

**YTTRANDE****2017-08-29**

DNR: I02-2017/1581

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

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

Finansdepartementets dnr Fi2017/01726/S1

Lantmäteriets synpunkter i korthet

Lantmäteriet har granskat betänkandet utifrån sina uppgifter så som dessa anges i förordningen (2009:946) med instruktion för Lantmäteriet.

Lantmäteriet **tillstyrker** förslaget om införande av generell skatteplikt för stämpelskatt vid fastighetsbildning samt tillstyrker att den generella skatteplikten kombineras med lämplig undantagsmöjlighet, i syfte att beskattningen inte ska motverka den fastighetsbildning som FBL är tänkt att främja. Lantmäteriet **anser** dock att undantagsmöjligheten, såsom den har formulerats i betänkandet, i vissa hänseenden **bör ses över**. Skälen för det redovisas närmare nedan. Lantmäteriet önskar vidare lämna de övriga synpunkter och förslag som redovisas nedan.

Lantmäteriet har **inga synpunkter** på de delar av betänkandet som inte berörs i detta yttrande.

Lantmäteriets överväganden**Allmänt**

Lantmäteriet vill inledningsvis, i överensstämmelse med kommittédirektiven, framhålla betydelsen för samhället i stort av att fastigheter utnyttjas på bästa sätt och att det därför är av stor vikt att fastighetsindelningen är ändamålsenlig samt att överlåtelser av fastigheter kan ske på ett enkelt sätt. Som framhålls i direktiven är det viktigt för fastighetsbildningsinstitutets legitimitet att det inte används i syfte att undgå stämpelskatt.

Lantmäteriet

Lantmäteriet, 801 82 Gävle

Besök: Lantmaterigatan 2 c, Gävle Tfn växel: 0771-63 63 63

E – post: Lantmateriet@lm.se, internet: www.Lantmateriet.se

Mot denna bakgrund delar Lantmäteriet regeringens bedömning att det är motiverat att genom lagstiftning motverka kringgående av stämpelskatten genom fastighetsbildningsåtgärder. Lantmäterimyndigheterna måste kunna bedriva en så effektiv förrättningsverksamhet som möjligt i syfte att bidra till en väl fungerande fastighetssektor. Som står att läsa i betänkandet medför konstruerade och skattedrivna förrättningar att **samhälleliga resurser**, i form av handläggningstid på lantmäterimyndigheterna, tas i anspråk utan att det bidrar till en mer ändamålsenlig fastighetsindelning. Enligt Lantmäteriets erfarenheter har sådana förrättningar över tid kommit att ta i anspråk en allt större del av lantmäterimyndigheternas resurser. Resurser som i stället skulle kunna användas för att korta handläggningstiden i andra ärenden.

Avsnitt 9.5 "Om fastighetstaxering och berörda myndigheters åsikter"

Ur betänkandet (s.15):

"Fastighetsbeståndets rörlighet kan antas minska om möjligheten till paketerade transaktioner slopas, åtminstone under en övergångsperiod. Transparensen på fastighetsmarknaden beskrivs som god eller mycket god av de som är verksamma på den. Skatteverket och Lantmäteriet är dock oroliga för tillförlitligheten hos taxeringsvärdena på längre sikt, om trenden med transaktioner med paketerade fastigheter tillåts fortgå."

Bedömning: Lantmäteriet anser att det är positivt med förändringar som leder till att fler köp överläts med lagfart, vilket ökar transparensen genom tillgång till fastighetsmarknadsinformation i de officiella registren.

Avsnitt 16.2.2 "Överväganden och förslag"

Påverkan på benägenheten att genomföra strukturrationaliseringar

Ett av syftena med fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, var att underlätta fastighetsbildning vid strukturrationaliseringar. I förarbetena till lagen sägs att även köp bör tillåtas ligga till grund för fastighetsreglering, även om en sidoeffekt av detta är att stämpelskatt inte utgår. I betänkandet dras slutsatsen att motivet för detta var att parterna skulle ha frihet att välja den i sammanhanget lämpligaste handläggningsformen. I direktiven till betänkandet framhölls att ett eventuellt förslag om utvidgad skatteplikt så långt möjligt bara skulle träffa förvärv som kan användas i skatteundandragande syfte *och i så liten utsträckning som möjligt motverka syftena bakom FBL*.

Frågan är då om förslaget om utökad skatteplikt för stämpelskatt kan förväntas påverka benägenheten att genomföra strukturrationaliseringar inom t.ex. jord- och skogsbruket, t.ex. vid s.k. omarrondering.

Omarrondering innebär att fastighetsindelningen ändras i större sammanhängande områden och att mindre skogsskiften samlas till större. Alla skiften värderas och skillnaden i värdet mellan det nya markinnehavet och det gamla regleras med pengar. Syftet med en omarrondering är att skapa mer praktiska skogs- och jordbruksfastigheter i starkt ägosplittrade områden. För närvarande pågår omarronderingar i Dalarna.

En omarronderingsförrättning torde som regel kunna undantas från skattskyldighet enligt utredningens förslag om ny punkt 5 i 4 § första stycket SL genom undantagsregeln i 6 § 2 SL. De byten och förändringar som sker vid omarrondering sker nämligen för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning för jord- och skogsbruket; syftet med en omarronderingsförrättning är ju alltid att åstadkomma en bättre och mer ändamålsenlig indelning av jord- och skogsbruksfastigheter.

Det inledande tillståndsbeslutet enligt 5 kap. 4 § FBL för en omarrondering redovisar syftet med förrättningen, nämligen att förbättra fastighetsstrukturen för jord- och skogsbruksfastigheter inom ett särskilt avgränsat område. I en omarronderingsförrättning (huvudsakligen fastighetsreglering) sker *byten* av mark mellan fastighetsägare. Fastighetsägarna går in i omarronderingsförrättningen med ett visst innehav i form av areal och värde, och i så stor utsträckning som möjligt går de ut ur förrättningen med samma innehåll i sitt innehav, såvida de inte yrkat på annat.

I vissa fall kan innehavet förändras. Länsstyrelsen tillhandahåller mark för att större och bättre brukningsenheter ska kunna bildas. Det är dock upp till varje markägare om denne vill bibehålla, utöka eller minska sitt innehav. Eventuella värdeskillnader ersätts med pengar.

Ökningar eller minskningar inom spannet +/- 10 procent av graderingsvärdet hanteras inom ramen för skyddsreglerna i 5 kap 8 § FBL. Andra avvikelser hanteras med medgivande enligt 5 kap. 18 § FBL. Så sker i ett fåtal fall i varje omarronderingsförrättning, och *det är enligt Lantmäteriets bedömning endast i dessa fall som stämpelskatt enligt betänkandets förslag skulle kunna aktualiseras.*

Stämpelskatten ska dock, enligt utredningens förslag, minskas med ett belopp motsvarande förrättningsavgiften. Förrättningsavgiften vid omarrondering är för närvarande ca 2 000 kr per hektar produktiv mark. Med en stämpelskatt på 1,5 procent för fysiska personer och ett genomsnittspris för skogsmark som inom omarronderingsområdet är ca 35 000 kr, kommer någon stämpelskatt inte heller att betalas när utökning sker genom medgivande.

Andra strukturförrättningar, som syftar till storleksrationaliseringar inom jord- och skogsbruket, torde knappast heller påverkas av lagförslaget. Med nuvarande avgiftsmodell för lantmäteriförrättningar skulle stämpelskatt utgå endast för fastighetsaffärer med belopp över ca 2 mkr. När det gäller den storleken handlar det sannolikt mycket sällan om rena strukturförbättringar och om så ändå skulle vara fallet skulle dessa knappast hämmas av lagförslaget.

Sammantagen bedömning: Lantmäteriet bedömer att förslaget om utökad skatteplikt för stämpelskatt inte kan förväntas få någon negativ generell inverkan på benägenheten att genomföra strukturrationaliseringar inom t.ex. jord- och skogsbruket.

Förhållandet mellan 4 § första stycket 5 och 5 § SL

Enligt 5 § SL är ett förvärv som har betecknats som gåva skattepliktigt om förvärvet sker mot att förvärvaren övertar ansvaret för en skuld för vilken borgenär har säkerhet i form av pantbrev eller annars mot ersättning och ersättningen uppgår till minst 85 procent av egendomens värde. Därvid ska värdet av egendomen beräknas enligt 9–12 och 14 §§.

Om en gåva ligger till grund för sådan fastighetsbildningsåtgärd som avses i utredningens förslag till ny bestämmelse i 4 § första stycket 5 SL, och gåvan är förenad med övertagande av lån eller annat vederlag är den skattepliktig från den första kronan. Enligt författningskommentaren till den nya femte punkten (s. 383) ska såsom gåva betecknat förvärv emellertid bedömas på samma sätt som vid lagfartsförvärv. Hänsyn ska alltså tas till om vederlaget är lägre än 85 procent av egendomens värde enligt 5 §. Utredningens avsikt synes alltså vara att gåvofallen ska undantas från principen om skatteplikt från första kronan. Det kan dock ifrågasättas om ett undantag som kommer till uttryck enbart som motivuttalande får rättslig giltighet när lagtexten är så klar som här: "[...] om förvärvet sker mot ersättning."

Sammantagen bedömning: Lantmäteriet efterfrågar ett förtydligande av hur 4 § första stycket 5 SL kommer att förhålla sig till den s.k. 85 procentsregeln i 5 § SL, eventuellt genom att meningen ”Såsom gåva betecknat förvärv bedöms på samma sätt som enligt 5 § vid lagfartsförvärv” läggs till som sista mening i 4 § första stycket 5 SL.

Tiden mellan skattskyldighetens inträde och fastställande av skattereduktion

I betänkandet föreslås att när stämpelskatt utgår baserat på den utökade skatteplikten i 4 § första stycket 5, ska skatten reduceras med ett belopp som motsvarar den avgift som *har betalats* för den fastighetsbildningsåtgärd som fullbordar förvärvet (förrättningskostnaden eller -avgiften). Skattereduktionen regleras i en föreslagen ny 9 a § SL. Utredningen redovisar inte några överväganden beträffande valet att knyta skattereduktionsbeloppet till just *fullgjord betalning* av förrättningskostnaderna. Det får förutsättas att Utredaren har avsett den, i förekommande fall efter överprövning, *slutligt fastställda och fullgjorda* betalningen.

Lantmäteriet noterar att skattskyldighetens inträde vid förvärv enligt 4 § första stycket 5 SL emellertid har knutits till *fastighetsbildningens fullbordande*, se den föreslagna ändringen av 25 § SL.

Fastighetsbildning är enligt 1 kap. 2 § andra stycket FBL fullbordad, när uppgift om åtgärden har förts in i fastighetsregistrets allmänna del. Enligt 26 § SL ska beslut om fastställande av skatten meddelas när skattskyldigheten inträder, eller om något hindrar detta, så snart hindret blivit undanröjt.

Tidpunkten för betalning av förrättningsavgiften kan variera. Enligt 3 § andra stycket förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmäteriförrättningar får lantmäterimyndigheten om det finns särskilda skäl i det enskilda fallet besluta att sökanden ska betala de beräknade förrättningskostnaderna innan ansökan tas upp till prövning. Vanligtvis beräknas dock slutkostnaden efter det, om än i anslutning till, att fastighetsbildningen fullbordas – registreras – varvid en sluträkning med det totala beloppet expedieras. Av Lantmäteriets föreskrifter (LMFS 2008:11) till nyss nämnda förordning framgår bl.a. att betalning ska vara Lantmäteriet tillhanda inom 30 dagar från räkningsdatum.

Enligt 15 kap. 6 § tredje stycket FBL får beslut om debitering av förrättningskostnader överklagas inom tre veckor från den förfallodag som anges i beslutet. En räkning ska dock betalas även om förrättningsbeslutet eller räkningen överklagas.

Det anförda innebär sammantaget att det i många fall kommer att ha gått lång tid från det att skattskyldighet inträtt till dess den slutliga stämpelskatten kan fastställas och tas ut: i praktiken kommer inskrivningsmyndigheten att behöva invänta slutfakturans laga kraft-datum. En annan fråga är hur beräkningen av stämpelskatten ska ske om frivillig betalning av förrättningskostnaden helt uteblir: kommer stämpelskatten att i sådana fall kunna fastställas och en eventuell skattefordring uppstå först efter ett lyckosamt exekutivt förvarande?

Samtidigt som det i tiden mellan skattskyldighetens inträde och fullgjord betalning kommer att råda ovisshet om stämpelskattens storlek, förutser Lantmäteriet att den föreslagna systematiken kommer riskera att leda till fördröjd uppbörd samt höjda administrativa kostnader för myndigheten. Det senare eftersom inskrivningsmyndigheten som en effekt av tidsglappet kommer tvingas fatta ett stort antal beslut om uppskov och förelägganden

enligt 26 och 28 §§ stämpelskattelagen för att få in de uppgifter som behövs för att fastställa skatten.

Lantmäteriet efterlyser därför bättre överensstämmelse mellan tidpunkten för skattskyldighetens inträde och tidpunkten för när ett fastställande av skattereduktionen i nu aktuellt hänseende är möjlig att göra, t.ex. genom att skattskyldighet inträder ... när fastighetsbildningen avseende förvärvet är fullbordad och avgiften för fastighetsbildningsåtgärden har betalats. Jämfört med Utredningens förslag skulle det visserligen inte tidigarelägga fastställandet av den slutliga stämpelskatten och inte heller skatteuppbörden, men väl undvika eventuella behov av ökade resurser hos inskrivningsmyndigheten genom att tidpunkterna för skattskyldighetens inträde och för när det är möjligt att fastställa skattereduktionsbeloppet sammanfaller, jfr. "har betalats".

Ett möjligt alternativ skulle kunna vara att koppla skattereduktionsbeloppet till "den avgift som ska betalas för den fastighetsbildningsåtgärd som ligger till grund för förvärvet", dvs. till det fastställda beloppet. Då görs i och för sig beräkningen av stämpelskatten oberoende av betalningsvilja och betalningsförmåga, medan datum för laga kraft ändå måste inväntas.

Härutöver, och i vart fall, efterfrågas utförligare motivuttalanden än vad som återfinns i betänkandet till stöd för tillämpningen av den förslagna regleringen i de delar som har tagits upp i detta avsnitt.

Sammantagen bedömning: Lantmäteriet anser att kopplingen till fullgjord betalning i den föreslagna 9 a §, i kombination med kopplingen till fastighetsbildningens fullbordande i 25 § a, riskerar att medföra svårigheter vid tillämpningen av dessa bestämmelser och riskerar att medföra ökade administrativa kostnader för inskrivningsmyndigheten.

Avsnitt 17.2.1 "Antaganden och bedömningar"

På sidorna 338 och 429 i betänkandet används ordet anstånd för att beskriva uppskov med betalning av stämpelskatt enligt 32 a § SL.

Bedömning: Lantmäteriet anser att användningen av ordet anstånd är olycklig och inte bör användas eftersom det kan förväxlas med anstånd med betalning av stämpelskatt. Denna möjlighet följer av 32 § SL och förutsätter synnerliga skäl. Bestämmelsen om anstånd har således ingen direkt koppling till överlåtelser inom en koncern.

Avsnitt 17.9.2 "Konsekvenser för Lantmäteriet"

Förslaget om stämpelskattfrihet för överlåtelser inom samma koncern är utformat som ett generellt undantag. Förslaget innehåller alltså inte något krav på att sökanden ska ansöka om skattefrihet. Lantmäteriet har inte möjlighet att på ett enkelt sätt avgöra om överlåtaren och förvärvaren ingick i samma koncern vid tidpunkten för en överlåtelse. Utredning om eventuell koncerngemenskap måste därför ges in av sökanden i inskrivningsärendet. Liknande utredning ges i dag in i ärenden om transportköp enligt 7 § SL och uppskov med betalning av stämpelskatt enligt 32 a § samma lag. Skillnaden är att ett positivt beslut i de båda ärendetyperna förutsätter att sökanden åberopar bestämmelserna i 7 § respektive 32 a § och ger in utredning som visar att förutsättningarna är uppfyllda.

Förslaget om undantag från stämpelskatteplikt vid koncerninterna överlåtelser innehåller inte någon uttrycklig skyldighet för sökanden att tillsammans med ansökan om lagfart, ge in handlingar som visar att överlåtaren och förvärvaren ingår i samma koncern. I praktiken torde situationen hanteras genom att Lantmäteriet meddelar ett beslut om uppskov enligt 26 § SL för utredning om koncerngemenskap när detta inte framgår av handlingarna i inskrivningsärendet. Ett sådant föreläggande blir aktuellt vid alla ansökningar om lagfart och ny tomträttsinnehavare, när både överlåtare och förvärvare är juridiska personer som skulle kunna ingå i en koncern.

Sammantagen bedömning: Lantmäteriet bedömer att bestämmelsen om skattefrihet för koncerninterna överlåtelser kommer att innebära nya arbetsmoment och kontroller för inskrivningsmyndigheten när det gäller att få in den utredning som krävs för att avgöra om ett förvärv är stämpelskattepliktigt eller inte.

Lantmäteriets beslut i detta ärende har fattats av generaldirektören Bengt Kjellson. I den slutliga handläggningen av ärendet har även biträdande generaldirektören Anders Lundquist och juristen Gustaf Mark, den senare föredragande, deltagit.



Bengt Kjellson



Gustaf Mark