

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

Erica Ek
Ida Lundskog

Copyright © Erica Ek och Ida Lundskog

Båda författarna har gemensamt bidragit till hela examensarbetet.

Fastighetsvetenskap
Institution för Teknik och samhälle
Lunds Tekniska Högskola
Lunds Universitet
Box 118
221 00 Lund

ISRN/LUTVDG/TVLM/16/5360 SE

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

Three-dimensional land parcelling to reduce stamp duty

Examensarbete utfört av:

Erica Ek, Civilingenjörsutbildning i Lantmäteri, LTH

Ida Lundskog, Civilingenjörsutbildning i Lantmäteri, LTH

Handledare:

Svante Nilsson, universitetsadjunkt, Fastighetsvetenskap, LTH, Lunds Universitet

Examinator:

Malin Sjöstrand, universitetslektor, Fastighetsvetenskap, LTH, Lunds Universitet

Opponent:

Johan Christiansson, Civilingenjörsutbildning i Lantmäteri, LTH, Lunds Universitet

Simon Isaksson, Civilingenjörsutbildning i Lantmäteri, LTH, Lunds Universitet

Nyckelord:

Stämpelskatt, tredimensionell fastighetsbildning, skatteförrättning

Keywords:

Stamp duty, three-dimensional real estate, land parcelling

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

Abstract

When buying real estate stamp duty is to be paid for the transaction. Instead of buying the real estate unit the transaction can be made using land parceling. This is an approach used to reduce or avoid the stamp duty.

The aim of this essay is to look into if three-dimensional land parceling is used with the intention to avoid stamp duty and what the consequences are. Three-dimensional land parceling contains a three-dimensional real estate unit, which is defined both vertical and horizontal. In order to investigate the subject around 680 acts involving three dimensional land parceling has been looked at. Five persons working in the specific field have also been interviewed in order to create a perception.

The conclusion is that three-dimensional land parceling at real estate transactions to reduce the stamp duty does exist, however not to a large extent. The method most used is to parcel out a three-dimensional property and buy it for a relative small purchase price which leads to a relative small stamp duty. After the parceling out is done a real estate regulation is made where land from the residual property unit is transferred to the new property that was formed at the parceling out.

The most obvious consequence of using three-dimensional land parceling to reduce the stamp duty is that the state loses tax revenue. From the states perspective the loss of money is quite small compared to the whole income from taxes. Therefore using three-dimensional land parceling to avoid stamp duty is not classified as an issue.

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

Sammanfattning

Vid förvärv av fastighet genom köp ska stämpelskatt betalas. Stämpelskatten är 4,25 % för juridiska personer och 1,5 % för privatpersoner och beräknas på det värde som är högst utav köpeskillingen och taxeringsvärdet året innan lagfarten för förvärvet beviljades. Är fastighetens värde väldigt stort kan stämpelskattkostnaden då bli väldigt hög. För att minska kostnaden för stämpelskatt kan andra förvärvsmetoder användas, till exempel förvärv genom fastighetsbildning.

Förvärv genom fastighetsbildning har utretts i tidigare examensarbeten och slutsatsen har då varit att fastighetsbildning i syfte att minska stämpelskatten förekommer. Just nu pågår även en statlig utredning som bland annat ska undersöka hur förekommande det är med fastighetsbildning för att minska stämpelskatten och vad konsekvenserna av detta blir. Något som inte har utretts tidigare är användningen av 3D-fastighetsbildning i syfte att minska stämpelskatten. Därför är syftet med detta examensarbete att undersöka hur förekommande det är med 3D-fastighetsbildning för att minska stämpelskatten och vilka konsekvenser detta medför.

För att utföra arbetet gjordes först en litteraturstudie av relevanta områden för att få en bild kring företeelsen skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning. Cirka 680 förrättningsakter har granskats för att hitta eventuella skatteförrättningar och intervjuer har gjorts med fem yrkesverksamma för att få deras bild av ämnet.

Av de 680 förrättningsakter som granskats hittade vi sju stycken exempel på skatteförrättningar. Dessa exempel valdes ut efter olika kriterier och egna tolkningar av vad som gjorts av stämpelskatteskal och det kan därmed finnas några exempel som vi har missat. Vi har gått igenom dessa sju exempel och förklarat tillvägagångssättet samt beräknat hur mycket stämpelskatt som sparats i varje fall. Utöver de sju exempel som vi hittade vid genomgången av förrättningsakterna har vi redogjort för ytterligare ett exempel som en av intervjupersonerna tipsade oss om.

I de åtta exempel som vi granskat närmare har staten gått miste om 148 168 800 kr i skatteintäkter från stämpelskatt. Skatteförrättningarna har genomförts på tre olika sätt; endast fastighetsreglering eller avstyckning och fastighetsreglering eller avstyckning, fastighetsreglering och klyvning. Det vanligaste tillvägagångssättet är att stycka av en 3D-fastighet som köps för en relativt låg köpeskillning. Efter att avstyckningen registrerats eller avslutats görs en fastighetsreglering där stamfastigheten regleras in i styckningslotten för en betydligt högre ersättning jämfört med köpeskillingen för styckningslotten. Genom att förvärva en fastighet med det här tillvägagångssättet behövs stämpelskatt endast betalas vid förvärvet av styckningslotten och det kan därmed sparas en hel del i stämpelskatt.

Intervjuer har gjorts med fyra personer som representerar lantmätarsidan och en person som representerar sakägarsidan. Fyra av de fem intervjuade var överens om att

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning förekommer men i väldigt liten omfattning. En av de intervjuade var dock av uppfattningen att upplägget med först en avstyckning av en 3D-fastighet och sen en fastighetsreglering av mark från stamfastigheten till styckningslotten görs av äganderättsliga skäl och inte av skattemässiga skäl.

Utifrån genomgången av akter och intervjuer med yrkesverksamma går det att fastställa att 3D-fastighetsbildning med syfte att minska stämpelskatten förekommer, dock i relativt liten omfattning.

Skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning medför en del konsekvenser. De mest självklara är att staten går miste om skatteintäkter och att de sökande sparar pengar. De förlorade skatteintäkterna bedöms dock inte vara särskilt stora för statens räkning. I jämförelse med de totala skatteintäkterna från stämpelskatt är det bara en bråkdel som staten går miste om och ännu mindre i jämförelse med statens totala skatteintäkter. Att sökanden sparar pengar leder även till fördelar för andra parter, till exempel kan hyressättningen av lokaler och bostäder bli lägre.

Att använda 3D-fastighetsbildning som förvärvsmetod kräver resurser, både tid och pengar. Det uppstår extra kostnader i form av förrättningskostnader och ofta anlitas en konsult som hjälper till med upplägget vilket kan kosta en hel del. Den extratid som uppstår vid förvärv genom 3D-fastighetsbildning är tiden för att komma fram till upplägget samt handläggningstiderna hos lantmäterimyndigheten. För att det ska löna sig med skatteförrättningar krävs det att stämpelskatten är så pass stor att det täcker de extra kostnader som uppstår samt att det finns tid till att gå igenom processen.

Då skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning sker i relativt liten omfattning blir konsekvenserna inte särskilt stora och därmed ser inte vi det som ett problem. Syftet med lagen är inte att fastighetsbildning ska användas för att minska stämpelskatt, men då 3D-fastighetsbildning som förvärvsmetod inte anses vara ett problem är slutsatsen att det just nu inte krävs en lagändring.

Förord

Examensarbetet du just nu läser har genomförts för Fastighetsvetenskap på Lunds Tekniska Högskola under våren 2016 och är det sista steget i vår civilingenjörsutbildning i Lantmäteri.

Idén till arbetet utvecklades tillsammans med Fredrik Warnquist som är universitetsadjunkt vid avdelningen för Fastighetsvetenskap. Vi vill därför rikta ett tack till honom.

Ett extra stort tack till vår handledare, Svante Nilsson, som med ett glatt humör alltid har ställt upp med svar på frågor och andra värdefulla synpunkter i tid och otid.

Vidare vill vi rikta ett varmt tack till alla yrkesverksamma som ställt upp på intervju.

Slutligen vill vi tacka världens bästa klass, L11, för fem fantastiskt roliga år.

Lund den 3 maj 2016

Erica Ek

Ida Lundskog

Innehållsförteckning

Författningar och förkortningar	13
1 Inledning	15
1.1 Bakgrund.....	15
1.2 Syfte	16
1.3 Frågeställningar.....	16
1.4 Metod	16
1.4.1 Metodval	16
1.4.2 Beskrivning av arbetets process.....	17
1.5 Disposition	17
1.6 Avgränsningar.....	18
1.7 Felkällor.....	19
2 Fastighetsbildning	21
2.1 Fastighetsreglering	21
2.1.1 Båtnadsvillkoret	21
2.1.2 Förbättringskravet	22
2.1.3 Opinionsvillkoret	22
2.1.4 Byggnadsskyddet	22
2.1.5 Fastighetskyddet.....	23
2.1.6 Graderingsvärde.....	23
2.1.7 Likvidvärdering.....	23
2.1.8 Kostnadsfördelning	23
2.1.9 Förvärv genom fastighetsreglering	23
2.2 Avstyckning	24
2.3 Klyvning	24
3 Tredimensionella fastigheter	27
3.1 Bakgrund.....	27
3.2 Användningsområde	27
3.3 Statistik	28
4 Stämpelskatt.....	29
4.1 Lagfart.....	29
4.2 Objekt för beskattning.....	30
4.3 Skattesats.....	30
5 Skatteförrättningar	31
6 Exempel från akter	33
6.1 Metod - genomgång av förrättningsakter	33
6.2 Göteborg Nordstaden 8:30.....	34
6.2.1 Akt 1480K-2011F253 - avstyckning.....	34
6.2.2 Akt 1480K-2013F54 - fastighetsreglering	35
6.2.3 Stämpelskatt.....	36
6.3 Malmö Kaninen 29.....	37
6.3.1 Akt 1280K-10/36 - avstyckning och fastighetsreglering	37
6.3.2 Akt 1280K-10/62 - fastighetsreglering	38
6.3.3 Akt 1280K-10/84 - klyvning.....	39

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

6.3.4 Stämpelskatt	40
6.3.5 Avslutningsbeslut.....	41
6.4 Stockholm Fatburssjön 10.....	41
6.4.1 Akt 0180K-2013-10424 - avstyckning.....	41
6.4.2 Akt 0180K-2013-16990 - fastighetsreglering	42
6.4.3 Stämpelskatt.....	43
6.5 Stockholm Träsket 17	44
6.5.1 Akt 0180K-2004-01851 - fastighetsreglering och avstyckning	44
6.5.2 Akt 0180K-2004-06405 - fastighetsreglering	45
6.5.3 Stämpelskatt.....	46
6.6 Södertälje Neptunus 7	47
6.6.1 Akt 0181K-134/2009 - fastighetsreglering	47
6.6.2 Stämpelskatt.....	48
6.7 Södertälje Pyramiden 20	48
6.7.1 Akt 0181K-2013/51 - avstyckning.....	48
6.7.2 Akt 0181K-2013/62 - fastighetsreglering	49
6.7.3 Stämpelskatt.....	51
6.8 Trollhättan Strömslund 3:5	51
6.8.1 Akt 1488K-12/49 - avstyckning.....	51
6.8.2 Akt 1488K-12/70 - fastighetsreglering	52
6.8.3 Stämpelskatt.....	53
6.9 Värmdö Gustavsberg 1:466	54
6.9.1 Akt 0120-14/12 - avstyckning.....	54
6.9.2 Akt 0120-14/13 - fastighetsreglering	55
6.9.3 Stämpelskatt.....	55
7 Intervjuer	57
7.1 Åke Persson	57
7.2 Kristina Thimberg.....	60
7.3 Karolina Larsson.....	62
7.4 Katarina Thulin	63
7.5 Ulrika Lindmark.....	64
8 Diskussion.....	67
8.1 Skatteförrättningar med hjälp av 3D-fastighetsbildning	67
8.2 Konsekvenser av förvärv genom 3D-fastighetsbildning.....	69
8.3 Problem med skatteförrättningar med hjälp av 3D-fastighetsbildning	71
8.4 Lagändringar	73
9 Slutsatser	75
Källförteckning	77
Bilaga 1 Sammanfattande tabell aktexemplen	81
Bilaga 2 Grundfrågor intervjuer.....	82

Författningar och förkortningar

3D	Tredimensionell
FBL	Fastighetsbildningslag (1970:988)
JB	Jordabalk (1970:944)
Lantmäteriet	Avser i denna rapport den del av det statliga Lantmäteriet som har en rådgivande roll för alla fastighetsbildning.
Lantmäterimyndighet	Statlig eller kommunal myndighet som beslutar i fastighetsbildningsärenden.
SL	Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter
Ombildningslagen	Lag (1982:352) om rätt till fastighetsförvärv för ombildning till bostadsrätt eller kooperativ hyresrätt
Prop.	Proposition

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Vid köp av fast egendom registreras köpet genom erhållande av lagfart, kostnaden för registreringen består av en stämpelskatt (JB 20:1 och SL 1 §). Stämpelskatten är 1,5 % för privatpersoner och bostadsrättsföreningar och för juridiska personer är skatten 4,25 %. Skatten beräknas på fastighetens värde och värdet på fastigheten är det värde som är högst av köpeskillingen och taxeringsvärdet året innan lagfarten beviljades (SL 8 §). Vid förvärv av fastighet genom fastighetsbildning betalas ingen stämpelskatt utan det är enbart förrättningskostnaderna för regleringen som betalas utöver köpeskillingen (SL 1 och 4 §§). Vid förvärv av dyra fastigheter kan stämpelskatten bli väldigt hög. På grund av detta förekommer så kallade skatteförrättningar där vissa väljer att förvärva en fastighet genom fastighetsbildning istället för köp för att minska stämpelskatten.

Tidigare har företeelsen skatteförrättningar genom olika fastighetsbildningsåtgärder utretts i flertalet examensarbeten, undersökningar och annan litteratur. Den gemensamma slutsatsen från dessa arbeten är att skatteförrättningar förekommer.

Ett starkt intresse av att få veta mer om dessa skatteförrättningar verkar finnas även från statens sida då det just nu pågår en statlig utredning; *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*.¹ Utredningen ska bland annat undersöka om fastighetsreglering används i syfte att minska stämpelskatt och om så är fallet föreslå en lagändring för att undvika detta. Att regeringen tar upp frågan nu visar att ämnet är högst aktuellt och behöver utredas. Dessutom är frågan intressant ur ett moraliskt perspektiv då det handlar om skatteflykt.

Frågan är som nämnts tidigare redan utforskad ur flera olika aspekter, den har dock aldrig utretts med utgångspunkt på 3D-fastigheter. En 3D-fastighet är en fastighet som är avgränsad både vertikalt och horisontellt (FBL 1:1a 1 p.). Det medför en mer effektiv användning av byggnader och anläggningar i bland annat stadskärnor. 3D-fastigheter har, när detta examensarbete skrivs, funnits i över 10 år men är fortfarande en förhållandevis ny företeelse.

Lantmäteriet skriver i en artikel att 3D-fastigheter ofta används till stora projekt på kommersiella fastigheter så som köpcentrum och hotell.² Många av dessa fastigheter är med stor sannolikhet dyra. Mycket pengar torde därför kunna sparas av fastighetsköpare via köp genom 3D-fastighetsbildning då stämpelskatten som nämnts tidigare kan minskas genom detta förfarande.

¹ Dir. 2015:62

² Lantmäteriet.se, 2015-02-12

1.2 Syfte

Syftet med examensarbetet är att utreda hur förekommande det är med 3D-fastighetsbildning för att minska stämpelskatten vid fastighetsförvärv, samt utreda vilka konsekvenser det medför.

1.3 Frågeställningar

- Förekommer 3D-fastighetsbildning i syfte att minska stämpelskatten vid fastighetsförvärv?
- Vad blir konsekvenserna av att använda 3D-fastighetsbildning vid förvärv av fastighet?
- Är det ett problem att 3D-fastighetsbildning används i syfte att minska stämpelskatten, eller skulle det kunna bli ett problem i framtiden?
- Finns det någon anledning till att göra en lagändring?

1.4 Metod

1.4.1 Metodval

Vi valde att börja med en litteraturstudie för att få kunskap om ämnet och för att kunna veta vad vi skulle leta efter när vi sedan skulle gå igenom förrättningsakter.

Nästa steg i arbetet var att studera förrättningsakter. Vid genomgången användes först en kvantitativ metod för att på ett enkelt och snabbt sätt sälla ut de akter som ej var relevanta för arbetet. En kvantitativ metod är bra att använda vid undersökningar av fenomen i samhället³ och valdes därför för att kunna få en kvantitativ bild av hur förekommande det är med skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning.

När antalet förrättningsakter hade begränsats utifrån det kvantitativa urvalet användes en kvalitativ metod där vi gick igenom de resterande akterna mer noggrant och gjorde egna tolkningar om huruvida vi ansåg att det var skattemässiga motiv som låg bakom den fastighetsrättsliga åtgärden. En kvalitativ metod är bra att använda vid tolkningar av fenomen⁴ och då vi gjorde egna tolkningar av förrättningarna valdes därför en kvalitativ metod. En mer utförlig beskrivning av studien av förrättningsakter finns i avsnitt 6.1.

Intervjuer med två förrättningslantmätare, två lantmäterikonsulter och en sakägare gjordes i syfte att få insikt i hur yrkesverksamma ser på skatteförrättningar. För att få

³ Magne Holme et al., 1997, s.157

⁴ Alvehus. 2013, s.22

en diskussion kring ämnet använde vi oss av halvstrukturerade intervjuer där vi förberedde frågor som vi sedan anpassade efter hur intervjun gick framåt för att öppna upp till en diskussion.⁵

1.4.2 Beskrivning av arbetets process

Vi började arbetet med att undersöka propositioner, statliga utredningar, tidigare examensarbeten inom området samt läroböcker för att få en uppfattning om teorin bakom skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning. Vi fördjupade oss då i fastighetsreglering, avstyckning, klyvning, 3D-fastigheter, stämpelskatt samt skatteförrättningar. När vi hade skrivit om teorin hade vi en bild av hur en skatteförrättning med hjälp av 3D-fastighetsbildning skulle kunna gå till och då började vi gå igenom förrättningsakter.

De omkring 680 förrättningsakterna vi noggrant gick igenom hade valts ut utifrån två kriterier. Det första var 3D-fastigheter som berörts av fastighetsreglering och det andra var avregistrerade 3D-fastigheter. Urvalet av förrättningsakter kommer från hela Sverige och akterna som finns med är från och med 1 januari 2004 till 5 november 2015. Startåret 2004 valdes eftersom det var då 3D-fastighetsbildning infördes.

Först gjordes en kvantitativ undersökning av förrättningsakterna där vi sållade bort de akter som ej var relevanta genom vissa specifika kriterier. Därefter gjorde vi en grundlig kvalitativ analys av de akter som var kvar genom att gå in och granska dem närmare för att se om de hade gjorts i syfte att minska stämpelskatten. Utifrån akterna valde vi ut några exempel som vi trodde hade skett just i detta syfte och skrev om dessa mer ingående. I avsnitt 6.1 beskriver vi mer utförligt hur akterna sållades ut.

Utifrån akterna valde vi sedan ut de personer som vi ville intervjua. De personer som var intressanta var de som antingen hade varit förrättningslantmätare i de specifika fall som vi trodde var en skatteförrättning, samt de som representerade sakägarna. Fem personer intervjuades och svarade på specifika frågor om de förrättningar de hade varit delaktiga i samt allmänna frågor om skatteförrättningar. Intervjuerna sammanfattades och skrevs sedan ner.

Avslutningsvis skrevs diskussion samt slutsats av frågeställningarna.

1.5 Disposition

Kapitel 1 Inledning

Det första kapitlet beskriver rapportens bakgrund, syfte, metod m.m.

⁵ Höst et al., 2006 s. 34

Kapitel 2 Fastighetsbildning

Det här kapitlet beskriver fastighetsbildning allmänt och går djupare in på fastighetsreglering, avstyckning och klyvning.

Kapitel 3 Tredimensionella fastigheter

Det här kapitlet redogör för begreppet tredimensionell fastighet.

Kapitel 4 Stämpelskatt

Kapitel fyra består av en redogörelse av stämpelskatt och lagfart.

Kapitel 5 Skatteförrättningar

Kapitlet förklarar begreppet skatteförrättningar mer ingående.

Kapitel 6 Exempel från akter

I kapitlet tar vi upp åtta exempel som vi misstänker är 3D-skatteförrättningar.

Kapitel 7 Intervjuer

Kapitlet redovisar intervjuer med fem yrkesverksamma inom området.

Kapitel 8 Diskussion

I detta kapitel för vi en diskussion kring frågeställningarna.

Kapitel 9 Slutsatser

I det sista kapitlet drar vi slutsatser utifrån diskussionen.

1.6 Avgränsningar

Rapporten fokuserar på 3D-fastighetsbildning som användningssätt för att minska stämpelskatten, därför har inte traditionell fastighetsbildning eller andra sätt så som paketering för att minska stämpelskatten undersökts.

Det är enbart stämpelskatten som har varit av intresse att undersöka och andra skatter beaktas därför inte.

1.7 Felkällor

Om en fastighet går från att vara en 3D-fastighet till att vara en traditionell fastighet finns det inget sätt att se att fastigheten tidigare varit tredimensionell. Detta gör att vid urvalet av förrättningsakter kom de fastigheter som tidigare varit 3D-fastigheter samt berörts av fastighetsreglering ej med. Det kan vara så att det finns fler fall där 3D-fastighetsbildning använts i syfte att minska stämpelskatten men att den berörda fastigheten sen övergått till en traditionell fastighet. Om så är fallet hade det kanske gett en annan bild av hur förekommande det är med 3D-fastighetsbildning för att minska stämpelskatten vid fastighetsförvärv.

Då det är vi själva som gått igenom alla akterna och själva gjort urvalet av möjliga skatteförrättningar finns det en risk att vi kan ha missat en del förrättningar som gjorts i syfte att minska stämpelskatten. Dessutom är det svårt att utan närmare kunskap om omständigheterna veta om förrättningen gjorts av skattemässiga skäl.

En del akter var inte tillgängliga och vi har därför inte kunnat gå igenom alla akter som berör 3D-fastighetsbildning och kan därmed ha missat en del skatteförrättningar. De akter som ej gick att få tag på är dock väldigt få (mindre än 10 stycken) och den övergripande bilden kring ämnet bedöms därför inte påverkas av att vissa akter ej granskats.

Det är relativt få personer som intervjuats och därmed finns en risk för att bilden av skatteförrättningar begränsas. För att undvika detta är intervjupersonerna som valts verksamma i olika geografiska regioner, Malmö, Göteborg och Stockholm. För att bredda bilden ännu mer har två förrättningslantmätare, två lantmäterikonsulter och en representant för sakägarsidan intervjuats.

Vid intervjuernas genomförande finns en risk att vi har hört fel eller missuppfattat något. För att undvika detta har de sammanfattade intervjuerna som använts i rapporten skickats till intervjupersonerna som fått godkänna dessa.

2 Fastighetsbildning

I jordabalkens portalparagraf (JB 1:1) klargörs det att fast egendom är jord och att denna är indelad i fastigheter. Det beskrivs också att en fastighet kan avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt. I fastighetsbildningslagens 1 kapitel 1 § redogörs det att fastighetsbildning bland annat kan vara en åtgärd som innebär att fastighetsindelningen ändras. Fastighetsbildningsåtgärderna som berörs i denna rapport är; fastighetsreglering, avstyckning och klyvning.

2.1 Fastighetsreglering

FBL 5 kap. tar upp de allmänna bestämmelserna om fastighetsreglering. I 1 § 1 p. fastställs det att genom fastighetsreglering kan mark överföras från en fastighet till en annan. Både en hel fastighet eller del av denna kan överföras. Kapitlet ska läsas tillsammans med kapitel 1-4, vid fastighetsreglering gäller lämplighetsvillkoret i FBL 3:1 och andra grundläggande bestämmelser. I kapitel 6-9 finns fler bestämmelser om fastighetsreglering men dessa kommer inte att beröras i den här rapporten.

Fastighetsbildningsformen fastighetsreglering infördes år 1972 när fastighetsbildningslagen tillkom. Tidigare hade det funnits flera olika lagar som berörde fastighetsbildning men nu skulle allt samlas i en lag. Fastighetsreglering skulle ersätta alla andra åtgärder som avsåg att förändra en fastighets struktur och syftade till att förenkla förfarandet.⁶

Fastighetsreglering är en åtgärd som kallas för ombildning och det är det enda möjliga tillvägagångssättet för att ombilda en fastighet. De andra fastighetsbildningsåtgärderna avser nybildning (FBL 2:1). Åtgärden fastighetsreglering syftar till största del på att skapa en förfining av fastighetsbeståndet.⁷ Lagen pekar på att det är mest ändamålsenligt att mark byts mot mark men om det inte går ska ersättning i pengar erläggas (FBL 5:2). Bestämmelsen är inte dispositiv men enligt Handbok FBL⁸ ska sakägarnas synpunkter övervägas nog. Alla som berörs av en fastighetsreglering har rätt att påkalla den samma (FBL 5:3).

2.1.1 Båtnadsvillkoret

I FBL 5:4 hittar vi det så kallade båtnadsvillkoret som går ut på att regleringen måste resultera i en lämpligare fastighetsindelning eller en mer ändamålsenlig markanvändning. Dessutom ska fördelarna med regleringen överväga de kostnader och olägenheter som uppkommer av den samma. Dock är villkoret enligt FBL 5:18 1

⁶ Prop. 1969:128 s. A 1-5

⁷ Lantmäteriet, 2015, s. 426

⁸ Ibid, s. 432

st. 1 p. dispositivt. Vid bedömning av om båtnad finns ska endast de nyttor som kan räknas till fastighetsindelningen beaktas. Personliga och allmänna synpunkter ska inte tas med i prövningen. De nyttor som båtnadsvillkoret hänförs till handlar mest om en sammantagen höjning av fastighetsvärdena.⁹ I ett område som berörs av en detaljplan som innehåller bestämmelser om fastighetsindelning, enligt PBL 4:18 1 st., behöver inte båtnadsvillkoret prövas då det redan ska ha prövats vid upprättandet av planen (FBL 5:4a).

2.1.2 Förbättringskravet

Ett annat villkor som ska beaktas vid fastighetsreglering är förbättringskravet. Enligt FBL 5:5 1 st. ska sökandens fastighet förbättras till följd av fastighetsregleringen. Även detta villkor är dispositivt (FBL 5:18 1 st. 1 p.). Kravet gäller inte om regleringen får fastigheten att bättre stämma överens med gällande detaljplan (FBL 5:5 1 st. 3 men.). Regeln syftar till att hindra fastighetsägare att bli intvingande i en reglering som inte resulterar i att sökandens fastighet förbättras.¹⁰ På grund av att regeln kan avtalas bort kan en fastighetsreglering godtas även om en fastighet försämras på grund av åtgärden.¹¹

2.1.3 Opinionsvillkoret

Om ansökan om fastighetsreglering begärs av någon som inte är sakägare måste en positiv opinion, enligt opinionsvillkoret, finnas bland de berörda sakägarna för att åtgärden ska kunna utföras (FBL 5:5 2 st.). Om de sakägare som opponerar sig mot regleringen har ett väsentligt intresse i saken och har beaktansvärda skäl för sitt motstånd föreligger inte en positiv opinion. Särskilt ska lantmäterimyndigheten beakta sakägarnas reella intresse av regleringen, alltså de ekonomiska konsekvenserna som följer av åtgärden.¹² Villkoret gäller också om sökanden vill få till stånd en mer omfattande reglering än vad som krävs för förbättring av fastigheten.

2.1.4 Byggnadsskyddet

När mark förs över genom fastighetsreglering byter även byggnader som finns på den reglerade marken fastighetstillhörighet. Om byggnaden utgör tillbehör till fastigheten är det dock förbjudet att tvångsvis överföra marken.¹³ Bestämmelsen om byggnadsskydd i FBL 5:7 1 st. gäller även för fastighetsreglering av utrymmen (3D) ihop med byggnad som finns i utrymmet. Det medför enligt Lantmäteriets handbok¹⁴ att det skulle vara väldigt svårt att få till en tvångsvis reglering av sådana utrymmen. Undantag från regeln kan göras om det inte uppstår väsentlig olägenhet för sakägarna (FBL 5:7 2 st.). Regeln är dispositiv enligt FBL 5:18 1 st. 2 p. och kan därmed avtalas bort.

⁹ Lantmäteriet, 2015, s. 440-441

¹⁰ Prop. 1969:128 s. B 359

¹¹ Larsson et al., 2014, s. 145

¹² Prop. 1969:128 s. B 361

¹³ Ekbäck, 2012, s. 122

¹⁴ Lantmäteriet, 2015, s. 454

2.1.5 Fastighetsskyddet

En fastighet som genomgår en fastighetsreglering får inte enligt det så kallade fastighetsskyddet bli mindre lämpad för sitt ändamål än innan regleringen (FBL 5:8). Regeln finns till för att skydda enskilda fastigheter.¹⁵ Även denna bestämmelse är dispositiv (FBL 5:18 1 st. 3 p.).

2.1.6 Graderingsvärde

För att kontrollera att skyddsregeln om fastighetsskydd efterföljs kan, om det är nödvändigt, marken graderas (FBL 5:9). Graderingsvärdet är ett uppskattat mått på fastighetens värde som kan jämföras med antingen olika markområden eller en fastighets ändrade markinnehav. Gradering kan, förutom att konstatera att regeln i FBL 5:8 följs, användas för att avgöra hur mark ska tilldelas olika fastigheter vid reglering.¹⁶

2.1.7 Likvidvärdering

Om mark som regleras till en fastighet inte motsvarar det värde som fastigheten blir av med i form av mark ska skillnaden ersättas med pengar (FBL 5:10). Ersättningen bestäms genom en likvidvärdering. Hur denna värdering utförs regleras i FBL 5:10a-11.

2.1.8 Kostnadsfördelning

Enligt FBL 2:6 ska förrättningskostnaderna erläggas enligt de regler som gäller fastighetsbildningsåtgärden i fråga. Kostnadsfördelningen för fastighetsreglering regleras i FBL 5:13. Fördelningen ska ske efter vad som är skäligt särskilt med beaktande till den nytta varje sakägare har av regleringen. Undantag från regeln finns dock och den kan genom överenskommelse avtalas bort om den som får betala mer än den skulle gjort annars, medger det och det inte sker i otillbörligt syfte (FBL 5:18 1 st. 4 p.). Ett exempel på ett sådant otillbörligt syfte kan, enligt propositionen¹⁷, vara att misstanke finns om att den som åtagit sig kostnaden inte kommer betala för sig.

2.1.9 Förvärv genom fastighetsreglering

Många av femte kapitlets bestämmelser är som vi sett tidigare dispositiva enligt FBL 5:18. Avsikten med denna dispositionsfrihet är enligt propositionen¹⁸ bl.a. att förrättningsförfarandet i många fall kan förenklas. Regler som har till syfte att skydda allmänna intressen får dock aldrig efterges.¹⁹ Med hjälp av en överenskommelse kan parterna avtala bort dessa dispositiva regler och sedan lägga överenskommelsen som en grund i ansökan om fastighetsreglering.

¹⁵ Lantmäteriet, 2015, s. 461

¹⁶ Ekbäck, 2012, s. 129 & Lantmäteriet, 2015, s. 470

¹⁷ Prop. 1969:128, s. B 94

¹⁸ Ibid, s. B 447

¹⁹ Lantmäteriet, 2015, s. 530

Ett köp kan ibland liknas vid en överenskommelse och kan användas till grund för fastighetsreglering om det kan genomföras inom ramen för en förrättning. För att ett köp ska kunna läggas till grund för en förrättning måste det dock vara fullbordat och inte beroende av svävandevillkor.²⁰ Om köpet avser del av fastighet måste fastighetsreglering som överensstämmer med köpet sökas senast sex månader från den dag som köpehandlingen upprättades, annars blir köpet ogiltigt enligt den så kallade sexmånadersregeln i JB 4:7.

2.2 Avstyckning

Avstyckning behandlas i fastighetsbildningslagens tionde kapitel. Kapitlet ska läsas tillsammans med kapitel 1-4, även vid avstyckning gäller lämplighetsvillkoret i 3:1 och andra grundläggande bestämmelser. I FBL 10:1 anges att mark kan avskiljas från en fastighet för att fungera som en ny fastighet eller ingå i en sammanläggning. Paragrafen stadgar också att den avstyckade marken kallas för styckningslott och den kvarvarande fastigheten för stamfastighet, båda delarna kan också kallas styckningsdelar. Även andelar i samfälligheter kan avstyckas men det kommer inte att behandlas i den här rapporten.

En avstyckning kan ske så att en 3D-fastighet bildas. Äganderättsförhållandena förändras inte av en avstyckning utan ägaren av lotten som avstyckas förblir ägare. En avstyckning sker aldrig genom tvång utan är alltid frivillig.²¹ Grundar sig avstyckningen på ett köp av del av fastighet så kan köparen beviljas lagfart på den nya fastigheten när förrättningen avslutats.²² En avstyckning kan enligt FBL 10:7 endast ske med den utformning som ägaren har begärt. Lantmäterimyndigheten kan dock komma med idéer på alternativ utformning som, när de sedan godkänts av fastighetsägaren, räknas som ett yrkande.²³

Grundar sig avstyckningen på förvärv av del av fastighet så får både fastighetsägaren och förvärvaren, enligt FBL 10:6 2st., ansöka om avstyckning. Vid sådant förvärv ska förvärvshandlingen läggas till grund för avstyckningen enligt FBL 10:8. Precis som vid fastighetsreglering gäller den så kallade sexmånadersregeln i JB 4:7 vid avstyckning. Förrättningskostnaderna betalas enligt FBL 10:10 av sökanden eller om avstyckningen grundar sig på en överlåtelse, efter vad som är skäligt.

2.3 Klyvning

Klyvning behandlas i fastighetsbildningslagens elfte kapitel och är ett sätt att nybilda en fastighet. Kapitlet ska läsas tillsammans med kapitel 1-4, även vid klyvning gäller lämplighetsvillkoret i 3:1 och andra grundläggande bestämmelser. Klyvning innebär att en samägd fastighet delas upp i minst två lotter som blir egna fastigheter (FBL

²⁰ Lantmäteriet, 2015, s. 531-533

²¹ Ibid, s. 723

²² Ekbäck, 2012, s. 169-170

²³ Ibid, s. 173

11:1) och att den ursprungliga fastigheten avregistreras.²⁴ Ägaren till den nybildade fastigheten registreras direkt i fastighetsregistret, vilket innebär att lagfart ej behöver sökas och därmed behöver heller ingen stämpelskatt betalas.²⁵

Varje delägare till en fastighet har rätt att ansöka om klyvning (FBL 11:1) och så länge villkoren i FBL 3 och 11 kap är uppfyllda kan klyvning ske genom tvång. Det räcker alltså att en av delägarna vill att fastigheten klyvs för att klyvningen ska kunna genomföras.²⁶

I elfte kapitlet regleras de villkor som måste vara uppfyllda för att klyvning ska kunna ske. Klyvningen får endast genomföras om minst en av lotterna kan läggas ut enligt yrkandet (FBL 11:3). Om graderingsvärdet för en viss lott väsentligt överstiger eller understiger delägarens andel av klyvningsfastighetens graderingsvärde kan klyvningen ej genomföras (FBL 11:4). Enligt FBL 11:7 ska klyvning genomföras på det sätt som ger minsta olägenhet utan att kostnaden blir oskälig.

Om alla delägare till fastigheten som ska klyvas är överens behöver inte alla villkor i elfte kapitlet vara uppfyllda.²⁷ Vid en överenskommelse behöver ej graderingsvärdeskyddet i FBL 11:4 vara uppfyllt (FBL 11:9). Även bestämmelsen i FBL 11:7 samt bestämmelsen om ersättning i FBL 11:8 kan frångås vid överenskommelse (FBL 11:9).

²⁴ Ekbäck, 2012, s.179

²⁵ Larsson et al., 2014, s. 173

²⁶ Ekbäck 2012, s. 180

²⁷ Larsson et al., s.174

3 Tredimensionella fastigheter

Som nämnts tidigare är en 3D-fastighet avgränsad både horisontellt och vertikalt och bildar därför en volym. Begreppet 3D-fastighet infördes 1 januari 2004 och innan dess var fastigheter endast avgränsade horisontellt, det som idag kallas för traditionella fastigheter.²⁸

3.1 Bakgrund

Innan lagändringen som gjorde tredimensionell fastighetsbildning möjlig infördes klarades frågan om tredimensionellt utnyttjande upp på andra sätt. Rättigheterna löstes då genom nyttjanderätt, servitut, ledningsrätt, gemensamhetsanläggning eller samäganderätt. Det fanns dock exempel på när dessa lösningar ej kunde tillämpas vilket gjorde att det förelåg ett behov av att hitta ett sätt att lösa rättigheterna för ett tredimensionellt utnyttjande.²⁹ I propositionen³⁰ till lagändringen angavs det att syftet var att skapa bättre förutsättningar för verksamhetsutövare som brukade skilda plan inom en fastighet. Författarna menade att förslaget bl.a. skulle föra med sig en fördelaktigare utgångspunkt för bostadsbyggande ovanpå existerande kommersiella lokaler.

3.2 Användningsområde

3D-fastigheter förekommer både på landsbygden och i stadskärnan, även om de är mest förekommande i städer. Användningsområden ser lite annorlunda ut beroende på om det är i staden eller på landsbygden.³¹

3D-fastigheter får endast ny- eller ombildas om det är lämpligare än andra åtgärder med hänsyn till ändamålet (FBL 3:1 3 st.). Enligt FBL 3:1a 1 p. ska en 3D-fastighet vara avsedd att rymma en byggnad eller annan anläggning eller del av sådan. En 3D-fastighet kan alltså inte bara bestå av luft. 3D-fastighetsbildning har tillämpats mest i de större städerna sedan införandet av reglerna i januari 2004. Det handlar både om små och stora projekt. Till de mindre projekten hör ändamål som underjordiska garage och butikslokaler. De stora projekten innefattar bl.a. stora köpcentrum och underjordiska pendeltågstunnlar.³²

I propositionen³³ till lagförslaget kom regeringen fram till att någon närmare definition av vilka slags anläggningar som skulle anses kvalificerade för 3D-fastighetsbildning inte skulle tas upp i lagen. Regeringen hänvisade istället till de allmänna lämplighetskraven i FBL 3:1 och ansåg att dessa krav räckte för att risken

²⁸ Lantmäteriet, 2015, s. 37

²⁹ Prop. 2002/03:116, s. 27-30

³⁰ Ibid, s. 1

³¹ Lantmäteriet.se, 2015-02-12

³² Ibid

³³ Prop. 2002/03:116, s. 55

för att olämpliga fastigheter skulle bildas ej skulle uppstå. Till exempel skulle det ändå bli svårt att motivera bildandet av 3D-fastigheter för mindre anläggningar så som staket eller anläggningar av mer temporär karaktär utifrån de redan existerande lämplighetskraven. Dessutom bedömdes det som svårt att kunna fastställa exakt vilka sorts anläggningar som skulle kunna utgöra 3D-fastigheter.

I Lantmäteriverkets rapport³⁴ om exempel på 3D-fastighetsbildningens användningsområden skrevs det att införandet av reglerna skulle syfta till att skapa ett verktyg för mer funktionell förvaltning av stora anläggningar med olika verksamhetsutövare. Exempel som belystes var trafikanläggningar, affärslokaler och bostäder i samma byggnad som annan verksamhet. Det skulle underlätta förvaltningen av sådana anläggningar då lantmäterimyndigheten skulle kunna förändra fastighetsgränserna så att anläggningen delades upp på de olika verksamheterna. På så sätt kunde det rättsliga ansvaret läggas på varje enskild verksamhetsutövare. Utifrån hur 3D-lagstiftningen har tillämpats hittills verkar syftet med lagen ha uppnåtts.

3.3 Statistik

3D-fastigheter är förhållandevis nytt och finns därmed inte i en så stor omfattning. Den 31 december 2015 fanns det 1812 stycken 3D-objekt varav 738 stycken av dessa var 3D-fastigheter.³⁵ Detta kan jämföras med 2005 då det fanns 49 stycken 3D-fastigheter.³⁶ Totalt sett fanns det 3 271 791 traditionella fastigheter 2015, 3D-fastigheter utgjorde då 0,02 % av Sveriges totala fastighetsbestånd.³⁷

³⁴ LMV-rapport 2003:7, s. 7-8

³⁵ Lantmäteriet, 2016a, s. 5

³⁶ Lantmäteriet.se, 2015-02-12

³⁷ Lantmäteriet, 2016a, s. 2

4 Stämpelskatt

Stämpelavgift har snart funnits i Sverige i 400 år. I mitten av 1600-talet så krävdes det för vissa avtals giltighet att det användes stämplat papper. Staten stod för det stämplade pappret mot en avgift, därav namnet stämpelavgift.³⁸

Idag betalas stämpelskatt vid förvärv av fast egendom och tomträtter samt då inteckningar beviljas (SL 1 §). De förvärv av fast egendom som är skattepliktiga regleras i 4 § SL och där ingår bland annat förvärv som sker genom köp eller byte. År 2015 uppgick intäkterna från stämpelskatten till 10,8 miljarder kronor.³⁹

4.1 Lagfart

När en fastighet byter ägare så måste den nya ägaren ansöka om lagfart (JB 20:1). Lagfarten är en slags officiell registrering av att en fastighet förvärvats och visar därmed vem som är lagfaren ägare av fastigheten.⁴⁰ Lagfart räknas som ett inskrivningsärende och handläggs av Lantmäteriet som är inskrivningsmyndighet (JB 19:2-3). Ansökan om lagfart ska därmed göras hos Lantmäteriet och måste göras inom tre månader efter det att fångeshandlingen för förvärvet tillkommit för att förvärvaren ska bli lagfaren ägare (JB 20:2).

Om förvärvaren inte ansöker om lagfart har inskrivningsmyndigheten enligt JB 20:3 rätt att ålägga om vite för att lagfartsskyldigheten ej följts. För att inskrivningsmyndigheten ska kunna förelägga om vite krävs att de har kunskap om att förvärvet har ägt rum. Dock är det i princip omöjligt för dem att ta reda på detta och oftast händer det ingenting om lagfart ej söks.⁴¹

Även om lagfartsansökan godkänns och den nya ägaren får lagfart på fastigheten betyder inte det att förvärvet automatiskt är giltigt, utan giltigheten av förvärvet kan ändå prövas (JB 19:40 1 st.). Detta är huvudregeln, det finns dock vissa föreskrifter om att lagfart ger en rättslig verkan och då är det dessa som gäller (JB 19:40 2 st.). Ett exempel på en sådan föreskrift är om en bostadsrättsförening gjort en intresseanmälan om att köpa fastigheten enligt ombildningslagen 3 § och sedan inte blivit tillfrågad vid försäljningen, så är förvärvet ändå giltigt om den nya ägaren fått lagfart på fastigheten (ombildningslagen 6 och 13 §§). Går ansökan igenom tar inskrivningsmyndigheten ut en avgift för lagfarten, stämpelskatt.⁴²

³⁸ SOU 1983:8, s. 31

³⁹ Lantmäteriet 2016 b, s. 5

⁴⁰ Grauers 2012, s. 311

⁴¹ Ibid, s. 314

⁴² Ibid, s. 22

4.2 Objekt för beskattning

Stämpelskatten beräknas efter fastighetens värde. Värdet på fastigheten i stämpelskattesammanhang är det värde som är högst av köpeskillingen och taxeringsvärdet året innan lagfarten beviljades. Om det inte finns något taxeringsvärde för fastigheten, ska köpeskillingen istället jämföras med ett värde som inskrivningsmyndigheten uppskattar att fastigheten har vid upprättandet av förvärvshandlingen. Fastighetens värde används sen som underlag för att bestämma stämpelskatten (SL 9 §).

4.3 Skattesats

I skrivande stund är skattesatsen 1,5 % för fysiska personer och 4,25 % för juridiska personer, dock kan stämpelskatten som lägst vara 50 kr (SL 8§). Stämpelskatten är alltså 2,75 procentenheter lägre för fysiska personer än för juridiska personer. En större stämpelskatt för juridiska personer än för fysiska personer har funnits väldigt länge. Tidigare skulle den vara dubbelt så stor och var därmed under en längre tid 3 % för juridiska personer. Denna högre skattesats motiverades med att det är en mindre omsättning av fastigheter med juridiska ägare.⁴³

Den första januari 2011 höjdes stämpelskatten för juridiska personer från 3 % till 4,25 %. Denna höjning var en effekt av att revisionsplikten för mindre företag togs bort och en höjd stämpelskatt var då ett av sätten att finansiera borttagandet av revisionsplikten.⁴⁴

⁴³ SOU 183:8, s. 50

⁴⁴ Prop 2009/10:206, s. 1

5 Skatteförrättningar

En skatteförrättning definieras vi som en förrättning som görs i syfte att minska stämpelskatten.

Fastighetsreglering finns ej med i listan över stämpelskattepliktiga förvärv i 4 § SL och därför ska ingen stämpelskatt betalas då förvärv av fastighet sker via fastighetsreglering. Att dessa förvärv är fria från stämpelskatt och därför skulle kunna användas i syfte att minska denna skatt var en faktor som fanns i åtanke redan då fastighetsreglering blev möjlig vid FBL:s införande år 1972. Dock ansågs att statens intresse av skatteintäkter inte skulle förhindra att en lämpligare handlägningsform tillämpas. Ett annat argument var att även om det skulle kunna innebära en minskad skatteintäkt för staten så skulle det ändå bli mer ekonomiskt förmånligt för staten i form av att frivilliga fastighetsregleringar kunde innebära minskat administrativt arbete från myndigheternas sida, då de involverade parterna redan tagit vissa beslut.⁴⁵ Detta måste också ses i ljuset av att genomföra ett köp av mark genom fastighetsreglering kan ge andra fördelar så som lämpligare fastighetsindelning.⁴⁶

Möjligheten till överförande av hel eller del av fastighet genom fastighetsreglering används av flertalet för att minska stämpelskatten. Problemet med att staten på så sätt går miste om dessa skatteintäkter har dock inte bedömts vara så stort.⁴⁷ År 1983 utreddes problematiken runt fastighetsreglering och stämpelskatt. Det bedömdes då efter en undersökning som Lantmäteriverket gjort, att skattebortfallet som fastighetsregleringar medför var mindre än 5 % och därmed godtagbart. De ansåg därför inte att det var nödvändigt med några nya regler om beskattning angående marköverföring genom fastighetsreglering.⁴⁸

På 1990-talet konstaterades det att fastighetsbildning gjordes enbart i syfte att minska stämpelskatten. Även om det är ett sätt att komma undan en skatt så är det enligt gällande lagstiftning tillåtet.⁴⁹ Även om det enligt lagen är tillåtet med fastighetsbildning för att minska stämpelskatten anses det inte vara acceptabelt att fastighetsbildning används för detta syfte.⁵⁰

Fastighetsreglering enbart i syfte att minska stämpelskatten är som sagt förekommande. Det finns förvärvare av fastigheter som väljer fastighetsreglering som

⁴⁵ Prop 1969:128, s. B 451

⁴⁶ Larsson et al., 2014, s. 144

⁴⁷ Ibid

⁴⁸ SOU 1983:8, s. 39-42

⁴⁹ Hagström & Lindqvist, 1990, s. 5

⁵⁰ SOU 1983:8, s. 27

förvärvsmetod enbart för att slippa betala stämpelskatt. Det är främst skogs- och jordbruksfastigheter som är föremål för dessa skatteförrättningar.⁵¹

I skrivande stund pågår, som nämnts i avsnitt 1.1, en statlig utredning som bland annat ska utreda om fastighetsbildning används i syfte att minska stämpelskatten och om så är fallet så ska det utredas i vilken omfattning det görs. Till slut ska, om det anses nödvändigt, förslag till lagändringar tas fram för att förhindra eller minska kringgåendet.⁵² Dock avser utredningen att till största del analysera fenomenet paketering, som i likhet med skatteförrättningar resulterar i att initiativtagaren undkommer stämpelskatt. Kort sagt så innebär paketering av fastigheter att istället för att fastigheten säljs direkt så säljs bolaget som äger fastigheten och på så sätt undviks stämpelskatt.⁵³

⁵¹ Magnusson, 2005, s. 38

⁵² Dir. 2015:62, s. 12

⁵³ Ibid, s. 3

6 Exempel från akter

6.1 Metod - genomgång av förrättningsakter

Ungefär 680 förrättningsakter har granskats för att hitta eventuella skatteförrättningar. Som nämnts tidigare fick vi ett utdrag från Lantmäteriet med 3D-fastigheter som berörts av minst en fastighetsreglering samt ytterligare ett utdrag med avregistrerade 3D-fastigheter. Resultatet blev totalt 265 fastigheter varav 233 var 3D-fastigheter som berörts av fastighetsreglering och 32 var avregistrerade 3D-fastigheter.

Vi började med att undersöka fastighetsregistret för varje fastighet. Från fastighetsregistret fick vi aktnumren till de fastighetsrättsliga åtgärder som fastigheten berörts av. Vi noterade aktnumren till de förrättningar som rörde avstyckning, klyvning samt fastighetsreglering för att sedan undersöka dessa akter närmare.

För att granska förrättningsakterna användes Lantmäteriets tjänst ArkivSök. Vi började med att göra en kvantitativ analys av akterna och sorterade bort de som ej var av intresse utifrån vissa kriterier; de akter som sållades bort var fastighetsregleringar som skett i samma ägares hand då lagfart ej behöver sökas och därmed utgår ingen stämpelskatt. Fastighetsregleringar som gjorts innan fastigheten blev tredimensionell samt fastighetsregleringar som rörde ändring, upphävande eller inrättande av servitut sorterades även de bort.

Det sista kriteriet vi undersökte var stämpelskatt. För varje fastighetsrättslig åtgärd beräknade vi vad stämpelskatten hade blivit om förvärvet istället hade skett genom köp. För åtgärder som genomförts innan 2011 har en skattesats på 3 % istället för 4,25 % använts då reglerna ändrades vid årsskiftet 2011. Om stämpelskatten då var under 20 000 kr sorterades dessa akter bort eftersom att förrättningskostnaderna ofta överstiger 20 000 kr i en normal förrättning och om stämpelskatten då är lägre än förrättningskostnaderna lönar det sig inte att använda fastighetsbildning som förvärvsmetod.

Efter det första urvalet gjordes sedan en grundlig kvalitativ analys av resterande akter för att se vilka förrättningar som möjligtvis kunde vara skatteförrättningar. Vi granskade dessa förrättningar närmare och sorterade bort de som gjorts för att anpassa fastighetsindelningen till detaljplanen samt de där huvudsyftet verkade vara att få en betydligt lämpligare fastighetsindelning och inte att minska stämpelskatten. Det som var extra intressant var de fall där fastighetsrättsliga åtgärder skett efter varandra med kort tid emellan.

I detta sista urval valde vi ut sju stycken exempel som vi tror skett i syfte att minska stämpelskatten och vi har nedan beskrivit dessa exempel närmare. Utöver dessa sju exempel har vi även beskrivit exemplet Göteborg Nordstaden 8:30. Denna fastighet fanns ej med i utdraget av fastigheter från Lantmäteriet då den idag är en traditionell fastighet. Vi tipsades om detta exempel från en av personerna vi intervjuade, Åke Persson, och valde då att ha med det bland nedanstående exempel.

Till varje exempel finns mycket förenklade bilder av fastigheternas utseende sett ovanifrån. Då vissa av förrättningarna är väldigt komplicerade var det svårt för oss att visa exakt hur resultatet av fastighetsbildningarna blev och därför har schematiska bilder skapats. Bilderna visar därför inte alltid fastigheternas exakta form eller läge. Teckenförklaringen nedan visar hur bilderna ska tydas. Till varje exempel finns också en tidslinje som visar händelseförloppet. En sammanfattande tabell över alla exempel finns i bilaga 1.

Teckenförklaring	
—————	Traditionell fastighetsgräns
.....	Gräns för 3D-fastighet/3D-utrymme
■	3D-utrymme
AVST →	Fastighetsbildningsåtgärd
Gåsen 1:2	Fastighetsbeteckning
(traditionell)	Fastighetsform
Lokal	Ändamål

Figur 1 Teckenförklaring till alla bilder som hör till exemplen från akterna.

6.2 Göteborg Nordstaden 8:30

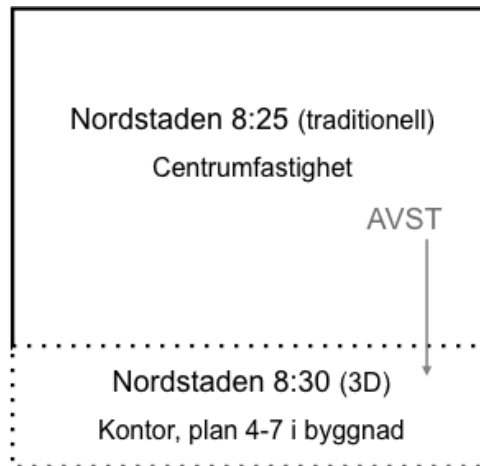
Det här exemplet skedde i två steg; först gjordes en avstyckning av en 3D-fastighet. I nästa steg gjordes en fastighetsreglering där stamfastigheten reglerades in i styckningslotten som då övergick till att bli en traditionell fastighet.

6.2.1 Akt 1480K-2011F253 - avstyckning

Ansökan om avstyckning rörande Göteborg Nordstaden 8:25 inkom till lantmäterimyndigheten i Göteborgs kommun den 13 januari 2011. En 3D-fastighet innehållandes kontorsverksamhet skulle avstyckas och bli en självständig enhet. Stamfastigheten ägdes av tre bolag; bolag A, bolag B och Bolag C. Styckningslotten hade sålts till tre dotterbolag från respektive bolag; dotterbolag A, dotterbolag B och dotterbolag C som därmed var ägare enligt köp. Den totala köpeskillingen uppgick till 8 967 500 kr.

Ansökan gjordes av alla sex ägare och förrättningskostnaderna betalades av ägarna till Göteborg Nordstaden 8:25. Styckningslotten fick fastighetsbeteckningen Göteborg

Nordstaden 8:30. Ingen ersättning utgick och förrättningen avslutades den 16 december 2011, nästan ett år efter att ansökan inkom.



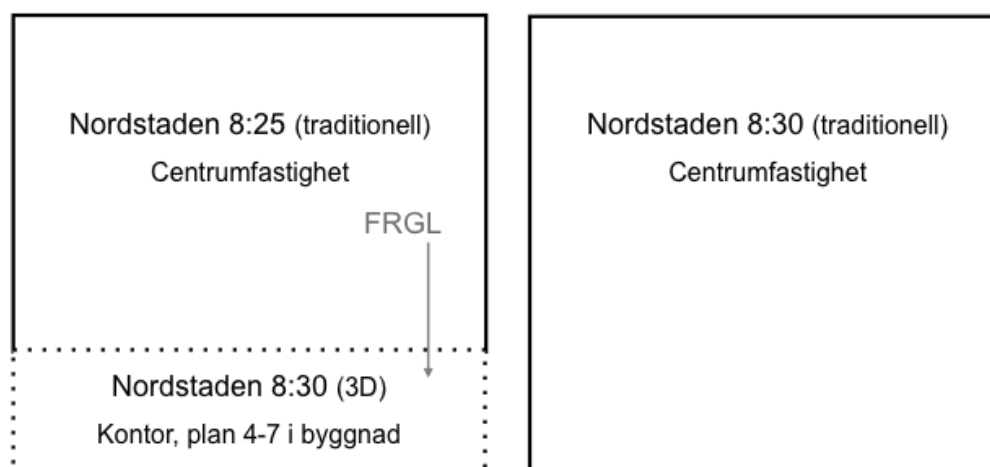
Figur 2 Förenklad bild ovanifrån av avstyckningen i exemplet Göteborg Nordstaden 8:30.

6.2.2 Akt 1480K-2013F54 - fastighetsreglering

Ansökan om fastighetsreglering inkom den 18 juni 2012, cirka ett halvår efter att avstyckningen avslutats. Fastighetsregleringen innebär att 5 001 m² överfördes från Göteborg Nordstaden 8:25 till Göteborg Nordstaden 8:30 och i och med regleringen övergick 8:30 från att vara en 3D-fastighet till en traditionell fastighet och 8:25 avregistrerades. Ersättningen för 8:25 uppgick totalt till 61 542 381 kr och fördelades enligt tabell 1 nedan.

Tabell 1 Fördelning av ersättning för Göteborg Nordstaden 8:25.

<i>Bolag</i>	<i>Ersättning</i>
Dotterbolag A	26 389 389 kr
Dotterbolag B	17 669 255 kr
Dotterbolag C	17 483 737 kr



Figur 3 - Förenklad bild ovanifrån av fastighetsregleringen i exemplet Göteborg Nordstaden 8:30.

Alla sex ägare ansökte om fastighetsregleringen som grundade sig på en överenskommelse. Förrättningen avslutades den 11 mars 2013 cirka nio månader efter det att ansökan inkom och förrättningskostnaderna betalades av ägarna till Göteborg Nordstaden 8:30.

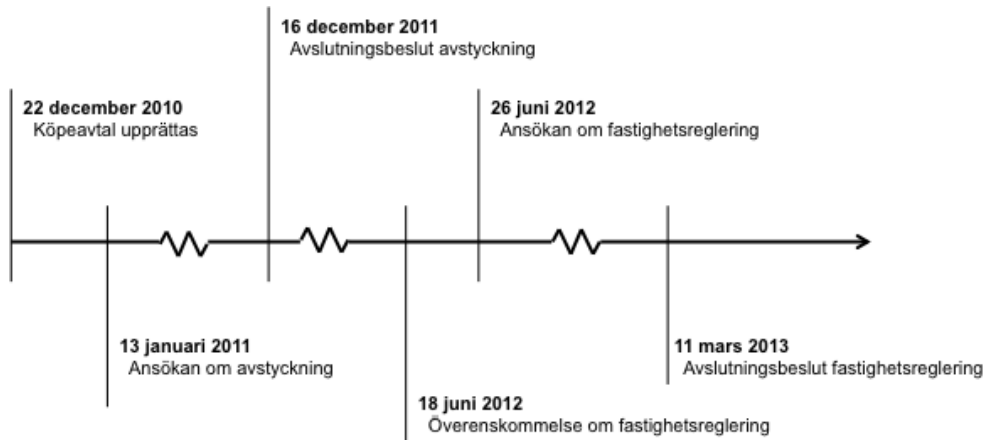
6.2.3 Stämpelskatt

Stämpelskatten blev med upplägget 381 120 kr, fördelat enligt tabell 2 nedan.

Tabell 2 Fördelning av stämpelskatt för förvärv av Göteborg Nordstaden 8:30.

<i>Bolag</i>	<i>Köpeskilling</i>	<i>Stämpelskatt</i>
<i>Dotterbolag A</i>	4 108 600 kr	174 616 kr
<i>Dotterbolag B</i>	2 436 600 kr	103 556 kr
<i>Dotterbolag C</i>	2 422 300 kr	102 948 kr
<i>Totalt</i>	8 967 500 kr	381 120 kr

Hade förvärvet istället skett via köp hade stämpelskatten blivit 2 996 670 kr $((8\,967\,500 + 61\,542\,381) \cdot 4,25\%)$. Genom att istället använda sig av avstyckning och fastighetsreglering blev stämpelskatten därmed 2 615 550 kr lägre. De sammanlagda förrättningskostnaderna uppgick till 165 973 kr.



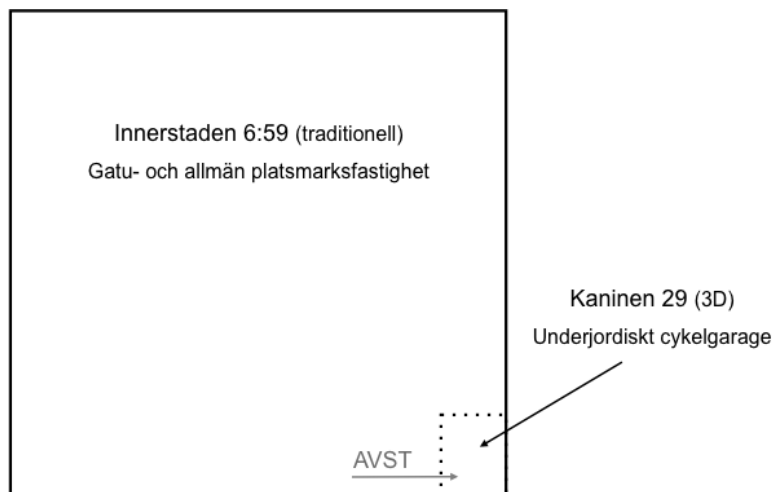
Figur 4 Förenklad tidslinje för exemplet Göteborg Nordstaden 8:30.

6.3 Malmö Kaninen 29

Detta exempel skedde i tre steg och tre olika förrättningar; steg ett var en avstyckning av en 3D-fastighet, steg två en fastighetsreglering av mark samt ett 3D-utrymme från stamfastigheten till styckningslotten och tredje steget var en klyvning.

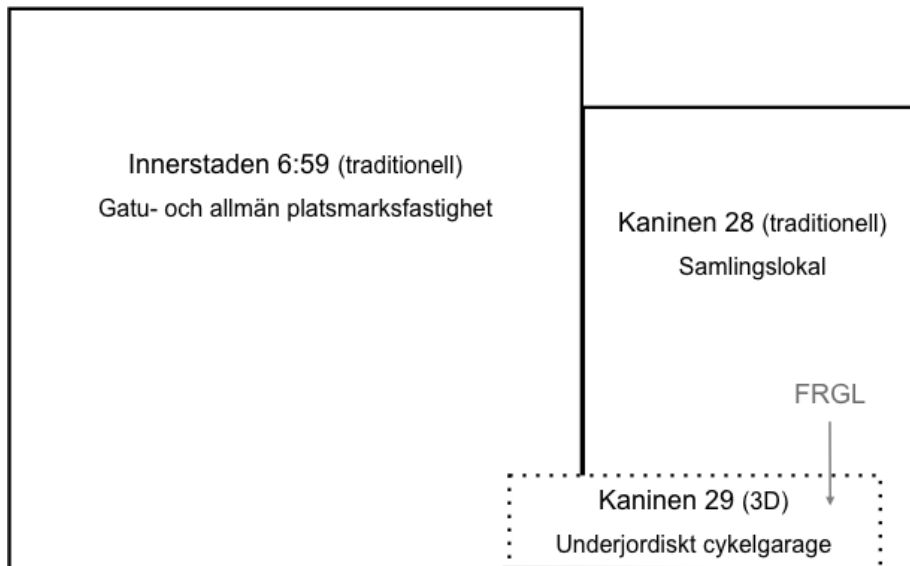
6.3.1 Akt 1280K-10/36 - avstyckning och fastighetsreglering

I förrättningen bildades en 3D-fastighet (1700 m² i horisontalplanet) som skulle innefatta ett underjordiskt cykelgarage som ännu ej var uppfört. Ansökan inkom den 22 december 2009 från kommunen som var ägare till alla involverade fastigheter. Först gjordes en avstyckning där en 3D-fastighet styckades av från fastigheten Malmö Innerstaden 6:59 till Malmö Kaninen 29.



Figur 5 Förenklad bild ovanifrån av avstyckningen i exemplet Malmö Kaninen 29.

I samma förrättning skedde också en fastighetsreglering där styckningslotten Malmö Kaninen 29 erhöll ett 3D-utrymme från fastigheten Malmö Kaninen 28.



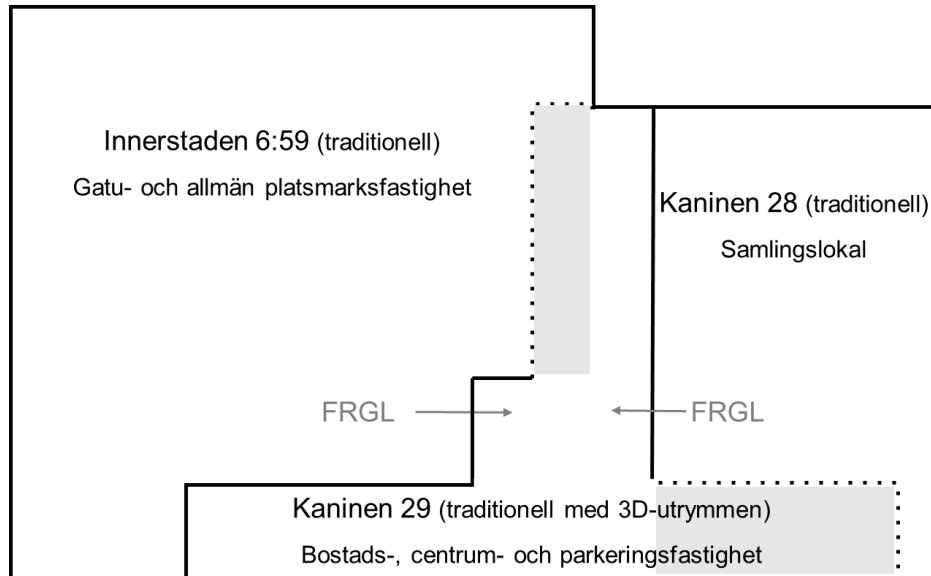
Figur 6 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsreglering (1) i exemplet Malmö Kaninen 29.

Då de tre berörda fastigheterna i förrättningen hade samma ägare och förrättningen därmed skedde i samme ägares hand utgick ingen ersättning. Avslutandet av förrättningen sköts upp med anledningen att fastighetens gränser ej kunde fastställas förrän cykelgaraget var uppfört. Däremot registrerades förrättningen den 6 maj 2010 med en preliminär storlek för 3D-fastigheten.

6.3.2 Akt 1280K-10/62 - fastighetsreglering

I steg två gjordes en fastighetsreglering där 3 368 m² mark samt ett 3D-utrymme fördes över från stamfastigheten Malmö Innerstaden 6:59 till styckningslotten Malmö Kaninen 29. Ansökan om fastighetsregleringen grundade sig på ett markavtal och inkom den 22 juni 2010, cirka en och en halv månad efter att avstyckningen registrerats. Några dagar innan ansökan inkom, den 16 juni, köptes Malmö Kaninen 29 av bolag A, ett dotterbolag till ett större byggbolag för en köpeskilling på 2 000 000 kr. Fyra systerbolag till bolag A köpte samma dag in sig på Malmö Kaninen 29 som då hade fem stycken ägare.

Ersättningen för marköverföringen om 3 368 m² och 3D-utrymmet uppgick till en summa av 120 800 000 kr. Malmö Kaninen 29 erhöll även 4 838 m² mark från Malmö Kaninen 28 för en ersättning på 25 200 000 kr.



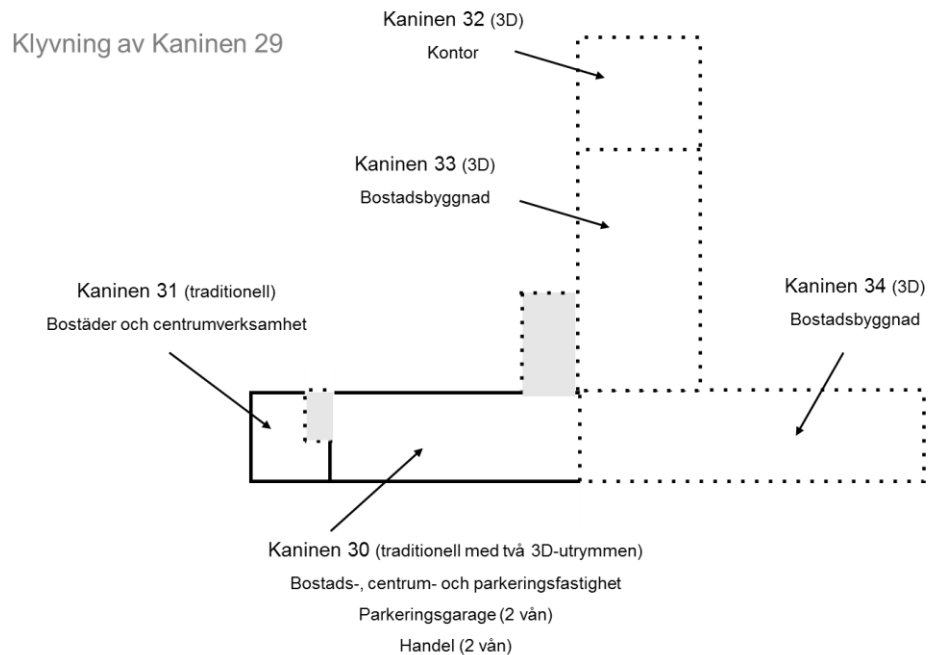
Figur 7 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsreglering (2) i exemplet Malmö Kaninen 29.

Även avslutningsbeslutet i denna förrättning sköts upp på samma grunder som avstyckningen, att 3D-utrymmets gränser inte kunde fastställas. Förrättningen registrerades däremot med en preliminär storlek på 3D-fastigheten den 9 augusti 2010.

6.3.3 Akt 1280K-10/84 - klyvning

I tredje och sista förrättningen genomfördes en klyvning där Malmö Kaninen 29 delades upp i fem nya fastigheter. Det bildades tre 3D-fastigheter, en traditionell fastighet samt en traditionell fastighet med två tillhörande 3D-utrymmen. Ansökan om klyvning inkom den 11 augusti 2010 och grundade sig på ett avtal om klyvning som upprättades mellan de fem delägarna till Malmö Kaninen 29 den 10 augusti 2010. Klyvningen registrerades den 3 september och ingen ersättning utgick. Avslutningsbeslutet togs den 13 juli 2011.

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt



Figur 8 Förenklad bild ovanifrån av klyvningen av Kaninen 29 i exemplet Malmö Kaninen 29.

6.3.4 Stämpelskatt

Stämpelskatten blev med upplägget 95 070 kr fördelat enligt tabell 3 nedan.

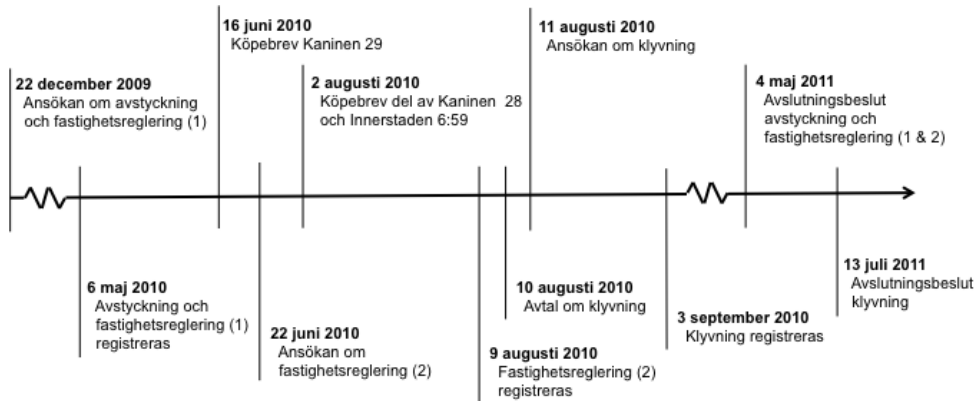
Tabell 3 Fördelning av stämpelskatt för förvärvet av Malmö Kaninen 29.

<i>Bolag</i>	<i>Köpeskilling (kr)</i>	<i>Stämpelskatt (kr)</i>
A	2 000 000	60 000
B	170 000	5 100
C	269 000	8 070
D	420 000	12 600
E	310 000	9 300
<i>Totalt</i>	3 169 000	95 070

Om förvärvet istället skett via köp hade stämpelskatten beräknats på hela köpeskillingen om 149 169 000 (3 169 000 + 120 800 000 + 25 200 000) vilket hade gett en stämpelskatt på 4 475 070 kr (149 169 000 * 3 %). Genom förrättningen sparades därmed 4 380 000 kr i stämpelskatt. De sammanlagda förrättningskostnaderna uppgick till 636 850 kr.

6.3.5 Avslutningsbeslut

När klyvningen registrerades den 3 september 2010 avregistrerades Malmö Kaninen 29 och avslutningsbeslut kunde tas i avstyckningen och fastighetsregleringen vilket gjordes den 4 maj 2011.



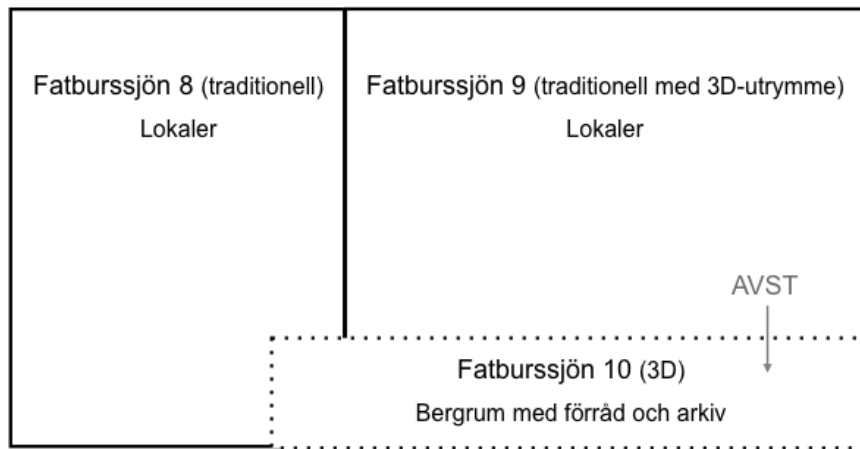
Figur 9 Förenklad tidslinje för exemplet Malmö Kaninen 29.

6.4 Stockholm Fatburssjön 10

Det här exemplet skedde i två steg; först gjordes en avstyckning av en 3D-fastighet och i andra steget reglerades stamfastigheten in i styckningslotten.

6.4.1 Akt 0180K-2013-10424 - avstyckning

Den 17 juni 2013 inkom ansökan om avstyckning rörande Stockholm Fatburssjön 9 (en traditionell fastighet med ett 3D-utrymme som urholkade grannfastigheten Stockholm Fatburssjön 8). Avstyckningen gällde en 3D-fastighet (930 m² i horisontalplanet) i ett befintligt bergrum som skulle användas till förråd och arkiv. Styckningslotten fick fastighetsbeteckningen Stockholm Fatburssjön 10 och ägdes av ett fastighetsbolag, bolag A, som också var ägare till stamfastigheten. Förrättningen avslutades den 24 september 2013 och förrättningskostnaderna betalades av bolag A.

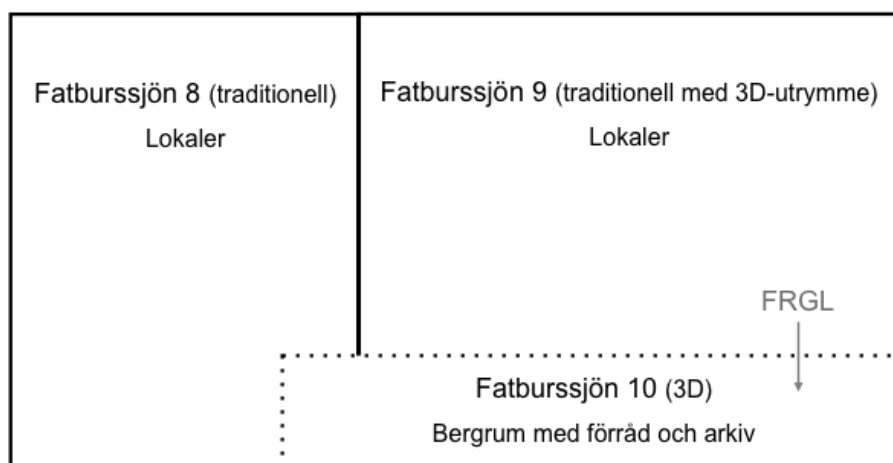


Figur 10 Förenklad bild ovanifrån av avstyckningen i exemplet Stockholm Fatbursjön 10.

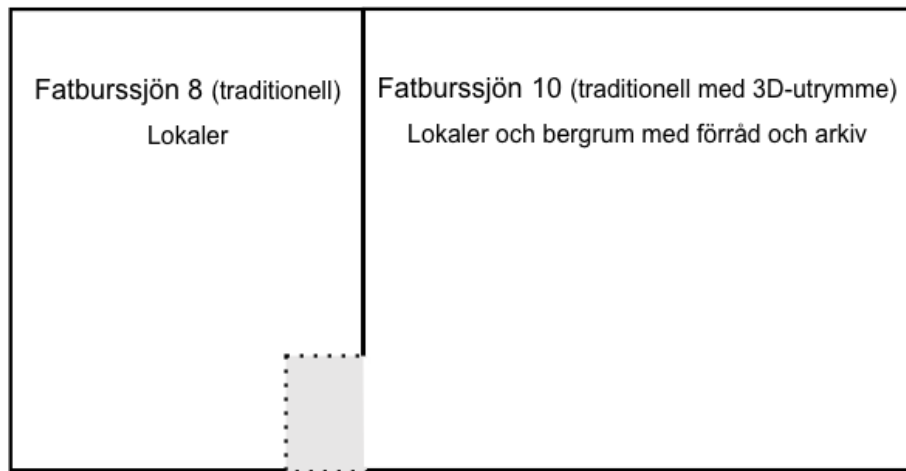
6.4.2 Akt 0180K-2013-16990 - fastighetsreglering

Ansökan om fastighetsreglering inkom den 11 oktober 2013, lite mer än två veckor efter att avstyckningen avslutats. En vecka innan hade Stockholm Fatbursjön 10 bytt ägare och ägdes vid tillfället av ett fastighetsbolag, bolag B, som köpt fastigheten för 1 000 000 kr.

Fastighetsregleringen grundade sig på en överenskommelse om fastighetsreglering mellan bolag A och bolag B som innebar att hela stamfastigheten (Stockholm Fatbursjön 9) på 10 374 m² reglerades in i styckningslotten (Stockholm Fatbursjön 10). För denna mark betalades en ersättning på 1 849 000 000 kr. Stockholm Fatbursjön 9 bestod av hyreshus och framförallt lokaler. Förrättningen avslutades den 14 november 2013 och förrättningskostnaderna betalades av bolag B.



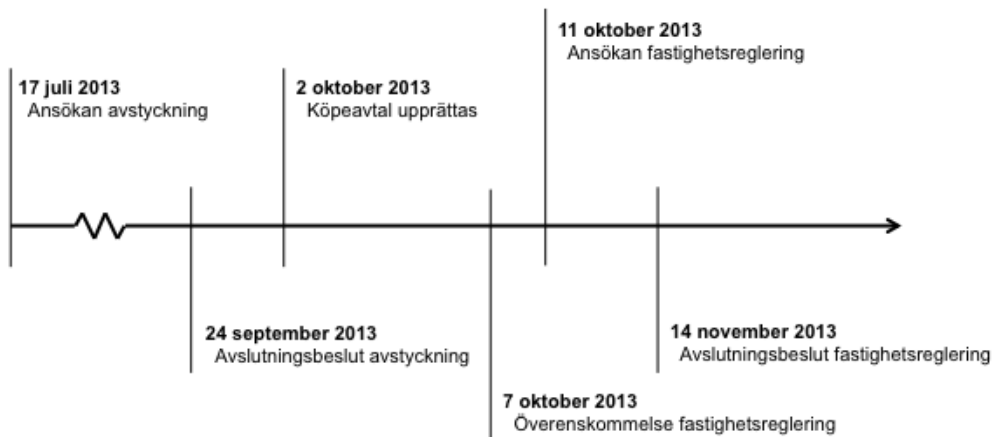
Figur 11 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsregleringen i exemplet Stockholm Fatbursjön 10.



Figur 12 Förenklad bild ovanifrån av resultatet av fastighetsregleringen i exemplet Stockholm Fatburssjön 10.

6.4.3 Stämpelskatt

Stämpelskatten blev med upplägget 42 500 kr ($1\,000\,000 * 4,25\%$). Om förvärvet istället hade skett genom köp hade stämpelskatten istället blivit 78 625 000 kr ($((1\,849\,000\,000 + 1\,000\,000) * 4,25\%)$) vilket är 78 582 500 kr mer än vad den blev med det nyss nämnda upplägget. De sammanlagda förrätningskostnaderna uppgick till 113 925 kr.



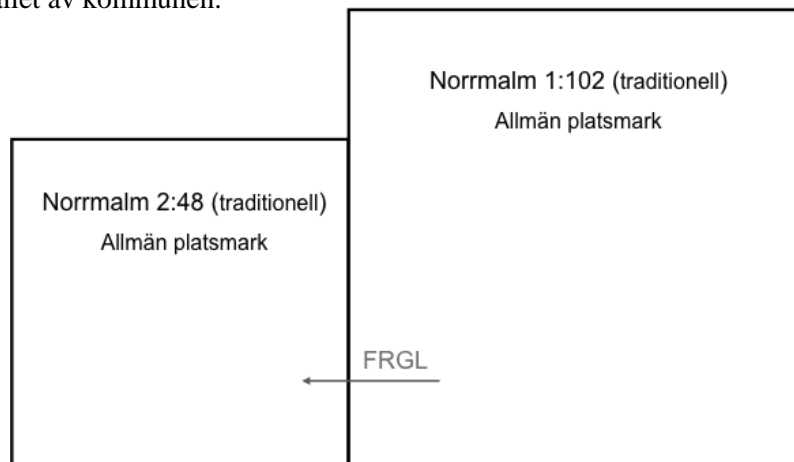
Figur 13 Förenklad tidslinje för exemplet Stockholm Fatburssjön 10.

6.5 Stockholm Träsket 17

Det här exemplet skedde i två steg; först gjordes en fastighetsreglering samt en avstyckning av en 3D-fastighet. I andra steget gjordes ytterligare en fastighetsreglering där två andra fastigheter reglerades in i styckningslotten.

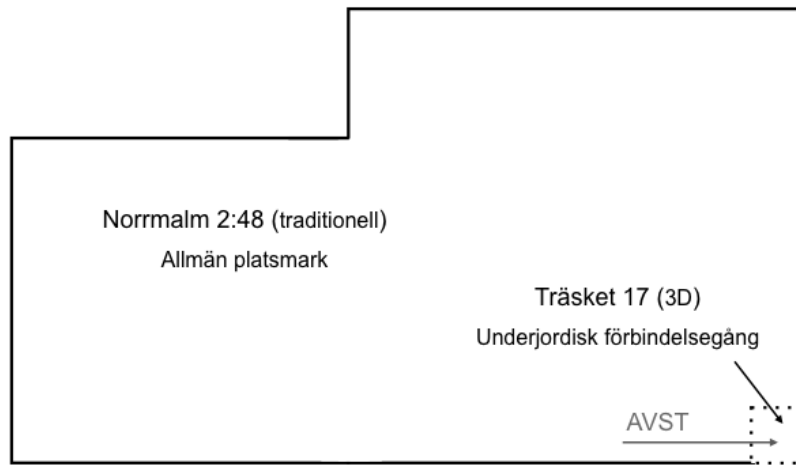
6.5.1 Akt 0180K-2004-01851 - fastighetsreglering och avstyckning

Den 30 januari 2004 inkom en ansökan om fastighetsreglering och avstyckning rörande fastigheterna Stockholm Norrmalm 1:102 och Stockholm Norrmalm 2:48 till lantmäterimyndigheten i Stockholms kommun. Kommunen ansökte om att hela Norrmalm 1:102 skulle regleras över till Norrmalm 2:48. Båda fastigheterna ägdes vid tillfället av kommunen.



Figur 14 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsreglering (1) i exemplet Stockholm Träsket 17.

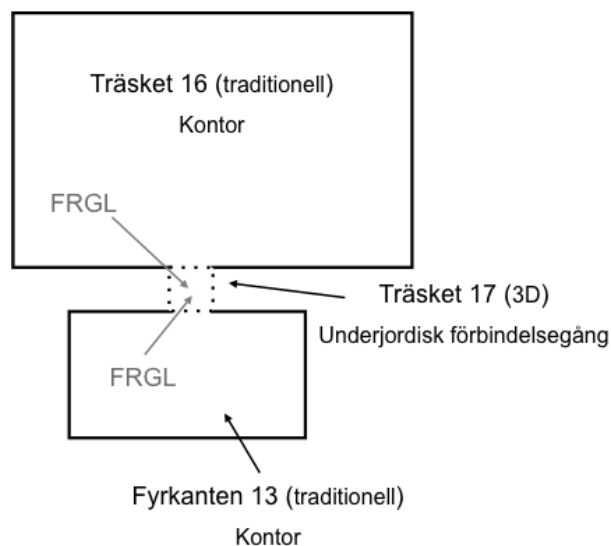
Som ett andra steg i förrättningen skulle sedan ett utrymme på Stockholm Norrmalm 2:48 styckas av som en 3D-fastighet med en utbredning om 55 m² i horisontalplanet. Enligt ett köpeavtal som bifogades var ett försäkringsbolag, bolag A, ägare enligt köp till den nya fastigheten. Köpeskillingen var på 1 500 000 kr och den nya 3D-fastigheten fick namnet Stockholm Träsket 17. Den nya fastigheten bestod av en underjordisk förbindelsegång mellan två andra fastigheter. I fastighetsbildningsbeslutet angavs det att det var lämpligare att fastigheten blev en 3D-fastighet istället för att frågan löstes genom servitut. Förrättningen avslutades den 15 november 2004 och förrättningskostnaderna betalades av bolag A.



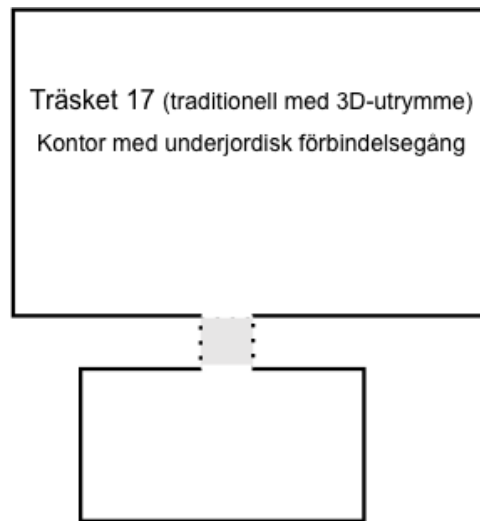
Figur 15 Förenklad bild ovanifrån av avstyckningen i exemplet Stockholm Träsket 17.

6.5.2 Akt 0180K-2004-06405 - fastighetsreglering

Den 5 april samma år, alltså innan föregående förrättning avslutats, inkom en ansökan om fastighetsreglering rörande den nya 3D-fastigheten, Stockholm Träsket 17. Ansökan gjordes av dåvarande ägare till Stockholm Träsket 17, bolag B (fastighetsbolag), tillhörande samma koncern som bolag A. Fastigheterna Stockholm Fyrkanten 13 (1 174 m²) och Stockholm Träsket 16 (6 717 m²), som ägdes av bolag A, skulle i sin helhet överföras till 3D-fastigheten och fastighetsregleringen grundade sig på en överenskommelse. I akten fanns en komplettering till ansökan som bland annat visade att ett tredje bolag, bolag C (fastighetsbolag), i koncernen hade förvärvat Stockholm Träsket 17 genom transportköp den 13 januari 2005 och därmed var lagfaren ägare vid tiden.



Figur 16 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsreglering (2) i exemplet Stockholm Träsket 17.

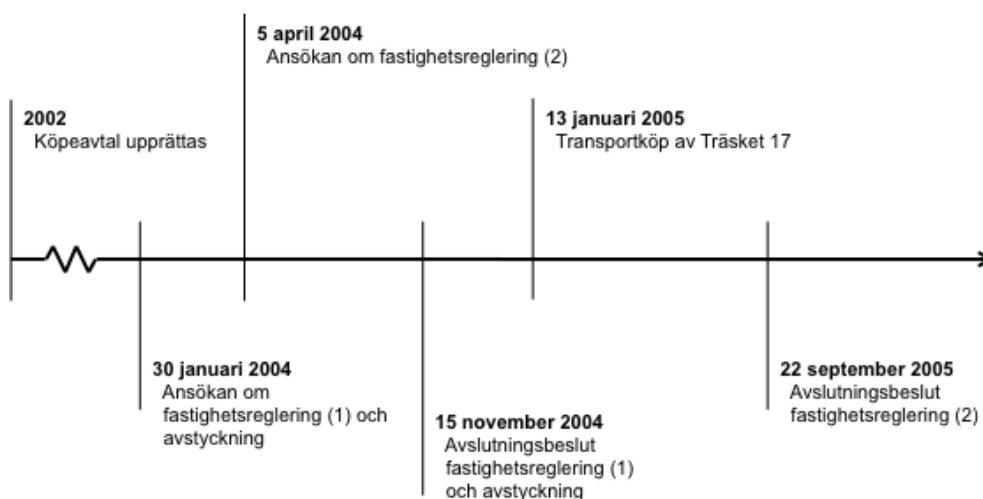


Figur 17 Förenklad bild ovanifrån av slutresultatet i exemplet Stockholm Träsket 17.

Förrättningen avslutades den 22 september 2005 och i ersättningsbeslutet går det att utläsa att ägaren av Stockholm Träsket 17, bolag C skulle betala 1 893 000 000 kr i ersättning till bolag A. Ägaren av Stockholm Träsket 17, bolag C stod för förrättningskostnaderna.

6.5.3 Stämpelskatt

Om överföringen istället gjorts som ett vanligt köp hade stämpelskatten slutat på 56 835 000 kr $((1\,500\,000 + 1\,893\,000\,000) * 3\%)$ istället för 45 000 kr $(1\,500\,000 * 3\%)$ som den blev nu. Genom att göra på ovanstående vis sparades 56 790 000 kr i stämpelskatt. De sammanlagda förrättningskostnaderna uppgick till 116 135 kr.



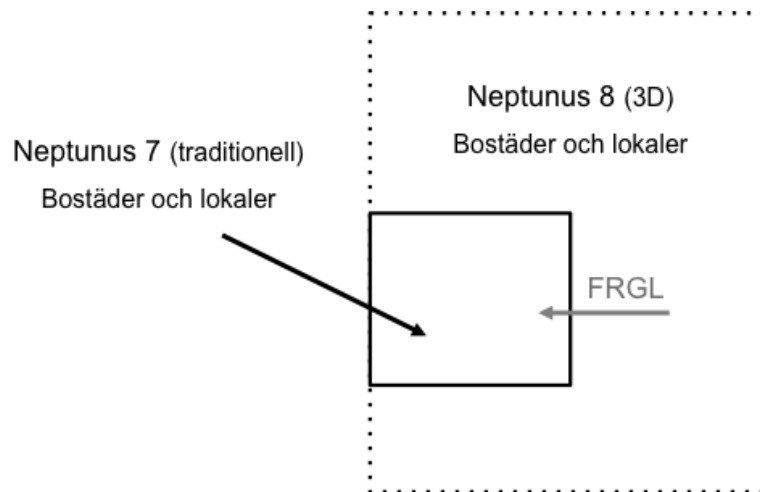
Figur 18 Förenklad tidslinje för exemplet Stockholm Träsket 17.

6.6 Södertälje Neptunus 7

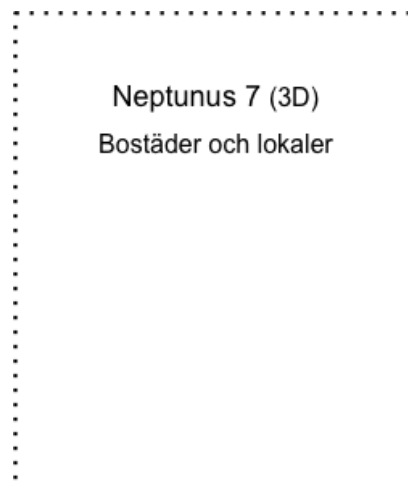
I det här exemplet sker en fastighetsreglering av en 3D-fastighet.

6.6.1 Akt 0181K-134/2009 - fastighetsreglering

Den 23 november 2009 inkom en ansökan om fastighetsreglering av 3D-fastigheten Södertälje Neptunus 8. Ansökningsen handlade om att fastigheten skulle överföras till den traditionella fastigheten Södertälje Neptunus 7. Regleringen grundades på en överenskommelse om fastighetsreglering mellan ägarna av fastigheterna, ett fastighetsbolag och en bostadsrättsförening.



Figur 19 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsregleringen exemplet Södertälje Neptunus 7.



Figur 20 Förenklad bild ovanifrån av resultatet av fastighetsregleringen exemplet Södertälje Neptunus 7.

Även ett köpebrev, som visade att bolaget hade sålt Södertälje Neptunus 7 till bostadsrättsföreningen för 13 350 000 kr, bifogades. Köpebrevet var daterat efter upprättandet av överenskommelsen. Ersättningen hade i överenskommelsen bestämts till 48 150 000 kr. Den 11 december avslutades förrättningen och förrättningskostnaderna betalades av bostadsrättsföreningen.

6.6.2 Stämpelskatt

Om förvärvet av Neptunus 8 istället hade gjorts genom köp hade stämpelskatten totalt slutat på 1 845 000 kr $((13\,350\,000 + 48\,150\,000) * 3\%)$ istället för 400 500 kr $(13\,350\,000 * 3\%)$ som den blev nu. Genom förrättningen sparades alltså 1 444 500 kr i stämpelskatt. Förrättningskostnaderna slutade på 12 600 kr.



Figur 21 Förenklad tidslinje för exemplet Södertälje Neptunus 7.

6.7 Södertälje Pyramiden 20

I det här exemplet görs två förrättningar; först en avstyckning där en ny 3D-fastighet bildas och senare en fastighetsreglering där mark från stamfastigheten samt ytterligare en fastighet regleras in i styckningslotten.

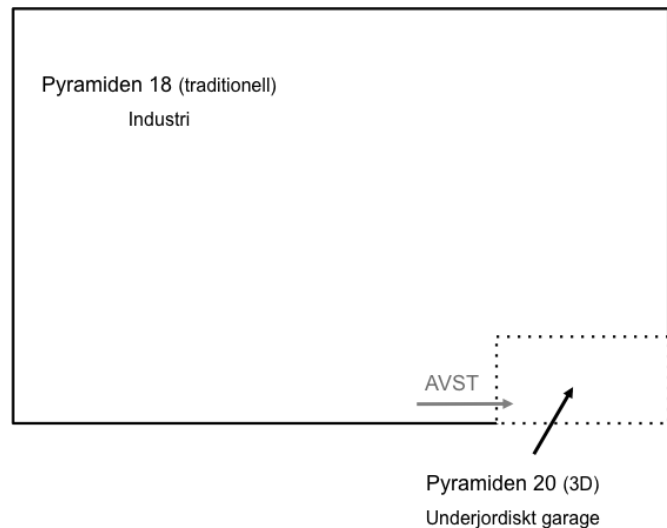
6.7.1 Akt 0181K-2013/51 - avstyckning

Den 15 maj 2013 inkom en ansökan om avstyckning från fastigheten Södertälje Pyramiden 18. Fastigheten ägdes av ett läkemedelsföretag, bolag A, som gemensamt med ett fastighetsbolag, bolag B, skrev under ansökan. Bolagen yrkade att en ny 3D-fastighet (3 464 m² i horisontalplanet) skulle bildas med ändamålet underjordiskt parkeringsgarage.

Till ansökan bifogades ett köpeavtal som visade att bolag B hade köpt marken som skulle avstyckas. Avtalet var villkorat med att egendomen som såldes skulle nybildas som en 3D-fastighet. Köpeskillingen för den tilltänkta 3D-fastigheten uppgick till

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

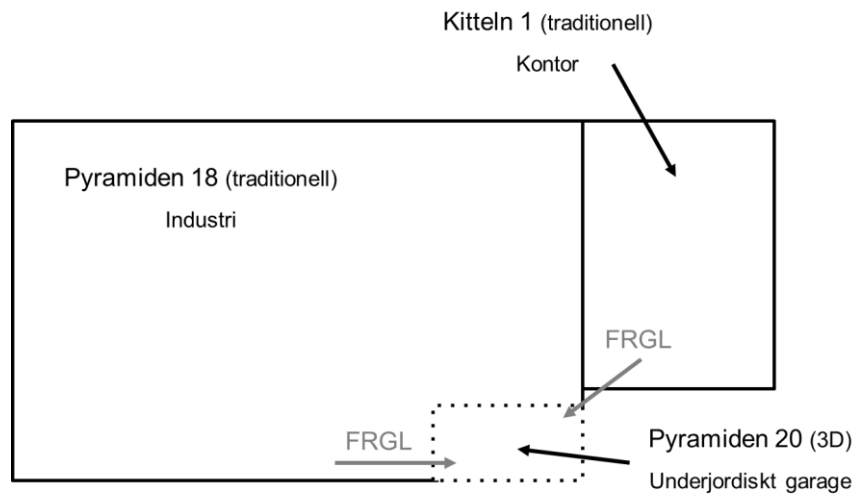
1 000 000 kr. Förrättningen avslutades den 21 maj och den avstyckade 3D-fastigheten fick fastighetsbeteckningen Södertälje Pyramiden 20. Den nya fastigheten urholkade då en stor gatufastighet. Bolag A stod för förrättningskostnaderna.



Figur 22 Förenklad bild ovanifrån av avstyckningen i exemplet Södertälje Pyramiden 20.

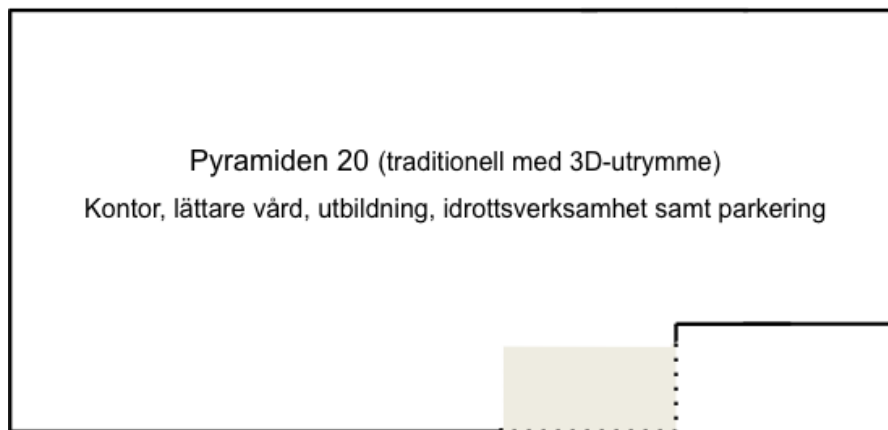
6.7.2 Akt 0181K-2013/62 - fastighetsreglering

Den 12 juni samma år, alltså mindre än en månad efter avslutningsbeslutet på föregående förrättning, inkom ytterligare en ansökan till Södertälje kommun från bolagen. Den här gången yrkade de på att mark (22 142 m²) från stamfastigheten i tidigare förrättning, Södertälje Pyramiden 18, och hela fastigheten Södertälje Kitteln 1 med en storlek på 7 086 m² skulle överföras till nybildade Södertälje Pyramiden 20. Fastighetsregleringen grundade sig på en överenskommelse mellan bolag A och bolag B.



Figur 23 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsregleringen i exemplet Södertälje Pyramiden 20.

Södertälje Pyramiden 18 och Södertälje Kitteln 1 ägdes vid tiden av bolag A. Enligt redogörelsen i protokollet skulle Södertälje Pyramiden 20 efter regleringen vara lämplig för kontor, lättare vård, gymnasium, högskola, vuxenutbildning, idrottsverksamhet och parkering.



Figur 24 Förenklad bild ovanifrån av slutresultatet i exemplet Södertälje Pyramiden 20.

I ersättningsbeslutet klargjordes det att bolag B skulle erlägga 45 500 000 kr till bolag A för marköverföringen. Förrättningskostnaderna betalades även dessa av bolag B.

6.7.3 Stämpelskatt

Om förvärvet av Pyramiden 20 istället hade gjorts genom köp hade stämpelskatten slutat på 1 976 250 kr $((1\ 000\ 000 + 45\ 500\ 000) * 4,25\ %)$ istället för 42 500 kr $(1\ 000\ 000 * 4,25\ %)$. Stämpelskatten hade då blivit 1 933 750 kr mer än vad den blev nu. Förrättningskostnaderna för de båda förrättningarna uppgick sammanlagt till 77 975 kr.



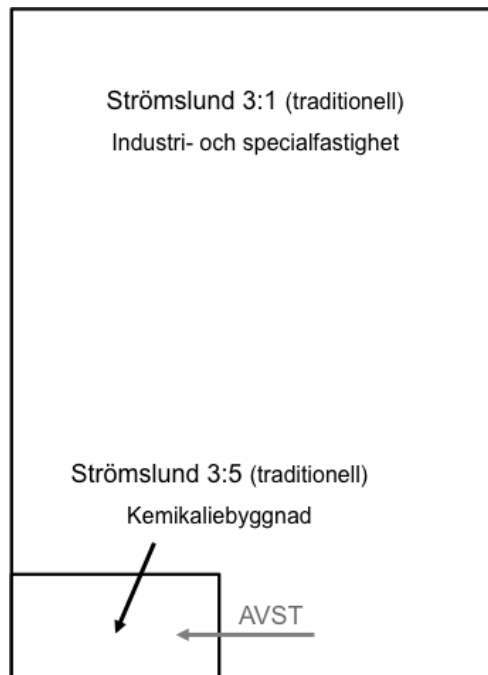
Figur 25 Förenklad tidslinje för exemplet Södertälje Pyramiden 20.

6.8 Trollhättan Strömslund 3:5

Det här exemplet består av två steg; först en avstyckning av en traditionell fastighet och sedan en fastighetsreglering där mark och 3D-utrymmen förs över från stamfastigheten till den nyligen avstyckade fastigheten.

6.8.1 Akt 1488K-12/49 - avstyckning

Den 26 mars 2010 inkom en ansökan rörande avstyckning på 1 300 m² från fastigheten Trollhättan Strömslund 3:1. De sökande var kommunen och ett energibolag. Som grund för ansökan bifogades senare ett köpeavtal som klargjorde att kommunen sålt styckningslotten till energibolaget för 423 000 kr. Den nya fastigheten kallades Strömslund 3:5 och skulle vara lämplig för ändamålet specialfastighet. Förrättningen avslutades den 12 december 2012 och kommunen betalade förrättningskostnaderna.

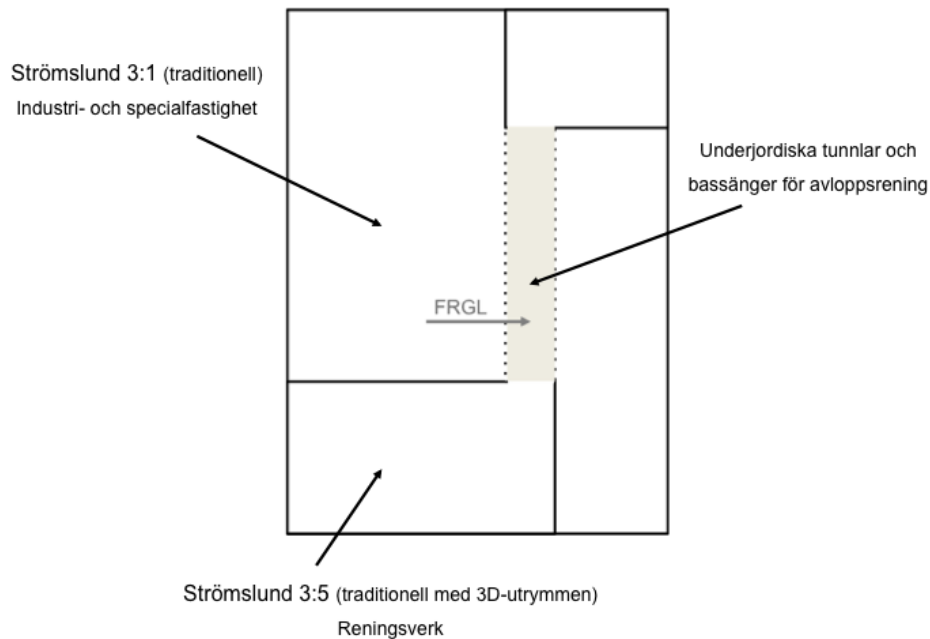


Figur 26 Förenklad bild ovanifrån av avstyckningen i exemplet Trollhättan Strömslund 3:5.

6.8.2 Akt 1488K-12/70 - fastighetsreglering

Samma dag som avstyckningen avslutades inkom ytterligare en ansökan från kommunen och energibolaget som rörde samma fastigheter som tidigare. Ansökan rörde en fastighetsreglering samt bildande av 3D-utrymme och grundade sig på en överenskommelse. Två markområden om totalt 15 595 m² och två 3D-utrymmen om totalt 24 425 m² i horisontalplanet skulle överföras till den nyss bildade Trollhättan Strömslund 3:5 från Trollhättan Strömslund 3:1. På marken som fördes över fanns byggnader och anläggningar för reningsverk samt en skorsten. 3D-utrymmena bestod av bergrum med bassänger för avloppsrening och tunnlar för transport.

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt



Figur 27 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsregleringen i exemplet Trollhättan Strömslund 3:5.

Enligt överenskommelsen som bifogades till ansökan skulle energibolaget betala 5 000 000 kr till kommunen i ersättning för regleringen. Förrättningen avslutades den 28 december 2012 och även i detta fall betalade kommunen förrättningskostnaderna.

6.8.3 Stämpelskatt

Om Trollhättan Strömslund 3:5 istället förvärvats genom köp hade stämpelskatten slutat på 230 478 kr $((423\,000 + 5\,000\,000) * 4,25\%)$ istället för 17 978 kr $(423\,000 * 4,25\%)$. Genom att använda avstyckning och fastighetsreglering istället för köp sparades alltså 212 500 kr i stämpelskatt. De totala förrättningskostnaderna slutade på 67 363 kr.

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt



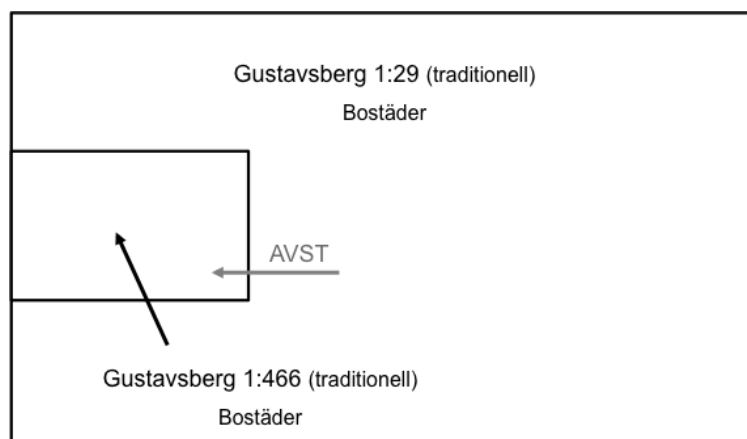
Figur 28 Förenklad tidslinje för exemplet Trollhättan Strömslund 3:5.

6.9 Värmdö Gustavsberg 1:466

Det här exemplet skedde i två steg där det först gjordes en avstyckning av en traditionell fastighet och sen en fastighetsreglering där mark från stamfastigheten reglerades in i styckningslotten.

6.9.1 Akt 0120-14/12 - avstyckning

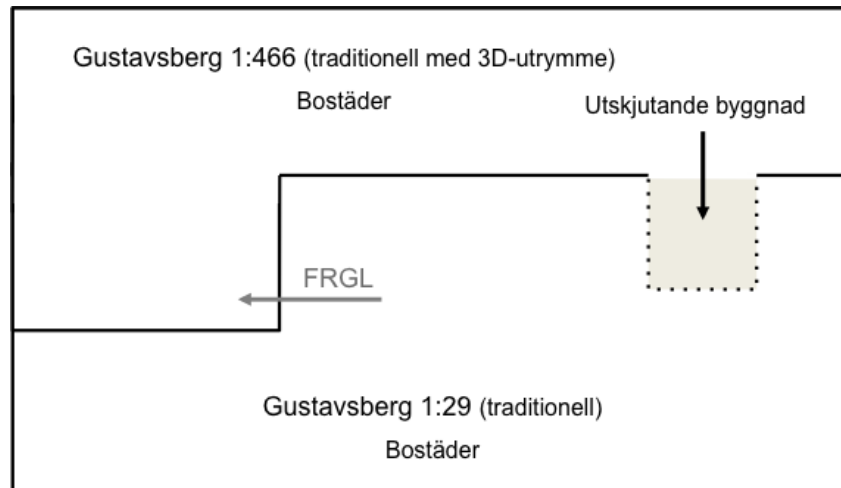
Den 21 oktober 2013 inkom ansökan om avstyckning. Avstyckningen grundade sig på ett köp där ett industri- och tillverkningsföretag, bolag A, köpt 1 107 m² mark från fastigheten Värmdö Gustavsberg 1:29 som ägdes av bolag B (fastighetsbolag). Ansökan gjordes av bolag A och bolag B tillsammans. Kostnaden för marken uppgick till 5 400 000 kr. Förrätningskostnaderna betalades av bolag B. Den nybildade fastigheten fick beteckningen Värmdö Gustavsberg 1:466 och förrättningen avslutades den 7 april 2014.



Figur 29 Förenklad bild ovanifrån av avstyckningen i exemplet Värmdö Gustavsberg 1:466.

6.9.2 Akt 0120-14/13 - fastighetsreglering

Ansökan om fastighetsreglering inkom från bolag A och bolag B den 25 oktober 2013, fyra dagar efter det att ansökan om avstyckningen hade inkommit. Regleringen rörde Värmdö Gustavsberg 1:29 och blivande Värmdö Gustavsberg 1:466 och innebar att ett markområde på 2 846 m² samt ett 3D-utrymme (108 m² i horisontalplanet) skulle överföras från 1:29 till 1:466 för en köpeskilling om 52 000 000 kr. Fastighetsregleringen grundade sig på ett köpeavtal upprättat den 25 april 2013. Ersättningen bestämdes till 0 kr och förrättningskostnaderna betalades även här av bolag B, ägaren till Värmdö Gustavsberg 1:29 och förrättningen avslutades den 18 juni 2014.



Figur 30 Förenklad bild ovanifrån av fastighetsregleringen i exemplet Värmdö Gustavsberg 1:466.

6.9.3 Stämpelskatt

Stämpelskatten blev nu 229 500 kr ($5\,400\,000 \cdot 4,25\%$). Hade förvärvet istället skett genom köp hade stämpelskatten blivit 2 439 500 kr ($((5\,400\,000 + 52\,000\,000) \cdot 4,25\%)$). Det sparades därmed in 2 210 000 kr genom att marken förvärvades genom avstyckning och fastighetsreglering. De totala förrättningskostnaderna slutade på 230 338 kr.



Figur 31 Förenklad tidslinje för exemplet Värmdö Gustavsberg 1:466.

7 Intervjuer

För att våra frågeställningar lättare skulle kunna besvaras genomfördes fem intervjuer med personer som har erfarenhet av den typen av förrättningar som behandlas i denna rapport. Personerna hittade vi vid genomgången av akterna och alla intervjuade har varit med vid något av exemplen som vi tar upp i föregående kapitel.

Intervjupersonerna består av två förrättningslantmätare, två lantmäterikonsulter samt en sakägare som representerade ett stort bolag i ett av våra exempel. De flesta intervjuerna har genomförts över telefon men en har skett vid ett personligt möte och en över mejl. Frågorna är anpassade för varje enskild person och finns i bilaga 2.

Som nämnts i metodavsnittet ovan valde vi att ha en halvstrukturerad intervju där vi för varje person hade förberett frågor. Vi hade dels frågor om de specifika förrättningarna som de hade varit delaktiga i men även allmänna frågor om skatteförrättningar. Genom att ha en halvstrukturerad intervju öppnade vi upp för diskussion och kunde på så vis få svar på det vi tyckte var viktigt och samtidigt hade de intervjuade möjlighet att få fram det dem tyckte var viktigt.

De fyra intervjuerna som skedde via telefon eller personligt möte spelades in. Efter intervjuerna genomförts lyssnade vi på inspelningarna och skrev en sammanfattning av det vi tyckte var viktigt och relevant för vårt arbete. Även mejlintervjun sammanfattades och samtliga sammanfattningar av intervjuerna finns nedan.

Genom intervjuerna bekräftades några av våra tankar, som till exempel att 3D-fastighetsbildning inte används i särskilt stor omfattning för att minska stämpelskatten. Vi fick även en del nya synvinklar att se på ämnet från, bland annat hur omfattande 3D-fastighetsbildningsprocessen verkligen är.

7.1 Åke Persson

Åke Persson arbetar som lantmäterikonsult på sitt eget företag *Åke Persson Lantmäterikonsult* och är verksam i Göteborg. Han har tidigare arbetat på stadsbyggnadskontoret i Göteborg där han bland annat arbetade som biträdande stadsingenjör och var chef för den kommunala lantmäterimyndigheten. Åke var med och introducerade 3D-lagstiftningen och har varit med vid cirka 100 3D-ärenden och är därmed en av de främsta experterna på 3D-fastigheter i Sverige.

Åke var inte med vid något av exemplen som vi valde ut från akterna, däremot dök hans namn upp i flera av akterna vi gick igenom. Vi fick även ett tips från vår handledare om att vi borde prata med honom. Vi valde därför att intervjua honom och intervjun genomfördes den 17 mars 2016 över telefon.

Åke börjar intervjun med att gå in på bakgrunden till 3D-fastighetsbildning och påpekar att det är en relativt komplicerad process som därmed tar en hel del tid och kostar pengar. Det är flera olika rättigheter som ska lösas och förrättningskostnaderna för en 3D-fastighetsbildning blir ofta höga. Ofta behövs även en konsult som förbereder ärendet vilket kan kosta upp emot 200 000 kr, vilket gör att det rör sig om ganska stora summor. En annan aspekt som Åke poängterar är tidsaspekten. Processen måste göras i två steg och två skilda förrättningar och sakägarna kan därför inte ha bråttom.

Anledningen till att förrättningar av den här typen görs, där det först görs en avstyckning och sen en fastighetsreglering, tror Åke beror på administrativ planering och inte på grund av att minska stämpelskatten. Han vill därför inte benämna dessa förfaranden som skatteförrättningar utan kallar dem för ”så kallade skatteförrättningar”. Åke har varit med om två fall där det har handlat om att överföra ägandet inom koncernen. I ena fallet överfördes ägandet från kommanditbolag till aktiebolag då det skattemässigt är en bättre ägandeform. I det andra fallet ägdes fastigheten av moderbolag i byggföretag vilket även det är skattemässigt ofördelaktigt. I de fallen har huvudsyftet inte varit att minska stämpelskatten utan förrättningarna har skett av äganderättsliga skäl.

Åke påpekar att för att en 3D-fastighet ska kunna bildas krävs det att fastigheten är lämplig enligt förvaltningsparagrafen 3a i FBL, som föreskriver att en 3D-fastighet förvaltningsmässigt ska kunna ses som en enskild enhet. För att det ska gå att göra en ”så kallad skatteförrättning” med hjälp av 3D-fastighetsbildning krävs det därmed att det finns ett område inom den aktuella fastigheten som skulle kunna ses som en enskild enhet och då går det att gå vidare med ansökan om avstyckning.

Som nämnts ovan har Åke varit med om två fall i Göteborg där 3D-fastighetsbildning använts för att först stycka av en 3D-fastighet och sen i nästa steg reglera in stamfastigheten i styckningslotten. I det första fallet rörde det sig om en fastighet som innehöll skolverksamhet, friskvårdsanläggning och kontor. Fastigheten ägdes av ett kommanditbolag och ägarna ville flytta över ägandet till ett aktiebolag, men ändå behålla ägandet inom koncernen. Friskvårdsanläggningen var åtskild från det övriga komplexet, hade egen entré och goda nödutrymningsvägar vilket gjorde att det snabbt gick att se den som en enskild enhet. I och med att friskvårdsanläggningen gick att se som en enskild enhet ansökte ägarna om att få stycka av den till en egen 3D-fastighet.

När avstyckningen sedan var gjord väntade ägarna till bolagsstämman och då togs beslut om att stamfastigheten skulle regleras in i styckningslotten och att denna reglering skulle grunda sig på ett köp. Det tar tid att göra det på det här viset, men samtidigt grundar det sig på bolagsmässiga beslut och blir därmed mer trovärdigt. Efter fastighetsregleringen återgick fastigheten till att vara en traditionell fastighet och såg därmed likadan ut som den gjorde innan det att avstyckningen samt fastighetsregleringen genomfördes. Skillnaden var att den nu ägdes av ett aktiebolag istället för av ett kommanditbolag.

Det andra fallet Åke varit med om är Göteborg Nordstaden 8:30, se avsnitt 6.2. Ursprungsfastigheten Göteborg Nordstaden 8:25 ägdes av tre byggbolag och även i det här fallet var målet att behålla ägandet inom koncernen men flytta över det till tre andra aktiebolag. Göteborg Nordstaden 8:25 bestod av butiker på entréplan och plan två. Från plan tre till plan sex fanns det kontor som ganska tydligt kunde ses som en enskild enhet. Det krångliga i det här var alla gemensamhetsanläggningar som finns i Nordstaden och som Göteborg Nordstaden 8:25 hade del i. Styckningslotten skulle ju också ha del i dessa och det problematiska var då hur andelstalen skulle delas upp.

Beslutet om avstyckningen kom i december och efter det väntade ägarna till årsstämman som var under våren där det beslutades att fastighetsreglering skulle ske från stamfastigheten till styckningslotten. I och med regleringen övergick Göteborg Nordstaden 8:30 (styckningslotten) till att bli en traditionell fastighet.

Den här förrättningen tog tid och det var en lång väntan i kö på att förrättningen skulle genomföras. Detta gjorde då att det inte gick att ha bråttom, vilket ofta är fallet vid en försäljning till ett annat företag. Åke tror därför att sådana här förrättningar med först en avstyckning och sen en fastighetsreglering görs för att ägarna ska förvalta sitt kapital bättre och inte i syfte att slippa betala stämpelskatt.

På frågan om sakägarna är öppna med att det rör sig om en ”så kallad skatteförrättning” svarar Åke nej. Om sakägarna hade varit öppna med att de ville göra en fastighetsreglering direkt efter det att avstyckningen genomförts, hade avstyckningen aldrig gått igenom.

Åke anser att det vid nyproduktion gäller att hålla de administrativa kostnaderna så låga som möjligt och att då använda sig av avstyckning samt fastighetsreglering för att få ner kostnaderna är inte en ”så kallad skatteförrättning”. Utan det är då ett sätt att få ner de administrativa kostnaderna vilket gör att totala produktionskostnaden blir lägre och på så sätt kan hyran sättas lägre. Åke pekar på att det är hyresgästerna som får stå för dessa kostnader och att då som företag få ner kostnaderna så mycket som möjligt är en självklarhet.

En ”så kallad skatteförrättning” för Åke är när det i samband med en fastighetsöverlåtelse görs en avstyckning och därefter en fastighetsreglering. Dock ser han ett problem med detta upplägg då de flesta fastighetsköpare inte har möjlighet att vänta den tid det tar att gå igenom denna process. Denna tidsaspekt tillsammans med komplexiteten att bilda en 3D-fastighet och kostnaderna som uppkommer gör att Åke inte tror att ”så kallade skatteförrättningar” med 3D-fastighetsbildning är särskilt vanligt. Han ser det inte heller som ett problem då det är så pass lite ”så kallade skatteförrättningar” som sker och att det därmed inte har så stor effekt på statens skatteintäkter.

Åke anser att som lantmätare ska det som står i lagen följas och så länge ansökan följer de allmänna lämplighetsvillkoren ska ansökan behandlas som vanligt. Om sökanden däremot påpekar att den önskade förrättningen ska efterföljas av fler

förrättningar faller ansökan på varaktighetsvillkoret i FBL 3:1 1 st. och förrättningen kan ej genomföras.

Åke anser inte att ”så kallade skatteförrättningar” med 3D-fastighetsbildning förekommer eftersom att det vid förvärv som inte sker inom samma koncern inte finns den tid som krävs vid förvärv genom 3D-fastighetsbildning. Han tror att förfaranden där det först görs en avstyckning och sen i nästa steg en fastighetsreglering från stamfastigheten till styckningslotten enbart görs av äganderättsliga skäl och inte för att minska stämpelskatten.

7.2 Kristina Thimberg

Vi hittade Kristina genom akterna som hör till fallet Södertälje Pyramiden 20 där hon var förrättningslantmätare för den senare förrättningen. Kristina har jobbat både som förrättningslantmätare på Södertälje kommun och på Lantmäteriet. Hon har också varit lantmäterichef på kommunen men jobbar nu som lantmäterikonsult på företaget AB Vesterlins & Co. Intervjun genomfördes den 22 mars 2016 över telefon.

När Kristina jobbade som förrättningslantmätare och misstänkte att en ansökan kunde röra sig om en skatteförrättning gjorde hon egentligen inget annorlunda jämfört med andra förrättningsansökningar. Dock säger hon att hon nog undermedvetet var ännu mer noga med att konstatera att det verkligen skulle bli en lämplig fastighet. Hon påpekar att hon naturligtvis alltid var noggrann med detta i alla fall men att i ett sådant sammanhang tänkte hon nog undermedvetet till lite extra för att inte göra något som stred mot lagstiftningen.

Kristina berättar att hon har varit med om många (troliga) skatteförrättningar under sin yrkestid men inte något annat fall där parterna använt sig av 3D-fastighetsbildning förutom Södertälje Pyramiden 20. Hon tror att antalet skatteförrättningar endast ökat marginellt med anledning av möjligheten att bilda 3D-fastigheter. Denna möjlighet innebär ju dock att det finns ytterligare ett sätt att göra skatteförrättningar på. Emellertid poängterar hon att 3D-fastighetsbildning normalt sett är mer komplicerat än traditionell fastighetsbildning då det är hårdare krav på en lämplig 3D-fastighet som ofta måste tillförsäkras fler rättigheter. På så sätt blir förrättningarna ofta mycket mer omfattande. Det gör att hon inte tror att det kommer ske någon dramatisk ökning av skatteförrättning bara på grund av möjligheten till 3D-fastighetsbildning.

I fallet Södertälje Pyramiden 20 så påpekar Kristina att styckningslotten även efter den sista regleringen var ett fristående skifte. Rättigheterna som bildades vid avstyckningen fanns alltså kvar och behövdes även efter regleringen. Kristina ger ett exempel att jämföra med, där en bottenvåning först styckas av på ett hus. I förrättningen som följer förs sedan all omkringliggande mark in i styckningslotten och därmed blir alla rättigheter som bildades i det första steget onyttiga.

I sin nuvarande yrkesroll har Kristina än så länge inte varit med om någon 3D-skatteförrättning men ser det som en självklarhet att det kommer dyka upp i framtiden

just på grund av att hon var med om många skatteförrättningar i sin tidigare roll som förrättningslantmätare. Hon nämner att fler och fler har börjat använda sig av klyvning för att minska stämpelskatt men att hon inte är så insatt i hur det förfarandet går till.

När vi tar upp frågan om Kristina tycker att det krävs en lagändring framför hon att hon tyckte att det här var den svåraste frågan. Hon säger att det beror på vad för resultat som önskas. Är målet att få bort den här typen av förrättningar så måste lagstiftningen ändras. Fenomenet går inte att stoppa med hjälp av den lagstiftning som finns idag. Bedöms det inte vara ett problem krävs ju inga ändringar.

Det som Kristina uppfattar som ett problem med den här typen av förrättningar är först och främst att staten förlorar en del skatteintäkter. Förutom det så berättar hon också att hon ser det som ett problem att nya eller mindre aktörer på marknaden kanske inte har samma möjlighet eller samma chans som stora aktörer att utnyttja den här möjligheten, som trots allt finns med den lagstiftning vi har idag. Hon menar att dessa aktörer kanske helt enkelt inte vet om att denna metod finns och att det på ett sätt kan skapa en orättvisa. Möjligtvis kan det anses att dessa aktörer får stå sitt kast om de inte anlitar någon som är bättre insatt, dock har kanske inte mindre aktörer ens den valmöjligheten på grund av kostnaden.

Kristina menar att det kan skapa ett dilemma för en förrättningslantmätare om en sakägare ställer en fråga om hur en förrättning kan läggas upp på bästa sätt. Ser lantmätaren då att det är uppenbart att sakägaren skulle kunna undkomma en massa stämpelskatt känns det kanske orättvist att denne inte har den kunskap som andra aktörer har. Dock kan ju lantmätaren enkelt hänvisa till att denne inte kan svara på sådana frågor och rekommendera att sakägaren vänder sig till en konsult eller liknande. Det kan vara svårt för en förrättningslantmätare att veta hur den ska agera i en sådan situation, det gäller ju inte bara företag utan även privatpersoner. För privatpersoner rör det sig troligen om mycket mindre summor men för en sådan person kan ju den lilla summan vara i princip lika viktig som den stora summan är för ett stort företag.

Personligen så ser inte Kristina något problem med skatteförrättningar så länge som gällande lagstiftning följs. Som hon påpekat tidigare så kan hon dock uppfatta en orättvisa och vissa kan tycka att det känns lite fel att ett stort bolag som redan kommer tjäna massa pengar på en exploatering undkommer stämpelskatten. Staten kanske skulle ha bättre användning för de pengarna.

När det gäller 3D-fastighetsbildning så nämner Kristina också att tidsaspekten är viktig, dels att det är långa handläggningstider hos många lantmäterimyndigheter i dagsläget men också att, som hon sagt tidigare, 3D-fastighetsbildning är så pass invecklad och tidskrävande. Hon frågar sig: är det värt för en sakägare att göra en jättekomplicerad och tidskrävande förrättning för att sedan göra det denne faktiskt ville från början? I vissa fall ja och i andra nej.

7.3 Karolina Larsson

Vi påträffade Karolinas namn i akterna som hör till fallet Stockholm Fatbursjön 10 där hon var förrättningslantmätare. Karolina arbetar som förrättningslantmätare på Stockholms stad. Intervjun genomfördes den 22 mars 2016 över telefon.

Karolina berättar att hon minns fallet Stockholm Fatbursjön 10 och att hon ganska direkt anade att det var en skatteförrättning när ansökan om avstyckningen kom in. Samtidigt påpekar hon att hon har varit med om många fall där hon trott att en ansökan har varit ett första steg i en skatteförrättning men att nästa ansökan sedan aldrig har kommit in. Vid den här typen av förrättningar kan lantmätare lätt ana att något är i görningen. Det Karolina definierar som en skatteförrättning är när en mindre bit av fastigheten styckas av för att sedan i nästa förrättning reglera in stamfastigheten i styckningslotten.

När vi kommer tillbaka till fallet som vi hittade Karolina genom så säger hon att om hon minns rätt så hade fastigheten samma utformning innan förrättningarna som efter. Det som Karolina reagerade mest på med fallet var att ersättningen var väldigt hög (1 849 000 000 kr). Hon fick ta sig en ordentlig titt när hon skrev på pappret. Att ansökan hade gjorts med en överenskommelse om fastighetsreglering som grund för ersättningsbeslutet och inte ett köp ser hon också som något ovanligt. Även då hon arbetar i Stockholm, en marknad med höga fastighetsvärden, så är det inte vanligt att en förrättningslantmätare får hantera miljarder i ersättningsbelopp. Dock var delen som reglerades värdefull vilket kan förklara den höga ersättningen.

Karolina säger att hon i sin yrkesroll har varit i kontakt med flera olika skatteförrättningar i Stockholm, både med tredimensionella och traditionella fastigheter. Hon beskriver två exempel som var exakt likadana där en 3D-fastighet styckades av och i nästa förrättning reglerades hela den omkringliggande traditionella fastigheten in i 3D-fastigheten. Vid nästa försäljning gjordes exakt samma sak och Karolina menar att lantmätaren i princip bara hade kunnat kopiera handlingarna och ändrat fastighetsbeteckningarna.

Karolina påpekar att vid bedömningen av om fastigheten kommer att bli lämplig så tas aldrig de skattemässiga för- eller nackdelarna med i bedömningen. Yrkanden prövas alltid utifrån lämplig fastighetsindelning, oberoende om det finns en misstanke om att det görs av skattemässiga skäl. Som i exemplet med Stockholm Fatbursjön 10 så gick det inte att säga att ett bergrum med arkiv och förvaring skulle vara en olämplig fastighet. Även om det fanns en misstanke om att det var en skatteförrättning är det lämpligheten som är det viktiga och därmed gick förrättningen igenom.

Karolina berättar att de mer och mer börjar märka att klyvning används av skattemässiga skäl i Stockholm. Det vanligaste är att ett bolag, som äger en fastighet, fissionernas och sedan ansöks det om klyvning för att dela upp fastigheten. Efter det så säljs bolaget och då erläggs ju ingen stämpelskatt förutom för det första bolaget.

Något som Karolina också märkt av är att öakta bostadsrättsföreningar, som har mycket lokaler, vill dela upp funktionerna med hjälp av 3D-lagstiftningen för att på så vis få en mer förmånlig beskattning. Då bostadsrättsföreningarna vanligen vill fortsätta äga lokalerna bildas en ekonomisk förening som alla bostadsrättsinnehavare har del i och så separeras lokalerna från bostäderna med hjälp av 3D-fastighetsbildning. Bostadsrättsföreningen fortsätter alltså äga bostäderna och den ekonomiska föreningen lokalerna vilket ger en mer fördelaktig skatt än för den öakta bostadsrättsföreningen.

Karolina tror att fastighetsbildningsformen 3D öppnar upp för fler skatteförrättningar. Hon hänvisar till bergrummet i Stockholm Fatburssjön 10 som inte hade gått att göra med bara traditionell fastighetsbildning. Möjligheterna för att skapa lämpliga fastigheter blir fler menar hon, då det går att göra ett utrymme som en del av en befintlig fastighet. Hon påpekar dock att hon inte har sett så många exempel på skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning men att hon åtminstone vet fyra på rak arm.

Hon säger att fenomenet med skatteförrättningar är lite trist på ett sätt då det nu är relativt långa köer hos de kommunala lantmäterimyndigheterna och ännu längre hos Lantmäteriet. Vilket gör att hon kan känna att det känns onödigt för en lantmätare att sitta och lägga tid på en skatteförrättning. Att det känns halvfrustrerande att skapa något för att sedan återskapa hur det var från början, speciellt med vetskapen om att någon annan får köa längre på grund av det. Personligen känner inte Karolina något speciellt för skatteförrättningar utan menar att det handlar om politik, att någonstans har det bestämts att det är okej och lagligt. Hon tycker inte att det är hennes uppgift att fundera över om lagen behöver ändras utan att det är politikernas. Karolina hoppas att varje ärende hon handlägger ska resultera i att hon hjälper någon och då inte bara genom att slippa skatten.

Karolina tror inte att skatteförrättningarna kommer minska i framtiden om ingen lagändring görs. Hon bedömer att de stora byggbolagen arbetar på det här sättet nu, att de bildar dotterbolag som förvärvar, kanske fissionerar, klyver och reglerar. Allt för att få en så låg kostnad och så hög vinst som möjligt.

7.4 Katarina Thulin

Katarina har sedan 2007 arbetat som förrättningslantmätare. Hon har tidigare varit verksam i Uppsala, Södertälje och Stockholm. Idag är hon KLM-chef och förrättningslantmätare på lantmäterimyndigheten i Nacka kommun. Katarina var förrättningslantmätare vid fastighetsregleringen av Södertälje Neptunus 7 ovan och valdes därför ut för intervju, som skedde via mejl den 23 mars 2016.

Katarina tror att Södertälje Neptunus 7 var en skatteförrättning men påpekar att det är lämpligheten i FBL 3:1 som ska prövas och så länge fastighetsbildningen ej strider mot denna paragraf kan förrättningen fortskrida. Hänsyn ska ej tas till om syftet med

fastighetsbildningen är att undvika skatt eller ej, utan det är lämpligheten som är det viktiga.

Södertälje Neptunus 7 är den enda skatteförrättningen som Katarina varit med om där 3D-fastighetsbildning har använts. Däremot har hon kommit i kontakt med några skatteförrättningar där traditionell fastighetsbildning har använts, men tror ändå inte att skatteförrättningar är vanligt utan oftast sker fastighetsbildning av andra orsaker än att just minska stämpelskatten.

Katarina förstår att fastighetsägare vill få ner sina kostnader så mycket som möjligt och att de därför använder sig utav fastighetsbildning för att minska stämpelskatten. I rollen som lantmätare påpekar hon att det är reglerna i FBL som är det viktiga och så länge dessa bestämmelser är uppfyllda kan fastighetsbildningen genomföras, oavsett om syftet är att minska stämpelskatten eller inte.

På frågan om Katarina tycker att skatteförrättningar är ett problem eller skulle kunna bli ett problem i framtiden svarar hon att hon inte tror det. Detta eftersom att skatteförrättningar är en minoritet av alla ärenden som handläggs samt att FBL måste följas och det därmed inte går att reglera hur som helst.

Slutligen säger Katarina:

”Min uppgift som myndighetsföreträdare är bland annat att ge råd om hur fastighetsbildning kan användas för att rationalisera fastighetsinnehav och spara pengar åt de som vänder sig till lantmäterimyndigheten. Fastighetsbildning bör genomföras på det sätt som för sakägarna innebär totalt sätt bäst ekonomi”.

7.5 Ulrika Lindmark

Ulrika representerade bolagen som var förvärvare i Malmö Kaninen 29 och valdes därför ut för intervju. Hon jobbar idag som VD på Science Village Scandinavia AB och har tidigare arbetat med bland annat fastighetsutveckling på NCC. Ulrika intervjuades vid ett personligt möte den 29 mars 2016.

Ulrika minns fallet med Malmö Kaninen 29 och säger att det var en rolig process. Hon berättar att en kollega till henne tillsammans med Åke Persson kom fram till upplägget och att tanken med förrättningarna var att spara stämpelskatt.

Det underjordiska cykelgaraget var den minsta enheten som NCC kunde hitta att köpa och var obebyggd från början. Där reglerades sedan resten av fastigheterna in för att sedan klyvas ut direkt efter till de olika underbolagen. Ulrika berättar att upplägget var Åke Perssons konstruktion. Senare blev aldrig cykelgaraget ett cykelgarage utan ett underjordiskt lastfar (lastutrymme för lastbilar).

Upplägget var inget som NCC försökte dölja för Lantmäteriet. Hela avtalet med kommunen var transparent skrivet och hela tillvägagångssättet fanns med där. Det stod såklart inte att avsikten var att spara stämpelskatt men det var nog ganska lätt att

utläsa ändå. Ulrika berättar att det är vanligt att större företag samarbetar med kommunen på detta vis men att det måste skötas på ett snyggt sätt. Det ser inte bra ut att lägga för mycket tid på att diskutera hur mycket pengar man vill spara utan de får företagen arbeta fram själva och sedan föreslå för kommunen. Så länge upplägget passar kommunen så brukar de gå med på det.

Ulrika säger att för 10-15 år sen så kunde lantmäterimyndigheterna hjälpa till med sådana här kreativa upplägg men att hon inte upplever att det är så idag. De tycker att det är okej men de hjälper inte längre till med upplägg.

Anledningen till att 3D-fastighetsbildning användes i fallet med Malmö Kaninen 29 var framförallt för att det skulle gå att göra bostadsrätter. Om det istället hade skapats traditionella fastigheter hade bostadsrätterna behövt äga en galleria, ett kontorshus och lastfaret vilket inte hade varit särskilt hållbart. Alternativet hade då varit att göra hyresrätter, men som marknaden var då och är idag, var det mycket mer lönsamt att göra bostadsrätter eftersom betalningsviljan var så hög. Ulrika tror att om 3D-fastighetsbildning inte hade funnits hade färre sådana här projekt med bostadsrätter gjorts, utan det hade byggts mer kontor istället.

Klyvningen användes endast med syfte att slippa stämpelskatten annars hade inte ett så invecklat förfarande använts. Det lönade sig då projektet var värt så många miljoner även om Åke och den jurist som anlätades för att skriva alla avtal kostade en hel del.

Ulrika upplevde inte tidsaspekten som något problem, har aldrig gjort det tidigare och gör det inte heller idag. Hon menar att om det finns en klar bild av vad som ska göras och all formalia stämmer när Lantmäteriet kontaktas så är det inga problem. Hennes uppfattning är att om det görs noggranna förberedelser och ansökan lämnas in i tid brukar det inte vara något problem med att det tar lång tid.

Personligen tycker Ulrika att skatt ska betalas och att skatteförrättningar därmed egentligen inte borde genomföras. Däremot när hon är i en yrkesroll så är det hennes uppgift att tjäna så mycket pengar som möjligt åt företaget men samtidigt hålla sig inom lagens ramar, då spelar hennes personliga åsikt inte så stor roll. Hon tycker dock att det är lite märkligt att möjligheten till sådana här upplägg finns då syftet med lagen inte är att minska stämpelskatten.

Ulrika vet inte om hon tror att fenomenet kommer öka i framtiden men understryker att det har funnits så pass länge att kunskapen nu finns ganska utbredd. Hon tror att möjligheten till 3D-fastighetsbildning öppnar upp fler möjligheter till den här typen av förrättningar speciellt då det går att göra lösningar i kubik på så många olika sätt.

Slutligen bedömer Ulrika inte att något problem finns då staten inte går miste om så mycket skatteintäkter i jämförelse med andra fenomen som till exempel paketering. Hon tror inte heller att det är något problem för de olika lantmäterimyndigheterna.

8 Diskussion

8.1 Skatteförrättningar med hjälp av 3D-fastighetsbildning

Förekommer 3D-fastighetsbildning i syfte att minska stämpelskatten vid fastighetsförvärv?

Av de cirka 680 förrättningsakter som granskades hittade vi sju exempel där 3D-fastighetsbildning verkade ha använts med främsta syfte att minska stämpelskatten. Utöver dessa sju exempel har vi även redogjort för Göteborg Nordstaden 8:30 som vi fick tips av från en av intervjupersonerna, Åke Persson. Intervjuer har gjorts med involverade parter till fyra exempel; Södertälje Pyramiden 20, Stockholm Fatburssjön 10, Södertälje Neptunus 7 och Malmö Kaninen 29. Vi har fått bekräftat att just dessa fyra exempel är skatteförrättningar. Frågan är då om de resterande fyra exemplen också kan klassas som skatteförrättningar?

I exemplet Göteborg Nordstaden 8:30 har 3D-fastighetsbildning använts för att förvärva en fastighet och på så vis sparades 2 615 550 kr i stämpelskatt. Överföringen av fastigheten skedde inom samma koncern och Åke Persson som var med vid förfarandet, tror därför inte att huvudsyftet var att spara stämpelskatt utan att det rörde sig om administrativ planering där ägandet skulle förflyttas inom koncernen. Vi skulle ändå vilja kalla det för en skatteförrättning då det sparas så pass mycket i stämpelskatt. Även om huvudmålet kanske inte var att minska stämpelskatten, har det antagligen varit ett av målen. Annars hade naturligtvis överföringen kunnat ske genom traditionellt köp. Vi är därför av åsikten att Göteborg Nordstaden 8:30 är en skatteförrättning där 3D-fastighetsbildning använts.

I två av fallen, Trollhättan Strömslund 3:5 och Värmdö Gustavsberg 1:466, är styckningslotten en traditionell fastighet och det som är 3D-relaterat är att 3D-utrymmen regleras in i styckningslotten. Det verkar därför inte som att dessa skatteförrättningar gjordes med hjälp av 3D-fastighetsbildningsinstitutet som huvudmetod utan snarare att de var skatteförrättningar med traditionell fastighetsbildning. Det hade dock inte gått att få samma slutresultat om enbart traditionell fastighetsbildning använts eftersom att det vid förfarandet bildades 3D-utrymme.

När det gäller Trollhättan Strömslund 3:5 så är stämpelskatten som sparas in relativt liten i jämförelse med de andra exemplen vi gått igenom. Kostnaden som sparas i stämpelskatt är 212 500 kr. Viktigt att tänka på är dock att i och med att det är fastighetsbildning som används som förvärvsmetod uppstår extra kostnader. De kostnader som uppstår är förrättningskostnader för både avstyckning och fastighetsreglering (i det här fallet totalt 67 363 kr) samt eventuella extrakostnader som till exempel konsultarvode. Det är då kanske inte värt att använda sig av avstyckning i kombination med fastighetsreglering för att spara in 212 500 kr i stämpelskatt.

I fallet Stockholm Träsket 17 sparas 56 790 000 kr i stämpelskatt, vilket är väldigt mycket pengar. Det gjordes två förrättningar, där det i första förrättningen först reglerades in mark till stamfastigheten och sen gjordes en avstyckning av en 3D-fastighet. I andra förrättningen reglerades mark in från två intilliggande fastigheter till styckningslotten. I detta exempel blev inte fastighetsindelningen samma som innan förrättningarna, vilket ofta är fallet vid skatteförrättningar. Frågan är då om förrättningarna syftade till att åstadkomma en mer lämplig fastighetsindelning eller om det var för att spara in på stämpelskatt. Vår uppfattning är att det är en skatteförrättning på grund av att köpeskillingen för styckningslotten är väldigt liten i förhållande till ersättningen för marken vid fastighetsregleringen.

Skatteförrättningar med 3D-fastighetssbildning kan se ut på lite olika sätt. Vi har hittat tre olika tillvägagångssätt. Det första sättet är när det enbart sker en fastighetsreglering. Så är fallet i Södertälje Pyramiden 20. Istället för att köpa två stycken intilliggande fastigheter, köps endast en av dem och därefter regleras den andra fastigheten in i den nyss förvärvade fastigheten. På så vis betalas stämpelskatt bara för förvärvet av den första fastigheten och den totala kostnaden för stämpelskatt blir därmed mindre än om bägge fastigheterna skulle förvärvats genom köp. För att detta ska gå att genomföra krävs dock i stort sett att fastigheterna ligger intill varandra.

Det andra sättet består av två steg i två olika förrättningar. Först görs en avstyckning av en 3D-fastighet som köps för en relativt låg köpeskillning. Efter att avstyckningen registrerats eller avslutats görs en fastighetsreglering där mark från stamfastigheten, eller intilliggande fastigheter regleras in i styckningslotten för en betydligt högre ersättning. Detta tillvägagångssätt används i Göteborg Nordstaden 8:30, Stockholm Fatburssjön 10, Stockholm Träsket 17 samt Södertälje Pyramiden 20.

Det tredje sättet tillämpades i Malmö Kaninen 29, där det gjordes ytterligare ett steg, nämligen en klyvning. Innan fastighetsregleringen genomfördes köpte ytterligare fyra bolag in sig på styckningslotten för en relativt låg köpeskillning och behövde därmed inte betala en särskilt stor summa i stämpelskatt. Efter att fastighetsregleringen genomförts gjordes en klyvning där Malmö Kaninen 29 delades upp i fem nya fastigheter. Alternativet hade varit att fastigheterna istället hade bildats genom avstyckning från Kaninen 29 och bolagen därefter köpt fastigheterna. Dock hade detta lett till en betydligt högre stämpelskatt.

Värt att påpeka kan vara att det enbart är i två fall som fastigheterna ser likadana ut innan som efter förrättningarna. Är ett av målen att ändra fastighetsindelningen är fastighetsbildning enda förvärvsmetoden som möjliggör detta. Däremot kan huvudsyftet med förrättningarna ändå vara att minska stämpelskatten och en mer önskvärd och lämpligare fastighetsindelning då enbart är en positiv sidoeffekt.

Alla skatteförrättningar vi har hittat har funnits i storstadsregionerna Malmö, Göteborg och Stockholm förutom en som ligger i Trollhättan. Att så är fallet kan bero på att det i dessa regioner ofta rör sig om höga fastighetsvärden och det finns därför mycket pengar att spara genom att använda sig av 3D-fastighetsbildning som

förvärvsmetod. En anledning kan också vara att det är vanligare med 3D-fastighetsbildning i större städer som nämns i avsnitt 3.2.

8.2 Konsekvenser av förvärv genom 3D-fastighetsbildning

Vad blir konsekvenserna av att använda 3D-fastighetsbildning vid förvärv av fastighet?

Enligt många av intervjupersonerna är en konsekvens av att använda 3D-fastighetsbildning som metod för att minska stämpelskatten att det tar mycket längre tid än vad en traditionell fastighetsbildning hade tagit. Detta på grund av att 3D-fastighetsbildning är en såpass komplicerad process där flera olika rättigheter måste skapas för att fastighetsbildningen ens ska vara möjlig. Ofta måste också en skatteförrättning göras i två eller flera olika förrättningar vilket också gör att förfarandet kan bli långdraget. Den allmänna uppfattningen hos intervjupersonerna verkar också vara att handläggningstiderna hos lantmäterimyndigheten i dagsläget är långa vilket adderar ytterligare tid till processen.

En av intervjupersonerna, Ulrika Lindmark, uppfattar dock inte tidsaspekten som något problem och har aldrig gjort heller. Hon menar att sakägarna som använder sig av skatteförrättningar genomför projekt som löper över såpass lång tid och att det under processens gång hålls en dialog med lantmäterimyndigheten och att varje steg förbereds. Detta gör att när det sen är dags för ansökan är det mesta redan förberett och processen går därmed relativt snabbt.

Även om tidsaspekten enligt vissa kan vara ett problem så är vår uppfattning att det blir en stor skillnad beroende på vad som vill uppnås med skatteförrättningen. Görs förvärvet exempelvis inom en koncern så spelar antagligen inte tiden lika stor roll eftersom att målet då är att förflytta ägandet inom koncernen. Sker förvärvet istället mellan parter som ej tillhör samma koncern är målet för förvärvaren snarare att överta äganderätten till fastigheten och vill antagligen att det ska gå snabbt. Om förvärvet sker i samband med nyproduktion kanske inte tiden heller är lika viktig eftersom att sådana projekt ofta pågår under en längre tid och att det därmed finns tid att vänta på att förrättningarna ska genomföras.

En annan konsekvens som många av personerna som blivit intervjuade lyfter fram är att när 3D-fastighetsbildning används vid skatteförrättningar kan det bli mycket dyrt för de inblandade parterna, vilket också är vår uppfattning. Detta på grund av, som nämnts tidigare, att 3D-fastighetsbildning är en såpass invecklad process. Det i sin tur leder till att förrättningsprocesserna som sagt blir långa och kräver mycket jobb och kan därmed bli väldigt dyra. De flesta företag som genomför skatteförrättningar anlitar också externa konsulter som hjälper till att ta fram upplägget. Dessa konsulter har ofta höga arvoden och som Åke Persson nämner kan det bli till en kostnad på uppemot 200 000 kr.

I de flesta exemplen på skatteförrättningar som vi har hittat har det skett två förrättningar, vilket gör att förrättningskostnader får betalas två gånger och kostnaderna för förvärvet ökar därmed ännu mer. I fallet där det enbart skedde en fastighetsreglering uppgick förrättningskostnaden till 12 600 kr och i fallet där det skedde en avstyckning, en fastighetsreglering och en klyvning uppgick de sammanlagda förrättningskostnaderna till 636 850 kr. Variationen på förrättningskostnaderna är alltså väldigt stor och ju mer komplext upplägg desto högre förrättningskostnader. Det är ofta de mer komplexa uppläggen som leder till mest sparad stämpelskatt i våra exempel. Därmed kan det löna sig att göra ett mer komplext upplägg trots att förrättningskostnaderna blir höga som var fallet i exemplet Malmö Kaninen 29.

En tredje konsekvens av användningen av 3D-fastighetsbildning för att minska stämpelskatt är att skatteförrättningar tar upp andras tid, vilket Karolina Larsson nämner när hon intervjuas. Skatteförrättningar kan i vissa fall ses som onödiga och när 3D-fastighetsbildning används blir de ofta väldigt tidskrävande. Kanske får privatpersoner och företag som verkligen behöver genomföra en fastighetsbildning vänta månader extra på grund av dessa skatteförrättningar. Dessutom kan det upplevas som att lantmätarna gör sitt jobb i "onödan" när de skapar en lämplig fastighet med tillhörande rättigheter som endast syftar till en skattereduktion för att i nästa förrättning återskapa fastighetsindelningen som den var innan processen påbörjades. Den enda förändringen som skett är ju då att fastigheten har fått en ny fastighetsbeteckning samt bytt ägare.

Flertalet av intervjupersonernas uppfattning är att 3D-fastighetsbildning på ett sätt öppnar upp för fler skatteförrättningar då fler möjligheter till fastighetsbildning skapas. Ett exempel är Stockholm Fatburssjön 10 där ett bergrum styckades av som en 3D-fastighet. Att tillämpa traditionell fastighetsbildning i det här fallet hade antagligen inte varit möjligt då det hade blivit svårare att få till en lämplig fastighetsindelning.

Malmö Kaninen 29 är ett annat exempel som inte hade kunnat genomföras lika smidigt utan 3D-fastighetsbildning. Cykelgaraget som styckades av låg under jord och för att det skulle kunna bli en enskild fastighet krävdes därför att 3D-fastighetsbildning användes. Under arbetets gång har även vår uppfattning blivit att 3D-fastighetsbildning ger fler möjligheter till skatteförrättningar då det första steget ofta handlar om förvärv av en så liten enhet som möjligt för att få ner stämpelskatten. Det kan i många fall vara lättare att skapa en liten 3D-fastighet som är lämplig än att skapa en liten traditionell fastighet som är lämplig. Detta då 3D-fastigheter kan bildas på höjden och inte bara på marken. En helt ny dimension av möjligheter växer därmed fram.

Kristina Thimberg tar upp att en annan konsekvens kan vara att en slags orättvisa skapas mellan större och mindre aktörer. Att större aktörer ofta besitter mer kunskap än mindre och på så sätt har fler möjligheter. En följd av detta kan bli att de större aktörerna blir större och får högre konkurrenskraft medan de mindre aktörerna på grund av detta får reducerad möjlighet att växa. Samtidigt menar Ulrika Lindmark att

så pass lång tid gått sedan 3D-lagstiftningen infördes att kunskapen nu borde vara väl etablerad inom branschen. Dock finns ju också aspekten om orättvisan att vissa aktörer har råd att anlita konsulter för att ta fram skatteförrättningsupplägg medan andra aktörer inte har den möjligheten. Emellertid finns ju den orättvisan i alla branscher och handlingar som företagen företar sig och är inte något som är unikt för fenomenet skatteförrättningar.

Även om huvudsyftet med skatteförrättningar är att minska stämpelskatten kan det leda till positiva konsekvenser så som en mer lämplig fastighetsindelning. En annan följd av skatteförrättningar är att initiativtagaren sparar pengar som kan läggas på annat vilket kan ge andra positiva fördelar både för fastighetsägarna och eventuella andra aktörer. Ett exempel är att lokal- eller lägenhetshyror för en nyproducerad byggnad kan bli lägre då totalkostnaden för byggnadsprojektet blir lägre i och med att stämpelskattekostnaden blir mindre.

Den mest självklara konsekvensen är att skatteförrättningar leder till minskade skatteintäkter för staten. Dock så är denna förlust väldigt liten i jämförelse med dels statens totala stämpelskatteintäkter och i synnerhet i jämförelse med de totala statliga skatteintäkterna i stort.

8.3 Problem med skatteförrättningar med hjälp av 3D-fastighetsbildning

Är det ett problem att 3D-fastighetsbildning används i syfte att minska stämpelskatten eller skulle det kunna bli ett problem i framtiden?

Genom skatteförrättningar förlorar staten skatteintäkter vilka hade kunnat användas till viktiga samhällsfunktioner såsom vård eller skola. I de åtta exempel som vi har granskat närmare har staten förlorat en total summa om 148 168 800 kr i stämpelskatteintäkter utspritt under 10 år (perioden 2004-2014). Det är väldigt mycket pengar men i jämförelse med de totala stämpelskatteintäkterna på 10,8 miljarder kr, under enbart 2015, så är det inte så mycket.

Ett problem som uppstår till följd av skatteförrättningar är, som vi diskuterat tidigare, problemet med att väntetid uppkommer för andra som väntar på att få igenom förrättningar hos lantmäterimyndigheten. Detta på grund av att lantmätarna lägger tid på skatteförrättningarna istället för på andra förrättningar. På grund av väntetiden kan det uppstå problem både för företag men också för privatpersoner som väntar på att en förrättning ska gå igenom.

Ett annat problem som uppstår är att ”onödiga” fastigheter, som endast syftar till att vara ett mellansteg för att spara in på stämpelskatten, bildas. Det kan bli extrajobb för lantmätaren då tid och resurser läggs på att bilda fastigheter som en kort tid efter bildandet ändras tillbaks. Dessutom uppstår ett slöseri med samhällets resurser i stort.

Skatteförrättningar är som sagt helt lagligt, lagstiftarens syfte med FBL är dock obestridligen att uppnå en mer ändamålsenlig fastighetsindelning. Ur denna synvinkel är det därför enligt oss ett problem att lagen används till ett helt annat ändamål.

Vi har nu listat de problem som uppstår i och med att skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning förekommer och frågan är nu om det är ett problem att det förekommer?

Vi har under arbetets gång fått intrycket att skatteförlusterna vid skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning är marginella i jämförelse med till exempel skatteförlusterna som uppstår vid paketering. Utifrån intervjuerna och vår egen övertygelse verkar detta fenomen som ett mycket större problem för staten i jämförelse med dels skatteförrättningar och i synnerhet skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning. Dock ligger den jämförelsen utanför arbetets ramar.

På grund av den komplexitet som fordras vid 3D-fastighetsbildning är det besvärligt och kostsamt för initiativtagaren att få till stånd en skatteförrättning med hjälp av 3D-fastighetsbildninginstitutet, vilket också verkar vara den allmänna uppfattningen bland intervjupersonerna. Därtill utnyttjas 3D-fastighetsbildning i jämförelse med traditionell fastighetsbildning i liten utsträckning vilket naturligtvis leder till att skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning blir färre i jämförelse med traditionella skatteförrättningar.

Vid genomgången av förrättningsakterna hittade vi väldigt få förmodade fall av skatteförrättningar (cirka 2,1 %) i jämförelse med hur många akter vi granskade. Vi anser att resultatet av undersökningen visar att den granskade metoden med 3D-fastighetsbildning för att minska stämpelskatt idag används i väldigt liten utsträckning. Det finns andra sätt att minska stämpelskatten, paketering och traditionell fastighetsbildning, som är mer förekommande. I jämförelse med dessa tillvägagångssätt är problemen som skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning medför ej särskilt omfattande.

Vår uppfattning är inte att fenomenet skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning kommer öka nämnvärt i framtiden och inte heller minska. Det som hade kunnat förändra den nuvarande situationen är naturligtvis om en lagändring införs. Många sakägare använder sig som sagt av paketering för undkommande av stämpelskatten istället för skatteförrättningar. Om den statliga utredningen (*Dir. 2015:62 Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*) kommer fram till att en lagändring krävs rörande paketering och denna sen införs finns givetvis risken att fenomenet med skatteförrättningar ökar och därmed även skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning.

8.4 Lagändringar

Finns det någon anledning till att göra en lagändring?

Syftet med FBL är inte att minska stämpelskatten, utan syftet är att uppnå en mer ändamålsenlig fastighetsindelning. Utifrån detta perspektiv hade det kanske varit nödvändigt med en lagändring. Värt att ha i åtanke är dock att lagstiftaren redan vid fastighetsbildningslagens inrättande var medveten om att lagen skulle kunna användas i syfte att minska stämpelskatten. Då gjordes bedömningen att det var av större intresse att frivillig fastighetsbildning skulle kunna komma till stånd och på så vis en lämpligare fastighetsindelning uppnås än att staten fick minskade stämpelskatteintäkter. Frågan är då om det har skett någon förändring de senaste 44 åren som gör att det idag krävs en lagändring?

3D-fastighetsbildning med syfte att minska stämpelskatt är enligt vår uppfattning inte särskilt förekommande och medför inte minskade skatteintäkter för staten i särskilt hög grad. Förutom minskade stämpelskatteintäkter uppstår det andra problem, som nämnts tidigare, vid skatteförrättningar. Till exempel att det blir extra arbete för lantmätare och att väntetiderna för andra förrättningar kan bli längre. Utifrån intervjuerna har vi dock fått uppfattningen att dessa problem inte är särskilt stora eftersom att skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning sker i så pass liten omfattning.

I avsnitt 5 redogör vi för att SOU 1983:8 kom fram till att skattebortfallet som uppstod på grund av fastighetsreglering var mindre än 5 % och därmed godtagbart. Skattebortfallet som förvärv genom 3D-fastighetsbildning medför är enligt vår undersökning betydligt mindre än 5 %, dock inkluderar det inte traditionell fastighetsbildning. Vi anser ändå att skattebortfallet är så pass litet att det är acceptabelt.

Att genomföra en lagändring för att förhindra eller minska skatteförrättningar och samtidigt behålla fastighetsbildningslagens möjlighet till frivilliga fastighetsbildningar och bättre fastighetsindelning ser vi som svårt. En annan aspekt är att en lagändring kostar mycket för staten, både tid och pengar. Då skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning inte är särskilt förekommande och inte innebär allt för stora minskade skatteintäkter är det inte säkert att det skulle löna sig att genomföra en lagändring gällande 3D-fastighetsbildning för att minska stämpelskatten. Det utesluter dock inte att en lagändring gällande paketering eller traditionell fastighetsbildning är nödvändig och att 3D-lagstiftningen då också kan inkluderas.

9 Slutsatser

Förekommer 3D-fastighetsbildning i syfte att minska stämpelskatten vid fastighetsförvärv?

Utifrån akterna som granskats och intervjuerna som genomförts är vår slutsats att det förekommer 3D-fastighetsbildning med syfte att minska stämpelskatt. Tillvägagångssättet kan se lite olika ut. Vi har hittat exempel där det enbart gjorts en fastighetsreglering av en 3D-fastighet. Ett annat exempel är när det sker två förrättningar, först en avstyckning av en 3D-fastighet och sen i nästa förrättning överförs mark från stamfastigheten till styckningslotten. I ett av de fall vi har hittat har det utöver avstyckning och fastighetsreglering även skett en klyvning. Vi har alltså funnit tre olika tillvägagångssätt.

Slutsatsen är alltså att skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning förekommer och det kan ske på flera olika sätt. Däremot är vår uppfattning att det inte förekommer i särskilt stor omfattning.

Vad blir konsekvenserna av att använda 3D-fastighetsbildning vid förvärv av fastighet?

En slutsats vi drar för användandet av 3D-fastighetsbildning vid förvärv av fastighet är att en konsekvens blir att processen blir mer komplicerad, kostsam och tidskrävande än om traditionell fastighetsbildning använts. Detta på grund av komplexiteten vid 3D-fastighetsbildning.

Vi drar också slutsatsen att 3D-fastighetsbildning ger ökade möjligheter till skatteförrättningar då det är ytterligare en metod för fastighetsbildning. På så sätt kan fastigheter som ej hade kunnat bildas genom traditionell fastighetsbildning skapas och därmed blir möjligheten till skatteförrättningar större.

Vi vill också lyfta fram en positiv konsekvens av skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning som är att parterna faktiskt sparar pengar på processen.

Den slutliga och mest självklara slutsatsen gällande konsekvenserna är att staten förlorar stämpelskatteintäkter på skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning. Det är dock värt att nämna att förlusten blir väldigt liten i jämförelse med statens totala skatteintäkter.

Är det ett problem att 3D-fastighetsbildning används i syfte att minska stämpelskatten eller skulle det kunna bli ett problem i framtiden?

Då skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning verkar förekomma i väldigt liten omfattning drar vi slutsatsen att företeelsen inte är ett problem. Detta då stämpelskatteintäkterna som förloras tycks vara marginella i jämförelse med andra

liknande metoder så som paketering av fastigheter. Vi ser inte heller tiden och resurserna som lantmäterimyndigheten behöver lägga på skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning som något stort problem då det som sagt rör sig om väldigt få ärenden.

Vi drar också slutsatsen att förekomsten av skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning inte kommer öka nämnvärt och därmed inte vara något problem i framtiden heller. Dock vill vi påpeka att om en lagändring införs mot paketering eller liknande kan situationen naturligtvis förändras.

Finns det någon anledning till att göra en lagändring?

Skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning förekommer i relativt liten omfattning och vi ser, som nämnts tidigare, inte skatteförrättningar som ett problem och anser därför inte att det finns en anledning till att genomföra en lagändring. Redan vid FBL:s införande fanns en medvetenhet om möjligheten till skatteförrättningar. Det ansågs dock att fördelarna som FBL medförde övervägde nackdelarna med skatteförrättningar. Vår uppfattning är att det inte har skett någon sådan förändring, sedan FBL infördes, som medför att det i dag krävs en lagändring gällande möjligheten till skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning.

Vi är också av uppfattningen att en eventuell lagändring inte skulle medföra en så pass stor förbättring att det hade lönat sig att ändra i lagen. Vår slutsats är alltså att det inte finns någon anledning till att göra en lagändring för att förhindra eller minska möjligheten till skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning.

Källförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1969:128. *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till fastighetsbildningslag; given Stockholms slott den 26 september 1969.*

Prop. 2002/03:116. *Tredimensionell fastighetsindelning.*

Prop. 2009/10:206. *Vissa fastighets- och stämpelskattefrågor.*

SOU 1983:8. *Stämpelskatt.*

Dir. 2015:62. *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet.*

Myndighetspublikationer

Lantmäteriet. 2015. *Handbok FBL*. Gävle.

Lantmäteriet. 2016a. *Fastighetsregistret. Helårsstatistik år 2015*. Gävle.

Lantmäteriet. 2016b. *Lantmäteriets årsredovisning 2015*.

LMV-rapport 2003:7. *Tredimensionell (3D) fastighetsbildning. Exempel på användningsområden för 3D-fastigheter och 3D-fastighetsutrymmen.*

Litteratur

Alvehus, Johan. 2013. *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok*. Upplaga 1. Stockholm: Liber AB.

Ekbäck, Peter. 2012. *Fastighetsbildning och fastighetsbestämning. Om fastighetsbildningslagen m.m.* Upplaga 2. Stockholm: Kungliga Tekniska Högskolan.

Grauers, Folke. 2012. *Fastighetsköp*. Upplaga 20:1. Lund: Juristförlaget i Lund.

Höst, Martin; Regnell Björn; Runeson, Per. 2006. *Att genomföra examensarbete*. Upplaga 1:5. Lund: Studentlitteratur AB.

Larsson, Nils; Badur, Assur; Jensen, Ulf; Synnergren, Stieg. 2014. *Fastighetstransaktioner i praktiken*. Upplaga 1:1. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Magne Holme, Idar; Krohn Solvang, Bernt. 1997. *Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Upplaga 2. Lund: Studentlitteratur.

Examensarbeten

Hagström, Magnus och Lindqvist, Charlotta. 1990. *Fastighetsbildning med stämpelskatteaspekter*. Stockholm: Kungliga Tekniska Högskolan.

Magnusson, Anna. 2005. *Fastighetsreglering eller lagfart?* Lund: Lunds Tekniska Högskola.

Hemsidor

Lantmäteriet.se. 2015-02-12. *10 år med 3D-fastigheter*.

<https://www.lantmateriet.se/sv/Nyheter-pa-Lantmateriet/10-ar-med-3d-fastigheter/>
(Hämtad 2016-01-28).

Muntliga källor

Larsson, Karolina. Förrättningslantmätare på Lantmäterimyndigheten i Stockholms stad. Telefonintervju den 22 mars 2016.

Lindmark, Ulrika. VD på Science Village Scandinavia AB. Intervju den 29 mars 2016.

Persson, Åke. Lantmäterikonsult med inriktning på 3D-fastighetsbildning på Åke Persson Lantmäterikonsult AB. Telefonintervju den 17 mars 2016.

Thimberg, Kristina. Lantmäterikonsult på AB Vesterlins & Co. Telefonintervju den 22 mars 2016.

Thulin, Katarina. KLM-chef på Lantmäterimyndigheten i Nacka kommun. Mejlkorrespondens den 23 mars 2016.

Förrättningsakter

0120-14/12

0120-14/13

0180K-2004-01851

0180K-2004-06405

0180K-2013-10424

0180K-2013-16990

0181K-134/2009

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

0181K-2013/51

0181K-2013/62

1280K-10/36

1280K-10/62

1280K-10/84

1480K-2011F253

1480K-2013F54

1488K-12/49

1488K-12/70

Bilaga 1 Sammanfattande tabell aktexempel

Exempel	Stämpelskatt	Stämpelskatt med köp	Sparad stämpelskatt	Förrättningskostnader	Tillvägagångssätt	Slutresultat	Tid
Göteborg Nordstaden 8:30	381 120 kr	2 996 670 kr	2 615 550 kr	165 973 kr	<ul style="list-style-type: none"> • Avst av 3D-fästighet • Frgl från stam till lott 	Traditionell	28 månader
Malmö Kaminen 29	95 070 kr	4 475 070 kr	4 380 000 kr	656 850 kr	<ul style="list-style-type: none"> • Avst av 3D-fästighet • Frgl från stam och annan fästighet till lott • Klyvning 	Traditionell, 3D, samt traditionell med 3D-utrymme	20 månader
Stockholm Fatburssjön 10	42 500 kr	78 625 000 kr	78 582 500 kr	113 925 kr	<ul style="list-style-type: none"> • Avst av 3D-fästighet • Frgl från stam till lott 	Traditionell med 3D-utrymme	5 månader
Stockholm Träsket 17	45 000 kr	56 835 000 kr	56 790 000 kr	116 135 kr	<ul style="list-style-type: none"> • Frgl + avst av 3D-fästighet • Frgl från två andra fästigheter till lott 	Traditionell med 3D-utrymme	33 månader
Södertälje Neptunus 7	400 500 kr	1 845 000 kr	1 444 500 kr	12 600 kr	<ul style="list-style-type: none"> • Frgl av hel 3D-fästighet 	3D-fästighet	4 månader
Södertälje Pyramiden 20	42 500 kr	1 976 250 kr	1 933 750 kr	77 975 kr	<ul style="list-style-type: none"> • Avst av 3D-fästighet • Frgl från stam och annan fästighet till lott 	Traditionell med 3D-utrymme	6 månader
Trollhättan Strömslund 3:5	17 978 kr	230 478 kr	212 500 kr	67 363 kr	<ul style="list-style-type: none"> • Avst av traditionell fästighet • Frgl från stam till lott 	Traditionell med 3D-utrymnen	34 månader
Värmdö Gustavsberg 1:466	229 500 kr	2 439 500 kr	2 210 000 kr	230 338 kr	<ul style="list-style-type: none"> • Avst av traditionell fästighet • Frgl från stam till lott 	Traditionell med 3D-utrymme	15 månader
<i>Totalt</i>	<i>1 254 168 kr</i>	<i>149 422 968 kr</i>	<i>148 168 800 kr</i>				

Bilaga 2 Grundfrågor intervjuer

Åke Persson

- Har du varit med om några skatteförrättningar med 3D-fastighetsbildning?
 - Hur gick dessa till?
 - Är företagen öppna med att de vill minska skatten när de kontaktar dig som konsult?
 - Skulle du vilja säga att det är vanligt?
- Vi har hört från en klasskamrat om att det gjordes i Nordstaden i Göteborg, känner du till det?
 - Vi har fått ett utdrag där denna akt ej finns med då det andra steget är en fastighetsreglering där det blir en traditionell fastighet.
 - Tror du att det finns fler sådana, som vi då har missat?
- Vad för sorts företag gör det?
 - Privatpersoner?
- Tror du att fastighetsformen 3D underlättar för skatteförrättningar i jämförelse med traditionella fastigheter?
- Vad ser du för nackdelar och fördelar med skatteförrättningar?
 - Ser du det som ett problem?
 - Tycker du lagen behöver ändras?
- Hur ställer du dig personligen till skatteförrättningar?

Kristina Thimberg

Allmänt

- Hur ställer du dig personligen till skatteförrättningar?
- Hur reagerade du, när du jobbade som förrättningslantmätare, om du misstänkte att en ansökan gjordes i syfte att minska stämpelskatten?
- Tror du att fenomenet kommer öka i framtiden?
- Kommer du i kontakt med skatteförrättningar (traditionellt och 3D) i ditt nuvarande jobb?
 - Om ja, hur brukar det gå till?
- Tror du att fastighetsformen 3D öppnar upp för fler skatteförrättningar i jämförelse med traditionella fastigheter?
- Tycker du att skatteförrättningar är ett problem eller skulle kunna bli ett problem i framtiden?
- Finns det något i nuvarande lagstiftning som du anser man borde ändra?
- Något annat du vill tillägga?

Akt 0181K-2013/62 (och Akt 0181K-2013/51)

- Har du något minne av det specifika fallet?

- Om ja, misstänkte du att det var en skatteförrättning vid ansökan eller vid senare tillfälle?
- Har du någon annan kommentar på fallet?

Karolina Larsson

Akt 0180K-203-10424 och 0180K-2013-16990

- Har du något minne av avstyckningen och fastighetsregleringen?
 - Om ja, misstänkte du att det var en skatteförrättning och i så fall när upptäckte du detta?
 - Förändrades fastigheten på något sätt (det är svårt att se i akterna)?
 - Har du någon annan kommentar på fallet?

Allmänt

- Har du varit i kontakt med liknande fall som du tror kan ha gjorts av skattemässiga skäl (traditionellt och 3D)?
 - Hur gick dessa i så fall till?
 - Skulle du säga att det är vanligt?
- Tror du att fastighetsformen 3D öppnar upp för fler skatteförrättningar i jämförelse med traditionella fastigheter?
- Hur ställer du dig personligen till skatteförrättningar?
- Hur reagerar du om du misstänker att en fastighetsrättslig åtgärd görs i syfte att minska stämpelskatten?
- Tror du att skatteförrättningar kommer öka i framtiden?
- Tycker du att skatteförrättningar är ett problem eller skulle kunna bli ett problem i framtiden?
- Finns det något i nuvarande lagstiftning som du anser man borde ändra?

Katarina Thulin

Akt 0181K-134/2009

- Har du något minne av det specifika fallet?
- Tror du att det här är en skatteförrättning?
 - Om ja, misstänkte du att det var en skatteförrättning och i så fall när upptäckte du detta?
- I förrättningen ser det ut som man gjort en överenskommelse innan köpet görs, vi tycker att det verkar lite underligt. Varför tror du man gjort på detta vis?

Allmänt

- Har du varit i kontakt med liknande fall som du tror kan ha gjorts av skattemässiga skäl (traditionellt och 3D)?
 - Hur gick dessa i så fall till?
 - Skulle du säga att det är vanligt?

Tredimensionell fastighetsbildning för att minska stämpelskatt

- Tror du att fastighetsformen 3D öppnar upp för fler skatteförrättningar i jämförelse med traditionella fastigheter?
- Hur ställer du dig personligen till skatteförrättningar?
- Hur reagerar du om du misstänker att en fastighetsrättslig åtgärd görs i syfte att minska stämpelskatten?
- Tror du att skatteförrättningar kommer öka i framtiden?
- Tycker du att skatteförrättningar är ett problem eller skulle kunna bli ett problem i framtiden?
- Finns det något i nuvarande lagstiftning som du anser man borde ändra?
- Något annat du vill tillägga?

Ulrika Lindmark

Akt 1280K-10/36, 1280K-10/62 och 1280K-10/84

- Hur kom ni (NCC) fram till upplägget?
 - Anlitade ni en konsult eller fanns kunskapen i företaget?
- Var tanken att spara stämpelskatt eller fanns det någon annan orsak till detta tillvägagångssätt?
 - Om tanken var att minska stämpelskatt, var ni öppna med det mot andra parter (förutom Lantmäteriet)?
- Samarbetade ni med kommunen (som var ägare av alla fastigheter från början)?
- Varför användes 3D?
- Varför användes klyvning?
- Något du vill tillägga om förrättningarna?

Allmänt

- Hur ställer du dig personligen till skatteförrättningar?
- Tror du att fenomenet kommer öka i framtiden?
- Kommer du i kontakt med skatteförrättningar (traditionellt och 3D) i ditt nuvarande jobb (eller tidigare)?
 - Om ja, hur brukar det gå till?
- Tror du att fastighetsformen 3D öppnar upp för fler skatteförrättningar i jämförelse med traditionella fastigheter?
- Tycker du att skatteförrättningar är ett problem eller skulle kunna bli ett problem i framtiden?
- Finns det något i nuvarande lagstiftning som du anser man borde ändra?
- Något annat du vill tillägga?