avskattning, SCHABLONINTÄKT och retroaktiva effekter i en ogynnad bransch

**Möjligheten att överlåta fastigheter indirekt genom en skattefri aktieförsäljning, s.k. paketering, har utretts och föreslås slopas.**

Den 11 juni 2015 tillsatte regeringen en utredning (Dir 2015:62) vilken hade till uppdrag att presentera en översyn av möjligheterna att paketera fastigheter. Syftet är att säkerställa att skattereglerna inte gynnar vissa branscher eller bolag inom samma bransch. I punktform har uppdraget sammanfattats som att utredningen ska:

* Kartlägga och analysera den sammantagna skattemässiga situationen för bolag i fastighetsbranschen,
* Särskilt kartlägga och analysera huruvida paketering av fastigheter har fungerat som ett verktyg för skatteplanering och om så, effekterna därav,
* Föreslå lagändringar för att motverka att paketering av fastigheter används för skatteplaneringsändamål,
* Analysera om förvärv genom fastighetsbildningsåtgärder missbrukas för att undgå stämpelskatt, och om behövligt – föreslå lagändringar.

Att paketering av fastigheter skulle bli vanligt förekommande förutsågs redan i propositionen när möjligheten till avyttringar av näringsbetingade andelar infördes, varför denna sorts transaktioner inte kan ses som en oförutsedd ”lucka i lagen”. Däremot anser man att det är önskvärt att utreda om skattereglerna ger en likformig beskattning av investeringar i olika tillgångsslag, eller om möjligheten till paketering av fastigheter leder till en snedvridning genom att fastighetsbranschen gynnas framför andra.

**Skatteplanering genom paketering och fastighetsreglering**

Genom de svenska reglerna om underprisöverlåtelser föreligger stora möjligheter till uppskjuten beskattning vid koncerninterna överlåtelser av tillgångar. Beskattningen ska istället ske först när tillgången förvärvas av en utomstående part. Genom att strukturera fastighetsinnehav genom aktiebolag på ett sådant vis att aktierna inte utgör lagertillgångar, uppstår inte heller beskattning när fastigheten säljs till en utomstående part. Någon stämpelskatt erläggs inte, då ägaren fortfarande är densamme.

Utredningen har inte haft i uppdrag att undanröja möjligheten till skattefria utdelningar från, eller avyttringar av, dotterbolagsandelar.

Utredningen hade även att utreda om fastighetsbildningsregleringsinstitutet används för att undgå stämpelskatt. Bakgrunden är till detta är att förvärv genom fastighetsreglering inte är stämpelskattepliktigt. Utredningen har därför utrett huruvida fastighetsreglering används på ett sätt som inte är avsett i syfte att undkomma stämpelskatt, samt föreslå eventuella lagändringar om så är motiverat.

Den 30 mars 2017 presenterades utredningens förslag, ett omfattande utredningsmaterial på 450 sidor (SOU 2017:27). I denna artikel ska vi därför endast fokusera på två delar av utredningen – nämligen frågan om avskattning och schablonintäkt.

**Avskattning av paketerade fastigheter**

Anledningen till varför det är bolagsskatten som är av störst intresse i denna artikel är att målsättning är att påföra ytterligare beskattning på fastighetssektorn – och lösningen blev att ålägga transaktioner med paketerade fastigheter med bolagsskatt. Detta trots att, som anges i SOU:n (sid 165-166), utredningen fann att fastighetsbranschen inte är skattemässigt gynnad i jämförelse med andra branscher, eftersom dessa bolag erlägger fastighetsskatt.

Detta valde man dock att bortse från (även om protester höjdes mot detta synsätt) – eftersom branschen *de facto* är skattemässigt gynnad om man endast fokuserar på bolagsskatten. Vidare valde man att inte göra en distinktion mellan paketering av skatteskäl och andra skäl. Som huvudregel ska därför alla försäljningar av företag där tillgångarna huvudsakligen (till 75 % eller mer) består av fastigheter bli föremål för beskattning.

Lösningen som har presenterats tar sikte på s.k. ”avskattning”. Genom detta vill man uppnå en jämförbar beskattning som när en fastighet säljs direkt (vilket även får stämpelskattekonsekvenser, som vi återkommer till senare). Därigenom ska, när en fastighet säljs paketerad, det anses som om det avyttrade bolaget direkt har avyttrat, för att sedan återanskaffa samma fastighet – vilket resulterar i att kapitalvinsten på fastigheten ska tas upp till beskattning. Att man har valt just denna modell torde vara att man inte ville komma i konflikt med reglerna om näringsbetingade andelar, vilka man enligt utredningens direktiv inte ska ändra. Den direkta konsekvensen av detta är att det inte är säljaren till det avyttrade ”paketet” som blir skattskyldig, utan istället ”paketet” (d.v.s. det avyttrade bolaget kommer bli skattskyldigt för att det har blivit avyttrat). Sammanfattningsvis köps alltså ett bolag som äger en fastighet och har en skatteskuld till följd av den fingerade försäljningen av fastigheten.

**Beskattningstidpunkt**

Förslaget påverkar inte endast avyttringar av helägda dotterbolag. Istället är beskattningstidpunkten då det *”bestämmande inflytandet upphör”*. Detta innebär i att om Bolag A äger 51 % av ett bolag och resterande 49 % ägs av utomstående – så inträder beskattningstidpunkten då Bolag A avyttrar sina aktier till Bolag B. Bolag A erhåller i samband med detta en inkomst, vilken dock inte blir föremål för beskattning. Beskattningen träffar istället det avyttrade bolaget – som numera ägs av Bolag B tillsammans med de tidigare kvarstående minoritetsägarna, som därför mer eller mindre blir skattskyldiga för en latent skatt utan att själva ha gjort vinst, eller ens en avyttring. Det ska även vara möjligt att påkalla denna avskattning om det föreligger ”särskilda omständigheter”, vilket man i utredningen exemplifierar med situationen där man innan avyttringen beslutat om en riktad nyemission till den som förvärvar bolaget.

Det är utan betydelse på vilken nivå det bestämmande inflytandet upphör. Även om ett svenskt fastighetsägande aktiebolag ägs genom ett otal utländska bolag och det endast är i förhållande till den ultimata utländska modern och dennes direkta utländska dotterbolag som det bestämmande inflytandet upphör – så sker ändå beskattning i det svenska fastighetsaktiebolaget.

Utredningen föreslår att koncerninterna omstruktureringar, skalbolag, delägarrätter avyttrade genom konkurs eller likvidation, marknadsnoterade andelar (dock endast då aktierna i det direkt fastighetsägande bolaget är marknadsnoterade) och om det är ”annan rörelse” – där inkomsten huvudsakligen kan vara hänförlig till t.ex. den verksamhet som bedrivits i den (indirekt) avyttrade fastigheten, ska undantas från avskattning.

**Att beskatta en latent skatt – retroaktivitet utan att trigga retroaktivitetsförbudet**

Skulle förslaget bli lag skulle detta få retroaktiva effekter, men troligtvis utan att lagen som sådan anses trigga retroaktivitetsförbudet i regeringsformen. Denna effekt torde dock uppkomma ”endast” första gången en fastighet avyttras sedan bestämmelserna träder ikraft.

Genom att det under lång tid har varit möjligt att avyttra fastigheter skattefritt genom paketering och detta är mycket vanligt, kan en latent skatt ha byggts upp under många år – och genom många tidigare ägares led. Dessa har inte blivit beskattade för sina vinster vid avyttringen, utan nästkommande köpare har övertagit det skattemässiga restvärdet och fortsatt bygga på den latenta skatten.

När fastigheten avyttras för första gången efter en eventuell lag i enlighet med utredningens förslag har trätt i kraft, så kommer konsekvensen bli att tidigare uppbyggd latent skatt förfaller till betalning för den nya ägaren (i det nyförvärvade fastighetsbolaget). Således blir denne beskattad för de skattefria vinster som tidigare ägare har gjort.

**Stämpelskatt och schablonintäkt**

Eftersom målsättningen var att presentera ett förslag som skulle neutralisera effekterna av att sälja paketerade fastigheter framför direktförsäljningar, har utredningen även tittat på stämpelskatten. Här vill man sänka den vanliga stämpelskatten till 2 %. Men man finner det inte möjligt att införa stämpelskatt på försäljning av aktier. Istället föreslås en schablonintäkt.

Således ska man, utöver den latenta skatten, även betala skatt på en schablonintäkt om 7,09 % av marknadsvärdet på den avyttrade fastigheten, vilken sedan beskattas med 22 %. Schablonintäkten ska tas upp oaktat av om man säljer med vinst eller förlust.

**Framtiden för förslaget**

Även om man bara kan sia om förslagets framtida överlevnad, torde det inte vara att anse som en alltför kvalificerad gissning att anta att förslaget kommer träffas av hård kritik nu när det ska ut på remiss. Författarnas personliga åsikt är att det är svårt att se att förlaget skulle kunna införas i sin nuvarande form. Det finns alldeles för många aspekter i förslaget som är dels alldeles för vittgående, dels att betrakta som ovanliga (om inte okända) i svensk skattelagstiftning. Härtill ska inte glömmas att Sverige kommer att bli tvunget att införa nya ränteavdragsbegränsningsregler genom EU:s direktiv mot skatteflykt som antogs sommaren 2016. Minskad möjlighet till ränteavdrag påverkar definitivt fastighetssektorn med dess höga skuldfinansiering och således finns det två annonserade lagstiftningsändringar som träffar fastighetsbranschen – trots att man i den nu framlagda utredningen ansett att branschen inte är skattemässigt gynnad.

Målsättningen är dock ännu att förslaget ska införas och träffa transaktioner med paketerade fastigheter genomförda efter 30 juni 2018, men vår åsikt är att denna målsättning bör betraktas med en nyttig skepsis – särskilt med beaktande av att förslaget inte är aktuellt för höstbudgeten (se DI 2017-04-05).

Justus Petterson, bitr. jurist, justus.pettersson@wistrand.se, Lars Törner Larsson, bitr. jurist, lars.torner.larsson@wistrand.se Karl-Johan Holmér, bitr. jurist, karl-johan.holmer@wistrand.se