

Lagrådsremiss

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom och tomträtter genom vissa slag av delning

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 17 juni 2009

Anders Borg

Fredrik Löfstedt
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att stämpelskatt ska tas ut vid förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning, dvs. sådan delning som avses i 24 kap. 1 § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551). Stämpelskatt tas i dag ut vid förvärv genom köp, bl.a. sådana köp som inkomstskatterättsligt är att betrakta som verksamhetsavyttringar. Förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning har stora likheter med förvärv genom köp, varför båda typerna av förvärv bör vara stämpelskattepliktiga. Även förvärv genom en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar sådan delning ska vara stämpelskattepliktiga.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas i fråga om förvärv som görs efter den 31 december 2009.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter	4
3	Ärendet och dess beredning.....	5
4	Gällande rätt	5
4.1	Stämpelskatt.....	5
4.2	Omstrukturering av bolag enligt aktiebolagslagen.....	6
4.3	Skatterättslig reglering av omstruktureringar.....	7
5	Överväganden och förslag	9
5.1	Stämpelskatt vid partiell delning.....	9
5.2	Utländska motsvarigheter till delning	14
5.3	Underlag för stämpelskatt vid partiell delning.....	15
6	Ikraftträdande.....	16
7	Konsekvenser av förslaget.....	16
8	Författningskommentarer	18
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom och tomträtter genom vissa slag av delning.....	19
Bilaga 2	Promemorian lagförslag.....	20
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna till promemorian.....	21

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

2 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 §¹

Förvärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom:

- | | |
|---|--|
| 1) köp eller byte, | 3) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom. |
| 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.

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas i fråga om förvärv som görs efter den 31 december 2009.

¹ Senaste lydelse 1998:1610.

3 Ärendet och dess beredning

Stämpelskatt ska erläggas till staten vid vissa typer av förvärv av fast egendom och tomträtter. Bland annat är förvärv av fast egendom genom köp eller byte skattepliktiga.

Den 1 januari 2006 infördes associationsrättsliga regler om delning av aktiebolag. Bland annat infördes regler om partiell delning, som innebär att en del av ett bolags tillgångar övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses (prop. 2004/05:85, bet. 2004/05:LU23, rskr. 2004/05:291, SFS 2005:551). Partiell delning har stora likheter med det inkomstskatterättsliga institutet partiell fission. Bestämmelser om partiell fission infördes den 1 januari 2007 (prop. 2006/07:2, bet. 2006/07:SkU2, rskr. 2006/07:41, SFS 2006:1422) och innebär att överföring av tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar från ett företag till ett annat under vissa förutsättningar undantas från omedelbar inkomstbeskattnings.

Genom partiell delning kan exempelvis fast egendom eller tomträtter förvärfas av ett aktiebolag från ett annat bolag utan att någon stämpelskatt tas ut. Om förutsättningarna för partiell fission samtidigt är uppfyllda föranleder transaktionen inte heller någon omedelbar inkomstbeskattnings.

Inom Finansdepartementet har utarbetats en promemoria innehållande förslag till förändringar av erläggande av stämpelskatt vid partiella delningar. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2009/3282).

I lagrådsremissen behandlas promemorians förslag.

4 Gällande rätt

4.1 Stämpelskatt

Enligt 1 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (stämpelskattelagen) ska stämpelskatt erläggas till staten enligt denna lag för bl.a. 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.

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

De fång som tas upp i 4 § stämpelskattelagen utgör en uttömmande uppräknings av de fång som är skattepliktiga. Fång som inte omfattas av uppräkningsen 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 trettio kronor 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 förvärvs 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).

4.2 Omstrukturerings av bolag enligt aktiebolagslagen

Med omstrukturerings avses här transaktioner som syftar till förändringar av organisation eller ägande. En omstrukturerings kan ske inom en koncern eller mellan fristående bolag. En omstrukturerings kan genomföras dels med tillämpning av allmänna civilrättsliga regler om avtal om köp, t.ex. vid överlåtelse av inkråmet i ett bolag, dels med tillämpning av associationsrättsliga bestämmelser om omstrukturerings, t.ex. fusion mellan två eller flera aktiebolag. Härutöver finns skatterättsliga bestämmelser som rör omstrukturerings av företag (se avsnitt 4.3). Av intresse för denna promemoria är främst den associationsrättsliga regleringen av fusion och delning.

Fusion

En fusion enligt aktiebolagslagen (2005:551, ABL) innebär att två eller flera aktiebolag går samman genom att samtliga tillgångar och skulder i ett eller flera av bolagen övertas av ett annat aktiebolag mot ersättning till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen samtidigt som det eller de överlåtande bolagen upplöses utan likvidation (23 kap. 1 § ABL). Lagen skiljer mellan två former av fusion. Den ena formen, *absorption*, innebär att ett eller flera överlåtande bolag övergår i ett övertagande bolag. Den andra formen, *kombination*, innebär att två eller flera överlåtande bolag förenas genom att de bildar ett nytt aktiebolag. Ersättningen till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen (fusionsvederlag) ska bestå av aktier i det övertagande bolaget eller av pengar (23 kap. 2 § ABL).

Fram till och med år 1998 var förvärv av fast egendom och tomträtter genom fusion stämpelskattepliktiga. Slopandet av skatteplikten motiverades med att ombildningar av detta slag inte skulle motverkas (se prop. 1998/99:15, s. 261).

Delning

I 24 kap. ABL regleras omstrukturering genom delning. Ett aktiebolag kan delas genom att bolagets tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra aktiebolag mot vederlag till aktieägarna i det överlåtande bolaget (24 kap. 1 § första stycket ABL). Delning kan gå till på två sätt. Den första metoden, 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 (24 kap. 1 § andra stycket 1 ABL). Den andra metoden, *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 (24 kap. 1 § andra stycket 2 ABL). I båda fallen ska ersättning (delningsvederlag) lämnas till aktieägarna i det överlåtande bolaget (24 kap. 2 § ABL). Ersättningen ska bestå av aktier i det eller de övertagande bolagen eller av pengar. I ABL ställs ett antal kriterier av formell karaktär upp för att delning ska få ske. Bland annat ska en delningsplan med visst innehåll upprättas (24 kap. 7 §), de deltagande bolagens revisorer ska granska delningsplanen (24 kap. 13 §) och det överlåtande bolaget ska ansöka hos Bolagsverket om tillstånd att verkställa delningsplanen (24 kap. 22 §).

Förvärv av fast egendom eller tomträtter genom delning (fullständig eller partiell) är inte stämpelskattepliktiga.

4.3 Skatterättslig reglering av omstruktureringar

I inkomstskattelagen (1999:1229, IL) finns särskilda bestämmelser för olika former av omstruktureringar. Denna lagstiftning syftar till att underlätta olika omstruktureringsåtgärder. Detta uppnås genom att, under förutsättning att de i IL angivna förutsättningarna är uppfyllda, åtgärderna inte föranleder någon omedelbar inkomstbeskattning. Av störst intresse för denna promemoria är de inkomstskatterättsliga reglerna om fusion och fission, verksamhetsavyttring och partiell fission.

Fusion och fission

De associationsrättsliga instituten fusion respektive fullständig delning motsvaras i IL i huvudsak av fusion respektive fission, som regleras i 37 kapitlet.

Med *fusion* avses en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos det överlåtande företaget tas över av det övertagande företaget och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation. Med *fission* avses en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos det överlåtande företaget tas över av

två eller flera andra företag och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation.

Som redan nämnts (se avsnitt 4.2) omfattas förvärv av fast egendom eller tomträtter genom fusion eller fullständig delning enligt ABL inte av stämpelskatt.

Verksamhetsavyttring

Med *verksamhetsavyttring*, som regleras i 38 kap. IL, avses en ombildning där det säljande företaget avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till det köpande företaget. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Om det säljande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de avyttrade tillgångarna, får ersättning lämnas också på det sättet att det köpande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna. Begreppet ”verksamhetsgren” definieras i 2 kap. 25 § IL som en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Exempelvis en fastighet kan utgöra en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.

Förvärv av fast egendom och tomträtter genom en transaktion som uppfyller kraven för verksamhetsavyttring är stämpelskattepliktiga.

Partiell fission

Med *partiell fission* avses enligt 38 a kap. 2 § IL en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

- 1) Ett företag (det överlåtande företaget) ska överlåta tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar (de överlåtna tillgångarna) till ett annat företag (det övertagande företaget).
- 2) Det överlåtande företaget ska behålla minst en verksamhetsgren.
- 3) Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget. Om det överlåtande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättning lämnas också på det sättet att det övertagande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna.
- 4) Ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget ska lämnas i form av andelar i det övertagande företaget eller i pengar.

Förutsättningarna för en partiell fission genomförd mellan två aktiebolag har flera likheter med förutsättningarna för en partiell delning. Ofta torde – när det gäller aktiebolag – det fång som ligger till grund för en partiell fission vara just en partiell delning. I båda fallen ska tillgångar föras över från ett bolag till ett annat och ersättning, som kan utgöras av andelar i det övertagande bolaget eller pengar, ska lämnas till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Förutsättningarna skiljer sig dock åt framför allt genom att det för partiell delning inte finns något krav på att minst en verksamhetsgren ska överlåtas och att minst en verksamhetsgren ska finnas kvar i det överlåtande företaget (jfr avsnitt 4.2). Om en partiell delning uppfyller förutsättningarna för partiell fission kan egendom föras över från ett bolag till ett annat utan att det får några omedelbara konsekvenser för inkomstbeskattningen.

En partiell fission har även flera likheter med en verksamhetsavyttring. Bestämmelserna om partiell fission har därför utformats med bestämmelserna om verksamhetsavyttring som förebild. Dessa omstruktureringsformer skiljer sig åt genom att vid en partiell fission ska ersättningen betalas till andelsägarna i det överlåtande företaget medan ersättningen vid en verksamhetsavyttring går till det överlåtande företaget. Skatterättsligt behandlas dock ersättningen vid en partiell fission som utdelning från det överlåtande bolaget till andelsägarna. En annan skillnad är att ersättningen vid partiella fissioner förutom andelar i det övertagande företaget även kan utgöras av pengar. I de fall ersättningen utgörs av pengar ska dock denna tas upp till beskattning av andelsägarna. Vid verksamhetsavyttring får ersättningen endast bestå av andelar i det övertagande företaget.

Partiell fission är en skatterättslig beteckning på ett associationsrättsligt eller ett annat civilrättsligt förfarande. Vid en partiell fission kan den eller de verksamhetsgrenar som ska överlåtas, exempelvis överlåtas genom ett sedvanligt överlåtelseavtal ("köp") eller genom partiell delning. I det förra fallet är transaktionen stämpelskattepliktig om fast egendom eller tomträtter förvärvas, dvs. ingår i eller utgör den eller de verksamhetsgrenar som överlåts, men inte i det senare. Stämpelskatteplikten för förvärv som inte föranleder någon omedelbar inkomstbeskattning på grund av bestämmelserna om partiell fission får bedömas utifrån det fäng som ligger till grund för transaktionen.

5 Överväganden och förslag

5.1 Stämpelskatt vid partiell delning

Regeringens förslag: Förvärv av fast egendom eller tomträtter som sker genom delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) ska vara stämpelskattepliktiga.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Hovrätten för Nedre Norrland* noterar att det i förslaget inte görs åtskillnad mellan sådan partiell delning som innebär bildande av ett eller flera nya bolag och sådan som enbart innebär att tillgångar och skulder överförs till ett eller flera befintliga bolag. Enligt hovrättens mening är skälen för att stämpelskattebelägga transaktionen möjligen mindre i det förra fallet än i det senare varför det kan finnas anledning att i det fortsatta lagstiftningsarbetet skilja tydligare på de båda slagen av partiell delning. *Kammarkollegiet* tillstyrker förslaget att stämpelskatt ska tas ut vid förvärv av fast egendom genom partiell delning. Enligt Kammarkollegiet kan det ifrågasättas om inte även förvärv som sker genom fullständig delning bör vara stämpelskattepliktiga. Att det överlåtande bolaget upphör att existera saknar enligt kollegiets mening betydelse för frågan

om stämpelskatt ska tas ut. Kammarkollegiet anser att stämpelskatt också bör tas ut vid förvärv som sker genom fastighetsreglering. Enligt kollegiets erfarenhet är det vanligt att fastighetsreglering används för att undvika stämpelskatt. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget. Enligt Advokatsamfundet skulle ändringen strida mot det direkt uttalade syftet med skattefriheten vid omstrukturering genom fusion och delning. Ändringen skulle skapa ett mer oöverskådligt och ologiskt stämpelskatterättsligt regelverk. Enligt Advokatsamfundet är det systematiskt bättre och mer logiskt att gränsdragningen mellan stämpelskattepliktiga och stämpelskattefria fång går mellan köp, byte m.fl. fång som nämns i 4 § stämpelskattelagen och de särskilda associationsrättsliga omstruktureringsåtgärderna fusion och delning. Över tid kan det faktum att det övertagande bolaget får ett lägre avskrivningsunderlag än vid köp uppväga fördelen av att inte behöva betala stämpelskatt. Den omständigheten att partiell delning uppvisar stora likheter med det skatterättsliga begreppet verksamhetsavyttring är enligt Advokatsamfundet inte tillräckliga skäl för den föreslagna ändringen. Den ”skatteplanering” som åberopas bör anses fullt godtagbar, eftersom den torde bygga på förutsättningen att genomföra en affärsmissigt sund omstrukturering. *Svenskt Näringsliv* avstyrker förslaget och framför att uttagandet av stämpelskatt vid partiell delning medför ökade kostnader och ökad administration. Härigenom försvåras omstrukturering och därmed motverkas syftet med reglerna om partiell delning. Det är inte sannolikt att ett så relativt komplicerat förfarande som partiell delning används enbart i syfte att undgå stämpelskatt. *CB Richard Ellis AB* framför att alla parter som investerar på den svenska fastighetsmarknaden sannolikt blir hjälpta av att få strikta och klara regler för att kunna jämföra olika alternativ. Att belasta en partiell delning med stämpelskatt får som konsekvens att förvärvsformen kan få en mindre styrande effekt jämfört med ett direkt förvärv. Å andra sidan kan införandet av stämpelskatt verka hämmande för ett rörelsedrivande företag vid en förändring av bolagets struktur. Enligt deras erfarenhet är den troligtvis vanligast förekommande metoden för att genomföra en fastighetstransaktion mellan professionella aktörer en försäljning i bolagsform. Även om det sker en ökning av överlåtelse genom partiell delning är mängden affärer relativt begränsad jämfört med den totala volymen. *Fastighetsägarna Sverige* och *Sveriges Byggindustrier* avstyrker förslaget och framför att förfarandet vid partiell delning är relativt komplicerat och att det därför inte är sannolikt att förfarandet används i det uttalade syftet att undgå stämpelskatt. Antalet partiella delningar utgör en mycket liten andel av det totala antalet fastighetsöverlåtelse. Förslaget riskerar att försvåra motiverade omstruktureringar.

Skälen för regeringens förslag

Likheten mellan partiell delning och köp

Med köp avses allmänt sett att egendom överläts mot ersättning. En transaktion som uppfyller förutsättningarna för verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL utgör en typ av köp och är därmed stämpelskattepliktig. En skattemässig verksamhetsavyttring kan gå till på så sätt att Ö AB överlåter en verksamhetsgren i form av en fastighet till F AB och F AB utger ersättning i form av andelar i det egna bolaget till Ö AB. Om förutsättningarna i 38 kap. IL är uppfyllda inträder inte någon omedelbar inkomstbeskattning. F AB:s förvärv av fastigheten är dock stämpelskattepliktigt.

Förvärv av fast egendom eller tomträtter genom en partiell delning har stora likheter med förvärv av fast egendom eller tomträtter genom sådant köp som är att betrakta som en skattemässig verksamhetsavyttring. En partiell delning kan exempelvis gå till på så sätt att F AB övertar en fastighet från Ö AB och aktieägarna i Ö AB får ersättning i form av andelar i F AB. I detta exempel går äganderätten till fastigheten över till F AB och såväl överlåtande som övertagande bolag lever vidare efter transaktionen, på samma sätt som vid en verksamhetsavyttring. *Hovrätten för Nedre Norrland* framför att skälen för att stämpelskattebelägga transaktionen möjligen är mindre vid sådan partiell delning som innebär bildande av nya bolag än sådan där tillgångar och skulder överförs till befintliga bolag, och att det därför kan finnas anledning att skilja tydligare på de båda slagen av partiell delning. Enligt regeringens mening saknar det betydelse om t.ex. en fastighet överläts till ett befintligt eller ett nybildat bolag. Skälen för skatteplikt är inte mindre när inblandade aktörer väljer att bilda ett nytt bolag som övertar fastigheten, och det saknas därför anledning att göra den åtskillnad som hovrätten förespråkar.

Ett förvärv genom en transaktion som uppfyller förutsättningarna för partiell delning är inte identiskt med ett förvärv genom en transaktion som uppfyller förutsättningarna för skattemässig 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 ABL 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 erlagga stämpelskatt.

Vad däremot beträffar förvärv av egendom genom fusion eller fullständig delning enligt ABL har förvärv genom partiell delning mindre likheter med dessa än med förvärv som inkomstskatterettsligt är att betrakta som verksamhetsavyttringar, eftersom det överlåtande bolaget upphör att existera vid fusion eller fullständig delning. *Kammarkollegiet* framför att det kan ifrågasättas om inte även förvärv som sker genom fullständig delning bör vara stämpelskattepliktiga. Att det överlåtande

bolaget upphör att existera saknar enligt kollegiets mening betydelse för frågan om stämpelskatt ska tas ut. Enligt regeringens mening är det emellertid av betydelse att det överlåtande bolaget upplöses vid fullständig delning, eftersom det då blir mer komplicerat att göra överlåtelser av fastigheter genom delningen. Regeringen anser därför inte att det finns skäl för att utvidga förslaget till att omfatta överlåtelser genom fullständig delning. Kammarkollegiet anser vidare att stämpelskatt bör tas ut vid förvärv som sker genom fastighetsreglering. Frågan kan inte hanteras inom ramen för detta lagstiftningsärende. Regeringen avser dock att följa upp denna fråga.

Förekomsten av partiell delning i dag

Vid en partiell delning ska det överlåtande bolaget ansöka om tillstånd hos Bolagsverket att få verkställa delningsplanen. I delningsplanen ska bl.a. anges en noggrann beskrivning av de tillgångar som ska överföras med uppgift om tillgångarnas och skuldernas verkliga värde. Under år 2007 inkom 26 sådana ansökningar till Bolagsverket avseende partiella delningar vid vilka en eller flera fastigheter eller tomträtter överfördes från ett bolag. Samma år genomfördes elva partiella delningar där varken fast egendom eller tomträtter ingick. Det sammanlagda värdet på de överlåtna fastigheterna uppgick enligt delningsplanerna till ca 1,6 miljarder kronor. Under år 2008 inkom 61 delningsplaner till Bolagsverket avseende partiella delningar där fastigheter eller tomträtter ingick i den överlåtna egendomen. Av dessa var 22 delningar ännu inte avslutade vid promemorians tillkomst. Samma år genomfördes fem partiella delningar där varken fast egendom eller tomträtter ingick. Det sammanlagda värdet på fastigheterna år 2008 uppgick enligt delningsplanerna till ca 3,35 miljarder kronor. I majoriteten av de partiella delningar under såväl år 2007 som 2008 där fast egendom eller tomträtter överläts består det överlåtna enbart av sådan egendom.

Skatteplikt i förhållande till gemenskapsrätten

Reglerna i ABL om delning går tillbaka på EG:s sjätte bolagsdirektiv (fissionsdirektivet)¹. Även reglerna om den skatterättsliga motsvarigheten till partiell delning – partiell fission – går tillbaka på ett EG-direktiv². I dessa direktiv regleras inte frågan om stämpelskatt, eller motsvarande skatt, kan utgå vid förvärv av fast egendom genom förfaranden som kan betraktas som partiell delning respektive partiell fission. Det finns således inte några gemenskapsrättsliga hinder mot att utvidga stämpelskatteplikten till att även gälla förvärv genom partiell delning.

¹ Rådets sjätte direktiv 82/891/EEG av den 17 december 1982 grundat på artikel 54.3 i fördraget om delning av aktiebolag.

² Rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (fusionsdirektivet).

Partiell delning som ett sätt att undvika stämpelskatt

Om förutsättningarna för partiell fission i 38 a kap. IL är uppfyllda vid en överlåtelse av fast egendom genom partiell delning inträder inte någon omedelbar inkomstbeskattning. Förvärvet är i nuläget inte heller stämpelskattepliktigt. Överlåtelse av fastigheter genom partiell delning kan därför användas som ett fördelaktigt alternativ till andra, stämpelskattepliktiga överföringar (jfr Tivéus, Något om beskattning vid partiella fissioner, Svensk Skattetidning, 1/2007, s. 27).

Vid en överlåtelse av t.ex. en fastighet genom partiell delning som även uppfyller förutsättningarna för partiell fission enligt IL får övertagande bolag troligen normalt ett lägre avskrivningsunderlag än om det köpt fastigheten. Överföringar genom partiell delning kräver dessutom att en rad krav av formell karaktär ska vara uppfyllda, såsom att en delningsplan ska upprättas, en ansökan om tillstånd att verkställa delningsplanen ska ges in till Bolagsverket m.m. Vidare anses stämpelskatt som erlagts för förvärvet av en fastighet normalt som en kostnad som ska dras av vid kapitalvinstberäkningen när fastigheten avyttras. *Sveriges advokatsamfund* framför att det faktum att det övertagande bolaget får ett lägre avskrivningsunderlag än vid köp över tid kan uppväga fördelen av att inte behöva betala stämpelskatt. Att övertagande bolag sannolikt får ett lägre avskrivningsunderlag vid en överlåtelse genom partiell delning som även uppfyller förutsättningarna för partiell fission enligt IL än om det köpt fastigheten beror på bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid partiell fission. Likartade förutsättningar gäller dock för en överlåtelse genom verksamhetsavyttring enligt IL, som är stämpelskattepliktig, vilket snarast talar för att överlåtelseformerna bör behandlas lika avseende skyldigheten att erlagga stämpelskatt.

Regeringen bedömer att det trots ovan nämnda faktorer är sannolikt att förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning, på grund av att detta fång inte omfattas av stämpelskatt, ses som ett attraktivt alternativ till ett förvärv genom köp. Det finns därför skäl att utgå från att partiell delning används som ett sätt att undvika stämpelskatt.

Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna Sverige och Sveriges Byggindustrier framför att förfarandet vid partiell delning är relativt komplicerat och att det därför inte är sannolikt att förfarandet används i det uttalade syftet att undgå stämpelskatt. En överlåtelse genom partiell delning är visserligen mer komplicerad än en överlåtelse genom köp, men regeringen anser inte att förfarandet är så krävande att det skulle avhålla bolag från att använda institutet för att undvika stämpelskatt. Att antalet till Bolagsverket ingivna delningsplaner avseende partiell delning där fastigheter ingår ökat kraftigt mellan år 2007 och 2008 talar tvärtom för att allt fler bolag utnyttjar formen partiell delning för att överföra fast egendom genom fång som inte omfattas av stämpelskatt. Även det faktum att en mycket liten, och minskande, andel av de partiella delningarna avser överlåtelser där varken fast egendom eller tomträtter ingår talar för att reglerna om partiell delning i betydande omfattning utnyttjas för att utan stämpelskatt överlåta sådan egendom med betydande skattebortfall som följd.

Sveriges advokatsamfund, Svenskt Näringsliv, CB Richard Ellis AB, Fastighetsägarna Sverige och Sveriges Byggindustrier menar att förslaget skulle motverka syftet med reglerna om partiell delning genom att försvåra motiverade omstruktureringar. Den omständigheten att bestämmelserna om partiell delning kan leda till skattebortfall på det sätt som beskrivits ovan, får vägas mot det faktum att vissa omstruktureringar riskerar att träffas av stämpelskatt. Vid denna avvägning bör enligt regeringen även beaktas att vissa former av omstruktureringar av företag redan omfattas av stämpelskatteplikt trots att de har en gynnsam inkomstskatterättslig reglering. Detta gäller såsom tidigare nämnts t.ex. förvärv av fastigheter genom transaktioner som är att betrakta som verksamhetsavyttring och sådana transaktioner som civilrättsligt anses utgöra köp och som samtidigt uppfyller förutsättningarna för partiell fission enligt IL³.

Sammanfattning

Regeringen anser att 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 i IL, samt risken för urholkning av skattebasen för stämpelskatt leder till slutsatsen att förvärv av fast egendom och tomträtter genom partiell delning bör vara stämpelskattepliktiga. Dessa omständigheter väger tyngre än den eventuella risken att motverka vissa omstruktureringar.

De skattepliktiga förvärven räknas upp i 4 § stämpelskattelagen. Bestämmelsen föreslås därför kompletteras så att även förvärv genom partiell delning omfattas av skatteplikten.

5.2 Utländska motsvarigheter till delning

Regeringens förslag: Förvärv av fast egendom eller tomträtter som sker genom en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) ska vara stämpelskattepliktiga.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har några synpunkter på förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Aktiebolagslagen (ABL) är endast tillämplig på svenska aktiebolag. Bolag som har bildats enligt utländsk rätt omfattas således inte av det i ABL använda begreppet aktiebolag.

Enligt regeringens förslag ska överlåtelser genom sådana partiella delningar som avses i 24 kap. 1 § andra stycket 2 ABL vara stämpelskattepliktiga. 24 kap. 1 § ABL reglerar endast delning av aktiebolag. Förslaget träffar således i denna del endast svenska

³ Det fäng som ligger till grund för en transaktion som uppfyller förutsättningarna för partiell fission enligt IL kan, men behöver inte, vara partiell delning (se avsnitt 4.3).

aktiebolag. Av likformighetsskäl bör dock även fast egendom och tomtträtter som överlåts genom ett förfarande enligt utländsk rätt som motsvarar partiell delning av bolag omfattas av skatteplikten. Stämpelskatteplikten bör därför även gälla förvärv genom en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 ABL. En bestämmelse om detta föreslås därför tas in i 4 § i stämpelskattelagen.

5.3 Underlag för stämpelskatt vid partiell delning

Regeringens bedömning: Förslagen att förvärv av fast egendom eller tomtträtter som sker genom delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) eller en motsvarande åtgärd enligt utländsk lagstiftning ska vara stämpelskattepliktiga kräver ingen förändring av bestämmelserna om underlag för stämpelskatt.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte berört frågan om underlag för stämpelskatt. *Lantmäteriet* framför att den svåraste frågan att hantera kommer att bli att avgöra vilket värde skatten ska beräknas på. Enligt *Lantmäteriet* är det av yttersta vikt att sökanden tillsammans med ansökan inger ett underlag som innehåller en tydlig värdering för myndighetens skatteberäkning om vederlaget betalas i aktier. *CB Richard Ellis AB* framför att det är en vansklighet att utföra en värdebedömning av lös egendom när både fast och lös egendom förekommer i en överlåtelse genom partiell delning.

Skälen för regeringens bedömning: 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 partiell delning utgår ersättning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (delningsvederlag). Detta innebär att vid förvärv av fast egendom genom partiell delning 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 aktier i det övertagande bolaget eller av pengar eller av båda. Om vederlaget helt eller delvis består av aktier ska det värderas enligt reglerna i 23 § i den upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (14 § stämpelskattelagen). Dessa bestämmelser för värderingen gäller redan i dag vid beräkning av underlaget för stämpelskatt i de fall där ersättning utgår i form av lös egendom. Några nya värderingsregler införs således inte.

Vid överlåtelse av egendom genom partiell delning finns det inte någon begränsning avseende vilken typ av egendom eller i vilken

omfattning egendom får överlåtas. Den partiella delningen kan således avse antingen fast eller lös egendom eller en kombination av de båda. Det är dock endast förvärv av fast egendom och tomträtter som är föremål för stämpelskatt. Om fördelningen av delningsvederlaget 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).

Enligt regeringens bedömning kräver förslaget att förvärv av fast egendom eller tomträtter som sker genom delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 ABL ska vara stämpelskattepliktiga ingen förändring av bestämmelserna om underlag för stämpelskatt.

I utländsk lagstiftning kan det finnas skilda regler för hur vederlaget vid delningsliknande förfaranden ska erläggas 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 enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 ABL, vilket bl.a. innebär att vederlag måste utgå på ungefär samma sätt. Det krävs därmed inte någon särreglering för underlaget för stämpelskatt vid förvärv genom en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar partiell delning.

6 Ikraftträdande

Den föreslagna lydelsen av 4 § stämpelskattelagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2010. Ändringen föreslås tillämpas i fråga om förvärv som görs efter den 31 december 2009.

7 Konsekvenser av förslaget

Offentligfinansiella konsekvenser

Enligt regeringens förslag ska förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning eller en motsvarande åtgärd enligt utländsk lagstiftning omfattas av stämpelskatt. Under 2007 genomfördes 26 förvärv genom partiell delning avseende fastigheter eller tomträtter till ett sammanlagt värde av ca 1,6 miljarder kronor. Under 2008 genomfördes 39 sådana förvärv och ytterligare 22 ärenden avseende förvärv av fastigheter pågick alltjämt vid promemorians tillkomst. Fastigheternas sammanlagda värde under 2008 uppgår till ca 3,35 miljarder kronor. I vilken mån dessa förvärv skulle ha genomförts om de hade varit stämpelskattepliktiga är okänt. Den föreslagna ändringen kan dock antas medföra ökade stämpelskatteintäkter.

Konsekvenser för Inskrivningsmyndigheten

Inskrivningsmyndigheten är beskattningsmyndighet för stämpelskatt (3 § stämpelskattelagen). Den statliga lantmäterimyndigheten (Lantmäteriet)

är enligt 19 kap. 3 § jordabalken inskrivningsmyndighet, och således beskattningsmyndighet för stämpelskatt avseende fast egendom och tomträtter. Lantmäteriet är även uppbördsmyndighet för stämpelskatt (31 § stämpelskattelagen). Den föreslagna ändringen torde inte medföra något merarbete för Lantmäteriet. Visserligen kan ändringen förväntas medföra en marginell ökning av Lantmäteriets arbete beträffande uppbörd av skatten. Detta torde dock uppvägas av den minskning av antalet inskrivningsärenden som Lantmäteriet måste hantera gällande förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning som ändringen kan förväntas medföra. *Lantmäteriet* instämmer i sitt remissvar i bedömningen att förslagen inte medför några tillkommande kostnader i Lantmäteriets verksamhet.

Konsekvenser för Bolagsverket

Det överlåtande bolaget vid en partiell delning ska ge in delningsplanen med bifogade handlingar till Bolagsverket. Det överlåtande bolaget ska vidare hos Bolagsverket ansöka om tillstånd att verkställa delningsplanen. Genom den föreslagna ändringen kan antalet partiella delningar som avser fast egendom eller tomträtter förväntas minska något. Detta medför i motsvarande utsträckning minskade kostnader för Bolagsverket.

Konsekvenser för de allmänna domstolarna

Lantmäteriets beslut i ett inskrivningsärende överklagas hos allmän domstol (19 kap. 32 § jordabalken). Den föreslagna ändringen torde inte medföra något merarbete för dessa domstolar.

Konsekvenser för företag

Förslagen innebär att förvärv av fast egendom eller tomträtter som sker genom partiell delning eller en motsvarande åtgärd enligt utländsk lagstiftning, som i dag inte omfattas av stämpelskatt, ska vara stämpelskattepliktiga. Förslagen kan påverka alla bolag som äger fast egendom eller tomträtter och som vill genomföra en förändring av sitt innehav av sådan egendom.

Förutom skyldigheten att erlägga stämpelskatt vid nämnda förvärv leder emellertid inte förslagen till något förändrat förfarande vid överlåtelse av fast egendom eller tomträtter, dvs. det övertagande bolaget ska söka inskrivning av förvärvet hos Lantmäteriet på samma sätt som i dag. Den enda tillkommande skyldigheten i företagens hantering blir således att betala stämpelskatten till Lantmäteriet inom en månad från den dag då beslut om skatten tillhandahålls sökanden (31 § stämpelskattelagen). Förslagen kan därmed inte anses öka företagens administrativa börda. Däremot innebär förslagen ökade kostnader för företagen i form av kostnad för stämpelskatt. Om skatteplikten utvidgas på föreslaget sätt kan det medföra att kostnaden för stämpelskatt i sig leder till att vissa företag avstår från en omstrukturering genom partiell delning i de fall fast egendom eller tomträtter ingår i det som ska övertas

av övertagande bolag. Stämpelskatteplikt föreligger dock redan vid likartade omstruktureringar där fast egendom överläts genom köp, t.ex. genom skattemässig verksamhetsavyttring. Ett införande av stämpelskatt även vid överlåtelse genom partiell delning eller en motsvarande åtgärd enligt utländsk lagstiftning torde därför inte i alltför stor omfattning påverka företagens val av omstruktureringsåtgärd.

Förslagen bedöms inte medföra några andra kostnader för företagen än som redovisats ovan. Några verksamhetsförändringar i företagen bedöms inte heller som nödvändiga med anledning av regeringens förslag.

8 Författningskommentarer

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

4 §

Genom en ny punkt 4 i uppräknningen av skattepliktiga förvärv införs skatteplikt vid förvärv av fast egendom eller, med tillämpning av andra stycket, tomträtter om de sker genom delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551). Skatteplikt införs även vid förvärv genom en åtgärd enligt utländsk rätt som motsvarar sådan delning. Stämpelskatt ska således utgå även vid dessa typer av förvärv.

Sammanfattning av promemorian Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom och tomträtter genom vissa slag av delning

I promemorian föreslås att stämpelskatt ska tas ut vid förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning, dvs. sådan delning som avses i 24 kap. 1 § andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551). I promemorian föreslås vidare att förvärv genom en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar sådan delning ska vara stämpelskattepliktiga.

De associationsrättsliga reglerna om delning av aktiebolag infördes den 1 januari 2006. Bland annat infördes regler om partiell delning, som innebär att en del av ett bolags tillgångar övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses (prop. 2004/05:85, bet. 2004/05:LU23, rskr. 2004/05:291, SFS 2005:551). Partiell delning har stora likheter med det inkomstskatterättsliga institutet partiell fission. Bestämmelser om partiell fission infördes den 1 januari 2007 (prop. 2006/07:2, bet. 2006/07:SkU2, rskr. 2006/07:41, SFS 2006:1422) och innebär att överföring av tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar från ett företag till ett annat under vissa förutsättningar undantas från omedelbar inkomstbeskattning.

Genom partiell delning kan exempelvis fast egendom eller tomträtter förvärvas av ett aktiebolag från ett annat utan att någon stämpelskatt tas ut. Om förutsättningarna för partiell fission samtidigt är uppfyllda föranleder transaktionen inte någon omedelbar inkomstbeskattning.

Stämpelskatt tas i dag ut vid förvärv genom köp, bl.a. sådana köp som inkomstskatterättsligt är att betrakta som verksamhetsavyttringar. Förvärv av fast egendom eller tomträtter genom partiell delning har stora likheter med förvärv genom köp, varför båda typerna av förvärv bör vara stämpelskattepliktiga. Av likformighetsskäl bör även fast egendom och tomträtter som överlåts genom ett förfarande enligt utländsk rätt som motsvarar partiell delning av bolag omfattas av skatteplikten.

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 §¹

Förvärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom:

- | | |
|---|--|
| 1) köp eller byte, | 3) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom. |
| 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.

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas i fråga om förvärv som görs efter den 31 december 2009.

¹ Senaste lydelse 1998:1610.

Förteckning över remissinstanserna till promemorian

Bilaga 3

Efter remiss har yttrande över promemorian Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom och tomträtter genom vissa slag av delning avgetts av Hovrätten för Nedre Norrland, Stockholms tingsrätt, Domstolsverket, Kammarkollegiet, Boverket, Lantmäteriet, Sveriges advokatsamfund, Svenskt Näringsliv, CB Richard Ellis AB, Fastighetsägarna Sverige och Sveriges Byggindustrier.

Följande remissinstanser har angett att de avstår från att lämna synpunkter: Ekonomistyrningsverket, Statens Bostadskreditnämnd, Bolagsverket, Svenska kyrkan och Lantbrukarnas riksförbund.