

Beskattning av klyvningsförvärv

Fallstudie

Detta dokument redovisar vilken beskattning som kommer att ske av klyvningsförvärv. För detta ändamål har använts ett antal autentiska klyvningsfall. Syftet med dokumentet är att redovisa vilka beräkningar och ställningstaganden som kan bli aktuella när skatten fastställs. Dessa bygger i sin tur på ett deklarerat eller genom intyg uppskattat värde på den egendom som förvärvats genom klyvning. Underlaget för skatteberäkningen benämns i studien förvärvsvärde.

I redovisning av beräkningar av värden eller skatt har avrundning skett till närmaste tusental kr (tkr). Det kan därför förekomma summeringsfel som beror på denna avrundning.

Det kan förekomma att fastigheter i förrättningar varit föremål för flera åtgärder. I synnerhet av intresse är när detta innebär att flera förvärv har skett som berör samma område/egendom. Det kan hända i förrättningar där en fastighetsreglering efterföljts av en klyvning eller där en klyvning efterföljts av en fastighetsreglering. I denna bilaga redovisas fall där klyvning efterföljs av fastighetsreglering. I bilagan avseende fallstudie av fastighetsreglering redovisas fall där fastighetsreglering efterföljs av klyvning.

Alla delägare i en klyvningsfastighet är enligt 11 § i förslaget till ny lag (solidariskt) ansvariga för skatt för samtliga klyvningslotter. I förhållande till varandra ansvarar dock resp. förvärvare av resp. klyvningslott. För enkelhets skull har i de redovisade fallen förutsatts att förvärvare av resp. klyvningslott betalat skatt i förhållande till ägarandel.

I stämpelskattelagen (SL) finns en regel om att den lägsta skatt som tas ut är 50 kronor. I detta dokument har valts att bortse från detta. När det i dokumentet anges att ingen skatt tas ut, eller att skatten är noll, menas således att det är det lägsta belopp som skatten omfattar som tas ut.

I. Klyvning av en fastighet med två hälftendelägare

Ö B 3:24 är en fastighet belägen intill havet. Den har egen strand men det utanförliggande vattnet tillhör en samfällighet, Ö B s:7, och fisket däri utgör också en samfällighet, Ö B fs:1. Ö B 3:24 har andel i bägge samfälligheterna, i båda med 0,031 %. Fastigheten har också andelar, drygt 14 %, i en samfällighet, Ö B s:2, för ändamålet väg med parkeringsplatser och i en gemensamhetsanläggning, Ö B ga:4, bestående av ett vägsystem. Fastigheten är gravationsfri.

Ö B 3:24 ägs av två syskon, H A och A-K L, med en $\frac{1}{2}$ andel vardera.

Genom klyvning delas fastigheten upp i Ö B 3:34, som tilldelas H A, och Ö B 3:35, som tilldelas A-K L.

Arealen för Ö B 3:34 är 4020 m² och med den följer ett bostadshus och en vedbod.

Arealen för Ö B 3:35 är 3547 m² och med den följer ett bostadshus och ett garage.

En komplikation är att nere vid stranden finns på klyvningsfastigheten en sjöbod och en bastu. Sjöboden hamnar inom Ö B 3:35 och bastun inom Ö B 3:34. H A önskar dock få sjöboden och A-K L vill ha bastun. Lösningen blir att det i förrättningen beslutas att sjöboden ska flyttas till (rivas och återuppföras på) mark som efter klyvningen tillhör Ö B 3:34 och att det motsvarande ska göras beträffande bastun och Ö B 3:35.

Andelarna i Ö B fs:1 och s:7 fördelas i klyvningen till Ö B 3:34, medan Ö B 3:35 får andelarna i Ö B s:2 och ga:4.

Delägarna träffar överenskommelse om att någon ersättning inte ska utgå dem emellan för olika värden på klyvningslotterna. Ett beslut om att någon ersättning inte ska utgå meddelas i förrättningen.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

H A har gjort ett förvärv av $\frac{1}{2}$ andel av Ö B 3:34 och A-K L har gjort ett förvärv av $\frac{1}{2}$ andel av Ö B 3:35. De ska således betala skatt för dessa förvärv.

För att beräkna denna skatt behöver ägaren till Ö B 3:34 deklarerat värdet av den fastigheten, medan ägaren till Ö B 3:35 ska deklarerat värdet av den fastighet denne blivit tilldelad.

Deklarerat värde för Ö B 3:34 är 6,5 mnkr och för Ö B 3:35 7,75 mnkr.

Uppdelat på förvärv för resp. delägare innebär det följande belopp utgör skatteunderlag:

H A, $\frac{1}{2}$ andel av Ö B 3:34 => 3,25 mnkr

A-K L, $\frac{1}{2}$ andel av Ö B 3:35 => 3,875 mnkr

Båda delägarna är fysiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. fastighet gäller en skattereduktion på 1 mnkr. Det innebär att följande skattereduktion får göras:

H A \Rightarrow 1,0 mnkr

A-K L \Rightarrow 1,0 mnkr

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

H A $3,25 - 1,0 = 2,25$ mnkr

A-K L $3,875 - 1,0 = 2,875$ mnkr

Följande skatteuttag ska därmed göras:

H A $2,25 * 0,015 = 34$ tkr

A-K L $2,875 * 0,015 = 43$ tkr

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle underlagen för skatt enligt förutsättningarna ovan vara 3,25 resp. 3,875 mnkr. Det skulle innebära följande skatteuttag:

H A $3,25 * 0,015 = 49$ tkr

A-K L $3,875 * 0,015 = 58$ tkr

Kommentar:

Detta är ett fall som pekar mot att det kommer att, relativt sett, bli vanligare med skatteuttag vid klyvning än fastighetsreglering. Detta åtminstone i de fall syftet med förrättningsansökan varit något annat än att undgå skatt. Algoritmen för beräkning av underlaget för skatt vid klyvning är en annan än vid fastighetsreglering. Men det är inte hela eller den största anledningen till den relativa skillnaden i antalet skatteuttag. Väsentligt bidragande orsak till detta faktum är istället det faktum att skatteobjektet vid klyvning är hela, ofta bebyggda, fastigheter, medan detsamma vid fastighetsreglering oftast handlar om, obebyggda, delar av fastigheter. Undantag kommer antagligen att bli återopade eller tillämpliga mera sällan vid klyvning än fastighetsreglering. Det är en annan orsak. Det kan också antas att skattereduktionerna oftare vid klyvning än fastighetsreglering kommer att bli uppdelade mellan delägare. Det innebär en ytterligare anledning, som i och för sig kommer att gälla enbart när flera delägare får dela på en klyvningslott.

2. Klyvning i två lotter av en fastighet med två delägare med olika stora ägarandelar

T D 2:1 är en bebyggd skogsbruksfastighet belägen vid havet. Den innehåller både land- och vattenområde (med fiske). Arealredovisning saknas i fastighetsregistret för fastigheten, såväl totalt som enskilt för land resp. vatten. Fastigheten ägs av två syskon; M G 2/3 och G H 1/3. Bebyggelsen kan sägas bestå av två grupper. Den ena gruppen består av en större mangårdsbyggnad, ett s.k. corps-de-logi, med närliggande ytterligare bostadsbebyggelse samt ekonomibyggnader för lantbruket. Denna bebyggelse bebos (permanent) och används av M G med familj. Den andra gruppen, belägen på en udde, består av ett bostadshus, ”Sjövillan”, med kompletterande uthus och bebos (fritid) och används av G H.

Samtlig bebyggelse ligger inom något hundratal meter från strandlinje mot havet, dvs. inom strandskyddsområde.

Fastigheten belastas av ett flertal servitut, de flesta avseende väg/vägar för avstyckningar tidigare gjorda från fastigheten samt grannfastigheter.

Till fastigheten hör andelar i en gemensamhetsanläggning för en längre genomfartsväg, T G ga:1.

Genom klyvning delas fastigheten i T D 2:9 och T D 2:10.

T D 2:10 tilldelas G H (1/1). Den inrymmer den bebyggelse som används av G H enligt ovan. Bebyggelsens läge och utbredning gör att strandskyddsbestämmelserna inte utgör något hinder mot att den kan tilldelas såväl land som vatten och därigenom bli en s.k. strandtomt. Arealen är 14 882 m², varav 14 157 m² är land och 725 m² vatten. För fastigheten bildas servitut avseende utfartsväg, vattentäkt och vattenledning på den andra klyvningslotten, T D 2:9. Till fastigheten fördelas andelar, (del av T D 2:1s andelar), i T G ga:1.

T D 2:9 består följaktligen av vad som T D 2:1 i övrigt består av. Dvs. corps-de-logi med närliggande ytterligare bostadsbebyggelse, ekonomibyggnader för lantbruket, skogs- och åkermark mm. Det sker inte någon redovisning av arealen för klyvningslotten, varken totalt eller enskilt för land resp. vatten, i förrättningsbeslutet. Fastigheten belastas av alla de servitut som redovisas ovan. Fördelning av andelar, (del av T D 2:1s andelar), i T G ga:1 sker också till denna fastighet. T D 2:9 tilldelas M G.

Lantmäterimyndigheten utför graderings- och likvidvärdering och denna värdering ligger till grund för ersättningsbeslut. Enligt detta beslut ska M G betala 5 mnkr till G H.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

M G har gjort ett förvärv av 1/3 andel av T D 2:9 och G H har gjort ett förvärv av 2/3 andel av T D 2:10. Det bedöms inte att något undantag är tillämpligt. De ska således betala skatt för dessa förvärv.

För att beräkna denna skatt behöver ägaren till T D 2:9 deklarerat värdet av den fastigheten, medan ägaren till 2:10 ska deklarerat värdet av den fastighet denne blivit tilldelad.

Deklarationerna åtföljs av intyg i vilka framgår följande:

T D 2:9

Värde, totalt	28,5 mnkr	
varav:		
Bostadsbyggnader	7,3 mnkr	
Skog	5,7 mnkr	44 ha
Impediment	0,1 mnkr	6 ha
Åker	0,9 mnkr	7 ha
Bete	0,3 mnkr	5 ha
Ekonomibyggnader	0,2 mnkr	
Övrig mark (tomt mm.)	14,0 mnkr	2 ha

T D 2:10

Värde, totalt	14,7 mnkr
Byggnader	1,5 mnkr
Mark (tomt)	13,2 mnkr

Uppdelat på förvärv för resp. delägare innebär det följande belopp utgör skatteunderlag:

M G, 1/3 andel av T D 2:9	=> 9,5 mnkr
G H, 2/3 andel av T D 2:10	=> 9,8 mnkr

Båda delägarna är fysiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. fastighet gäller en skattereduktion på 1 mnkr. Det innebär att följande skattereduktion får göras:

M G	=> 1,0 mnkr
G H	=> 1,0 mnkr

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

M G	$9,5 - 1,0 = 8,5$ mnkr
G H	$9,8 - 1,0 = 8,8$ mnkr

Följande skatteuttag ska därmed göras:

M G	$8,5 * 0,015 = 128$ tkr
G H	$8,8 * 0,015 = 132$ tkr

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle underlagen för skatt enligt förutsättningarna ovan vara 9,5 resp. 9,8 mnkr. Det skulle innebära följande skatteuttag:

M G	$9,5 * 0,015 = 143$ tkr
G H	$9,8 * 0,015 = 147$ tkr

Kommentar:

Detta är ett fall där värdet på den fastighet som klyvs får antas ligga väl över genomsnittet, i alla fall för fastigheter med två fysiska personer som delägare. Uttaget av skatt blir därmed också relativt kraftigt, väl över vad

förrättningskostnaderna skattereduktion. Om detta påverkar vilja att medverka i en klyvning är svårt att säga.

Se ytterligare argumentation och resonemang om detta i kommentaren till nästa fall, som också behandlar klyvning av en fastighet med ett värde över genomsnittet.

En bieffekt av skatteprövningen är att en inventering av innehållet för klyvningslotterna behöver göras för att de ska kunna värderas. En tanke är att en sådan inventering och deklaration kan samordnas med den deklaration som kommer att behöva göras för kommande fastighetstaxering.

3. Klyvning av en fastighet med två delägare där tilldelade lotter i värde avviker stort från resp. delägares ägarandelar, s.k. snedklyvning

N K 13 är en fastighet för handelsändamål belägen inom ett s.k. slutet innerstadskvarter. Fastigheten innehåller flera huskroppar, men omfattar hela kvarteret. Den största byggnaden innehåller ett s.k. köpcentrum och är ursprungligen uppförd på 1960-talet. De övriga huskropparna är från skilda årtionden med olika innehåll och uttryck. Huskropparna är dock sammanbyggda, vilket medför att de tillsammans utåt bildar en kontinuerlig ”enad front” mot omgivande gator och trottoarer. Fastigheten innehåller ett myller av butiker, restauranger, kontor och andra lokaler i de olika huskropparna. Arealen är 7052 m². Som fastighetsbeteckningens höga enhetsnummer, 13, antyder har fastigheten haft en omväxlande fastighetsrättslig historia av uppdelningar och sammanslagningar. I olika tider har de enskilda huskropparna bildat egna fastigheter, men för tillfället är de sammanförda till en fastighet, N K 13.

Fastighetens ägare har sedan och under några år varit ett bolag, MÖ AB. Nyligen har emellertid en försäljning skett av 1 % andel till ett annat bolag, DR AB. Detta bolag har sökt och fått lagfart på denna procentandel av fastigheten. I samband därmed har en stämpelskatt betalats på 120 tkr av DR AB. Nuvarande ägarförhållanden är således MÖ AB 99 % och DR AB 1 %.

Nu begärs och genomförs en klyvning varigenom DR AB erhåller en klyvningslott, N K 14. Denna klyvningslott omfattar merparten av fastighetens areal, 6530 m², och byggnadsbestånd, dvs. alla huskroppar utom en. Köpcentret hamnar inom denna lott. Den lott som tillfaller MÖ AB, N K 15, har en areal om 522 m² och innehåller en huskropp, som i sin tur innehåller framförallt en butikslokal. (För närvarande sker försäljning av husdjurstillbehör i den).

En överenskommelse mellan delägarna om klyvning inkl. ersättning ligger till grund för ersättningsbeslut i förrättningen. Enligt överenskommelsen och beslutet ska DR AB betala 269 mnkr till MÖ AB.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Följande förvärv har klyvningen inneburit:

DR AB, 99/100 av N K 14.

MÖ AB, 1/100 av N K 15.

De deklARATIONER och intyg som inkommer efter förrättningen redovisar följande värden:

N K 14, 272 mnkr.

N K 15, 10 mnkr.

Båda delägarna är juridiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. klyvningslott gäller en skattereduktion på 350 tkr. Det innebär att följande skattereduktion får göras:

MÖ AB => 350 tkr.
DR AB => 350 tkr.

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

MÖ AB $(1/100 * 10) - 0,35 < 0 => 0$
DR AB $(99/100 * 272) - 0,35 = 268,93$ mnkr

Följande skatteuttag ska därmed göras:

MÖ AB 0
DR AB $268,93 * 0,0425 = 11,43$ mnkr

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion kommer följande skatteuttag (för klyvningen) att ske:

MÖ AB $1/100 * 10 * 0,0425 = 5$ tkr
DR AB $99/100 * 272 * 0,0425 = 11,445$ mnkr

Sammantaget med skatten för det första förvärvet av 1 % av N K 14 har DR AB betalat 11,565 mnkr i skatt för att bli ägare till N K 14.

Kommentar:

Fallet redovisar ett exempel på hur klyvning har använts på ett sätt som kan antas ha skett för att undkomma stämpelskatt. Det är inte otänkbart att tänka sig ett scenario där ett ytterligare förvärv sker senare, varigenom DR AB förvärvar N K 15 och på så sätt blir ägare till hela kvarteret. Eventuellt sker detta genom fastighetsreglering varigenom hela kvarteret återigen förenas i en fastighet, nu med beteckningen N K 14. Om något förslag med skatt för förvärv genom fastighetsbildning inte genomförs skulle hela förvärvet kostat DR AB 120 tkr i stämpelskatt. Till detta kommer kostnaderna för fastighetsbildning.

Med vårt förslag blir den sammanlagda skatten som tas ut för det första förvärvet och i samband med klyvningen 11,565 mnkr. Till detta kommer kostnaderna för fastighetsbildning och den värdering som sker i samband med deklarationen och intyg. Om vi antar att ett förvärv senare också sker av N K 15 genom fastighetsbildning (fastighetsreglering) så ökar skatten till ett belopp som kan antas ligga i trakten av 12 mnkr. Till detta kommer också ytterligare kostnader för fastighetsbildning och värdeintyg mm.

Detta ska jämföras med den stämpelskatt som skulle tagits ut om hela fastigheten N K 13 förvärvats på en gång och lagfarits. Den skatten skulle förmodligen också hamnat på cirka 12 mnkr. Detta förfarande hade däremot inte genererat några fastighetsbildningskostnader. Kostnader för värdeintyg etc. hade visserligen förekommit också om förvärvet genomförts på detta sätt, men det kan antas att dessa kostnader blivit väsentligen lägre än genom förfarandet med fastighetsbildning. Till detta kan man addera de kostnader som MÖ AB haft för administration och ev. skatt om förvärvet/n skett genom fastighetsbildning. Till listan med nackdelar kan också läggas den längre tidsutdräkt och kanske högre grad av oförutsägbarhet för parterna, ur

skattesynpunkt, som ett förfarande med förvärv genom fastighetsbildning inneburit.

Det finns således skäl att anta att vårt förslag kommer att innebära att förvärv av fastigheter av denna typ, genom fastighetsbildning på redovisat sätt, kommer att minska i antal, eller upphöra helt.

4. Klyvning i två lotter av en fastighet med åtta delägare med varierande ägarandelar

En stor bostadsfastighet, T L 1:8, med åtta delägare med varierande ägarandelar klyvs i två lotter. T L 1:8 ägs med angivna andelar av:

JuW	1/12
KP	5/48
BW	5/48
CW	5/48
JaW	5/48
PN	1/6
TN	1/6
SN	1/6

Den ena lotten, T L 1:17, tilldelas följande personer med angivna andelar:

JuW	1/6
KP	5/24
BW	5/24
CW	5/24
JaW	5/24

Den andra lotten, T L 1:18, tilldelas följande personer med angivna andelar:

PN	1/3
TN	1/3
SN	1/3

T L 1:17 är en strandfastighet belägen vid havet och har en areal av 21 123 m². Till fastigheten hör inget vatten (i havet) men den tilldelas vid klyvningen den andel, 0,22 %, i en fiskesamfällighet (i havet) T L fs:1, som klyvningsfastigheten har. Fastigheten är bebyggd med flera byggnader som används för bostadsändamål samt båthus och brygga.

Det finns flera servitut som både gäller till förmån för fastigheten och belastar den. Dessa gäller framförallt rätt till väg. Fastigheten är inte belägen intill allmän väg och det gjorde inte heller klyvningsfastigheten. För detta ändamål hade därför bildats servitut för klyvningsfastigheten när den bildades. Dessa servitut, som belastar närliggande fastighet, T F 3:1, och en samfällighet, T Ö s:1, (servitut i andel i samfällid vägmark), fördelas vid klyvningen till att höra till bägge klyvningslotterna. Å andra sidan hade T F 3:1 ett servitut för väg och upplagsplats på klyvningsfastigheten som genom s.k. verkan på kommer att efter klyvningen belasta endast T L 1:17. Vid klyvningen bildas ett servitut för väg för T L 1:18 som belastar T L 1:17. Dessutom bildas, genom fastighetsreglering, ett servitut för väg för både T L 1:17 och 1:18 på en grannfastighet, T F 5:1. Ägarna till klyvningsfastigheten äger också T F 5:1 med samma andelsförhållanden.

T L 1:18 är också en strandfastighet vid havet. Dess areal är 31 123 m². Inte heller till denna fastighet hör något vatten (i havet). Denna fastighet är också bebyggd med bostadshus, om än inte lika många som T L 1:17, och har också en brygga, om än inte lika stor som den T L 1:17 har. T L 1:18 är inte försedd med något båthus och har (får) inte heller någon andel i

fiskesamfälligheten (vid klyvningen).

Kompensationen, för olika till- och fördelning av egendom, som fastighetsägarna kommer överens om är av det lite ovanligare slaget. Den består av att ägarna till T L 1:7 får de andelar av T F 5:1 som tillhör ägarna av T L 1:18. Detta sker genom ett gåvobrev som lagfars på sedvanligt sätt. I förrättningen beslutas alltså om att någon ersättning inte ska utgå.

Klyvningsfastigheten är gravationsfri, vilket innebär att var klyvningslott också blir det.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Man får börja med att klarlägga vilka förvärv som gjorts i förrättningen och som ska beläggas med skatt. Det har bildats två lotter, alltså har det gjorts två förvärv. Var klyvningslott har flera delägare. Det innebär att varje delägare har gjort ett andelsförvärv i den klyvningslott denne tilldelats. Detta med samma andel som denne ursprungligen hade i klyvningsfastigheten. Det innebär att följande (andels)förvärv gjorts i förrättningen:

JuW, 1/12 andel av T L 1:17

KP, 5/48 andel av T L 1:17

BW, 5/48 andel av T L 1:17

CW, 5/48 andel av T L 1:17

JaW, 5/48 andel av T L 1:17

PN, 1/6 andel av T L 1:18

TN, 1/6 andel av T L 1:18

SN, 1/6 andel av T L 1:18

Ägarna till T L 1:17 ska alltså betala skatt för förvärv av $\frac{1}{2}$ (24/48) andel av T L 1:17, medan ägarna till T L 1:18 ska betala skatt för förvärv av $\frac{1}{2}$ (3/6) andel av T L 1:18.

Ägarna till T L 1:17 ska alltså deklarerat värdet av den fastigheten, medan ägarna till T L 1:18 ska deklarerat värdet av den fastighet de tilldelats. Det kommer att bli nödvändigt för dem att intyga deklarerade värden genom att bifoga värdering(ar) av sakkunnig(a). En komplikation är här att i värdet av lotterna ingår värdet av servitutet som bildats, genom fastighetsreglering, avseende väg på T F 5:1. I detta exempel bortses från detta, men det kan tänkas att det är en anledning till att begära jämkning.

Deklarerat värde för T L 1:17 är 14,8 mnkr och för T L 1:18 15 mnkr.

Uppdelat på andelsförvärv för resp. delägare innebär det följande belopp utgör skatteunderlag:

JuW, 1/12 andel av T L 1:17 => 1,233 mnkr

KP, 5/48 andel av T L 1:17 => 1,542 mnkr

BW, 5/48 andel av T L 1:17 => 1,542 mnkr

CW, 5/48 andel av T L 1:17 => 1,542 mnkr

JaW, 5/48 andel av T L 1:17 => 1,542 mnkr

PN, 1/6 andel av T L 1:18	=> 2,500 mnkr
TN, 1/6 andel av T L 1:18	=> 2,500 mnkr
SN, 1/6 andel av T L 1:18	=> 2,500 mnkr

Samtliga delägare är fysiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. fastighet gäller en skattereduktion på 1 mnkr. Det innebär att uppdelat på resp. delägare efter ägarandel får följande skattereduktion göras:

JuW	1/6	=> 0,167 mnkr
KP	5/24	=> 0,208 mnkr
BW	5/24	=> 0,208 mnkr
CW	5/24	=> 0,208 mnkr
JaW	5/24	=> 0,208 mnkr
PN	1/3	=> 0,333 mnkr
TN	1/3	=> 0,333 mnkr
SN	1/3	=> 0,333 mnkr

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

JuW	$1,233 - 0,167 = 1,066$ mnkr
KP	$1,542 - 0,208 = 1,334$ mnkr
BW	$1,542 - 0,208 = 1,334$ mnkr
CW	$1,542 - 0,208 = 1,334$ mnkr
JaW	$1,542 - 0,208 = 1,334$ mnkr
PN	$2,500 - 0,333 = 2,167$ mnkr
TN	$2,500 - 0,333 = 2,167$ mnkr
SN	$2,500 - 0,333 = 2,167$ mnkr

Följande skatteuttag ska därmed göras:

JuW	$1,066 * 0,015 = 16$ tkr
KP	$1,334 * 0,015 = 20$ tkr
BW	$1,334 * 0,015 = 20$ tkr
CW	$1,334 * 0,015 = 20$ tkr
JaW	$1,334 * 0,015 = 20$ tkr
PN	$2,167 * 0,015 = 33$ tkr
TN	$2,167 * 0,015 = 33$ tkr
SN	$2,167 * 0,015 = 33$ tkr

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle underlagen för skatt enligt förutsättningarna ovan vara 1,233, 1,542 resp. 2,500 mnkr. Det skulle innebära följande skatteuttag:

JuW	$1,233 * 0,015 = 18$ tkr
KP	$1,542 * 0,015 = 23$ tkr
BW	$1,542 * 0,015 = 23$ tkr
CW	$1,542 * 0,015 = 23$ tkr
JaW	$1,542 * 0,015 = 23$ tkr
PN	$2,500 * 0,015 = 38$ tkr
TN	$2,500 * 0,015 = 38$ tkr
SN	$2,500 * 0,015 = 38$ tkr

Kommentar:

Förslaget leder till ett skatteuttag som sammanlagt i detta fall nog mer än matchar förrättningskostnaderna i storlek. Om kostnader för värdering tas med i beräkningen så kommer klyvningsdelägarna sammantaget betala mer än 200 tkr, utöver förrättningskostnaderna, för att få klyvningen genomförd. Detta med föreslagna skattereduktion. Utan skattereduktion närmar sig det 250 tkr.

Nivåerna på skatteuttagen är här naturligtvis beroende av att fastigheten värdepåmässigt ligger betydligt över genomsnittet för bostadsfastigheter.

Det är svårt att säga om förhållandet kommer att påverka viljan att upplösa samägandeförhållandet genom klyvning, och delägarna istället kommer att söka ett annat förfarande för att göra detta. Det är också så att storleken på skatteuttaget gör att frågan om detta kommer att (behöva) tas upp för utredning och diskussion redan i förrättningen, som en del av den konsekvensutredning som behöver göras och redovisas i förrättningen. I det här fallet har det inte behövts göras någon värdering i förrättningen för att genomföra klyvningen. Det kan ändå tänkas att klyvningsdelägarna i sådana fall väljer att själva göra/beställa en värdering för att få ett hum om vilken skatt som kommer att bli resultatet, och för att, tidigt, få ett underlag för den deklaration som ska göras efter förrättningen.

Det sagda innebär att det kan argumenteras för att förslaget kommer att motverka syftet med fastighetsbildningslagen (FBL) genom att viljan att använda klyvning för att upplösa samägandeförhållanden kommer att påverkas negativt. Till detta kan läggas att förrättningsförfarandet kan komma att kompliceras genom att skattekonsekvenser kan behöva analyseras och diskuteras i ökad omfattning. Det är dock svårt att se att denna konsekvens inte skulle uppkomma också med andra förslag, som innebär ett konkret uttag av skatt i en sådan omfattning att förslaget är värt att införa som lag. En ökning av storleken på skattereduktionen och införande av ytterligare undantag skulle kunna medföra att syftet med FBL och viljan att använda klyvning inte skulle mot/påverkas i samma omfattning. Men det skulle samtidigt kunna leda till andra effekter, såsom substitution, och ett urvattnat förslag som inte skulle leda till någon effekt när det gäller det som förslaget syftar till främst. Nämligen att förhindra att klyvningsinstitutet missbrukas för att undandra förvärv av särskilt värdefulla fastigheter från skatt.

5. Klyvning i tre lotter av en fastighet med fem delägare med varierande ägarandelar

Klyvning sker av ett skärgårdshemman, O S H 1:2, på vilken finns dels bebyggelse som används av fastighetens (del)ägare, dels bebyggelse som står på ofri grund och tillhör (bostads)arrendatorer.

Fastigheten ägs av SL $\frac{1}{4}$, MP $\frac{1}{4}$, MN $\frac{1}{6}$, ÅL $\frac{1}{6}$ och LN $\frac{1}{6}$. Genom klyvning delas fastigheten upp i tre lotter; O S H 1:18, som tilldelas SL, O S H 1:19, som tilldelas MP, och O S H 1:20 som tilldelas MN, ÅL och LN med $\frac{1}{3}$ vardera. Vid klyvningen bildas också en samfällighet och en gemensamhetsanläggning för ändamål som skog, impediment, vatten och fiske resp. brygganläggning med tillhörande sjöviste resp. byggnad för hygienutrymmen mm.

Den ersättning som lantmäterimyndigheten beslutar ska utgå redovisas som följande avräkning:

MP	433	→	MN
MP	17	→	ÅL
SL	416	→	ÅL
SL	434	→	LN

Ersättningsbeloppen enligt avräkningen grundas på värdering av lantmäterimyndigheten, eftersom sakägarna inte kunnat enas i denna fråga.

Klyvningsfastigheten är gravationsfri, vilket innebär att var klyvningslott också blir det.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Man får börja med att klarlägga vilka förvärv som gjorts i förrättningen och som ska beläggas med skatt. Det har bildats tre lotter, alltså har det gjorts tre förvärv. En klyvningslott har flera delägare. Det innebär att dessa delägare har gjort ett andelsförvärv i den klyvningslott denne tilldelats. Detta med samma andel som de ursprungligen hade i klyvningsfastigheten. Det innebär att följande (andels)förvärv gjorts i förrättningen:

SL, $\frac{3}{4}$ andel av O S H 1:18

MP, $\frac{3}{4}$ andel av O S H 1:19

MN, $\frac{1}{6}$ andel av O S H 1:20

ÅL, $\frac{1}{6}$ andel av O S H 1:20

LN, $\frac{1}{6}$ andel av O S H 1:20

SL ska alltså betala skatt för förvärv av $\frac{3}{4}$ andel av O S H 18, MP för förvärv av $\frac{3}{4}$ andel av O S H 1:19 och ägarna till O S H 1:20, tillsammans, för

förvärv av ½ andel av O S H 1:20. Enskilt ska de tre delägarna MN, ÅL och LN var och en betala skatt för (andels)förvärv av 1/6 andel av O S H 1:20.

Förvärven ska deklarerars. I deklarationerna redovisas följande värden:

Deklarerade värden är för:

O S H 1:18	12 mnkr
O S H 1:19	11,6 mnkr
O S H 1:20	21 mnkr

Uppdelat på (andels)förvärv för resp. delägare innebär det följande belopp utgör skatteunderlag:

SL, 3/4 andel av O S H 1:18	=> 9 mnkr
MP, ¾ andel av O S H 1:19	=> 8,7 mnkr
MN, 1/6 andel av O S H 1:20	=> 3,5 mnkr
ÅL, 1/6 andel av O S H 1:20	=> 3,5 mnkr
LN, 1/6 andel av O S H 1:20	=> 3,5 mnkr

Samtliga delägare är fysiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. fastighet gäller en skattereduktion på 1 mnkr. Det innebär att uppdelat på resp. delägare efter ägarandel får följande skattereduktion göras:

SL	1/1	=> 1 mnkr
MP	1/1	=> 1 mnkr
MN	1/3	=> 0,333 mnkr
ÅL	1/3	=> 0,333 mnkr
LN	1/3	=> 0,333 mnkr

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

SL	$9 - 1 = 8$ mnkr
MP	$8,7 - 1 = 7,7$ mnkr
MN	$3,5 - 0,333 = 3,167$ mnkr
ÅL	$3,5 - 0,333 = 3,167$ mnkr
LN	$3,5 - 0,333 = 3,167$ mnkr

Följande skatteuttag ska därmed göras:

SL	$8 * 0,015 = 120$ tkr
MP	$7,7 * 0,015 = 116$ tkr
MN	$3,167 * 0,015 = 48$ tkr
ÅL	$3,167 * 0,015 = 48$ tkr
LN	$3,167 * 0,015 = 48$ tkr

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle underlagen för skatt enligt förutsättningarna ovan vara 9, 8,7 resp. $3 * 3,5$ mnkr. Det skulle innebära följande skatteuttag:

SL	$9 * 0,015 = 135 \text{ tkr}$
MP	$8,7 * 0,015 = 131 \text{ tkr}$
MN	$3,5 * 0,015 = 53 \text{ tkr}$
ÅL	$3,5 * 0,015 = 53 \text{ tkr}$
LN	$3,5 * 0,015 = 53 \text{ tkr}$

Kommentar:

Uttaget av skatt kan i storlek också i detta fall antas mer än matcha förrättningskostnaderna. Definitivt om också kostnader för värdering och intyg för skatteprövningen adderas till skattebetalningarna.

6. Klyvning i fyra lotter av en fastighet med fyra delägare med varierande ägarandelar med efterföljande fastighetsreglering

G B-D 1:9 är en fastighet med två bostadshus och diverse uthus. Det finns också ett meddelat bygglov varigenom ytterligare ett bostadshus får uppföras på fastigheten i ett nytt läge. Fastigheten har fyra delägare; KV 69/125, KW $\frac{1}{4}$, CL $\frac{1}{10}$ och ML $\frac{49}{500}$.

Genom klyvning delas fastigheten upp i fyra lotter; G B-D 1:10 som tilldelas KV, G B-D 1:11 som tilldelas KW, G B-D 1:12 som tilldelas CL och G B-D 1:13 som tilldelas ML.

G B-D 1:10 innehåller ett bostadshus och några uthus. Det gör också G B-D 1:11. G B-D 1:12 är obebyggd, men utgör tomtplats för det nya bostadshus som bygglovet gäller. G B-D 1:13 har en mycket begränsad areal. I ett efterföljande steg överförs fastigheten genom fastighetsreglering till G B-D 1:12. Parternas avsikt att ML ska lösas ut ur gemenskapen genomförs på detta sätt.

G B-D 1:9 har andelar i en gemensamhetsanläggning för väg, G B-D ga:1, en vägsamfällighet bildad 1942. Dessa andelar fördelas vid förrättningen mellan G B-D 1:10 och G B-D 1:11. G B-D 1:12 ansluts till gemensamhetsanläggningen med nya andelar.

En ny gemensamhetsanläggning, G B-D ga:2, bildas också. Den består av vattentäkt med tillhörande pump och ledningar. G B-D 1:10 till 1:12 ges lika andelar i anläggningen.

I förrättningen bildas också servitut mellan klyvningslotterna för parkering, väg och vattenledningar.

Avräkning avseende ersättningsbetalningen:

KW	1467	→	KV
KW	445	→	ML
CL	295	→	ML

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Man får börja med att klargöra vilka förvärv som gjorts i förrättningen och som ska beläggas med skatt. Det har genom klyvningen bildats fyra lotter, ägda av var delägare enskilt. Således har det genom klyvningen gjorts fyra förvärv. Den efterföljande fastighetsregleringen innebär ytterligare ett förvärv.

Det innebär att följande förvärv gjorts i förrättningen:

KV, $\frac{56}{125}$ andel av G B-D 1:10

KW, $\frac{3}{4}$ andel av G B-D 1:11

CL, $\frac{9}{10}$ andel av G B-D 1:12

ML, $\frac{451}{500}$ andel av G B-D 1:13

Deklarerade värden är för:

G B-D 1:10	2,7 mnkr
G B-D 1:11	3,8 mnkr
G B-D 1:12	1,1 mnkr
G B-D 1:13	0

Uppdelat på förvärv för resp. delägare innebär det följande belopp utgör skatteunderlag:

KV, 56/125 andel av G B-D 1:10	=> 1,21 mnkr
KW, $\frac{3}{4}$ andel av G B-D 1:11	=> 2,85 mnkr
CL, 9/10 andel av G B-D 1:12	=> 0,99 mnkr
ML, 451/500 andel av G B-D 1:13	=> 0

Värdet av MLs lott är mycket lågt, nära 0 kr. MLs förvärv utesluts därför redan här från ytterligare analys. Detsamma gäller CLs förvärv av MLs lott genom fastighetsreglering.

Samtliga delägare är fysiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. fastighet gäller en skattereduktion på 1 mnkr. Det innebär att uppdelat på resp. delägare efter ägarandel får följande skattereduktion göras:

KV	1/1	=> 1 mnkr
KW	1/1	=> 1 mnkr
CL	1/1	=> 1 mnkr

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

KV	$1,21 - 1 = 210$ tkr
KW	$2,85 - 1 = 1,85$ mnkr
CL	$0,99 - 1 = 0$

Följande skatteuttag ska därmed göras:

KV	$210 * 0,015 = 3$ tkr
KW	$1,85 * 0,015 = 28$ tkr
CL	0
ML	0

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle underlagen för skatt enligt förutsättningarna ovan vara 1,21, 2,85 resp. 0,99 mnkr. Det skulle innebära följande skatteuttag:

KV	$1,21 * 0,015 = 18$ tkr
KW	$2,85 * 0,015 = 43$ tkr
CL	$0,99 * 0,015 = 15$ tkr

Kommentar:

Fallet gäller en klyvning av en fastighet med ett lägre värde än de tidigare redovisade. Normalstora för bostadsfastigheter i mellansverige skulle kunna sägas. Skatteuttaget är begränsat, i alla fall med en skattereduktion.

7. Klyvning av en fastighet med två hälftendelägare, kombinerat med efterföljande fastighetsreglering

T T 1:8 är en fastighet belägen intill havet. Den har egen strand men det utanföriggande vattnet tillhör, i stort sett, en annan fastighet, T Ö 2:1, och fisket däri utgör en samfällighet, T T fs:4. T T 1:8 har 0,5 % andel i fiskesamfälligheten. Genom fastigheten skär en samfällighet för vägändamål, T T s:1. Samfälligheten är lokaliserad i en äldre vägsträckning, som nu har flyttats genom tillkomsten av en allmän väg i en ny sträckning utanför fastigheten. Till fastigheten hör ett servitut avseende rätt till väg i T T s:1, en rätt som nu synes överspelad genom tillkomsten av den allmänna vägen. Fastigheten belastas av ett äldre servitut för en vattenledning, en rättighet som nu också synes vara överspelad, men också av en på senare år bildad ledningsrätt för ändamålet starkström. På fastigheten finns två självständiga bostadshus och ett flertal komplementbyggnader, med eller utan bostadsutrymmen, samt ett sjöviste med brygganläggning. En väg inom fastigheten ansluter bebyggelsemiljöerna till den allmänna vägen. Fastighetens areal är 13 438 m², varav 13 395 m² är land och 43 m² vatten. Ägare till fastigheten är två systerkon J-I S och P-I S, med en ½ andel vardera. Fastigheten är gravationsfri.

En klyvning av fastigheten genomförs. En uppdelning sker av den i T T 1:11, som tilldelas J-I S, och T T 1:12, som tilldelas P-I S.

Arealen för T T 1:11 är 6562 m² och inom den finns det större och nyare av bostadshusen, men inte så många komplementbyggnader. Servitut för väg i samfälligheten fördelas att gälla till förmån för denna klyvningslott, medan servitutet för vattenledning och ledningsrätten kommer att belasta bägge lotterna.

Arealen för T T 1:12 är 6876 m², varav 6833 utgör land och 43 vatten. Inom den finns den mindre och äldre av bostadsbyggnaderna, men flertalet av komplementbyggnaderna inkl. sjövistet och brygganläggningen. Andelen i fiskesamfälligheten fördelas till att gälla till förmån för denna klyvningslott, och beträffande servituten, se ovan.

Genom värdering och medling av lantmäterimyndigheten fastställs och beslutas den ersättning som ska betalas i förrättningen till 0,6 mnkr. Ägaren till T T 1:12 ska betala detta belopp till ägaren till T T 1:11.

Förrättningen innehåller emellertid flera åtgärder än klyvningen. Dessa åtgärder genomförs momentant innan och efter klyvningen. Innan klyvningen fixeras läget för fastighetens (ytter)gränser genom fastighetsbestämning där fastigheterna T T 5:1, T T 5:174 och T Ö 2:1 berörs.

Efter klyvningsåtgärden inrättas den gemensamt använda tillfartsvägen som en gemensamhetsanläggning, T T ga:3, i vilken vardera klyvningslotten får en andel.

Ägaren till T T 1:11 önskar frågor som berör samfälligheter, rättigheter och vattenområde regleras inom förrättningen. Ägaren till T T 1:12 är först intresserad av att medverka i det, men avstår till sist.

En fastighetsreglering genomförs dock varigenom 257 m² överförs från T T s:1 till T T 1:11 och 5184 m², varav 1918 m² land och 3266 m² vatten, överförs från T Ö 2:1. Servituten avseende rätt till väg i samfälligheten T T s:1 och rätt till vattenledning, till den del som belastar T T 1:11, upphävs också. Ersättningen som ägaren till T T 1:11 ska betala till ägaren till T Ö 2:1 är 0,6 mnkr och till delägarna i samfälligheten sammanlagt 25 tkr.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

J-I S har gjort ett förvärv av ½ andel av T T 1:11 och P-I S har gjort ett förvärv av ½ andel av 1:12. De ska således betala skatt för dessa förvärv.

För att beräkna denna skatt behöver ägaren till T T 1:11 deklarerat värdet av sin klyvningslott, medan ägaren till T T 1:12 ska deklarerat värdet av den lott denne blivit tilldelad.

I detta fall har värdet för T T 1:11 förändrats så mycket genom fastighetsreglering genomförd åtgärd, att en värdering av fastigheten i sin utformning efter detta, inte kan anses vara rättvisande för klyvningslottens värde. (En prövning av skatt för vad som förvärvats av ägaren till T T 1:11 enbart genom fastighetsreglering sker dock särskilt.)

Ledning kan däremot i detta fall tas av den värdering som lantmäterimyndigheten gjort. Enligt denna är värdet för T T 1:11, efter klyvningen, men innan fastighetsregleringen, 6,4 mnkr och för T T 1:12 är det 8 mnkr.

Deklarerade värden för T T 1:11 resp. T T 1:12 är 6,4 mnkr resp. 8 mnkr.

Uppdelat på förvärv för resp. delägare innebär det följande belopp utgör skatteunderlag:

J-I S, 1/2 andel av T T 1:11	=> 3,2 mnkr
P-I S, 1/2 andel av T T 1:12	=> 4 mnkr

Båda delägarna är fysiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. fastighet gäller en skattereduktion på 1 mnkr. Det innebär att följande skattereduktion får göras:

J-I S	=> 1,0 mnkr
P-I S	=> 1,0 mnkr

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

J-I S	$3,2 - 1,0 = 2,2$ mnkr
P-I S	$4 - 1,0 = 3$ mnkr

Följande skatteuttag ska därmed göras:

J-I S	$2,2 * 0,015 = 33$ tkr
P-I S	$3 * 0,015 = 45$ tkr

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle underlagen för skatt enligt förutsättningarna ovan vara 3,2 resp. 4 mnkr. Det skulle innebära följande skatteuttag:

J-I S $3,2 * 0,015 = 48$ tkr

P-I S $4 * 0,015 = 60$ tkr

Kommentar:

Fallet exemplifierar komplikationen där klyvning efterföljs av fastighetsreglering berörande en, flera eller alla av klyvningslotterna. I bilagan som exemplifierar beskattning av förvärv som görs genom fastighetsreglering redovisas fall där regleringen efterföljs av klyvning, och de problemuppställningar som då uppkommer. Dessa kan summeras som så att risk uppstår att skatt kommer att betalas för förvärv av egendom som ägs endast momentant under förrättningen, samt att det kan komma att förekomma att beskattning för kollektivet sker för ett högre sammantaget värde än vad som förvärvats. Det kan inte heller uteslutas att det kan förekomma fall där person beskattas för förvärv av samma egendom två gånger.

Vid klyvning följt av fastighetsreglering kan fenomenet med beskattning för momentant förvärv endast uppstå i det fall klyvningslott genom regleringen avstår egendom. Fenomenet uppstår inte i det fall klyvningslott genom regleringen tillförs egendom. Det uppstår emellertid ett annat problem när klyvning efterföljs av fastighetsreglering. Det gäller värderingen för beskattning av förvärvet av klyvningslotten. Den fastighet som bildas genom förrättningen har i det fallet ett annat innehåll än denlott som bildas genom klyvningen. Värdering för beskattning av förvärvet som skett genom klyvning kan/ska således inte avse en den fastighet som bildats genom förrättningen, utan en annan, kanske ofullständig fastighet. Problemställningen kan uppstå även vid annan fastighetsbildning, tex. avstyckning, som berör klyvningslotten i samma förrättning. När det är fastighetsreglering som är den efterföljande åtgärden kan situationen emellertid bli extra problematisk. Detta eftersom regleringsåtgärden kan vara en förutsättning för att överhuvudtaget få till en klyvning eller klyvningslotten i fråga. Det kan alltså finnas fall där en komplettering av klyvningslott med egendom eller en rättighet genom fastighetsreglering kan vara en nödvändighet för att få till en fastighet som uppfyller lämplighetsvillkor i FBL. I ett sådant fall kommer värderingen för beskattning av förvärvet genom klyvning avse en ofullständig, ej lämplig, fastighet.

8. Klyvning i tre lotter av en fastighet med sex delägare med varierande ägarandelar, avstyckning från en lott

T V-D 1:22 är en jord- och skogsbruksfastighet vilken ägs av KE 1/10, RE 1/5, PAHK 1/10, PMK 1/4, JK 1/4 och LK 1/10. Fastigheten innehåller förutom jord- och skogsbruksmark bostadsbyggnader och också flera förhandsbesked om bygglov för nya bostadshus. Genom klyvning delas den i tre lotter, T V-D 1:23-1:25. Genom avstyckning från T V-D 1:24 bildas T V-D 1:26.

T V-D 1:22 belastas av ett flertal servitut vilka efter förrättningen alla kommer att belasta T V-D 1:25.

Ett servitut som gäller till förmån för T V-D 1:22 avseende rätt till brygga och gångväg fördelas att gälla till förmån för T V-D 1:23 och 1:24 istället.

En samfällighet för ändamålet båtplats, T V-D s:1, bildas vid klyvningen för T V-D 1:23 och 1:24. T V-D 1:26 tilldelas vid avstyckningen andel i samfälligheten varigenom delägandet i den blir T V-D 1:23 34 %, T V-D 1:24 33 % och T V-D 1:26 33 %.

T V-D 1:23 får en areal om 3636 m², och är obebyggd men inom den inryms ett förhandsbesked om bygglov för ett bostadshus.

För T V-D 1:23 bildas vid klyvningen ett servitut avseende gångväg mellan fastigheten och båtplatsen.

T V-D 1:23 tilldelas KE med 1/1.

T V-D 1:24 får en areal om 4608 m², och är obebyggd men inom den inryms två förhandsbesked om bygglov för ett bostadshus.

Genom avstyckning från T V-D 1:24 bildas T V-D 1:26. Den avstyckade fastigheten får en areal om 1852 m² och inom den inryms ett av förhandsbeskeden. Arealen för T V-D 1:24 krymper därmed till 2756 m².

Genom nybildning av servitut och fördelning av befintliga erhåller fastigheterna rättigheter avseende utfart, avlopp och gångväg (till båtplats). Genom ovan beskrivna åtgärder får de också andelar i samfälld båtplats.

T V-D 1:24, och därmed efter avstyckning också T V-D 1:26, tilldelas RE med 1/1.

T V-D 1:25 får en landareal om 360 597 m², dvs. drygt 36 ha, och dessutom ett ej arealredovisat vattenområde i havet. Dessutom fördelas till fastigheten vid klyvningen alla till T V-D 1:22 hörande andelar i samfälligheter. Vilka och hur stora dessa är anges inte i beslutet, bara att fastighetens skattetal är 0,15 mantal. Det, i storlek och värde, begränsade byggnadsbestånd som finns på klyvningsfastigheten hamnar inom denna klyvningslott.

T V-D 1:25 får och övertar ett flertal servitutsbelastningar enligt vad som anges ovan.

T V-D 1:25 tilldelas PAHK, PMK, JK och LK. Andelarna för dem blir PAHK 1/7, PMK 5/14, JK 5/14 och LK 1/7.

Lantmäterimyndigheten har som grund för och del i förrättningsprövningen låtit utföra graderings- och likvidvärdering. Efter diskussion och förhandling accepterar alla delägare att graderingsvärderingen visar att klyvningen är tillåten och den ersättning som ska betalas jämkas till 0. Det innebär att klyvningen genomförs och att ersättningsbeslutet, efter överenskommelse mellan delägarna, redovisar att någon ersättning inte ska utgå.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Följande (andels)förförvärv har klyvningen inneburit:

KE, 9/10 av T V-D 1:23.

RE, 8/10 av T V-D 1:24 (och 1:26).

PAHK, 3/70 av T V-D 1:25.

PMK, 3/28 av T V-D 1:25.

JK, 3/28 av T V-D 1:25.

LK, 3/70 av T V-D 1:25.

De deklARATIONER och intyg som inkommer efter förrättningen redovisar följande värden:

T V-D 1:23, 2,3 mnkr

T V-D 1:24, 1,8 mnkr

T V-D 1:26, 1,2 mnkr

T V-D 1:25, 5,5 mnkr

Deklaration och intyg redovisar de sammanlagda värdena för T V-D 1:24 och 1:26 som värdet för RE:s klyvningslott. Det godtas av beskattningsmyndigheten.

Av deklARATIONEN och intyget som avser T V-D 1:25 framgår att värderingen av den grundas på en inventering av dess innehåll med korresponderande summerade delvärden:

Bebyggelse	0,3 mnkr	(vissa byggnader uppförda på ofri grund och ej med i klyvningsmassan)
Skog	2,4 mnkr	17 ha
Impediment	0,1 mnkr	9 ha
Åker	0,4 mnkr	3 ha
Bete	0,1 mnkr	2 ha
Övrig mark	2,2 mnkr	3 ha, framförallt tomtmark

Samtliga delägare är fysiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. fastighet gäller en skattereduktion på 1 mnkr. Det innebär att följande

skattereduktion får göras för KE och RE:

KE \Rightarrow 1,0 mnkr

RE \Rightarrow 1,0 mnkr

PAHK, PMK, JK och LK har gjort andelsförvärv. De får därför dela på en skattereduktion om 1 mnkr fördelat efter ägarandelarna i klyvningslotten.

Det innebär att följande skattereduktion får göras:

PAHK 142,9 tkr

PMK 357,1 tkr

JK 357,1 tkr

LK 142,9 tkr

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

KE $0,9 * 2,3 - 1,0 = 1,07$ mnkr

RE $0,8 * 3,0 - 1,0 = 1,4$ mnkr

PAHK $(3/70 * 5,5) - 0,1429 = 93$ tkr

PMK $(3/28 * 5,5) - 0,3571 = 232$ tkr

JK $(3/28 * 5,5) - 0,3571 = 232$ tkr

LK $(3/70 * 5,5) - 0,1429 = 93$ tkr

Följande skatteuttag ska därmed göras:

KE $1,07 * 0,015 = 16$ tkr

RE $1,4 * 0,015 = 21$ tkr

PAHK $93 * 0,015 = 2$ tkr

PMK $232 * 0,015 = 4$ tkr

JK $232 * 0,015 = 4$ tkr

LK $93 * 0,015 = 2$ tkr

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion kommer följande skatteuttag att ske:

KE $0,9 * 2,3 * 0,015 = 31$ tkr

RE $0,8 * 3,0 * 0,015 = 36$ tkr

PAHK $(3/70 * 5,5) * 0,015 = 4$ tkr

PMK $(3/28 * 5,5) * 0,015 = 9$ tkr

JK $(3/28 * 5,5) * 0,015 = 9$ tkr

LK $(3/70 * 5,5) * 0,015 = 4$ tkr

Kommentar:

Återigen ett inte alltför stort uttag av skatt. I alla fall enligt ett förslag med skattereduktion. Se också kommentaren ovan för fallet T D 2:1 beträffande tanken om samordnad deklaration förvärvsvärde och fastighetstaxering.

9. Klyvning i tre lotter av en fastighet med tre delägare, med efterföljande fastighetsreglering

T K 1:2 är en fastighet som är bebyggd med tre bostadshus (fritid). Fastigheten ägs av tre dödsbon, I Ks dbo, A L Ks dbo och G M Ks dbo, med 1/3 vardera. Fastighetens areal är 2070 m². Bostadshusen är lös egendom och ägs enskilt av var och en av de tre delägarna. Genom klyvningen får vardera dödsbo en lott vardera, var och en innehållande det bostadshus som resp. dödsbo äger. De fastigheter som bildas är T K 1:7 om 461 m², som tilldelas G M Ks dbo, T K 1:8 om 411 m², som tilldelas A L Ks dbo och T K 1:9 om 448 m², som tilldelas I Ks dbo. Genom klyvningen bildas också en samfällighet, för ändamålet kommunikationsutrymme mm., T K s:1. Dess areal är 750 m². Klyvningslotterna tilldelas 1/3 vardera i samfälligheten. Förrättningen innehåller också åtgärder genom fastighetsreglering, som genomförs efter klyvningen, samt andra åtgärder. Dessa andra åtgärder berörs här inte vidare.

Däremot ska ordas något om fastighetsregleringsåtgärderna. Genom tidernas förändring har T K 1:2, som vid dess bildande hade gräns belägen i strandkanten, blivit skild från havet. I förrättningen genomförs därför en fastighetsreglering varigenom G M Ks dbo och I Ks dbo tillsammans förvärvar 430 m² land och 2022 m² vatten från T K 1:1 och det bildas en samfällighet, T K s:2, för ändamålet bad- och båtplats, för deras fastigheter T K 1:7 och 1:9 med ½ andel vardera. (På så sätt kan det sägas att kontakten med vattnet på sätt och vis återupprättas). Förvärvet från (ägaren till) T K 1:1 sker genom ett köpebrev. Ägarna till T K 1:8 har avstått från att delta i förvärvet och denna samfällighetsbildning. I ett tredje steg förs sedan 16 m² av samfälligheten till T K 1:9 eftersom ett uthus tillhörande ägaren av lotten ”sticker ut” över gränsen.

Den ersättning som beslutas betalas i förrättningen fastställs genom en kombination genom överenskommelser och officialvärdering av lantmäterimyndigheten.

Förvärv av området som bildar samfälligheten T K s:2 sker, som sagt, genom ett köpebrev. Köpeskillingen som betalas av G M Ks dbo och I Ks dbo är 450 tkr. Överlåtare av området och mottagare av köpeskillingen är ägaren till T K 1:1, S W.

Enligt lantmäterimyndighetens officialvärdering ska ägarna till T K 1:8 och 1:9, I Ks dbo och A L Ks dbo betala 300 tkr vardera till ägaren till T K 1, G M Ks dödsbo.

Ersättningsbeslutet innehåller bara de betalningar som ska ske enligt lantmäterimyndighetens officialvärdering. De belopp som ska betalas enligt ersättningsbeslutet utgör en sammanvägning av ersättningen för klyvningen och fastighetsreglering nr 2. Beslutet innehåller alltså inte beloppet som står i köpebrevet. Orsaken är att förvärvet av denna egendom är ett s.k. jordabalksförvärv. Detta innebär att äganderätten till området övergått genom avtalet och fastighetsregleringen skett i, som det heter, samma ägares hand.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Den efter klyvningen följande fastighetsregleringen innebär i ett första steg ett förvärv som, enligt vårt förslag, ska skatteprövas enligt reglerna i nuvarande stämpelskattelag (SL). Skatt ska därmed betalas på det högsta beloppet av köpeskillingen och ett s.k. jämförelsevärde. Det kan antas att köpeskillingen utgör det högsta av de två beloppen. För detta kommer förvärvarna, G M Ks dbo och I Ks dbo, (tillsammans) betala denna skatt:

$$450 * 0,015 = 7 \text{ tkr.}$$

Det förvärv som sker genom fastighetsregleringen i ett andra steg kan antas, efter skattereduktion med en skattereduktion om 350 tkr, ge ett underlag för skatt som understiger 0 kr. Skatten för detta förvärv blir således 0 kr.

Följande förvärv har klyvningen inneburit:

G M Ks dbo, 2/3 av T K 1:7.

A L Ks dbo, 2/3 av T K 1:8.

I Ks dbo, 2/3 av T K 1:9.

De deklARATIONER och intyg som inkommer efter förrättningen redovisar följande värden:

T K 1:7 3,45 mnkr.

T K 1:8 4,35 mnkr.

T K 1:9 4,35 mnkr.

Det framgår av dessa dokument att värdena inte inbegriper de värden som tillförts T K 1:7 och 1:9 genom fastighetsregleringen.

Samtliga delägare är juridiska personer. För dödsbon föreslår vi emellertid en undantagsregel som innebär att samma skattereduktion ska gälla som för fysiska personer. Det innebär att för förvärven av resp. klyvningslott gäller en skattereduktion på 1 mnkr. Det innebär att följande skattereduktion får göras för G M Ks dbo, A L Ks dbo och I Ks dbo:

G M Ks dbo \Rightarrow 1 mnkr

A L Ks dbo \Rightarrow 1 mnkr

I Ks dbo \Rightarrow 1 mnkr

Följande belopp utgör därmed underlag för skatt:

G M Ks dbo $(2/3 * 3,45) - 1 = 1,3$ mnkr

A L Ks dbo $(2/3 * 4,35) - 1 = 1,9$ mnkr

I Ks dbo $(2/3 * 4,35) - 1 = 1,9$ mnkr

Följande skatteuttag ska därmed göras:

G M Ks dbo $1,3 * 0,015 = 20$ tkr

A L Ks dbo $1,9 * 0,015 = 29$ tkr

I Ks dbo $1,9 * 0,015 = 29$ tkr

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion kommer följande skatteuttag (för klyvningen) att ske:

G M Ks dbo	$2,3 * 0,015 = 35$ tkr
A L Ks dbo	$2,9 * 0,015 = 44$ tkr
I Ks dbo	$2,9 * 0,015 = 44$ tkr

Kommentar:

Skattesatsen för dödsbon är enligt 7 § 2 st. 3) i förslaget till ny lag 1,5 %. Det genom ett undantag från den regel som säger att skattesatsen för juridiska personer annars är 4,25 %. Analogt med detta föreslår vi att skattereduktionen för dödsbon ska vara 1 mnkr. (8 § 3 st.)