

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

F12017/01726/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker förslagen och anser det vara särskilt viktigt att regler för att motverka skattefördelar vid paketering av fastigheter införs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller både förslag till ändringar och förtydliganden. Vissa ändringar och förtydliganden behövs för att reglerna över huvud taget ska kunna tillämpas på det sätt som Skatteverket förstår att de är avsedda att tillämpas. Andra ändringar och förtydliganden förs fram i syfte att reglerna inte ska kunna kringgå och i syfte att de ska bli så enkla att tillämpa som möjligt, såväl för företagen som för Skatteverket.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket anser av flera skäl att det är angeläget att regler för att motverka skattefördelar vid paketering införs.

För att upprätthålla ett legitimt och rättvist skattesystem så är neutralitet i bemärkelsen likabehandling en viktig komponent. Möjligheten till paketering innebär att främst delar av byggsektorn har kunnat agera på ett sätt så att det som utgör värdet av deras produktion har kunnat undgå inkomstbeskattning.

Även om paketering inte annat än i vissa speciella fall, beroende på vem köparen är, innebär en slutlig skattelättnad har paketeringen den effekten att beskattningen skjuts upp på obestämd tid. Denna effekt innebär att en av de vägledande principerna bakom skattepolitiken, att beskattning ska ske i nära anslutning till inkomstillfället, inte uppfylls.

Även om Skatteverket anser det angeläget att regler införs så är det viktigt att införda regler fungerar som tänkt så att de verkligen motverkar skattefördelar vid paketering. I syfte att åstadkomma detta lämnar Skatteverket nedan synpunkter på förslaget. Synpunkterna följer förslagets disposition och samma rubriker används.

Under respektive rubrik lämnas, i förekommande fall, förslag på hur betänkandets lagförslag kan förändras utifrån Skatteverkets synpunkter. I bilaga till detta remissvar presenteras Skatteverkets förslag samlat.

2.1 Paketerade transaktioner och dess effekter på transparensen på marknaden (avsnitt 9)

2.1.1 Om fastighetstaxering och berörda myndigheters åsikter samt sammanfattande slutsatser (avsnitt 9.5 och 9.6)

Skatteverket har tydligt flaggat för att i takt med att antalet lagfarna fång har minskat och att de dessutom inte är representativa för hyreshus- och industribeståndet, har det blivit svårt att få fram tillräcklig köpeskillingsstatistik i förberedelsearbetet.

Skatteverket instämmer med Lantmäteriets uppfattning och konsekvenser (s 152), samt utredningens sammanfattande slutsatser (s 154) som börjar med ”vidare har bristen på offentliga uppgifter lett till sämre kvalitet på den offentliga statistiken.”.

Dock har Skatteverket följande tillägg till meningen som börjar med ”Transparensen har minskat för sådana övriga intressenter som inte är beredda att betala för informationen”.

Det är reglerat vilka köp som Skatteverket ska beakta i 1 a kap. 1 § första meningen fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199). Bestämmelsen lyder ”Sådana överlåtelse som avses i 2 § 8 förordningen (2001:588) om behandlingar av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och som kvarstår efter gallring enligt 2 och 3 §§ tas upp på förteckningar över representativa överlåtelse”. Skatteverket är beroende av lagfarna köp. Dessa köp är en förutsättning för att kunna tillämpa ortsprismetoden (jfr 5 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152)). Denna metod är det alternativ som i första hand ska tillämpas.

Transparensen för många enskilda fastighetsägare är inte särskilt god när de vill bilda sig en uppfattning om vad som ligger till grund för deras taxeringsvärde. Många av dessa mindre ägare är kanske heller inte i någon högre grad aktiva aktörer på marknaden. Med ett omfattande ortsprismaterial kan emellertid den enskilde ägaren, eller annan intresserad, mycket enkelt få insyn i marknaden genom att ta del av försäljningarna på Skatteverkets webbplats och då bilda sig en egen uppfattning om rimligheten i dennes taxeringsvärde. När de paketerade försäljningarna är många blir marknadsvärdebedömningarna (avkastningsberäkningarna) i allt väsentligt rådande och fastighetsägaren får då svårare att göra en enskild bedömning av sitt taxeringsvärde. Skatteverket möter i vardagen ett stort antal frågor kring värdering och taxering. Att döma av detta är uppenbarligen inte transparensen idag tillräckligt hög. De många paketköpen riskerar alltså redan idag att medföra påverkan för Skatteverket och fastighetstaxeringen genom ett minskande förtroende från fastighetsägarna. Denna risk kan inte anses vara obetydlig. Om utvecklingen fortsätter får risken anses öka i än större grad.

Skatteverkets lagstadgade verksamhet blir i allt väsentligt beroende av att en eller ett par enskilda marknadsaktörer tillhandahåller information som är av avgörande betydelse när nya riktvärdeangivelser ska tas fram. Sårbarheten blir allt större och utgör en risk som är svår att hantera vid framtida framtagande av riktvärdeangivelser.

2.2 Förslag för att motverka skattefördelar vid transaktioner med paketerade fastigheter (avsnitt 13)

2.2.1 Definitioner (avsnitt 13.2)

Företag (Investmentföretag)

Förslaget om avskattning är utformat så att både det subjekt som avyttrar en delägar rätt och det subjekt som delägar rätten hänför sig till, måste utgöra företag enligt definitionen för att avskattning ska ske.

Utgångspunkten för definitionen har varit att omfatta sådana subjekt som kan inneha, eller där andelarna i företaget kan utgöra, näringsbetingade andelar dvs. där avyttring av delägar rätterna kan ske utan beskattning.

Utformningen av skattereglerna för investmentföretag, se 39 kap. 14 § IL, innebär emellertid att dessa subjekt inte beskattas för vinst vid avyttring av onoterade andelar samtidigt som värdet på onoterade andelar inte heller ingår i underlaget för schablonintäkt. Onoterade andelar ingår inte heller i underlaget för avskattning när investmentföretaget inte längre ska räknas som ett sådant (39 kap. 17 § IL). Skattereglernas utformning innebär därmed att investmentföretagen, på samma sätt som subjekt som kan inneha näringsbetingade andelar, kan sälja paketerade fastigheter utan att beskattning sker.

Mot ovanstående skulle kunna invändas att eftersom investmentföretag inte omfattas av reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap IL (se 4 § tredje stycket), varför ett investmentföretag inte kan förpacka en direktägd fastighet och på så sätt undgå beskattning. Skatteverket vill därför påpeka att det inte finns något som hindrar att ett investmentföretag äger eller förvärvar fastigheter indirekt via dotterföretag. Ett sådant dotterföretag kan då överlåta en fastighet till underpris till exv. ett annat av investmentföretaget nybildat dotterföretag som sedan kan avyttras utan att beskattning av värdeökning på fastigheten sker.

Skatteverket anser därför att även investmentföretag bör ingå i definitionen av företag.

Skulle definitionen, i ett senare skede av lagstiftningsprocessen, delas upp i en del som avser den som avyttrar och en del som avser den som avyttras, skulle det räcka att investmentföretag omfattades av den förra delen.

Företag (Utländskt bolag)

Som beskrivits ovan är utgångspunkten för förslaget i denna del vilka subjekt som kan inneha en näringsbetingad andel i Sverige. Av den anledningen ter det sig naturligt att ett utländskt bolag utgör ett företag i förslagets mening.

Här vill dock Skatteverket poängtera att reglerna om näringsbetingade andelar är fördelsregler som syftar till att undanröja kedjebeskattnings. Eftersom det i detta fall handlar om att införa nackdelsregler finns det en inneboende risk med att begränsa tillämpligheten till samma situationer och/eller subjekt.

Utländskt bolag definieras i 2 kap. 5 a § IL som "en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag". Sen finns i andra stycket en kompletterande regel som innebär att begreppet, under vissa förutsättningar, omfattar juridiska personer som hör hemma i stater med vilka Sverige ingått skatteavtal.

Av det ovan konstaterade följer att en utländsk juridisk person måste uppfylla vissa krav för att utgöra ett utländskt bolag. Om det brister i något av dessa krav kommer den utländska juridiska personen inte att utgöra ett utländskt bolag. Ett sådant fall skulle t.ex. kunna vara om den utländska juridiska personen i sin hemviststat beskattas väsentligt förmånligare än ett svenskt aktiebolag eller rent av inte beskattas alls (jfr t.ex. företagsformen i HFD:s beslut 2017-06-05 i mål nr 438-17).

Om t.ex. det svenska aktiebolaget AB1 äger samtliga aktier i paketeringsbolaget AB2 och samtliga andelar i en utländsk juridisk person som inte är ett utländskt bolag, UJP, kommer AB1 att kunna överlåta andelarna i AB2 till UJP utan beskattning eftersom andelarna är näringsbetingade. Om överlåtelsen inte medför att det bestämmande inflytandet över AB2 upphör kommer avskattning inte att ske i det bolaget.

Utgångspunkten för hur bestämmande inflytande ska bedömas anges på s 201 som att "[D]et bestämmande inflytandet ska definieras på samma sätt som i 40 kap. 5 § IL, dvs. med utgångspunkt i reglerna om när ett företag konstituerar ett dotterbolag till ett annat företag."

Av 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) framgår att ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person dotterföretag om aktiebolaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen. Eftersom UJP är en juridisk person och då AB1 äger samtliga andelar, är UJP ett dotterföretag till AB1.

En överlåtelse av AB2, från AB1 till UJP, bör därför inte anses innebära att AB1:s bestämmande inflytande över AB2 upphör. Dessutom bör överlåtelsen kunna anses ske mellan två företag som både före och efter överlåtelsen ingår i samma koncern och därför, enligt koncernundantaget, inte föranleda avskattning oavsett hur bedömningen av bestämmande inflytande blir.

Skulle sedan UJP, som inte är skattskyldigt i Sverige, överlåta aktierna i AB2 till en extern köpare utan att överlåtelsen beskattas i UJP:s hemviststat, blir frågan om den överlåtelsen kan medföra avskattning. Eftersom UJP inte är ett företag i förslagens mening, ska det inte ske någon avskattning.

Den i sista meningen i förslaget till 25 a kap. 26 § IL stipulerade regeln om beskattning med en effektiv skattesats om minst 10 procent, tar även den sikte på att paketeringsbolaget ägs av ett subjekt som är ett företag i förslagens mening. Om ägarsubjektet inte utgör ett företag enligt det förra så kan vinsten vara skattefri utan att avskattning i paketeringsbolaget ska ske.

Ovanstående innebär att Skatteverket anser att begreppet utländskt bolag är alltför snävt till sitt omfång för att kunna säkerställa att avskattning sker i de situationer där det, utifrån de föreslagna reglernas syfte, bör ske.

På samma sätt som begreppet utländskt bolag är för snävt till sitt omfång, medför även kravet på att det utländska bolaget ska motsvara något sådant svenskt företag som anges i punkterna 1-4, en alltför snäv omfattning. Oavsett vilket begrepp, utländskt bolag eller t.ex. utländsk juridisk person, som används kommer kravet på att det utländska företaget ska motsvara exempelvis ett svenskt aktiebolag, att leda till att reglerna kommer att kunna kringgå genom användandet av företagsformer likt den i det ovan nämnda HFD-avgörandet.

Mot bakgrund av att ovanstående innebär stora möjligheter att genom planering undgå avskattning föreslår Skatteverket att definitionen av företag utvidgas så att hela texten i förslagens p 7 (utländskt bolag som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1-4) ersätts med enbart utländsk juridisk person.

En sådan ändring medför att förslagens p 6 (i utlandet delägarbeskattad juridisk person) kan tas bort eftersom sådana företag omfattas av begreppet utländsk juridisk person.

En utvidgning av definitionen till att omfatta begreppet utländsk juridisk person, på det sätt Skatteverket föreslår, skulle i vissa situationer kunna innebära ett hinder ur ett EU-rättsligt perspektiv i förhållande till vissa utländska företagsformer. Det handlar då om utländska subjekt med hemvist i stater inom EU/EES där en motsvarande svensk företagsform inte utgör ett företag i förslagens mening. Enligt Skatteverkets mening bör dock problemet vara litet eftersom uppräknningen omfattar det absoluta flertalet former av svenska juridiska personer.

De enda uppenbara fall där Skatteverkets förslag till utvidgning kan anses stå i strid med EU-rätten, förutsatt att förslaget utvidgas till att också omfatta investmentföretag, är om fastigheten eller delägarätten ägs av en utländsk juridisk person som motsvarande en stiftelse eller en ideell förening som, om den vore svensk, skulle ha omfattats av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL.

För att så långt möjligt säkerställa en förenlighet med EU-rätten kan en regel motsvarande den följande införas, förslagsvis som ett andra stycke i förslaget till 25 a kap. 26 § IL.

En utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som inte är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, utgör dock ett företag enligt första stycket endast om den motsvarar något sådant svenskt företag som anges i det stycket 1-4.

Delägar rätt

Skatteverket har inga synpunkter på begreppet som sådant, men vill påpeka en otydlighet i texten. I första stycket på s 188 beskrivs ett exempel där en fysisk person och ett aktiebolag äger hälften var av ett handelsbolag som i sin tur synes äga andelar i ett paketeringsbolag. I

sista meningen anges att avskattning inte utlöses av avyttring ”av den del som belöper på den fysiska personens andel i handelsbolaget”. Detta uttalande är svårt att förstå i förhållande till utredningens exempel 2 (s 238 f). I exempel 2 synes förhållandena identiska, men där blir följden att avskattning fullt ut ska ske i paketeringsbolaget. Skatteverket anser att det är beskrivningen i exempel 2 som ska vara den riktiga och utgår ifrån att så är fallet.

Delägar rätt (Effektiv skattesats)

Om paketeringsbolaget ägs av ett utländskt företag kommer normalt delägar rättsavyttringen inte att beskattas i Sverige. Det behöver dock inte innebära att vinst vid avyttringen är skattefri i det land där ägarföretaget hör hemma. I syfte att undvika att fastighetsägende företag undgår avskattning genom att vinsten på delägar rätten förläggs till en stat där den blir minimalt, men ändå faktiskt, beskattad, föreslår utredningen att en kapitalvinst ska betraktas som om den inte ska tas upp om den inte beskattas med en effektiv skattesats om minst 10 procent. Vid en beskattning av kapitalvinsten med en effektiv skattesats om minst 10 procent ska avskattning i paketeringsbolaget då inte ske.

En första fråga kring begreppets innebörd som enligt Skatteverket är av yttersta vikt, är frågan om förluster ska få beaktas vid bedömningen. I samband med utredningar avseende ränteavdragsbegränsningsreglerna har Skatteverket stött på fall med vad som närmast får beskrivas som skapade underskott, skapade i bemärkelsen att de inte motsvaras av verkliga förluster på koncernnivå. Dessutom har Skatteverket stött på fall där det, i avsaknad av motverkande regler i vissa stater, skett förvärv av externt uppkomna underskott som kvittats mot ränteinkomster. Fall med både ”skapade” och förvärvade underskott beskrivs kortfattat i Skatteverkets rapporter avseende ränteavdragsbegränsningsreglerna (se promemoria ”Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning”, 2011-12-19 dnr 131 836251-11/113, respektive promemoria ”Skatteplanering med ränteavdrag i företagssektorn”, 2014-01-20 dnr 131 756251-13/113).

Om begreppet effektiv skattesats ska ges en innebörd innebärande att kvittning av kapitalvinsten får göras mot underskott utan att den ska anses som att den ej ska tas upp, bör det införas en kompletterande regel som ger Skatteverket möjlighet att ingripa i fall av skatteplanering med t.ex. underskott av nämnda typer. En sådan regel skulle kunna utformas med det s.k. undantaget i 24 kap. 10 d § fjärde stycket IL som förebild.

Vad som sedan menas med själva begreppet effektiv skattesats är, enligt Skatteverkets mening, ytterst oklart. Det finns inte definierat i lagstiftning och den språkliga innebörden är inte tydlig. Den enda eventuellt relevanta definition Skatteverket kunnat finna är i p 74 av Redovisningsrådets rekommendation RR 9 ”Inkomstskatter”, där det anges att ”[D]en genomsnittliga effektiva skattesatsen utgörs av skattekostnaden eller skatteintäkten dividerad med det redovisade resultatet före skatt”. Begreppet används på samma sätt i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning, p 29.36, men utan att där definieras.

Enligt Skatteverkets mening bör begreppet definieras i lagtexten, eller måste det i vart fall tydliggöras i förarbetena vilken innebörd begreppet ska ges. Det enda som anges i betänkandet kring hur regeln är tänkt att fungera är följande mening (s 188):

”Med effektiv beskattning avses att just den aktuella kapitalvinsten faktiskt beskattas med minst 10 procent.”

Det förvirrar ytterligare att det i lagtexten används effektiv skattesats, medan det i den citerade meningen anges effektiv beskattning. Det blir inte heller tydligare av att texten överst på s 213 ger vid handen att den valda gränsen ”effektiv skattesats om minst 10 procent” ska jämföras med den faktiska svenska skattesatsen för juridiska personer om 22 procent. Det synes då som att effektiv skattesats ska tolkas som formell skattesats.

Olika mer eller mindre uppenbara tolkningar av begreppet som ger olika resultat vid tillämpningen, är:

- faktisk skattesats för juridiska personer,
- att hänsyn tas till grundavdrag och dylika regler (likt det hypotetiska test som ska göras vid tillämpning av 24 kap. 10 d § IL), eller
- att utgångspunkten är faktiskt betald skatt det år inkomsten uppkommer (likt den nämnda definitionen i RR 9).

Skatteverket anser sammanfattningsvis det viktigt att det blir fråga om en faktisk beskattning för att inte möjligheterna till kringgåenden ska bli för stora. Verket förordar därför att begreppet tydligt ges en innebörd motsvarande den i Redovisningsrådets rekommendation, dvs. att det ska avse faktisk skattekostnad i förhållande till ett resultat.

2.2.2 Huvudregeln om avskattning av fastighet (avsnitt 13.3)

Utgångspunkten för förslaget till 25 a kap. 27 § första stycket IL är att avskattning ska ske om en delägar rätt avyttras. Av undantagsregeln i paragrafens tredje stycke följer dock att avskattning endast ska ske om avyttringen innebär att ett bestämmande inflytande över paketeringsbolaget upphör eller om det föreligger särskilda omständigheter.

Den sammantagna utformningen av reglerna innebär att ett bestämmande inflytande kan upphöra utan att aktualisera avskattning så länge inflytandet upphör på annat sätt än genom avyttring av delägar rätt. Exempelvis kan paketeringsbolaget genomföra en riktad nyemission till en presumtiv köpare så att denne erhåller ett inflytande om t.ex. 90 procent.

Såvitt Skatteverket kan förstå är avsikten att förslaget ska innebära att avskattning aktualiseras senare när den ursprungliga ägaren avyttrar sina aktier, nu motsvarande 10 procent av inflytandet, till den presumtive köparen (se betänkandet s 203). Detta genom regeln i andra ledet av första meningen i paragrafens tredje stycke (särskilda omständigheter).

Det finns dock andra sätt att avsluta affären på än genom en aktieöverlåtelse. Exempelvis finns det inget som hindrar att köparen skulle kunna överta fastigheten genom en underprisöverlåtelse direkt från paketeringsbolaget, eller som utdelning. Skulle det sedan ske en aktieöverlåtelse finns ingen tillgång kvar att avskatta i paketeringsbolaget. Alternativt skulle köparen kunna överta fastigheten genom utskiftning vid likvidation av paketeringsbolaget, varvid avskattning inte ska ske (enligt andra strecksatsen i andra stycket i förslaget till 25 a kap. 27 § IL). En underprisöverlåtelse eller utdelning kommer att kunna ske utan uttagsbeskattning i paketeringsbolaget.

Beroende på till vilka värden emissionen sker kommer paketeringsbolaget att kunna innehålla likvida medel av en omfattning som innebär att den ursprungliga ägaren, genom t.ex. utskiftning i likvidation eller utdelning, kommer att kunna anses ha fått en marknadsmässig ersättning för fastigheten.

Det går att uppnå samma förändring av det bestämmande inflytandet som vid en nyemission, även på annat sätt, t.ex. genom emission och sedermera konvertering av konvertibla skuldebrev.

Med anledning av ovanstående anser Skatteverket att ett upphörande av det bestämmande inflytandet i sig bör aktualisera avskattning. Det vill säga det bör inte behöva ske en avyttring av delägar rätt.

För att det ska kunna fungera behöver en sådan regel, för det fall en köpeskilling saknas, kompletteras med en reglering av vilket värde som ska användas i förhållande till substanskravet (förslaget till 25 a kap. 28 § IL). Som utgångspunkt skulle regleringen kunna använda paketeringsföretagets marknadsvärde precis före emissionen. Eftersom emissionen får förutsättas ske till en extern part skulle det sedan kunna anges i löptexten alternativt författningskommentaren att som en utgångspunkt för marknadsvärdet skulle det värde emissionen skett till, kunna användas, eventuellt med vissa justeringar.

2.2.3 Begränsningar av tillämpningsområdet (avsnitt 13.4)

Undantag vid skalbolagsbeskattning

I första strecksatsen i andra stycket av förslaget till 25 a kap. 27 § IL anges att avskattning inte ska ske om ersättningen vid avyttringen ska tas upp enligt reglerna om skalbolagsbeskattning.

Detta öppnar enligt Skatteverkets mening upp för kringgåenden enligt följande exempel.

Ett HB äger en fastighet med skattemässigt värde 100 och marknadsvärde 1 000. Inför en försäljning av HB lånar HB upp 1 000 som plockas ut av ägaren AB1 som uttag. Därefter säljer AB1 HB för 1 kr. Inför försäljningen har HB riggats så att det betraktas som ett skalbolag. Genom att underlåta att lämna in en skalbolagsdeklaration kan 1 kr komma att skalbolagsbeskattas och då skulle man undvika den föreslagna avskattningen.

Det kan även finnas andra sätt att utnyttja en mycket låg skalbolagsbeskattning för att slippa avskattning.

Problemet kan kanske lösas genom att helt enkelt ta bort första strecksatsen i 25 a kap. 27 § andra stycket. Skalbolagsreglerna får ses som en stopplagstiftning och då bör man se till att man inte blir skalbolagsbeskattad. Blir man skalbolagsbeskattad så måste man vara medveten om att det kan innebära en merbeskattning i form av dubbelbeskattning inom bolagssfären. Så är förhållandet delvis redan i dag eftersom man inte får avdrag för omkostnadsbeloppet på de sålda andelarna vid skalbolagsbeskattningen.

En alternativ lösning skulle vara att vid skalbolagsbeskattning ska de företag som äger fastigheter i Sverige vid avyttringen av delägarrrätten anses ha avyttrat och åter förvärvat dessa fastigheter till ett pris som motsvarar marknadsvärdet minskat med det belopp skalbolagsbeskattning skett till.

Skatteverket förordar det förra alternativet, att slopa första strecksatsen, eftersom det är den lösningen som medför en mindre komplicerad lagtext. Så har skett i Skatteverkets lagtextförslag nedan, under 2.4.

En annan fråga som berör skalbolagsbeskattning är vad som ska gälla i de fall det är fråga om att paketeringsbolaget är ett skalbolag men skalbolagsbeskattning inte ska ske på grund av att det lämnats en skalbolagsdeklaration.

Skalbolagstransaktioner kännetecknas av att skalbolagets skatt inte betalas. I syfte att motverka det finns regler om skalbolagsbeskattning. Enligt 25 a kap. 11 § första punkten IL ska skalbolagsbeskattning inte ske om skalbolaget (eller säljaren av en handelsbolagsandel) tar upp företagets överskott eller underskott i en skalbolagsdeklaration. Över- eller underskottet ska baseras på ett särskilt bokslut som ska upprättas som om beskattningsåret (räkenskapsåret för handelsbolag) avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller tillträdet. Om Skatteverket inte beslutar om att säkerhet ska ställas för överskottet blir säljaren, tillsammans med skalbolaget, ansvarig för att betala skalbolagets slutliga skatt.

Skatteverket anser att det bör regleras att resultatet av avskattningen ska inräknas i skalbolagets överskott. Detta i syfte att säkerställa att skatten motsvarande avskattningen faktiskt blir betald. Förslagsvis kan en reglering ske genom att som sista mening i andra stycket i 25 a kap. 11 § IL lägga till följande.

Till resultatet enligt bokslutet ska, när förutsättningarna i 27 § är uppfyllda, läggas sådana inkomster som avses i 27 och 30 §§.

Undantag vid likvidation

Ovan under 2.2.2 har Skatteverket beskrivit ett möjligt kringgående som delvis bygger på att likvidation inte medför avskattning. Om den under samma rubrik föreslagna lösningen inte bedöms kunna genomföras, föreslår Skatteverket att undantaget för likvidation tas bort så att

avskattning ska ske även när delägarrrätter anses avyttrade genom att paketeringsbolaget träder i likvidation.

Ett sådant borttagande skulle i så fall kunna kombineras med ett undantag från uttagsbeskattning för det fall avskattning skett.

Undantag i de fall det bestämmande inflytandet över paketeringsbolaget inte ändras

Till att börja med anser Skatteverket att förslagets utgångspunkt i denna del, att det som huvudregel är först när ett bestämmande inflytande upphör som avskattning inträder, är en bra utgångspunkt. När det sedan gäller begreppet bestämmande inflytande och i vilken form det bestämmande inflytandet ska ha funnits eller när det ska anses ha upphört, är dock mycket otydligt.

Skatteverket efterlyser därför en mycket större tydlighet kring den innebörd begreppet ska anses ha i detta sammanhang och anser att det bör definieras i lagtexten. Detta eftersom verket anser det, utifrån betänkandet, inte bara vara otydligt hur begreppet ska definieras i detta sammanhang utan också hur det ska tillämpas i olika situationer.

Avseende begreppet bestämmande inflytande anges (s 201) att det ”ska definieras på samma sätt som i 40 kap. 5 § IL, dvs. med utgångspunkt i reglerna om när ett företag konstituerar ett dotterbolag till ett annat företag.”. Den nämnda paragrafen innehåller ett andra och ett tredje stycke som inte i egentlig mening handlar om dotterbolagsbegreppet, i vart fall inte i förhållande till associationsrättsliga bestämmelser. Om avsikten är att begreppet i detta regelverk ska ha samma innebörd som i nämnda paragraf, skulle Skatteverket önska att det tydliggörs i lagtexten och inte enbart i förarbetena. Detta speciellt eftersom begreppet bestämmande inflytande även används på andra ställen i IL och där har en något annan innebörd. Till exempel används begreppet även i 27 kap. 12 § tredje punkten IL, vilken regel infördes 1968 (prop. 1967:153), och i definitionen av fåmanshandelsbolag, 56 kap. 4 § IL. I båda dessa regler kan flera olika ägare gemensamt ha det bestämmande inflytandet.

Utifrån begreppets användning i 40 kap. IL kan dock den slutsatsen dras att ett bestämmande inflytande föreligger, i de bestämmelsernas mening, först om en enskild ägare uppfyller förutsättningarna som där omnämns. För att mer än ett subjekts innehav ska vägas samman till ett gemensamt bestämmande inflytande bör krävas att detta regleras särskilt, vilket t.ex. skett i andra stycket av 40 kap. 11 § IL. Notera även att i den regel, som uttryckligen gäller en situation som avser att flera ägares förvärv vägs samman (40 kap. 12 § IL), används inte uttrycket bestämmande inflytande.

För att undvika oklarheter kring de föreslagna reglernas tillämpningsområde anser Skatteverket att regelverket som utgångspunkt bör byggas upp med en huvudregel som anger att avskattning ska ske när det bestämmande inflytandet upphör hos ett subjekt eller hos flera ägare (en intressegemenskap) som direkt eller indirekt gemensamt kan anses ha ett bestämmande inflytande. Det bör anges i lagtext vilket omfång den intressegemenskap som omfattas av huvudregeln ska ha. Detta innebär att det av lagtexten bör framgå vilken ägare som direkt eller indirekt kan anses ha ett bestämmande inflytande eller vilka ägare som

tillsammans kan anses utöva ett bestämmande inflytande, över förpackningsbolaget. Det kan exempelvis röra sig om ägande inom en koncern och ägande inom en grupp av närstående fysiska personer och av dem kontrollerade företag. Tydliggöranden av huvudregeln kan sedan med fördel göras i allmänmotiveringen. Som den föreslagna lagtexten nu är utformad så ger den inga besked alls kring intressegemenskapsfallen.

Utöver intressegemenskapsfallen kan ju som exempel två oberoende subjekt med vardera 50 procent av andelar och röstetal, tillsammans bestämma så att paketering kan ske och beskattning undvikas genom uppdelat ägande. Sådant 50-procentigt ägande bör inte omfattas av huvudregeln, men fångas upp av den föreslagna regeln om "särskilda omständigheter". Ägarna kan ju genom samverkan "bestämma" vad som sker även om ingen ensamt har det bestämmande inflytandet. Skatteförmånen av en paketerad försäljning blir ju inte mindre av att ägandet är uppdelat. Om samverkan sker för att kunna förpacka och sälja skattefritt bör därför sådana fall omfattas. Även om t.ex. tre subjekt samverkar på sådant sätt bör detta omfattas. Det bör också avspeglas på något sätt i lagtexten och även exemplifieras och förtydligas i allmänmotiveringen.

Det är som Skatteverket ser det viktigt att å ena sidan särskilja huvudregelfallen, dvs. de fall där det bestämmande inflytandet upphör hos ett subjekt eller hos en intressegemenskap, definierad på särskilt sätt, och å andra sidan övriga fall som bör leda till avskattning, t.ex. när två eller flera sinsemellan oberoende ägare samverkar i syfte att sälja en förpackad fastighet skattefritt. Båda situationerna bör beskrivas i både lagtext och allmänmotivering på ett adekvat sätt.

Med hänsyn till ovanstående anser Skatteverket att behovet av förtydligande är stort. Detta får gärna ske i form av exempel varför verket nedan ställer upp ett antal exempel med senare kommentarer. Som begreppet bestämmande inflytande används i lagtexten utgör regeln om avskattning när ett bestämmande inflytande upphör, en huvudregel i förhållande till undantagsregeln "särskilda omständigheter". Några av exemplen ger därför möjlighet att tydliggöra förhållandet mellan huvud- och undantagsregel.

Utgångspunkten för exemplen nedan är att paketeringsbolaget X ska avyttras externt.

Föreligger ett bestämmande inflytande som upphör vid en extern avyttring om aktierna i X ägs enligt följande:

- 1a. Med lika delar av tre olika bolag som i sin tur ägs av tre olika fysiska personer (en ägare till varje bolag)?
- 1b. Blir det någon skillnad i 1a om de fysiska personerna är närstående?
2. Med lika delar av tre systerbolag i samma koncern?
3. Med lika delar av tre fristående bolag?
4. Till 100 procent av ett handelsbolag som har två fristående aktiebolag som delägare?
5. Med hälften vardera av två aktiebolag som ägs av samma fysiska person?

Enligt Skatteverkets mening är svaren, mot bakgrund av lagtextens utformning och skrivningar i utredningens allmänmotivering och författningskommentarer inte givna. Detta kommenteras nedan.

1a och b. Inget av företagen bör kunna anses ha ett bestämmande inflytande som kan upphöra och i avsaknad av en uttrycklig regel i det föreslagna regelverket förändras inte detta av om de fysiska personerna är närstående. Samtidigt skulle den samtidiga avyttringen kunna anses innebära att det föreligger särskilda omständigheter. Det bör dock i så fall förtydligas.

2. Något företag i koncernstrukturen ovanför systerföretagen bör kunna anses ha det bestämmande inflytandet, i vart fall utifrån definitionen i 40 kap. 5 § IL om den även ska gälla här. Dock motsägs detta av regeln om undantag för koncerninterna överlåtelse.

3. Bedömningen bör vara identisk med 1a.

4. Handelsbolag utgör företag i förslaget mening men utgör inte företag i 40 kap. IL:s mening. Det uppstår därför, i avsaknad av en uttrycklig definition i förslaget, osäkerhet kring huruvida handelsbolaget kan anses ha ett bestämmande inflytande över X. Det ovan nämnda citatet som hänvisar till 40 kap. 5 § IL synes avse den regelns första stycke (uppräknningen av moder-dotterföretagsdefinitioner). Eftersom ett handelsbolag inte kan vara moderbolag enligt de definitioner som där räknas upp, blir det därför avgörande huruvida även den paragrafens tredje stycke ska styra innebörden av begreppet bestämmande inflytande i förslaget regler. Kommentaren till utredningens exempel 2 (s 238 f) är formulerat på så sätt att handelsbolaget där rimligen bör kunna anses ha bestämmande inflytande men det kommenteras inte.

5. För att det ska föreligga ett bestämmande inflytande i exemplet måste en fysisk persons innehav kunna beaktas. Så är fallet utifrån definitionen i tredje stycket av 40 kap. 5 § IL. Ska det stycket styra hur begreppet ska tolkas i detta regelverk? Ett alternativ till att det föreligger ett bestämmande inflytande för den fysiska personen skulle kunna vara att de två aktiebolagens samtidiga avyttring medför att det föreligger särskilda omständigheter, men som framgår nedan är inte heller detta tydligt.

Skatteverket föreslår att bestämmande inflytande definieras enligt följande. Definitionen bör därvid bli en egen ny paragraf, förslagsvis 25 a kap. 28 § IL.

Med bestämmande inflytande avses i 27 § att mer än hälften av rösterna i det företag som äger fastigheten, direkt eller indirekt, genom avtal eller på annat sätt, innehas av

1. ett företag, eller

2. gemensamt av flera företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Vid bedömningen enligt första stycket 2 ska en fysisk person och närstående till denne räknas som en enda person. Vad som sägs om fysisk person gäller dock inte dödsbo.

Särskilda omständigheter

Som berörts ovan förstår Skatteverket det som att regeln om att avskattning ska ske när det föreligger särskilda omständigheter, bl.a. är avsedd för situationer där det före avyttringen inte föreligger något egentligt bestämmande inflytande. Till exempel förstår verket det som att särskilda omständigheter bör anses föreligga om två fristående företag äger 50 procent vardera av paketeringsbolaget och båda ägarföretagen avyttrar sina delägarätter med kort mellanrum. Detta är enligt Skatteverkets mening rimligt eftersom det annars alltför lätt skulle vara möjligt att kringgå reglerna genom att splittra upp ägandet. De två subjekten kan ju gemensamt bestämma sig för att paketera och sälja och på så sätt uppnå icke avsedda skattefördelar.

Samtidigt är det svårt att rent språkligt förena synen ovan med lagtextens faktiska utformning. Kan ”det bestämmande inflytandet ... inte upphör” också inrymma att det bestämmande inflytandet aldrig existerat? I syfte att tydliggöra att det inte behöver ha förelegat ett bestämmande inflytande för att särskilda omständigheter ska kunna vara för handen, förslår Skatteverket en omformulering av regeln enligt följande.

Avskattning ska, i andra fall än vid återköp, endast ske om

- 1. en avyttring leder till att ett bestämmande inflytande över det företag som äger fastigheten upphör, eller*
- 2. det föreligger särskilda omständigheter.*

Skatteverket efterlyser också tydligare exempel kring när särskilda omständigheter ska anses föreligga, särskilt kring samägande. Ska t.ex. särskilda omständigheter anses föreligga om fyra från varandra fristående aktiebolag som äger 25 procent vardera av ett paketeringsbolag, samtidigt avyttrar dessa till en eller flera köpare? En ytterligare situation där Skatteverket anser att det bör vara tydligt att avskattning ska ske, för det fall att en avyttring avser en delägar rätt i ett företag vars värde direkt eller indirekt huvudsakligen består i fastigheter. Det handlar om den situation som beskrivs i författningskommentaren till 49 a kap. 5 § IL (prop 2001/01:165, s 71). Där anges att ”[B]estämmelsen täcker bl.a. det fallet att ett stort antal samverkande fysiska personer som var och en äger ett bolag som i sin tur äger ett och samma skalbolag även om ägarbolagens respektive ägarandel i skalbolaget är liten.”.

Citatet avser att visa på att ett flertal samverkande ägare kan anses ha ett gemensamt väsentligt inflytande över ett företag. Dessa ägare kan, genom att agera gemensamt, förpacka en fastighet och komma i åtnjutande av samma skatteförmån som en enskild ägare skulle göra. Enligt Skatteverkets mening bör avskattning aktualiseras i den beskrivna situationen genom att det tydligt uttalas i exempelvis författningskommentaren att särskilda omständigheter ska anses föreligga när flera ägare samverkar utan att en av dem har ett bestämmande inflytande.

Det är ur Skatteverkets perspektiv också mycket viktigt att förhållandet mellan särskilda omständigheter och bestämmande inflytande, är tydligt. Även om det i flera situationer kan anses vara tydligt att avskattning ska ske oavsett enligt vilken regel, förstår Skatteverket det som att det ändå kan bli stor skillnad beroende på vilken regel som tillämpas. Är grunden för avskattning att ett bestämmande inflytande upphört, bedömer Skatteverket att det för

avskattning är tillräckligt att det faktiskt fanns ett bestämmande inflytande som har upphört. Är grunden istället att det föreligger särskilda omständigheter bedömer Skatteverket att det kommer att kräva mer utredning och att verket antagligen kommer att åläggas en större bevisbörda för att förutsättningarna för avskattning är uppfyllda.

Undantag för koncerninterna överlåtelser

Skatteverket förstår behovet av ett undantag för koncerninterna överlåtelser som att utredningen avsett att regeln om särskilda omständigheter ska vara frikopplad från regeln om bestämmande inflytande på så sätt att särskilda omständigheter ska kunna anses föreligga även om ett bestämmande inflytande består.

Skatteverket instämmer i utredningens bedömning att en koncernintern överlåtelse inte ska leda till avskattning. Samtidigt ser verket inte att detta måste framgå direkt av lagtexten. Så länge det inte direkt i lagtexten föreskrivs när särskilda omständigheter ska föreligga bör det räcka att, så som utredningen också gör, i författningskommentaren ange att det inte är fallet vid en koncernintern överlåtelse.

Skatteverket föreslår därför att andra meningen i tredje stycket i förslaget till 25 a kap. 27 § stryks (så har skett i Skatteverkets lagtextförslag, se bilaga) och att texten istället bara framgår av författningskommentaren.

Undantag för avyttring av rörelse som inte har något samband med fastighetsinnehavet

Alla fastigheter genererar inte inkomster, t.ex. kan ett nybyggt hyreshus förpackas ihop med en mindre rörelse innan hyresavtal avseende bostäder/lokaler tecknats. Effekten blir att samtliga inkomster och utgifter kommer att avse "annan" rörelse och undantaget blir tillämpligt. I avsaknad av en återköpsregel kommer den som avyttrar förpackningsbolaget dessutom att kunna återköpa rörelsen direkt efter.

Hur den faktiska bedömningen ska göras beskrivs inte i betänkandet. Ska det t.ex. upprättas en resultaträkning per överlåtelse tidpunkten? Ska bedömningen avse intäkter och utgifter avseende innevarande RÅ? Eller enligt den senaste årsredovisningen (dvs. föregående år)? Är det innevarande år som avses kan det bli problematiskt med överlåtelser som sker tidigt på året. I vart fall är det lättare att under en kortare period styra över tidpunkten då inkomster och utgifter uppkommer. För att det inte ska vara möjligt att kringgå bestämmelserna om avskattning genom att föra in en verksamhet i paketeringsföretaget måste det, enligt Skatteverkets mening, vara genomtänkt och tydligt hur den faktiska bedömningen ska gå till. Det bör därför ske förtydliganden i löptext och författningskommentar.

Utöver förtydliganden bör det också, enligt Skatteverkets mening, införas ett tidsmässigt krav för att inkomster och utgifter i en annan rörelse ska få beaktas. Exempelvis skulle det direkt kunna föreskrivas att den andra rörelsen ska ha bedrivits i paketeringsföretaget under i vart fall de två beskattningsår som föregår avyttringsåret för att inkomster och utgifter ska få

beaktas i bedömningen. Alternativt skulle det kunna föreskrivas att bedömningen av om de huvudsakliga inkomsterna och utgifterna i rörelsen inte är hänförliga till en fastighet, ska avse de två beskattningsår som föregår avyttringsåret och att huvudsaklighetskriteriet ska vara uppfyllt varje år för sig.

Ett sådant krav skulle kunna leda till att det istället blir det företag där rörelsen bedrivits som används som paketeringsföretag, dvs. att fastigheten, inför en försäljning, överläts till detta företag från det ursprungliga paketeringsföretaget. Det bör därför även införas ett tidsmässigt krav så att undantaget bara får tillämpas om det avyttrade företaget ägt fastigheten under minst två år före avyttringsåret.

Skatteverket förespråkar slutligen även att de föreslagna reglerna kompletteras med en återköpsregel. Detta speciellt eftersom det, se nedan, är tveksamt om lagen mot skatteflykt, SkfL, kommer att kunna tillämpas i situationer där avskattningsregeln kan anses ha kringgåts. En återköpsregel skulle kunna konstrueras med regeln i 25 a kap. 18 § IL som förebild, ungefär enligt följande, och placeras som 25 a kap. 31 § IL.

Återköp anses ske när delägarvärdet har avyttrats för att sälja en rörelse vars huvudsakliga inkomster och utgifter inte är hänförliga till en fastighet och den övervägande delen av de tillgångar eller skulder som genererat rörelsens inkomster och utgifter och som vid avyttringen innehades av det företag som den avyttrade delägarvärdet hänför sig till eller av företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1 med detta företag, inom två år efter avyttringen av delägarvärdet, direkt eller indirekt förvärvas av

- det säljande företaget,*
- ett företag i intressegemenskap med detta, eller*
- en fysisk person som, direkt eller indirekt, har ägarinflytande i det säljande företaget eller någon närstående till denne.*

Första stycket ska också tillämpas i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det företag som den avyttrade delägarvärdet hänför sig till eller av ett företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1 vid tidpunkten för avyttringen av delägarvärdet.

2.2.4 Beräkning av substansen i det avyttrade företaget (avsnitt 13.5)

I avsnittet anges hur substansen i det avyttrade företaget ska beräknas och hur marknadsvärdet för den avskattade fastigheten ska fastställas. Utredaren landar i att om marknadsvärde inte kan fastställas på ett godtagbart sätt kan taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 användas, med tillägg för en uppskattad nominell värdestegring på fastigheten under två år sedan den senaste fastighetstaxeringen och fram till tidpunkten för avyttringen av andelarna.

För fall där ett marknadsvärde inte kan fastställas på annat sätt bör det, om inte annat så av förutsebarhets- och likabehandlingsskäl, tydliggöras hur Skatteverket ska hantera en nominell värdestegring i förhållande till fastslaget taxeringsvärde.

Ett rimligt alternativ skulle kunna vara att Skatteverket beräknar värdestegringen genom att det senast fastställda taxeringsvärdet räknas upp utifrån något lämpligt index eller liknande.

2.2.5 Utvidgning av tillämpningsområdet i vissa fall (avsnitt 13.6)

I detta avsnitt beskrivs att lagen (1995:575) mot skatteflykt, SkfL, bör bli tillämplig i situationer där substanskravet kringgåts. Ett kringgående skulle t.ex. kunna bestå i att det överlåtna företaget innehåller, förutom en fastighet, en verksamhet och denna verksamhet senare återköps av den som överlätit företaget.

Som framgår ovan förespråkar Skatteverket att förslaget kompletteras med en återköpsregel. En av anledningarna till detta är en osäkerhet kring tillämpligheten av SkfL. Osäkerheten består i att ett av rekvisiten som ska vara uppfyllt för att SkfL ska bli tillämplig är att den skattskyldige direkt eller indirekt ska ha medverkat i transaktionerna. Det är det överlåtna företaget som är den skattskyldige i det föreslagna regelverket och det får anses tveksamt om det företaget kan anses ha medverkat i överlåtelsen av sig självt.

2.2.6 Internationella aspekter (avsnitt 13.8)

Skatteverket anser inte att utredningen är konsekvent i användandet av begreppet dubbelbeskattning. I vart fall behöver förtydliganden göras.

Enligt Skatteverkets mening bör begreppet internationell (juridisk) dubbelbeskattning reserveras för situationer där ett subjekt beskattas för samma inkomst i två eller flera stater. Om istället två subjekt kan anses beskattas för en och samma inkomst bör istället termen (internationell) ekonomisk dubbelbeskattning användas.

Till att börja med sägs, på s 189, vid valet av jämförelseskattesats mellan 10 eller 15 procent att "[E]n avvägning måste göras mellan önskemålet att å ena sidan minska arbitragevinster och å andra sidan risken för internationell dubbelbeskattning.". Här bör förtydligas att det är ekonomisk dubbelbeskattning som åsyftas. Detta eftersom den beskrivna situationen behandlar en jämförelse mellan beskattningen av det säljande företaget respektive, i form av avskattning, det sålda företaget.

På s 212 är det, fram till sidans sista stycke korrekt med termen internationell dubbelbeskattning. I det sista stycket på sidan bör det dock förtydligas att det fr.o.m. det stycket är ekonomisk dubbelbeskattning som avses.

2.2.7 Fastighetsfällan slopas (avsnitt 13.11)

I utredningens förslag saknas ett ställningstagande till hur historiska förluster som omfattas av fastighetsfällan, ska behandlas. Enligt Skatteverkets mening kommer förslaget i nuvarande utformning att medföra att de historiska förlusterna blir fullt ut avdragsgilla vid beskattningen närmast efter ikraftträdandet. Detta eftersom förlusterna, vid den första beskattningen närmast efter ikraftträdandet, kommer att "rullas in" som en under året uppkommen förlust och att det sedan vid prövningen inte längre existerar någon regel som begränsar avdragsrätten.

Om tanken skulle vara att förlusterna ska behandlas på annat sätt måste detta, enligt Skatteverkets mening, tydliggöras genom exempelvis en övergångsbestämmelse.

Eftersom fällade förluster inte fastställs av Skatteverket förrän de nyttjas, kommer verket att behöva pröva avdragsrätten för, och storleken på, samtliga fällade förluster vid den första beskattningen närmast efter ikraftträdandet.

Skatteverket har inget emot att fällade förluster blir avdragsgilla, men ser en risk i att detta, inför ikraftträdandet, kan komma att leda till en handel med företag i syfte att endast komma över det avdrag dessa förluster kommer att innebära. Ska förlusterna få dras av fullt ut föreslår Skatteverket därför att det införs en övergångsbestämmelse som jämställer dessa förluster med tidigare års underskott så att en ägarförändring kan komma att medföra att hela eller delar av avdraget bortfaller. En sådan regel kan utformas enligt följande och placeras som sista punkt i övergångsbestämmelserna.

En kapitalförlust på fastighet som enligt 25 kap. 12 § ännu inte kunnat dras av ska vid tillämpningen av 37 kap. 21-26 §§, 38 kap. 17-17 b §§, 38 a kap. 17-19 §§ samt 40 kap. 9-19 §§ anses utgöra ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår och ska anses ha uppkommit under det beskattningsår som avslutas närmast före denna lags ikraftträdande. Ett företag som har sådan kapitalförlust ska anses utgöra ett underskotts företag enligt 40 kap. 4 §.

Att ikraftträdandet föreslås ske vid ett halvårsskifte innebär också en annan otydlighet kring hanteringen av förluster. I brödtexten på s. 232 kan man ange att slopandet innebär att en förlust på en fastighet som skett före ikraftträdandet får utnyttjas i det nya systemet fullt ut. Man bör också utveckla med exempel vid vilket beskattningsår efter ikraftträdandet utnyttjandet kan ske.

Vad händer exempelvis vid följande scenario?

Ett AB 1 har kalenderår som räkenskapsår. I januari avyttrar man en fastighet med förlust på 1 000. Denna förlust fällas och den kan inte dras av mot kapitalvinster före det nya regelsystemet. AB 1 har dessutom ytterligare en fastighet med ett lågt omkostnadsbelopp. I december avyttras AB 1 och den som 25 a kap. 27 § IL föreslagna regeln ska tillämpas på den fastigheten. Får förlusten på den tidigare avyttrade fastigheten utnyttjas mot den nya beskattningen eller får förlusten utnyttjas först nästa räkenskapsår?

2.2.8 Exempel på avskattningssituationer (avsnitt 13.14)

Detta avsnitt har i stor utsträckning kommenterats ovan (2.2.3 Undantag i de fall det bestämmande inflytandet över paketeringsbolaget inte ändras).

Skatteverket välkomnar generellt användandet av exempel för att belysa hur regler är tänkta att fungera. De här använda exemplen belyser vissa delar av reglerna på ett bra sätt, men samtidigt efterlyser Skatteverket även belysanden avseende vissa av ovan lämnade synpunkter. Generellt vore det önskvärt om exemplen kommenterades utifrån hur eller om det bestämmande inflytandet upphört.

Exempel 2

Som Skatteverket förstår exemplet aktualiseras avskattning utifrån att HB1 är det företag vars bestämmande inflytande upphör. Det vore önskvärt att detta kommenterades.

Exempel 4

I exemplet beskrivs tre olika situationer. Om grunden för avskattning i den första situationen är att koncernens ultimata moderbolags bestämmande inflytande upphör över HB1, vore det önskvärt om detta angavs. Speciellt eftersom inget av de avyttrande bolagen har ett bestämmande inflytande över HB1 och eftersom förekomsten av koncernundantaget (27 § tredje stycket) motsäger att det ultimata moderbolaget har ett bestämmande inflytande. Skulle grunden istället vara att det föreligger särskilda omständigheter bör detta anges.

I den andra situationen anges att ”eftersom det bestämmande inflytandet stannar inom samma koncern” ska avskattning inte ske. Som Skatteverket förstår exemplet och förslaget i övrigt, spelar koncerngemenskapen ingen roll i detta fall. Även om AB1 och AB2 vore fristående skulle avskattning inte ske baserat på AB2:s avyttring.

I den tredje situationen är det oklart om det finns någon koppling mellan den fysiska personen och AB1. Skatteverket utgår ifrån att det inte finns någon sådan koppling och i så fall bör det inte anses finnas något bestämmande inflytande över HB1 som kan upphöra genom avyttringen. Är grunden för avskattning att det föreligger särskilda omständigheter? Eller att det föreligger ett gemensamt bestämmande inflytande? I så fall på vilket sätt? Se även kommentaren under 2.2.1 (Delägar rätt) ovan.

2.3 Slopad tillgångsklassificering av fastigheter i bolagssektorn (avsnitt 14)

Mervärdesskatt

I författningskommentaren anges att avsikten med förändringen av 2 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) är att bestämmelsens materiella innebörd inte ska ändras. Skatteverkets bedömning är att den föreslagna ändringen kan anses innebära en inskränkning av tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Enligt nuvarande lydelse så omfattas hyreshusfastigheter som används i en uthyrningsverksamhet (förvaltningsfastighet) i en byggnadsrörelse, där även utåtriktade byggtjänster tillhandahålls, av uttagsbeskattning för utförda och förvärvade tjänster. Enligt vår bedömning är det osäkert om dessa förvaltningsfastigheter kommer att omfattas av den nya definitionen. Ändringen kan komma att innebära att förvaltningsfastigheterna bara uttagsbeskattas för utförda tjänster. Det innebär att det finns risk för att det inte längre kommer att föreligga avdragsrätt för förvärvade tjänster till en förvaltningsfastighet där det inte bedrivs någon skattepliktig verksamhet, exempelvis ett hyreshus med bostäder.

Skatteverket är därför av uppfattningen att den föreslagna ändringen av 2 kap. 7 § ML kan anses innebära en inskränkning av tillämpningsområdet för bestämmelsen.

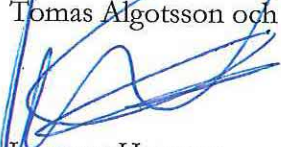
3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket har tidigare, till utredningen, lämnat en sammanställning av vilka konsekvenser förslaget kan komma att få. Av den sammanfattning som togs in i betänkandet (avsnitt 17.9.1) framgår vilka kostnader ett införande skulle innebära för Skatteverket. Beräkningen utvisar att effekten skulle bli initiala kostnader om 6 600 000 kr och löpande årliga kostnader om 2 500 000 kr. Skatteverket står fast vid denna konsekvensanalys som gjordes 2017-02-10 (den fullständiga versionen bifogas som bilaga 1).

Utöver detta vill Skatteverket göra ett tillägg. I utredningens förslag ingår att den s.k. fastighetsfällan slopas. Detta får till följd att alla bolag som idag har en fällad förlust kommer att ha rätt till avdrag för denna förlust i samband med att den föreslagna lagstiftningen träder ikraft. Eftersom dessa förluster inte är utredda tidigare, kommer det att medföra merkostnader för Skatteverket som ska läggas till den tidigare lämnade konsekvensanalysen.

Skatteverket har ingen uppgift, och heller ingen möjlighet att ta fram uppgifter, om hur många fällade fastighetsförluster det idag finns. Skatteverket kan därför inte uppskatta något belopp på vad yrkandena av dessa fällade förluster kan komma att kosta Skatteverket. Generellt kan dock sägas att cirka 10 procent av förlusterna som yrkas kommer att behöva utredas av Skatteverket. En sådan utredning tar i snitt ca 5 timmar (utredningskostnaden är 590 kr/timme). De utredningar som avslutas med att Skatteverket frångår bolagets yrkande kan potentiellt också resultera i ett överklagande och därmed en efterföljande process (processkostnaden för Skatteverket uppgår till 5 700 kr/dag).

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Ingemar Hansson och föredragits av rättsliga experten Jesper Anderberg. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: tf. överdirektören Lars-Åke Leijkvist, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Mats Nilsson.


Ingemar Hansson
Jesper Anderberg