronor av egendomens värde (8 § andra stycket stämpelskattelagen). Vid köp av fast egendom bestäms värdet enligt 8 § stämpelskattelagen normalt genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljas (9 § samma lag). Det högsta av dessa värden anses som egendomens värde. Bestämmelserna i 9 § stämpelskattelagen tillämpas på motsvarande sätt även i andra fall när fast egendom förvärvas mot ersättning (10 § samma lag). Omfattar ett förvärv även annat än fast egendom eller tomträtt och har fördelningen av ersättningen mellan skattepliktig och övrig egendom inte angetts i fångeshandlingen ska hela ersättningen anses avse den skattepliktiga egendomen om fördelningen inte på annat sätt tillförlitligen styrks (13 § stämpelskattelagen). Om ersättning utgår i form av lös egendom värderas denna egendom enligt reglerna i 23 § den upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (14 § stämpelskattelagen).

## 5 Delning av bolag enligt aktiebolagslagen

### 5.1 Fullständig delning och partiell delning

I 24 kap. ABL regleras omstrukturering av aktiebolag genom delning. Ett aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra aktiebolag (1 § första stycket). Vad gäller tillgångarna innebär delningen att dessa övergår från det överlåtande bolaget till det eller de övertagande bolagen genom universalsuccession (prop. 2004/05:85 s. 850). Delning har hittills kunnat göras på två olika sätt.

Det första sättet, s.k. fullständig delning, innebär att ett bolags samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation (1 § andra stycket 1). Det andra sättet, partiell delning, innebär att en del av ett bolags tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses (1 § andra stycket 2). I båda fallen ska ersättning (delningsvederlag) lämnas till aktieägarna i det överlåtande bolaget.



Ersättningen ska bestå av aktier i det eller de övertagande bolagen (minst hälften av ersättningens sammanlagda värde) eller av pengar (2 §).

I aktiebolagslagen ställs ett antal kriterier av formell karaktär upp för att delning ska få ske. Bland annat ska en delningsplan med visst innehåll upprättas (7 §), de deltagande bolagens revisorer ska granska delningsplanen (13 §) och det överlåtande bolaget ska ansöka hos Bolagsverket om tillstånd att verkställa delningsplanen (22 §).

Som framgår under avsnitt 6 är förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning stämpelskattepliktiga.

## 5.2 Delning genom separation – ett nytt delningsförfarande

Enligt betänkandets förslag ska de två nuvarande delningsformerna fullständig och partiell delning i 24 kap. 1 § ABL kompletteras med en tredje form av delning, delning genom separation. Denna innebär att en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder överförs till det eller de övertagande bolagen samtidigt som delningsvederlag utgår till det överlåtande bolaget i stället för till dess aktieägare. Delning genom separation liknar således partiell delning men med den skillnaden att delningsvederlaget – aktier och, eventuellt, pengar – ska betalas till det överlåtande bolaget i stället för till dess aktieägare.

Förslaget innebär att 24 kap. 1 § aktiebolagslagen får följande lydelse:

Ett aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra aktiebolag (*delning*).

Delning kan ske genom att det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag, varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation och delningsvederlag utgår till aktieägarna i det bolaget (*fullständig delning*).

Delning kan också ske genom att en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses. Vid sådan delning ska delningsvederlag utgå

1. till aktieägarna i det överlåtande bolaget (*partiell delning*), eller
2. till det överlåtande bolaget (*delning genom separation*).

Övertagande bolag kan vara redan bildade aktiebolag eller aktiebolag som bildas genom delningen.

Paragrafen ändras på så sätt att fullständig delning regleras i paragrafens andra stycke i stället för som tidigare i andra stycket 1 och att partiell delning regleras i 24 kap. 1 § tredje stycket 1 i stället för som tidigare i första stycket 2. I tredje stycket 2 införs definitionen av den nya delningsformen delning genom separation. Fjärde stycket överensstämmer med det tidigare tredje stycket.

## 6 Stämpelskatt vid partiell delning

Från och med den 1 januari 2010 gäller att stämpelskatt ska tas ut vid förvärv av fast egendom eller tomträtt genom partiell delning (prop. 2009/10:9, bet. 2009/10:SkU10, rskr. 2009/10:75). Av förarbetena framgår bl.a. följande. En transaktion som uppfyller förutsättningarna för verksamhetsavyttring enligt inkomstskattelagen – dvs. en ombildning där ett företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till köpande företag – utgör en typ av köp och är därmed stämpelskattepliktig. Förvärv av fast egendom eller tomträtter genom en partiell delning har stora likheter med förvärv av fast egendom eller tomträtter genom ett köp som är att betrakta som en verksamhetsavyttring. Både när ett förvärv av fast egendom eller tomträtt sker genom ett köp och när det sker genom partiell delning gäller att äganderätten till fastigheten går över till ett övertagande bolag mot ersättning samtidigt som såväl överlåtande som övertagande bolag lever vidare efter transaktionen. Ett förvärv genom en transaktion som uppfyller förutsättningarna för partiell delning är dock inte identiskt med ett förvärv genom en transaktion som uppfyller förutsättningarna för verksamhetsavyttring. Bland annat skiljer de sig åt vad avser mottagare av ersättningen för förvärvet (aktieägarna respektive överlåtande bolag) och tillvägagångssättet för att uppnå avsedda rättsverkningar (upprättande av delningsplan m.fl. steg som följer av aktiebolagslagen respektive ingående av avtal enligt avtalsrättsliga regler). De rättsverkningar som uppnås genom de respektive förvärvsformerna partiell delning och köp, i synnerhet sådant köp som är att betrakta som verksamhetsavyttring, uppvisar dock sådana likheter att det talar för att dessa förvärv bör behandlas på samma sätt vad gäller skyldigheten att erlägga stämpelskatt.

De stora likheter som finns mellan överlåtelse av fast egendom genom partiell delning och genom köp, i synnerhet sådant köp som uppfyller förutsättningarna för skattemässig verksamhetsavyttring, samt risken för urholkning av skattebasen för stämpelskatt ledde till slutsatsen att förvärv av fast egendom och tomträtter genom partiell delning skulle vara stämpelskattepliktiga. Således kompletterades bestämmelsen i 4 § stämpelskatte-lagen så att även förvärv genom partiell delning skulle omfattas av skatteplikten (prop. 2009/10:9 s. 11 och 14).

## 7 Förfärv av fast egendom och tomträtrer som görs vid delning genom separation ska vara stämpelskattepliktiga

**Promemorians förslag:** Förfärv av fast egendom eller tomträtrer som görs vid delning av aktiebolag genom separation ska vara stämpelskattepliktiga.

Hänvisningen i stämpelskattelagen till aktiebolagslagens bestämmelse om partiell delning ska anpassas till aktiebolagslagens nya lydelse.

**Skälen för förslaget:** Av 4 § första stycket 4 stämpelskattelagen framgår att förfärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom partiell delning eller en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar sådan delning. Frågan är om även förfärv av fast egendom och tomträtrer genom det nya delningsförfarandet delning genom separation ska vara stämpelskattepliktiga.

Delning genom separation har stora likheter med en partiell delning. Detta gäller såväl de formella förutsättningarna för att genomföra delningsförfarandena som deras rättsverkan. När det gäller de formella förutsättningarna krävs t.ex. i båda fallen att en delningsplan ska upprättas, de deltagande bolagens revisorer ska granska delningsplanen och det överlåtande bolaget ska ansöka hos Bolagsverket om tillstånd att verkställa delningsplanen. När det gäller rättsverkningarna innebär de båda förfarandena att äganderätten till en fastighet eller en tomträtt kan gå över till ett övertagande bolag mot ersättning samtidigt som såväl överlåtande som övertagande bolag lever vidare efter transaktionen.

Dessa likheter, i synnerhet avseende rättsverkan, talar för att förfarandena bör behandlas lika när det gäller skyldigheten att betala stämpelskatt. Den skillnad som finns mellan de två delningsformerna – att delningsvederlaget (ersättningen) vid delning genom separation lämnas till det överlåtande bolaget i stället för till det överlåtande bolagets aktieägare – leder inte till en annan bedömning.

Om förfärv av fastigheter genom delning genom separation inte skulle vara stämpelskattepliktigt skulle det delningsförfarandet kunna användas som ett fördelaktigt alternativ till andra, stämpelskattepliktiga överföringar av fast egendom eller tomträtt, vilket skulle kunna riskera att skattebasen urholkas.

Förfärv av fast egendom eller tomträtrer genom delning genom separation bör därför vara stämpelskattepliktiga.

I utredningens betänkande föreslås ändringar i 24 kap. 1 § ABL, till vilken 4 § första stycket 4 stämpelskattelagen hänvisar. Ändringarna innebär att partiell delning ska regleras i 24 kap. 1 § tredje stycket 1 ABL i stället för i andra stycket 2 samma paragraf. Hänvisningen i stämpelskattelagen bör justeras med anledning av utredningens förslag.

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 4 § första stycket 4 stämpelskattelagen.

## 8 Bestämmelserna om underlag för stämpelskatt behöver inte ändras

**Promemorians bedömning:** Förslaget att förvärv av fast egendom eller tomträtter som görs vid delning av aktiebolag genom separation eller en motsvarande åtgärd enligt utländsk lagstiftning ska vara stämpelskattepliktiga kräver ingen förändring av bestämmelserna om underlag för stämpelskatt.

**Skälen för bedömningen:** Vid förvärv av fast egendom bestäms värdet som ska ligga till grund för beskattningen normalt genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljas (9 § stämpelskattelagen). Stämpelskatten ska beräknas på det högsta av dessa värden. Denna princip tillämpas på motsvarande sätt även i andra fall när fast egendom förvärvas mot ersättning (10 §).

Vid förvärv av fast egendom genom delning genom separation utgår ersättning till det överlåtande bolaget (delningsvederlag). Detta innebär att vid förvärv av fast egendom genom delning genom separation ska normalt det högsta värdet vid en jämförelse av delningsvederlaget och taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljas utgöra grund för beskattning.

Delningsvederlaget kan bestå av enbart aktier i det övertagande bolaget eller av sådana aktier och pengar. Om vederlaget helt eller delvis består av aktier ska de värderas enligt reglerna i 23 § den upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (14 § stämpelskattelagen).

Vid överlåtelse av egendom till följd av delning genom separation finns det inte någon begränsning avseende vilken typ av egendom eller i vilken omfattning egendom får överlätas. Delning genom separation kan således avse antingen fast eller lös egendom eller en kombination av de båda. Det är dock endast förvärv av fast egendom som är föremål för stämpelskatt. Om fördelningen av delningsvederlaget mellan fast och lös egendom inte angetts i fångeshandlingen ska hela ersättningen anses avse den fasta egendomen om fördelningen inte på annat sätt tillförlitligen styrks (13 § stämpelskattelagen).

De nämnda bestämmelserna kan tillämpas på förvärv av fast egendom eller tomträtter genom delning genom separation. Förslaget att sådana förvärv ska vara stämpelskattepliktiga kräver ingen förändring av bestämmelserna om underlag för stämpelskatt.

I utländsk lagstiftning kan det finnas skilda regler för hur ersättningen vid delningsliknande förfaranden ska betalas och vari det ska bestå. En förutsättning för att förvärv enligt dessa förfaranden ska omfattas av stämpelskatt enligt förslaget är dock att de motsvarar delning genom separation, vilket bl.a. innebär att ersättning måste utgå på ungefär samma sätt. Det krävs därför inte någon särreglering för underlaget för stämpelskatt vid förvärv genom en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar delning genom separation.

## 9 Följdändring i kupongskattelagen

**Promemorians förslag:** Hänvisningarna i kupongskattelagen till aktiebolagslagens bestämmelser om vederlag vid fullständig och partiell delning ska anpassas till aktiebolagslagens nya lydelse.

**Skälen för förslaget:** Begränsat skattskyldiga beskattas enligt 1 § kupongskattelagen för, såvitt här är av intresse, utdelning på aktier i svenska aktiebolag och europabolag med säte i Sverige. Till sådan utdelning som ska tas upp till beskattning räknas enligt 2 § andra stycket 6 kupongskattelagen även utbetalning av delningsvederlag till aktieägare i överlåtande bolag vid fullständig och partiell delning till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen. Skattskyldigheten följer av hänvisningar till bestämmelserna i 24 kap. 1 § andra stycket 1 (fullständig delning) och 24 kap. 1 § andra stycket 2 (partiell delning) ABL.

I betänkandet föreslås ändringar i 24 kap. 1 § ABL som innebär att fullständig delning i stället ska regleras i 24 kap. 1 § andra stycket och partiell delning i 24 kap. 1 § tredje stycket 1. Hänvisningarna i 2 § andra stycket 6 kupongskattelagen bör ändras med anledning av utredningens förslag.

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 2 § andra stycket 6 kupongskattelagen.

## 10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** Den föreslagna ändringen i stämpelskattelagen ska träda i kraft den 31 januari 2023 och tillämpas första gången i fråga om förvärv som görs efter den 30 januari 2023.

Den föreslagna ändringen i kupongskattelagen ska träda i kraft den 31 januari 2023 och tillämpas första gången i fråga om utbetalning av delningsvederlag till aktieägare som görs efter den 30 januari 2023.

**Skälen för förslaget:** De föreslagna bestämmelserna i stämpelskattelagen och i kupongskattelagen bör träda i kraft samtidigt som den av utredningen föreslagna bestämmelsen i 24 kap. 1 § ABL. Det innebär att de bör träda i kraft den 31 januari 2023.

Ändringen i stämpelskattelagen föreslås tillämpas första gången i fråga om förvärv som görs efter den 30 januari 2023.

Ändringen i kupongskattelagen föreslås tillämpas första gången i fråga om utbetalning av delningsvederlag till aktieägare som görs efter den 30 januari 2023.

## 11 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

### **Syfte och alternativa lösningar**

I SOU 2021:18 föreslås att de två nuvarande delningsformerna fullständig och partiell delning aktiebolagslagen kompletteras med en tredje form av delning: delning genom separation. Förvärv av fast egendom och tomträtter genom partiell delning är i dag stämpelskattepliktiga. I denna promemoria föreslås att stämpelskatt också ska tas ut om fast egendom eller tomträtter förvärvas genom delning genom separation. Delning genom separation har stora likheter med partiell delning, varför båda typerna av förvärv av fast egendom bör vara stämpelskattepliktiga.

Om förslaget inte genomförs skapas en möjlighet att undkomma stämpelskatt genom att använda delning genom separation för att förvärva en fastighet i stället för att förvärva den på ett sätt som innebär att stämpelskatt ska betalas, t.ex. genom partiell delning. Enligt uppgifter från Lantmäteriet gjordes 153 förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning under 2021. Några alternativa lösningar än att inkludera delning genom separation som ett stämpelskattepliktigt förvärv i stämpelskattelagen har inte ansetts vara relevanta.

Reglerna föreslås träda i kraft den 31 januari 2023 och tillämpas i fråga om förvärv som görs efter den 30 januari 2023. Bestämmelserna bör träda i kraft samtidigt som den föreslagna bestämmelsen i aktiebolagslagen träder i kraft. Att ta några andra hänsyn när det gäller tidpunkten för ikraftträdande har inte bedömts vara nödvändigt.

Information om den nya bestämmelsen bör inkluderas av inskrivningsmyndighet i annan information som rör uttag av stämpelskatt vid förvärv av fast egendom eller tomträtter och i övrig information om genomförandet av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2121 av den 27 november 2019 om ändring av 2017 års direktiv vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar. Det är ett fåtal aktörer som påverkas av förslaget i promemorian och några speciella informationsinsatser utöver vad som beskrivs ovan bedöms inte vara nödvändiga.

De följdändringar som föreslås i promemorian i kupongskattelagen och i stämpelskattelagen med anledning av ändringarna i aktiebolagslagen är författningstekniska och ger inte upphov till några konsekvenser för vare sig de offentliga finanserna eller för företagen. Resterande del av konsekvensanalysen rör därför enbart förslaget att stämpelskatt ska tas ut om fast egendom eller tomträtter förvärvas genom delning genom separation.

### **Offentligfinansiella effekter**

Förslaget bedöms inte ge upphov till någon offentligfinansiell effekt.

I dag är förvärv av fast egendom eller tomträtter stämpelskattepliktiga om de sker genom partiell delning (se avsnitt 6). Delningsförfarandet delning genom separation ger företagen en ny omstruktureringsmöjlighet, som kan användas för att låta äganderätten till en fastighet övergå från ett företag till ett annat. Förfarandet har stora likheter med partiell delning. Bedömningen är att fast egendom eller tomträtter som kommer att förvärfvas genom delning genom separation i dag förvärfvas genom partiell delning eller något annat stämpelskattepliktigt förvärv, t.ex. köp. Möjligheten att använda delning genom separation påverkar därför inte uttaget av stämpelskatt och därmed inte intäkterna från stämpelskatt. Möjligheten att använda delningsförfarandet delning genom separation bedöms inte heller ge upphov till ett förändrat antal förvärv av fast egendom eller tomträtter än vad som sker med nuvarande regler.

## Effekter för företag

Förslaget berör företag där äganderätten till en fastighet överförs från ett företag till ett annat genom det nya delningsförfarandet delning genom separation. Bedömningen är att sådana överlåtelse i dag sker genom förfaranden som innebär att förvärven är stämpelskattepliktiga. Det är frivilligt för företag att överlåta och förvärva fast egendom och företagen kan själva välja vilken överlåtelseform som är lämplig.

I SOU 2021:18 framgår att det under perioden 2015–2019 registrerades årligen 40–50 *inhemska* delningar hos Bolagsverket enligt gällande regelverk. Utifrån dessa uppgifter är det dock svårt att dra några slutsatser kring hur många företag som kan beröras av förslaget i denna promemoria. Det beror dels på att alla delningar som görs i dag inte behöver inkludera överlåtelse av fastighet, dels på att delningarna både kan vara fullständiga eller partiella. Det är endast i det senare fallet som ett förvärv av en fastighet är stämpelskattepliktigt.

I betänkandet framgår vidare att Bolagsverket inte har kunnat ge någon preciserad prognos om det förväntade årliga antalet ansökningar om *gränsöverskridande* delningar. Myndigheten bedömer dock att det inte kommer att röra sig om några större volymer och inte fler än ansökningarna om tillstånd till gränsöverskridande fusioner. Under perioden 2015–2020 genomfördes mellan 25 och 30 gränsöverskridande fusioner per år. Alla gränsöverskridande delningar behöver inte inkludera en överlåtelse av fastighet, vilket innebär att antalet företag som kan påverkas av förslaget är lägre än 25–30.

Utifrån tillgängliga uppgifter är det inte möjligt att analysera storleken på de företag som kan komma att påverkas av förslaget, eller vilka branscher de är verksamma i. Det är dock sannolikt att företag som kommer att överlåta fastigheter genom delning genom separation är större företag snarare än mindre.

De överlåtelsemöjligheter av fastigheter som finns i dag är förknippade med administrativa kostnader för företagen. Kostnaderna utgörs, förutom av skatter och avgifter, också av den tid företagen behöver avsätta för att sätta sig in i relevanta regelverk och genomföra överlåtelseerna. De administrativa kostnaderna, inklusive tidsåtgången för företagen, för att överlåta fastigheter genom delning genom separation bedöms vara

desamma som för övriga överlåtelseförfaranden. De administrativa kostnaderna för företagen bedöms därför vara oförändrade till följd av förslaget.

Ur ett konkurrensperspektiv är det rimligt att liknande överlåtelseförfaranden för fast egendom omfattas av samma skatteregler. Om överlåtelser genom delning genom separation inte skulle vara stämpelskattepliktiga hade detta kunnat påverka konkurrensförhållandena mellan företagen negativt eftersom stämpelskatt skulle erläggas i vissa fall men inte i andra. Med förslaget blir förutsättningarna för företagen i detta perspektiv i stället lika. En ordning där vissa överlåtelseförfaranden är skattefria riskerar dessutom att urholka skattebasen. I det här fallet hade delning genom separation kunnat användas som ett fördelaktigt alternativ till andra, stämpelskattepliktiga överföringar av fast egendom eller tomträtt.

Förslaget innehåller inga särskilda regler för små företag och bedöms heller inte behöva det. Att använda delningsförfarandet delning genom separation är frivilligt för såväl små som stora företag. Genom att förvärv av fast egendom genom delning genom separation blir stämpelskattepliktiga kommer inte företagens beslut att göra en sådan delning bero på stämpelskattereglerna.

Förslaget bedöms inte medföra några andra kostnader för företagen eller innebära att de behöver vidta förändringar i sin verksamhet.

## **Effekter för myndigheter**

### *Konsekvenser för Inskrivningsmyndigheten*

Inskrivningsmyndigheten är beskattningsmyndighet för stämpelskatt (3 § stämpelskattelagen). Den statliga lantmäterimyndigheten (Lantmäteriet) är inskrivningsmyndighet enligt 19 kap. 3 § jordabalken, och således beskattningsmyndighet för stämpelskatt avseende fast egendom och tomträtter. Lantmäteriet är även uppbördsmyndighet för stämpelskatt (31 § stämpelskattelagen). Bedömningen är att fast egendom eller tomträtter som kommer att förvärfas genom delning genom separation i dag förvärfas genom partiell delning eller något annat stämpelskattepliktigt förvärv, t.ex. köp. Möjligheten att använda delningsförfarandet delning genom separation bedöms därför inte ge upphov till fler skattepliktiga förvärv av fast egendom eller tomträtter än vad som är fallet i dag. Den föreslagna ändringen bör därför inte medföra något merarbete för Lantmäteriet.

### *Konsekvenser för Bolagsverket*

Det överlåtande bolaget ska vid en delning genom separation ge in delningsplanen med bifogade handlingar till Bolagsverket och ansöka om tillstånd att verkställa delningsplanen. Att förvärv av fastigheter och tomträtter genom delning genom separation blir stämpelskattepliktiga kommer inte att medföra att det blir ett ökat antal tillståndsansökningar. Den föreslagna ändringen bör därför inte medföra något merarbete för Bolagsverket.



### *Konsekvenser för de allmänna domstolarna*

Lantmäteriets beslut i ett inskrivningsärende överklagas till tingsrätt (38 § stämpelskattelagen). Den föreslagna ändringen bör inte medföra något merarbete för allmän domstol.

## **Förenlighet med EU-rätten**

Förslaget bedöms vara förenligt med det EU-rättsliga regelverket.

## **Övriga effekter**

Förslaget bedöms inte ha någon effekt för miljön, för enskilda, för sysselsättningen, för den ekonomiska fördelningen eller den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

## **12 Författningskommentar**

### **12.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter**

4 § Förvärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom:

- 1) köp eller byte,
- 2) tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening,
- 3) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom,
- 4) delning enligt 24 kap. 1 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) eller en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar sådan delning.

Förvärv av tomträtter är skattepliktiga om de sker genom upplåtelse, överlåtelse mot ersättning eller annat fång som avses i första stycket.

I paragrafen anges de förvärv av fast egendom eller tomträtter som är skattepliktiga.

Ändringen innebär att *första stycket fjärde punkten* justeras på så sätt att delning enligt 24 kap. 1 § tredje stycket ABL, dvs. både partiell delning och delning genom separation, anges som skattepliktiga förvärv. Av ändringen följer därmed att förvärv genom partiell delning (24 kap. 1 § tredje stycket 1 ABL) fortsätter att vara skattepliktiga och att skatteplikt införs för förvärv som sker genom delning genom separation (24 kap. 1 § tredje stycket 2 ABL).

Övervägandena finns i avsnitt 7.

## 12.2 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

2 § I denna lag förstås med

AIF-förvaltare: juridisk person som är AIF-förvaltare enligt 1 kap. 3 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder,

avstämningsbolag: aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551),

egen aktie: aktie som innehas av bolaget självt,

fondbolag: aktiebolag som driver fondverksamhet enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder,

förvaltningsbolag: ett utländskt företag som förvaltar en värdepappersfond i Sverige,

förvaringsinstitut: ett företag som är förvaringsinstitut enligt 1 kap. 1 §

första stycket 15 lagen om värdepappersfonder eller 1 kap. 4, 5 eller 7 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder,

utdelningstillfälle: för avstämningsbolag den i 4 kap. 39 § aktiebolagslagen avsedda dagen för avstämmning och för andra aktiebolag liksom i fråga om värdepappersfond eller specialfond den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

utdelningsberättigad: den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället,

värdepapperscentral: detsamma som i 1 kap. 3 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

Med utdelning avses även

1. återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden enligt 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 aktiebolagslagen,

2. utskiftning vid bolagets likvidation enligt 25 kap. 38 § aktiebolagslagen,

3. utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag,

4. utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § aktiebolagslagen till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget,

5. utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare enligt 8 kap. 14 § lagen om värdepappersfonder eller 12 kap. 16 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder till den del vederlaget utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden, och

6. utbetalning av delningsvederlag till aktieägare enligt 24 kap. 28 § aktiebolagslagen som avser

a) delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen, eller

b) delning enligt 24 kap. 1 § tredje stycket 1 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än ersättning som enligt 42 kap. 16 b § inkomstskattelagen (1999:1229) inte ska tas upp.

Paragrafen innehåller bestämmelser om ord och uttryck i lagen.

I *andra stycket sjätte punkten* ändras hänvisningarna till 24 kap. 1 § ABL till följd av de av utredningen föreslagna ändringarna av den paragrafen. Hänvisningen i *a)* ändras till delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket ABL (fullständig delning).

Hänvisningen i *b)* ändras till 24 kap. 1 § tredje stycket 1 ABL (partiell delning)

Övervägandena finns i avsnitt 9.