

## **Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom**

- En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv.

Jonathan Jernberg

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Copyright © Jonathan Jernberg 2023

Fastighetsvetenskap, Institutionen för Teknik och Samhälle  
Lunds Tekniska Högskola  
Lunds universitet  
Box 118  
221 00 Lund

ISRN LUTVDG/TVLM 23/5550SE

Tryckort: Lund

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

## **Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv**

Stamp Duty on Real Estate acquisition – An investigation into how taxation can be carried out for property adjustment and division acquisitions.

---

### **Examensarbete utfört av/Master of Science Thesis by:**

Jonathan Jernberg, Civilingenjörsutbildning i Lantmäteri, LTH

### **Handledare/Supervisor:**

Fredrik Warnquist, universitetsadjunkt, Fastighetsvetenskap, LTH, Lunds universitet

### **Examinator/Examiner:**

Eric Norén, universitetsadjunkt & Tekn. Dr., Fastighetsvetenskap, LTH, Lunds universitet

### **Opponent/Opponent:**

August Vestberg, Civilingenjörsutbildning i Lantmäteri, LTH, Lunds universitet

---

### **Nyckelord:**

Fastighetsbildning, markexploatering, stämpelskatt, fastighetsförvärv, fastighetsreglering, klyvning.

### **Keywords:**

Property formation, property development, stamp duty, Real Estate acquisitions, reallocation, partitioning

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

## Abstract

This thesis investigates and discusses the National Land Survey of Sweden's report "*Stamp duty in acquisition of real property through property formation measures*", as well as their proposal for a general stamp duty liability for the acquisition of real property through property formation. To understand their proposal, a retrospective analysis has been conducted on the investigation "*Certain Issues in the Real Property and Stamp duty area*", SOU 2017:27.

A comparison between the options in SOU 2017:27 and the report published by the National Land Survey of Sweden to explore how the situation might have looked if a different path had been taken. By comparing and discussing various proposals through a combination of qualitative and quantitative analysis in the form of case studies the pros and cons of each report can be mapped out.

The study aims to concretize the most common types of property regulation and division acquisitions to determine whether the National Land Survey of Sweden's proposal is justified. This section also includes a relatively open discussion intended to identify areas that should be further developed and considered to achieve the comprehensive legal proposal they aim for.

In conclusion this study highlights that their proposal may be too extensive to implement and that value certifications play an overly significant role. If value certificates are given excessive weight, the market value reduction, which is used as a basis for taxation, will lose its significance and only be used in situations without prior agreements.

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

## Sammanfattning

Examensarbetet utreder och diskuterar Lantmäteriets rapport om *Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder* och hur deras förslag om en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning kan se ut i olika situationer. För att förstå deras förslag görs en tillbakablick på utredning *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet, SOU 2017:27*.

På grund av att Lantmäteriet i sin rapport inte väljer att använda de alternativa lösningarna som presenterades i SOU 2017:27 och andra lösningar från remissvar görs en jämförelse om hur det skulle kunna se ut ifall man hade valt att gå en annan väg.

Metoden i examensarbetet är att jämföra och diskutera de olika förslagen utifrån en kombination av kvalitativ och kvantitativ analys i form av fallstudier. Detta görs för att försöka kartlägga syftet och för- och nackdelar av de förslag som presenteras i Lantmäteriets rapport och SOU 2017:27.

I analys- och slutsatsdelen strävar arbetet mot att försöka konkretisera de vanligaste typfallen av fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv för att se om/hur befogat Lantmäteriets förslag är. Här öppnas det även upp en relativt fri diskussionsdel som har syfte att försöka hitta områden som Lantmäteriet borde utveckla och ta ställning till för att få det vattentäta lagförslag som de vill åstadkomma.

De slutsatser som kan tas från examensarbetet är att värdeintygen får en allt för stor roll i Lantmäteriets förslag. Om värdeintygen får en allt för betungande roll kan marknadsvärdesminskningen, som ska användas vid underlag till beskattning, förlora sin roll och enbart användas där det inte förekommer överenskommelser om beslutad ersättning.

En diskussionsslutsats är att om klyvningsförvärven blir för snarlika avstyckningar kommer förslaget att lägga en "död hand" på klyvningsförrättningar vilket leder till att de enbart kommer användas vid tvångssituationer. En annan slutsats är att förslaget kan vara för omfattande att sjösätta, något som Lantmäteriet själva lyfter "att förfarande- och uppbördsfrågor måste utredas".

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---



## Förord

Med detta examensarbete avslutar jag nu mina studier, att nå detta ögonblick har varit en utmanade och givande resa. Jag är oerhört tacksam för allt stöd jag har fått längs vägen.

Först och främst vill jag rikta ett varmt tack till min handledare, Fredrik Warnquist. Din expertis, tålamod och engagemang har varit ovärderlig för mig, inte bara under examensarbetet utan även i alla kurser du har lärt ut. Din pedagogik och vägledande ord har gett mig möjligheten att växa som student. Jag är djupt tacksam för den kunskap jag har fått av dig och för din outtröttliga vilja att stödja mig i mitt arbete.

Jag vill även rikta en särskild tacksamhet till min fästmo Sara och mina vänner. Ni har varit ett stöd som jag inte hade klarat mig utan, jag kan inget annat än att skatta mig lycklig som har personer som er i min närhet i vått och torrt. Utan er hade jag inte kunnat ta mig igenom utbildningen och examensarbetet med samma entusiasm och glädje.

Sist men inte minst vill jag tacka min familj som stöttat mig under de tuffa perioderna under utbildningen. Ert stöd som ni aldrig slutar ge har varit en stark drivkraft för mig.

Ett stort tack till er alla, nu börjar nya äventyr och jag ser fram emot att alltid ha er vid min sida.

Jonathan Jernberg  
Lund, den 15 oktober 2023.

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

## Författningar och förkortningar

### Författningar

FBL Fastighetsbildningslagen (1970:988)

SL Lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (1984:404)

### Förkortningar

Fp Fysisk person

Jp Juridisk person

Statlig Offentlig Utredning 2017:27 *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

## Innehållsförteckning

<b>1 Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Syfte och frågeställning .....	2
1.3 Avgränsningar .....	2
1.4 Examensarbeten, utredningar och artiklar .....	2
1.5 Disposition .....	4
<b>2 Metod .....</b>	<b>5</b>
2.1 Litteraturstudie .....	5
2.1.1 Urval .....	5
2.2 Fallstudier .....	6
2.2.1 Urval .....	6
<b>3 Gällande lagstiftning .....</b>	<b>7</b>
3.1 Lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (1984:404) .....	7
3.1.1 Värdeintyg .....	8
3.2 Fastighetsbildningslagen .....	8
3.2.1 Fastighetsbildning .....	10
3.3 Större marköverföringar .....	10
3.4 Skattefria förvärv .....	11
3.4.1 Jordabalks- och lagfartsförvärv .....	11
3.4.2. Fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv .....	12
3.5 Befintliga utredningar & lagförslag .....	12
<b>4 Motivering bakom lagförslagen .....</b>	<b>15</b>
4.1 Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet, SOU 2017:27 .....	15
4.3 Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder, LM 2020/030209 ..	17
4.3.1 Fastighetsregleringsförvärv .....	17
4.3.2 Klyvningsförvärv .....	19
4.1.2 Skattereduktionens storlek .....	20
4.2 Alternativa lösningar .....	21

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

4.2.1 Fastighetsregleringsförvärv .....	21
4.2.2 Klyvningsförvärv.....	21
<b>5 Fallstudie .....</b>	<b>24</b>
5.1 Fastighetsregleringsförvärv .....	24
5.1.1 Fallstudie 1 – Överföring av hel fastighet .....	24
5.1.2 Fallstudie 2 - Överföring av ett område.....	27
5.1.3 Fallstudie 3 – Tre fastigheter två områden .....	31
5.2 Klyvningsförvärv.....	34
5.2.1 Fallstudie 4 – 50/50 klyvning .....	34
5.2.2 Fallstudie 5 – Olika andelar.....	37
5.2.3 Fallstudie 6 - Snedklyvning.....	40
<b>6 Slutsatser &amp; framtida frågor .....</b>	<b>44</b>
<b>Referenslista.....</b>	<b>46</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Enligt gällande lagstiftning, lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (SL), utgår stämpelskatt vid förvärv av fast egendom, tomträtter och beviljande av inteckningar. Stämpelskatt uppstår när lagfartsansökan eller inteckning i fastighet beviljas. Ett förvärv är skattepliktigt om det sker genom något av de sätt som räknas upp i 4 § SL. Stämpelskatten baseras på egendomens värde, för fysiska personer är skattesatsen 1,5 procent och 4,25 procent för juridiska personer. Underlaget till stämpelskattens storlek, vid köp, anses vara egendomens värde. Värdet baseras på det högsta av antingen taxeringsvärdet, för året närmast det år som ansökan om lagfart beviljas, eller köpeskillingen. Om en fastighet saknar särskilt taxeringsvärde kan egendomens värde med hjälp av värdeintyg eller annan utredning ligga som grund för bedömningen.

Trots att lagen är tämligen uttömmande gällande skatteplikt kan förvärv av fast egendom, i dagsläget, ske utan att någon stämpelskatt utgår. Detta kan ske genom att förvärvaren antingen använder sig av fastighetsreglering eller klyvning.

På grund av att man kan undvika stämpelskatten genom fastighetsreglerings- eller klyvningsförvärv beslutade regeringen i slutet av 2020 att Lantmäteriet skulle utreda om det finns tillräckliga förutsättningar att införa generell stämpelskatteplikt. Genom att införa en generell stämpelskatteplikt bedöms skatteintäkterna öka med ett betydande belopp, enligt Lantmäteriets beräkningar inom intervallet 0,3 - 1,0 miljarder kronor samtidigt som man minskar utnyttjandet av Lantmäteriets resurser för icke ändamålsenliga fastighetsbildningar.<sup>1</sup>

Syftet med uppdraget var att Lantmäteriet skulle i första hand föreslå en generell stämpelskatteplikt och i andra hand lämna förslag som motverkar kringgående av stämpelskatt. I början av 2022 lämnade Lantmäteriet in sin rapport "*Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder*" där utredningen om hur det rättsligt och organisatoriskt skulle gå till att införa en ny förändring av lagen. Denna förändring skulle i så fall innebära att förvärv av fast egendom, genom fastighetsbildning, sker på motsvarande vis som vid köp eller byte och motverkar fastighetsbildningsåtgärder som enbart syftar till att undgå stämpelskatt.

Enligt Lantmäteriets rapport, *Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder*, bygger metoderna på underlaget till beskattning på värdeminskningen av den fastighet som avstår egendom. Detta är, enligt rapporten, det mest lämpliga sätt på grund av tre skäl. 1) Det finns utvecklade metoder för att bestämma värdeminskningen 2) Tillvägagångssättet är mest i linje med uppdraget och 3) Skatteuttag baseras på värdeminskningen kommer inte skilja sig särskilt mycket ifall det skulle baseras på

---

<sup>1</sup> LM 2020/030209 s 10–11.

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

värdeökningen. Rapportens modell bygger alltså på ett fristående värde som tas fram med hjälp av värdeintyg eller annan utredning. Det framgår dock inte i rapporten hur/om det är nödvändigt med högre ställda krav på utfärdaren av värdeintygen eller vilken egendom som ska avses.

Lantmäteriets rapport lämnade förslag på en generell stämpelskatt men det saknades ett fullständigt förslag om hur stämpelskatten ska tas in och vilket underlag som ska ligga till grund för beräkningen vid olika fastighetsbildningsåtgärder. Speciellt vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv behövs, enligt Lantmäteriet, en särskild utredning för att identifiera vilket underlag som ska användas.<sup>2</sup>

### 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med detta examensarbete är att analysera Lantmäteriets förslag om en generell stämpelskatteplikt på förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning och ställa deras förslag mot alternativa lösningar för att visa på brister/förbättringar i Lantmäteriets föreslagna metod.

1. Är Lantmäteriets förslag allt för omfattande för att sjösätta? Är detta tillvägagångssätt det mest ändamålsenliga för det fiskala intresset eller fastighetsbildningsprocessen?
2. Kommer klyvningsförfaranden att bli urfasade och enbart användas i tvångssituationer?
3. Får värdeintygen en allt för stor roll?
4. Bör man öka ansvaret på lantmäterimyndigheten?

### 1.3 Avgränsningar

Detta arbete avgränsas till att inte omfatta större bolagstransaktioner så kallade paketeringar där stämpelskatt undviks som togs upp i SOU 2017:27. Den andra avgränsningen är att arbete inte kommer omfatta en djupare analys av det som i Lantmäteriets rapport kallas *jordabalksförvärv*, arbetet kommer fokusera på förvärv genom fastighetsreglering och klyvning.

### 1.4 Examensarbeten, utredningar och artiklar

Stämpelskatten har under en lång period varit ett hett diskussionsområde när det gäller kringgåendet av skatten genom fastighetsbildningsåtgärder. Nedan finns en statlig utredning, remissvar och ett examensarbete som är relevanta, sist men inte minst är det Lantmäteriets rapport som är kärnan i detta arbete.

#### **Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder**

Kärnan i arbetet som i första hand skulle utreda om det finns förutsättningar att införa en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning på motsvarande sätt som vid förvärv genom köp eller byte. Om förutsättningar saknas skulle Lantmäteriet ge förslag på hur man kan

---

<sup>2</sup> LM 2020/030209



Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

motverka kringgåendet av stämpelskatt som sker genom fastighetsbildning. Rapporten visar att förutsättningarna finns och föreslår en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom som sker genom fastighetsbildningsåtgärder.

**Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet, SOU 2017:27**

Statlig utredning som hade syfte i att utreda ifall fastighetsbildningslagen utnyttjat på ett otillbörligt sätt för att undvika stämpelskatt. Utredningen kom fram till bedömningen att det är motiverat att föreslå lagstiftning för att motverka kringgåendet av stämpelskatt genom fastighetsbildningsåtgärder. Ändringar i fastighetsbildningslagen skulle som utgångspunkt inte göras i utredningen men det skulle, om det ansågs lämpligt och motiverat, föreslås förändringar i stämpelskattelagen. Utredaren bedömde att det är motiverat att införliva stämpelskatteplikt på förvärv som sker genom fastighetsbildning.<sup>3</sup>

**Remiss: Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet SOU 2017:27**

Remissvar från Juridiska Fakulteten på Lunds universitet, skriven av Fredrik Warnquist och Mats Stjernberg. Remissen diskuterar att förslaget om stämpelskatt vid fastighetsbildning som ges i SOU 2017:27 inte är proportionellt utan stället för omfattande konsekvenser på lantmäteri- och Inskrivningsmyndighetens handläggning utifrån till det problem man vill lösa. Fredrik Warnquist föreslår i stället ett annat alternativ hur problemet skulle kunna lösas genom att införa en liten ändring i FBL. Förslaget var att utöka 5 kap. FBL med ett villkor, som är kopia av 2 § 8 kap. 2st 1a meningen. FBL, som skulle sätta stopp för alla fastighetsregleringar som utplånar lämpliga fastigheter.<sup>4</sup>

**Fastighetens värde överstiger inte köpeskillingen, Sigrid Skarsgård & Frans Sörensen (2019)**

Examensarbete som tar sikte på värdeintygens roll vid förvärv av fastigheter. Arbetet syftade till att kartlägga hur värdeintygens uppbyggnad och utformning håller sig i relationen till den lagstiftning som var gällande samt se hur de används i praktiken.

**Nytt förslag om stämpelskatt vid fastighetsbildningsåtgärder, PWC (2022)**

Kort sammanfattning av Lantmäteriets utredning där brister om Lantmäteriets långa handläggningstid utpekas och vilket värde som ska användas som jämförelsevärde. Enligt artikeln redovisas att det rimligen bör vara taxeringsvärdet som är jämförelsevärde och inte det bedömda marknadsvärdet. Argumentet styrks av tidigare systematik i lagstiftningen och ett fall från Högsta Domstolen.

**Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning? Foyen (2022)**

Artikeln lyfter fram risken med dubbelbeskattning och att det kan finnas legitima skäl för att genomföra fastighetsbildningsåtgärder, för skäl som inte syftar till att kringgå stämpelskatt. Ger även argument till varför andelsförvärv följt av klyvning med fördel kan användas om det finns hinder mot fastighetsbildning inom överskådlig tid. Konsekvensen blir att parter kommer sluta använda de metoder som nu finns för fastighetsbildningsåtgärder.

---

<sup>3</sup> SOU 2017:27

<sup>4</sup> LU remissvar SOU 2017:27

## 1.5 Disposition

Dispositionen av arbetet är enligt följande.

Den inledande delen kommer behandla gällande lagstiftning med fokus på de områden i lagstiftningen som är relevanta för att förstå de följande delarna av arbetet. Vad som ingår i denna del är relevanta delar i SL och FBL.

Den andra delen av arbetet ger en förklaring över de utredningar och lagförslag som finns för att ge läsaren en förståelse för vilket syfte man vill uppnå med lagstiftningen och varför problematiken finns.

Den tredje delen av arbetet dyker ned i fallstudier över de områden som visar på svagheter och som anses ha kringgående möjligheter för att undvika skatt. Här lyfts typfall som finns att hitta i bilagorna till Lantmäteriets rapport där Lantmäteriets förslag, SOU 2017:27 och alternativa lösningar används för att se hur resultaten skiljer sig. Varje fallstudie följs även av mina egna reflektioner på de olika resultaten.

Under den avslutande delen ges konkreta slutsatser som uppkommit i den tredje delen som ska försöka besvara frågeställningarna samt öppna upp för framtida diskussion och arbeten.

## 2 Metod

Metoden för detta arbete är att utvärdera den nuvarande lagstiftningen genom att använda en kombination av kvalitativ och kvantitativ analys. Genom att integrera två tillvägagångssätt kan man erhålla en mer omfattande och heltäckande förståelse för lagstiftningens effektivitet och eventuella brister.

Den kvalitativa aspekten av metoden innebär att analysera och tolka lagtexter, utredningar och andra relevanta källor för att identifiera vad resultatet kan bli. Den kvalitativa analysen har som mål att hitta eventuella utmaningar eller motsägelser som kan uppstå.

För att komplettera den kvalitativa analysen kommer även kvantitativa metoder användas för att samla in och analysera statistik över olika fastighetsåtgärder som är relaterade till lagstiftningens tillämpning och effekter. Genom att använda en kombination av utredningar och fallstudier kan det bli möjligt att se vilka påföljder en lagändring kan innebära.

För att ytterligare förstärka arbetet kommer den kvalitativa och kvantitativa undersökningen kompletteras med egna reflektioner över olika typer av fastighetsbildningsåtgärder. Genom att använda konkreta fall som presenteras i bilagorna till Lantmäteriets rapport kan det bli möjligt att illustrera och belysa specifika aspekter av lagstiftningens konsekvenser och tillämpning. Dessa exempel kommer att ge en mer levande och praktisk förståelse för hur lagstiftningen påverkar olika aktörer och situationer.

Genom att kombinera de tre tillvägagångssätten ökar chansen för att ge en heltäckande bild över förståelsen och problematiken som kan uppstå.

### 2.1 Litteraturstudie

I arbetet sker en teoretisk granskning av lagstiftningen, utredningar och remisser från olika institutioner samt andra akademiska uppsatser för att läsaren ska få den bas som är nödvändig för att förstå helheten i arbetet. Nuvarande lagstiftning, Lantmäteriets rapport och SOU 2017:27 blir den bärande väggen genom arbetet och är således viktig att förstå för att kunna följa bakgrunden till varför problematiken kan uppstå.

#### 2.1.1 Urval

För att få en nyanserad diskussion och utredningsmaterial väljs SOU 2017:27, remissvar från Lunds universitet och Lantmäteriets rapport. Detta val görs för att rapporten från Lantmäteriet i stor del använder sig av de två andra i sin rapport.

Det finns även ett antal artiklar som påpekar problematiken och oron över att införa en generell stämpelskatteplikt, då dessa artiklar fokuserar på större bolagstransaktioner och paketeringar ges de ingen större vikt i detta arbete utan används endast som komplement som visar på att fastighetssektorn kan bli mer turbulent.

## **2.2 Fallstudier**

I arbetet genomförs en utredning av fallstudier med egna förlängningar. Fallstudien utförs genom att gå igenom utvalda fall från bilagorna till Lantmäteriets rapport för att försöka förstå och analysera hur deras förslag skiljer sig från andra alternativ.

### **2.2.1 Urval**

De fallstudier som utreds kommer ifrån bilagorna till Lantmäteriets rapport, de som är utvalda är de som anses vara de mest normala förrättningar som sker och på så vis ger den tydligaste och mest överblickbara bild på dagens problematik samt likheter och skillnader mellan de förslag som utreds. Det kommer vara tre fastighetsregleringsförvärv följt av tre klyvningsregleringsförvärv.

De alternativa lösningarna väljs utifrån vad Lantmäteriet anser är mest sammankopplade med fallstudierna, för fastighetsregleringsförvärven är det begränsning av överenskommelser och förbud mot överföring av lämplig fastighet. För klyvningsförvärven är det beskattning av nettoökning.

### 3 Gällande lagstiftning

I detta avsnitt redovisas den lagstiftning som gäller för att få en förståelse för de underlagen som kommer att analysera arbetet.

#### 3.1 Lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (1984:404)

Stämpelskatt är den skatt som ska betalas in till Inskrivningsmyndigheten i samband med ett fastighetsförvärv. Fastighetsförvärvet gäller för fast egendom och tomträtter.

Fastighetsförvärvet blir skattepliktigt om det sker genom köp, byte, expropriation eller annan lagstadgad rätt eller skyldighet att lösa in fast egendom. Det uppstår även skatteplikt om det sker genom tillskott eller utdelning från förening eller bolag samt åtgärd som enligt utländsk lagstiftning motsvarar sådan delning, 4 § SL. Skatteplikt för förvärv av tomträtt är i princip motsvarande. Lagens omfattning över skattepliktiga förvärv är nästintill fullständig men om ett förvärv inte omfattas av något av de ovanstående är det skattefritt.<sup>5</sup>

Det som inte omfattas är när fast egendom förvärvas genom gåva, om förvärvet sker genom gåva kan det bli tal om skatteplikt. Detta är om förvärvaren tar över ansvaret på en eventuell skuld som en borgenär har i säkerhet i form av pantbrev, det kan även vara skattepliktigt om ersättningen uppgår till 85 procent av det totala värdet för egendomen.<sup>6</sup> Förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning är också skattefritt, se avsnitt 3.4

Stämpelskatten för juridiska personer är 4,5 procent och 1,5 procent för fysiska personer av egendomens värde. Skatten ska betalas in till Lantmäteriets beskattningsmyndighet, Inskrivningsmyndigheten.

Värdet som skatten ska beräknas på bestäms vid köpet av egendomen genom att jämföra köpeskillingen med taxeringsvärdet för det år närmast före det år som lagfart beviljades. Det värde som är högst kommer att bli underlaget till skattens beräkning och anses vara egendomens värde.<sup>7</sup> Om fastigheten inte har ett taxeringsvärde för gällande år sker i stället jämförelsen med ledning av värdeintyg som upprättas av sakkunnig eller annan liknande utredning. Det blir i så fall upp till inskrivningsmyndigheten att bedöma värdet utifrån vad utredning eller sakkunnig har lämnat in.

Stämpelskatten inträder när en ansökan om inskrivning beviljas, båda parter som har varit delaktiga i beslutet blir skattskyldiga när det gäller förvärv av fast egendom och tomträtt. Ifall fler parter är involverade

---

<sup>5</sup> LM 2020/030209 s 20

<sup>6</sup> Ibid., s 20

<sup>7</sup> SL 9 §

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

i betalningen blir de solidariskt ansvariga för skatten. Det går att avtala om vem som ska vara skattskyldig när det gäller köp men om det inte finns något avtal är det förvärvaren som står för stämpelskatten.<sup>8</sup>

### 3.1.1 Värdeintyg

Som ovan beskrivit ska stämpelskatten beräknas på det högsta värdet av antingen köpeskillingen eller taxeringsvärdet. Om en fastighet saknar taxeringsvärde gäller 9 § 2 st SL:

*”Saknas särskilt taxeringsvärde för det i första stycket angivna året gör jämförelsen istället med det värde som inskrivningsmyndigheten, med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning, bedömer att egendomen hade vid tidpunkten för upprättandet av den handling på vilken förvärvet grundas.”*

Det intyg som upprättas kommer att ta taxeringsvärdets plats när man ska ta fram det högsta av egendomens värde. Ett värdeintyg ska alltså upprättas av sakkunnig men i dagsläget ligger det utanför inskrivningsmyndighetens ansvar. Inskrivningsmyndigheten kontrollerar inte om den som har upprättat intyget har de kompetenser som behövs för att få korrekt värdering av fastigheten. Ett problem som vanligtvis uppstår är att det inte framgår hur värderingen är gjord utan den information inskrivningsmyndigheten får kan vara att ”fastighetens värde inte överstiger köpeskillingen”.

Om utformningen av värdeintyget är korrekt finns det således inget ansvar för myndigheten att göra ytterligare kontroller vilket leder till att skatten kommer beräknas på den avtalade köpeskillingen.<sup>9</sup>

### 3.2 Fastighetsbildningslagen

Fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, innehåller bestämmelser när och hur en fastighetsbildning kan ske. Med fastighetsbildning menas att fastighetsindelningen ändras. I de fall som det berör en nybildning av fastighet sker det genom avstyckning, klyvning eller sammanläggning. Om det är ombildning sker det genom fastighetsreglering. Delar av FBL kommer lyftas nedan för att ge en mer konkret bild över de stycken som är relevanta för arbete och som behövs ha i åtanke vid fortsatt läsning.

När det gäller ersättning vid fastighetsreglering kan man dela upp denna i två delar, personanknuten och fastighetsanknuten.

---

<sup>8</sup> LM 2020/030209 s 22

<sup>9</sup> Fastighetens värde överstiger inte köpeskillingen, Sigrid Skarsgård & Frans Sörensen (2019)

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

### Personanknuten ersättning

Ersättning som räknas in under denna del är flyttersättning, övrig skada och ersättning vid successivt tillträde, 5 kap 12, 27 och 30 § FBL reglerar dessa olika typer av ersättningar.

Flyttersättningen, 5 kap 27 § FBL, ger rätt till den som äger en byggnad eller anläggning att erhålla ersättningen för de kostnader som flytten medför i samband med fastighetsregleringen.

Övrig skada, 5 kap 12 § FBL, den övriga skadan som kan tänkas uppkomma i samband med regleringen är sådan skada som inte täcks av likviden, detta kan handla om ökade kostnader vid brukning av egendomen eller en minskning av inkomst ifall det rör sig om verksamhetsstörning, till exempel att infarten till en butik blir avspärrad under en viss tid.

Successivt tillträde, 5 kap 30 § FBL, innebär att ägaren till egendomen, som berörs av regleringen, inte får tillträde till hela området samtidigt. Om detta medför väsentlig olägenhet för den drabbade parten ska en skäligen ersättning ges från den som anses ha nytta av att tillträdet sker successivt i stället för samtidigt.<sup>10</sup>

### Fastighetsanknuten ersättning

Ifall värdet av den mark som frångår en fastighet inte motsvarar det värdet som den tillförda marken har pratar man i stället om fastighetsanknuten ersättning och här utjämnas skillnaden mellan markvärdet i pengar, på motsvarande vis utjämnas värdeförändringar som föranleds av servitut eller byggnader som övergår genom reglering, 5 kap 10 § FBL.

Avräkningen som sker i samband med fastighetsregleringen ska upprättas för att kunna följa vad som mottas och vilken ersättning som utges till berörda fastighetsägare.

Lantmäteriets skäl till förslag grundar sig på att värdet lämpligen bör beräknas på värdet av den förvärvade egendomen. Hur denna bestäms är dock inte helt lätt att följa men Lantmäteriet har försökt att nå fram till ett lämpligt alternativ som ska agera som underlag till beräkningen. Enligt 9 § SL bestäms egendomens värde genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året innan det år som lagfartsansökan beviljats. Paragrafens bestämmelse gäller även för de fall där fast egendom förvärvas mot ersättning, 10 § SL.

I deras redogörelse har de delat upp den person- och fastighetsknutna ersättningen för att se om det är möjligt att något av de används som beräkningsunderlag. Eftersom stämpelskatten är en omsättningsskatt faller den personanknutna ersättning bort från valet då den är som namnet lyder, knuten till viss person och inte fastighet.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> LM 2020/030209 s 40

<sup>11</sup> Ibid., s 40–41

### 3.2.1 Fastighetsbildning

I 3 kap. 1 § FBL återfinns de så kallade allmänna lämplighetsvillkoren, dessa villkor är till för att säkerställa att en fastighet som ny- eller ombildas blir varaktig lämpad för sitt ändamål med hänsyn till belägenhet, omfång och andra förutsättningar. Lämplighetsvillkoren är enhetliga för alla fastighetsbildningsåtgärder dvs avstyckning, klyvning, fastighetsreglering och sammanläggning. De är således tillämpliga för all fastighetsbildning.

Fastighetsbildningen får inte heller ske om den fastighet som ny- eller ombildas för ett nytt ändamål inte kan anses beständig i överskådlig tid eller om det ändamål som man vill uppnå lämpligen bör ske genom annan åtgärd än fastighetsbildning.

För att fastighetsbildning ska få ske måste alltså fastigheten vara varaktig lämpad för sitt ändamål, inte avse tillfälliga behov samt att användningen av fastigheten bör kunna ske inom överskådlig tid.<sup>12</sup>

### 3.3 Större marköverföringar

#### Fastighetsskyddet – 5 kap. 8§ FBL.

Denna paragraf ger bestämmelser över hur omfattande ingrepp som får göras vid fastighetsregleringar. De fastigheter som ingår i regleringen får inte efter regleringen ha en sådan sammansättning och utformning som gör den mindre ändamålsenlig. Bestämmelsen anger också att graderingsvärdet inte väsentligen får ändras ifall olägenhet uppstår. Sammanfattningsvis skyddar paragrafen mot allt för omstrukturerande fastighetsregleringar, dock utgör paragrafen inget hinder ifall fastigheten eller del av den ska avstås genom inlösen enligt 8 kap. FBL.<sup>13</sup>

#### Graderingsvärde – 5 kap. 9 § i FBL.

Ett graderingsvärde upprättas när en fastighet ingår i en fastighetsreglering för att bedöma om värdet minskar eller ökar väsentligt. Det är ett uppskattat värde över fastighetens område som ska ingå i regleringen, bestämmelserna finns i 5 kap. 9 § FBL. Om fastighetens graderingsvärde ändras i väsentlig mån får fastighetsregleringen inte genomföras utan fastighetsägarens medgivande. Om fastighetsägarna lämnar medgivande kan de besluta om överenskommelse ifall det ska utgå någon ersättning för den överförda egendomen. Lämnas ett medgivande men ingen överenskommelse om ersättning är det upp till lantmäterimyndigheten att avgöra ersättning.<sup>14</sup>

Ifall det gäller klyvning är huvudregeln att lottens graderingsvärde inte väsentligen får understiga delägarens andel i klyvningsfastighetens graderingsvärde. Graderingsvärdet för lotten får inte heller överstiga delägarens andel i klyvningsfastigheten om olägenhet uppstår. Motsvarande möjligheter, som vid fastighetsreglering, finns för att undvika huvudregeln genom att lämna medgivande eller träffa en

---

<sup>12</sup> Lantmäteriet, handbok FBL s 66

<sup>13</sup> Ibid., s 424

<sup>14</sup> Ibid., s 432



## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

överenskommelse. Genom att använda avsteg genom överenskommelse är det alltså möjligt för en delägare som ägde en liten andel i klyvningsfastigheten att komma ut efter klyvningen med en lott som motsvarar huvuddelen av klyvningsfastighetens graderingsvärde.<sup>15</sup>

### Överenskommelse – 5 kap. 18 § FBL.

Bestämmelsen i denna paragrafs tredje punkt ger möjligheten till avsteg från fastighetsskyddet i 5 kap. 8§ FBL. De fastighetsägare som är parter i förrättningen kan besluta om en överenskommelse gällande överföring av mark från ena partens fastighet till den andra partens fastighet. Genom att använda sig av en sådan överenskommelse enligt bestämmelsen är det möjligt att helt eliminera den fastighet som lämnar ifrån sig mark.<sup>16</sup>

Anledningen till att man använder sig av denna metod är för att det inte uppstår någon lagfart på grund av att den fastighet som utplånas regleras in i den mottagande fastigheten och på så sätt hamnar under en befintlig lagfart. Nedan i arbetet kommer sådana förfaranden att kallas för ”5:18 – förrättningar”.<sup>17</sup>

## 3.4 Skattefria förvärv

Trots en tämligen omfattande skatteplikt kan förvärv av fast egendom ske utan att någon stämpelskatt utgår. Detta kan ske genom att förvärvaren antingen använder sig av så kallade jordabalks- och lagfartsförvärv eller fastighetsbildningsförvärv som innefattar fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv. För att förstå arbetets senare delar kommer här en kortare förklaring över hur det går till vid de olika förvärven och varför skatteplikt aldrig uppstår.

### 3.4.1 Jordabalks- och lagfartsförvärv

Ett jordabalksförvärv är när förvärv av fast egendom sker genom köp eller byte enligt 4 kap i Jordabalken, JB. Skattskyldigheten uppstår när förvärvarens ansökan om lagfart beviljas. Förvärvet kan avse antingen hela fastigheten eller en andel av den, om lagfart ska beviljas på en andel av fastighet får det inte finnas villkor om att andelen ska brytas ut. Om förvärvet avser andel av fastighet och innehåller villkor om utbrytning kan lagfart beviljas först efter att fastighetsdelen har brutits ut och blivit en egen fastighet. Om det sker på detta vis kallas det *lagfartsförvärv*.<sup>18</sup>

Så för att undgå skatteplikt kan man förvärva en hel eller en andel av fastighet för att sedan överföra den, genom fastighetsreglering, till en mottagande fastighet som förvärvaren redan har lagfart på. Detta leder till att den befintliga lagfarten även kommer omfatta den förvärvade andelen och på så vis inte behöva ansöka om en ny lagfart varpå skatteplikt hade uppkommit.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Ibid., s 428

<sup>16</sup> Ibid., s 484

<sup>17</sup> SOU 2017:27

<sup>18</sup> LM 2020/030209 s 22

<sup>19</sup> LM 2020/030209 s 22 - 23

Ett annat alternativ är att använda sig av *vilande lagfart* vid sammanläggning. För att kunna använda sig av sammanläggning krävs att fastighetsägaren har lagfart på den del eller hela fastigheten i fråga men kan även genomföras ifall man har förklarat lagfarten vilande tills att fastighetsbildningen har genomförts. På detta vis kan förvärvaren, när det gäller del av fastighet, ansöka om att lagfarten ska bli vilande i väntan på att fastighetsdelen först bryts ut genom klyvning eller avstyckning. Det är först efter som delen kan ingå i en sammanläggning men i och med att det kan ske vid samma förrättning som förvärvet resulterar i att ingen lagfartsansökan måste beviljas. Det blir alltså skattefritt.<sup>20</sup>

### 3.4.2. Fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

När det gäller förvärv av fast egendom genom att använda sig av fastighetsbildning är inte förvärven skattepliktiga. Detta kan ske genom att använda sig av antingen fastighetsregleringsförvärv eller klyvningsförvärv.

Ett fastighetsregleringsförvärv grundar sig på att förvärvaren använder sig av fastighetsreglering. Vid fastighetsreglering måste beaktande tas till 5 kap. 8 § FBL, det s.k. fastighetsskyddet. Men som beskrivet ovan finns det möjligheter för parter att träffa överenskommelser om avsteg från paragrafer som kan motverka att fastighetsregleringen får göras, man kan alltså kringgå skyddsreglerna.

Klyvningsförvärven regleras i 11 kap. FBL och uppstår då en samägd fastighet ska utplånas genom klyvning. Genom utplåningen bildas lotter varpå varje delägare får en del som ska motsvara deras värde som de hade i klyvningsfastigheten. Även här finns möjligheter för parterna att träffa överenskommelser enligt 11 kap. 8 § FBL för att kringgå huvudregler om tilldelning och ersättning. Om överenskommelse finns gäller 5 kap. 18 § FBL 2-3st.

## 3.5 Befintliga utredningar & lagförslag

Bestämmelserna om stämpelskatteplikt vid förvärv av fast egendom har länge varit ett omtalat ämne och den senaste rapporten från Lantmäteriet 2022 *Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder* har öppnat upp diskussionen ännu en gång. Men för att förstå deras utredning kommer arbetet först att gå igenom viktiga delar, som rapporten bygger en hel del på, från SOU 2017:27 *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*.

Utredningen kom till från ett kommittédirektiv där bakgrunden för utredaren var att se över vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet.<sup>21</sup> Utredningen innehåller fler aspekter på stämpelskatt utöver fastighetsbildningsåtgärder men detta arbete kommer endast att behandla fastighetsbildningsåtgärderna för att uppnå äganderättsövergångar utan att stämpelskatt utgår. Därför görs avgränsningen att endast lyfta de delar som berör detta.

---

<sup>20</sup> Ibid., s 23

<sup>21</sup> Dir. 2015:62

Direktiven som utredaren skulle förhålla sig till var ”analysera om fastighetsbildningsinstitutet utnyttjas på ett inte avsett sätt i skatteundrandragande syfte och föreslå de ändringar som behövs, om analysen visar att en lagändring av detta skäl är motiverad. Utgångspunkten är inte att föreslå förändringar av fastighetsbildningslagen”.<sup>22</sup> Sammanfattningsvis skulle utredningen se över om stämpelskatten undviks på ett oberättigat sätt genom fastighetsbildningsåtgärder och i vilken omfattning det sker. Utredaren skulle även föreslå, där det är lämpligt, nödvändiga åtgärder/regler för att förhindra eller i vart fall minska möjligheterna till att kringgå stämpelskatt. En viktig notering är att förslagen inte ska motverka fastighetsbildningslagens syften.<sup>23</sup>

Lantmäteriets rapport - *Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder*, LM 2020/030209. Denna rapport skulle, på uppdrag av regeringen, i första hand utreda ifall förutsättningarna finns för att införa en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom som sker genom fastighetsbildning på motsvarande vis som vid förvärv som sker genom köp eller byte. Om det saknas förutsättningar att införa en generell skatteplikt skulle Lantmäteriet i andra hand lämna förslag som motverkar kringgående av stämpelskatteplikt vid sådana förvärv.<sup>24</sup>

Lantmäteriet kom fram till att förutsättningarna fanns och lämnade ett förslag på en generell stämpelskatteplikt. Vissa skatteförfaranderegler kräver dock ytterligare utredning.

Här ges en kort sammanställning av deras förslag för att i nästa kapitel gå djupare in på deras utredning om hur de kom fram till förslagen och varför det krävs mer utredning.

#### Jordabalksförvärv följt av fastighetsbildning

För att lösa problemet med att ingen skattskyldighet uppstår vid förvärv som följs av fastighetsbildning föreslår Lantmäteriet att skattskyldigheten bör inträffa när uppgifter om fastighetsbildningen införs i fastighetsregistrets allmänna del. Detta görs genom att de handlingar som inkommer till lantmäterimyndigheterna, köp eller byte, överlämnas i sin tur till inskrivningsmyndigheten som då kan beskatta förvärvet på samma sätt som om förvärvaren i stället hade sökt lagfart.<sup>25</sup>

#### Fastighetsregleringsförvärv

För detta problem har Lantmäteriet föreslagit en schabloniserad metod där skatten ska beräknas på marknadsvärdesminskningen för den fastighet som avstår egendom. Marknadsvärdesminskningen ska bedömas med värdeintyg av sakkunnig eller av annan utredning. Då uppdraget skulle ta hänsyn till att man inte hämmar ändamålsenlig fastighetsbildning föreslår Lantmäteriet en skattereduktion. Reduktionen innebär att skatten endast ska beräknas på värden som överstiger en viss nivå. För fysiska personer är denna

---

<sup>22</sup> Ibid.,

<sup>23</sup> SOU 2017:27 s 278 - 279

<sup>24</sup> LM 2020/030209 s 17 - 18

<sup>25</sup> Ibid., s 34

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

nivå 1 000 000 kr och för juridiska är den 350 000 kr (i praktiken ett avdrag på 15 000 kr på stämpelskatten). Så värden under nivån kommer inte att medföra någon skatteplikt.<sup>26</sup>

Lantmäteriet ser dock ett behov av att dessa skatteförfaranderegler är i behov av ytterligare utredning, detta är på grund av att fastighetsregleringsförvärv inte genererar något konkret underlag som vid köpekontrakt. Uppgifterna som införs i fastighetsregistret ger inte tillräckligt med uppgifter om ett skattepliktigt förvärv har skett, till exempel kan det handla om en nettoförändring det vill säga att fastigheten både har förvärvat och avstått i samma förrättning vilket ger en oförändrad areal. Beskattningen kan alltså inte ske på motsvarande vis som vid jordabalksförvärv. Lantmäteriet anser att detta problem skulle kunna lösas genom att ålägga fastighetsägarna sådant ansvar att de själva måste förse den myndighet som ska beräkna skatten med nödvändig information, dock faller detta utom uppdraget och varför är något som behöver utredas i särskild ordning.<sup>27</sup>

#### Klyvningsförvärv

Här föreslås att det skattepliktiga förvärvet ska grunda sig på skillnaden mellan vad en delägare ägde innan klyvning och vad ägaren äger efter. Ersättningen som kan göras vid klyvning kan, enligt Lantmäteriet, inte beskattas med samma motivering som ges för fastighetsregleringsförvärv. Lantmäteriet har därför byggt upp sitt förslag att det är den förvärvade klyvningslottens marknadsvärde, den andel man förvärvar, som ska ligga till grund för beräkningen av skatten. Även här är anser Lantmäteriet att en skattereduktion som vid fastighetsregleringsförvärv bör ges för att inte hämma ändamålsenliga fastighetsbildningar samt att skatteförfarandereglererna kräver ytterligare utredning.

Slutligen har Lantmäteriet gjort en konsekvensanalys och föreslagit en del förändringar i lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter samt presenterat en del av dessa som ett förslag till en ny lag med tentativa namnet ”lag om stämpelskatt vid fastighetsbildning”.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> LM 2020/030209 s 8

<sup>27</sup> LM 2020/030209 s 9

<sup>28</sup> Ibid., s 14-15

## 4 Motivering bakom lagförslagen

I detta kapitel ges motiveringen till hur Lantmäteriet resonerade när de tog fram sitt förslag om en generell stämpelskatteplikt, för att få en heltäckande bild och kronologisk ordning kommer förslag från utredningen *vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* gås igenom först.

Kapitlet startar med utredningens och rapportens förslag, sedan ges en genomgång av deras motiveringar för att se varför och hur deras förslag skiljer sig åt. Detta kommer sedan att tillämpas i kapitel 5 på olika fallstudier för att se hur deras olika förslag och motiveringar kan skilja sig åt beroende på omständigheterna.

Detta arbete har som beskrivits ovan avgränsningen att enbart ta fokus på fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv därför ges i fortsättningen av arbetet endast en genomgång av dessa två områden. Det vill säga jordabalksförvärv följt av fastighetsbildning tas ej med.

### 4.1 Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet, SOU 2017:27

Motiveringen bakom förslaget i *vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*, SOU 2017:27, grundar sig i stor del på hur man ska se överföring av mark genom fastighetsreglering eller uppdelning av lotter genom klyvning. Enligt utredningen kan man se överföring av mark som en avyttring av egendom vilket föranleder beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

I 45 kap 5 § IL finns en särskild reglering angående fastighetsbildning där fastighetsreglering enligt 5 kap FBL och uppdelning i lotter genom klyvning, 11 kap FBL ska ses som en avyttring av fast egendom ifall det helt eller delvis sker mot ersättning i form av pengar. Bedömningen att införa en reglering som medför stämpelskatteplikt i liknande händelser som utlöser kapitalvinstbeskattning enligt 45 kap 5 § IL skulle kunna vara en möjlighet att stoppa undvikandet av stämpelskatt.<sup>29</sup>

För att förslaget inte skulle få en allt för strikt påverkan som kunde leda till en hämmad fastighetsbildning diskuterade utredaren ifall det skulle införas några undantag från förslaget huvudregel. De eventuella undantagen skulle då vara gjorda utifrån objektiva kriterier eller bedömningsgrunder som redan finns i lagstiftningen för att undvika faran att nya kriterier och bedömningar skulle behöva göras i rättstillämpningen.

De kriterier som ställdes för eventuella undantag skulle grunda sig antingen på en värde/beloppgräns eller liknande kriterier som gäller för byten. Undantagen som diskuterades är följande:<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> SOU 2017:27 s 294-298

<sup>30</sup> Ibid., s 303 - 310

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

- 1) Undantag för förvärv under en värdegräns
- 2) Undantag upp till ett belopp motsvarande avgiften för lantmäteriförrättningen
- 3) Undantag vid lämpligare fastighetsindelning
- 4) Undantag när fastighetsbildningen skapar ett ekonomiskt mervärde
- 5) Undantag för byten till den del den kontanta mellanskillnaden understiger en viss beloppsgräns

De som anses mest essentiella för denna rapport är alternativ 1–3.

Den första varianten, undantag för förvärv under en värdegräns, är som det låter ett möjligt alternativ som innebär att om den förvärvade markens värde understiger ett visst belopp ska det inte omfattas av stämpelskatteplikt. Bedömningen av värdet ska ske på liknande sätt som vid fastställandet av underlaget för stämpelskatten.

Alternativet grundar sig inte på subjektiva kriterier och knyter an till den lagstiftning som redan finns gällande stämpelskatt, det spelar alltså ingen roll ifall parterna har avtalat om ett pris som skulle varit lägre än taxeringsvärdet för egendomen. Det är det högsta av köpeskillingen eller taxeringsvärdet som kommer utgöra värdet och på så sätt förhindra att parterna kan bestämma ifall stämpelskatt uppkommer.

En invändning mot detta alternativ var att det inte är heltäckande utan endast flyttar gränsen över vilka förvärv där det fortfarande är gynnsamt för den som vill undvika stämpelskatt. För att minska detta problem föreslogs det att värdegränsen behöver nå en viss nivå där det inte längre är ekonomiskt gynnsamt att använda sig av fastighetsbildning för att undvika stämpelskatt. Nivån i detta fall beräknades genom att använda sig av vad en normal förrättningskostnad är och vilket marknadsvärde egendomen behöver vara värd för att stämpelskatten ska bli samma som förrättningskostnaden.<sup>31</sup>

Den andra varianten, undantag upp till ett belopp motsvarande avgiften för lantmäteriförrättningen, är till skillnad från alternativet 1) inte baserad på en viss nivå. Alternativet kan i stället ses som ett tidsbaserat avdrag som grundar sig på förrättningskostnaden.<sup>32</sup> Detta alternativ har fördelen att det inte finns något incitament till att välja en fastighetsbildningsåtgärd framför ett vanligt lagfartsförvärv eftersom den totala kostnaden aldrig är lägre än den stämpelskattekostnad som uppstår vid köp.<sup>33</sup>

En annan fördel med detta alternativ är att mindre fastighetsbildningar som kan vara nödvändig för ändamålsenlig fastighetsbildning inte blir drabbade av någon kostnad som stämpelskatten medför.

Till exempel om förrättningskostnaden är 40 000 kr och stämpelskatt 50 000 kr är totala kostnad 90 000 kr i stället för 50 000 kr om enbart stämpelskatt varit aktiv. Alltså om alternativ två appliceras och stämpelskatten, som beräknas enligt gällande rätt, uppgår till 50 000 kr och förrättningskostnaden för

---

<sup>31</sup> SOU 2017:27 s 303

<sup>32</sup> Ibid., s 304

<sup>33</sup> Förrättningskostnad (avgift + stämpelskatt) > direktköp

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

fastighetsbildningen är 40 000 kr blir den slutgiltiga stämpelskattkostnaden för fastighetsägaren 10 000 kr.<sup>34</sup>

Det tredje alternativet, undantag vid lämpligare fastighetsindelning, lyfter förslaget att undantag enligt 6 § 2p. SL även borde gälla för andra marköverföringar än enbart byten. Det skulle alltså gälla både fastighetsregleringar och lagfartsförvärv så länge det medför en mer lämplig fastighetsindelning och bidrar till bättre rationalisering.<sup>35</sup>

I SL finns dock inget om vad som menas med ”lämpligare fastighetsindelning” varför utredaren diskuterade frågan ifall undantaget från skatteplikt baserat på kriteriet i 5 kap 4 § FBL ”*lämpligare fastighetsindelning eller eljest mer ändamålsenlig markanvändning*” skulle utesluta markförvärv som genomförs genom FBL för att undvika stämpelskatt. Men eftersom bestämmelsen är dispositiv realiserar inte detta ifall parterna träffar en överenskommelse enligt 5 kap 18 § FBL eller 11 kap 9 § FBL, vilket ofta sker när det handlar om fastighetsbildningsåtgärder för att undvika stämpelskatt. Därför föreslår utredaren att båtnadsvillkoret ska göras tvingande ifall man ska använda sig av undantag från stämpelskatteplikt enligt det diskuterade förslaget. På så sätt måste alltså lämplighetsvillkoret prövas för att se ifall undantaget är tillämpligt och således röja undan de fastighetsbildningsåtgärder som enbart görs i syfte att undvika skatteplikt genom en överenskommelse.

Den slutgiltiga bedömningen blev att det andra alternativet, undantag upp till ett belopp motsvarande förrättningskostnaden anses bäst lämpad då det inte bygger på en värderingsmetod eller bedömningsfall om fastighetsindelningen blir bättre.<sup>36</sup>

### **4.3 Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder, LM 2020/030209**

Motiveringen bakom förslaget i *Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder*, LM 2020/030209, kommer delas upp i två delar. Den första delen kommer förklara deras motivering till varför de valde marknadsvärdesminskningen för beräkning av underlaget till beskattning vid fastighetsregleringsförvärv och den andra kommer ta sig an klyvningsförvärv. Utgångspunkt som är gemensam för de två förvärven är att stämpelskatten är en omsättningsskatt och därför bör beräkningen av skatten grunda sig i marknadsvärdet av den egendom som omsätts.<sup>37</sup>

#### **4.3.1 Fastighetsregleringsförvärv**

Som det har förklarats i avsnitt 3.2 Fastighetsbildning i detta arbete delas ersättningen upp i två delar, personanknuten och fastighetsanknuten ersättning. I Lantmäteriets bedömning var det den

<sup>34</sup> 50 000 kr – 40 000 kr = 10 000 kr.

<sup>35</sup> SOU 2017:27 s 304 - 307

<sup>36</sup> Ibid., s 310

<sup>37</sup> LM 2020/030209 s 44 - 45

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

fastighetsanknutna ersättningen som var av intresse av de två att utreda på grund av utgångspunkten att stämpelskatten är en omsättningsskatt. Deras bedömning var dock att den inte är lämplig att beskatta och går inte heller att använda som underlag för skattens beräkning.

Anledningen till att den fastighetsanknutna ersättningen inte är lämplig att beskatta är på grund av problematiken hur man ska identifiera vad som ersätts.<sup>38</sup>

Fastighetsreglering som enbart behandlar servitutsåtgärder, alltså ingen marköverföring sker, bör lämnas fri från stämpelskatt. Detsamma borde gälla om servitutsåtgärder och marköverföring behandlas i samma förrättning så länge det inte finns något samband mellan dem. Det blir alltså endast ersättningen för marköverföringen som blir underlag till stämpelskatt. Ett problem som uppstår är dock hur servitut ska behandlas om de är en förutsättning för att mottagande fastighet ska kunna nyttja det överförda området. Alltså om servitutet är nödvändigt för mottagande bör även ersättningen för servitutet ingå i underlaget till skatten. Liknande problem uppstår vid upphävande servitut där tjänande fastigheten sannolikt ökar i värde. Enligt Lantmäteriet finns det alltså inget entydigt sätt att bortse eller inkludera den fastighetsanknutna ersättningen utan det blir en bedömningsfråga i det enskilda fallet.

Det blir alltså ett ökat behov av bedömningar av hur likviderna ska rubriceras och beräknas vilket leder till en onödigt komplicerad handläggning. Sakägarna kan även försöka styra handläggningen när det kommer till rubriceringen av ersättningar för att få en stor del av ersättningen hänförlig till servitutsåtgärder i stället för marköverföring. Detta visar sig extra i de fall som bygger på överenskommelser, där sakägarna kan välja att sätta ersättningen för de skattefria servituten högt och lågt för marköverföringen i syfte att minimera skattekostnaden.<sup>39</sup>

En möjlig lösning för problemet som uppstår vid otydliga ersättningsbeslut skulle vara att lantmäterimyndigheten förtydligar vilka delar som ersättningen gäller. När ersättningsdelarna är klara och lantmäterimyndigheten har tagit ställning är myndigheten skyldig att upprätta en avräkning enligt 5 kap 15 § FBL. Lantmäteriets utredning visar dock att avräkningen ger upphov till omfattande svårigheter för skattens beräkning. Följande exempel illustrerar:

*”A betalar 100 000 kr i ersättning till B avseende nytt servitut, B betalar 100 000 kr ersättning till C för marköverföring. Båda ersättningarna är fastighetsanknutna men bara B har gjort ett skattepliktigt förvärv. Eftersom det sker i samma förrättning upprättas en avräkning. Eftersom A är nettobetalare och C nettomottagare kommer, genom avräkning, betalningen rationaliseras så att A betalar 100 000 kr direkt till C. Det som blir oklart är om de 100 000 kr som A betalar avser ersättning för enbart mark, servitut eller om lite av varje. Oberoende av hur ersättningen fördelas borde det inte anses rimligt att beskatta A för ett förvärv som B har gjort”.*<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> LM 2020/030209 s 46 - 47

<sup>39</sup> Ibid., s 47 - 48

<sup>40</sup> Ibid., s 48 - 49



## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

Exemplet visar alltså på problematiken när avräkning ska ligga till grund för beskattningsunderlag. De kan vara betydligt mer omfattande vilket leder till att det kommer ställa högre krav på förrättningslantmätaren när det kommer till att avgöra vilka ersättningsposter som ska ingå i beräkningen av stämpelskatt. På grund av det ökade kravet och den ökade handläggningstiden som det innebär anses, enligt rapporten, ett sådant förslag inte genomförbart.

Lantmäteriet diskuterade därför andra sätt för att fastställa värdet av den förvärvade egendomen. Eftersom stämpelskatten ska beräknas på det högsta av köpeskillingen eller taxeringsvärdet. Köpeskillingen ska, i normalfallet, motsvara marknadsvärdet men om enbart en del av fastighet överförs är det inte lika lätt att avgöra vad marknadsvärdet är för den del som överförs. Problemet ligger då i att försöka bestämma vilken fastighet den överförda egendomen ska anses tillhöra samt hur man ska hantera detta vid beräkning av stämpelskatt. I förrättningen hanteras detta genom att ersättningen för den överförda egendomen hamnar någonstans mellan värdeökningen och värdeminskningen.<sup>41</sup>

Lantmäteriet redovisar att beräkningen för stämpelskatt skulle kunna hanteras på ett liknande sett men det innebär även en del svårigheter med ökat kompetensbehov och individuella bedömningar.

Enligt Lantmäteriet borde den avstående fastighetens marknadsvärdesminskning vara en bättre lämpad utgångspunkt.

Framför allt tre skäl talar för att använda marknadsvärdesminskningen, MVM, i stället för marknadsvärdesökningen, MVÖ, vid skattens beräkning.<sup>42</sup>

- 1) Det finns utvecklade metoder för att bedöma MVM.
- 2) Beskattningsbara beloppet ger en mindre påverkan på båtnadsvillkoret.
- 3) Skatteuttag baserat på MVM kommer inte skilja sig i omfattande grad i de förrättningar där skillnaden mellan MVM och MVÖ är liten, båtnaden av fastighetsregleringen blir begränsad eftersom förvärvaren normalt tar förrättningskostnader.

### 4.3.2 Klyvningsförvärv

Motiveringen för klyvningsförvärven angående vilket värde man bör använda som underlag till beskattning är som vid fastighetsregleringsförvärven, marknadsvärdet av förvärvad egendom. Det är dock lite svårare att se vilken egendom som omsätts vid klyvning kontra fastighetsreglering. Skälen till det är enligt Lantmäteriet:

*”Graderingsvärdet tar inte hänsyn till de faktiska omständigheterna på fastigheten som klyvs, bland annat bebyggelse. Alltså kommer inte marknadsvärdet att motsvara delägarnas andelar i klyvningsfastigheten. Till exempel om A äger 4/5-andelar och B äger 1/5-andel kommer graderingsvärdet för lotten som tilldelas*

---

<sup>41</sup> LM 2020/030209 s 49 - 50

<sup>42</sup> LM 2020/030209 s 51 - 53

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

*A vara fyra gånger större än graderingsvärdet för den lott som tilldelas B. Det behövs således en bedömning av värdet på eventuell byggnad som finns på klyvningsfastigheten för att avgöra värdet”.<sup>43</sup>*

Klyvningen leder i många fall till att en delägare utökar sin andel i en klyvningslott och samtidigt avstår alla andelar i de andra lotterna. Lantmäteriet kallar detta för en ”nettoöverföring av fast egendom” och pekar på att det både har skett ett förvärv och en avyttring men de tar inte hänsyn till detta med argumentet att det inte har betydelse för skattens beräkning.<sup>44</sup> De menar att bara för man har avyttrat en fastighet kan man inte minska stämpelskatt på ett nytt förvärv oavsett om förvärv och avyttring sker samtidigt eller är beroende av varandra. Alltså menar Lantmäteriet på att alla delägare alltid gör ett skattepliktigt förvärv vid klyvning.<sup>45</sup>

Vad är det då som förvärvas? Det som förvärvas är skillnaden mellan andelen man hade i klyvningsfastigheten och den andel man tilldelas i klyvningslotten. För att illustrera detta:

Om A äger 2/5 av klyvningsfastigheten och efter klyvning blir A ensam ägare till en klyvningslott. Storleken på förvärvet för A blir då 3/5 av klyvningslotten. Alltså differensen mellan den andel man hade i klyvningsfastigheten och den andel man har i klyvningslotten. Om två parter tilldelas en gemensam lott med lika andelar, 2/5 för båda i klyvningsfastigheten, hade förvärvet motsvarat 1/10 var av klyvningslotten.<sup>46</sup>

Lantmäteriet fortsätter med sin redovisning över hur värdet ska fastställas varpå skatten ska beräknas. Som med fastighetsreglering gäller samma bestämmelser om ersättning inklusive avräkning vilket innebär de problem som avsnittet ovan redovisad. Det som är annorlunda vid klyvning är att det inte uppstår några problem med hur man ska värdera det som omsätts. Klyvningslottens marknadsvärde kan enligt Lantmäteriets tankar fastställas utifrån värdeintyg och således användas för skattens beräkning.<sup>47</sup>

#### 4.1.2 Skattereduktionens storlek

Då behovet av en skattereduktion ansågs nödvändig för att inte hämma de ändamålsenliga fastighetsbildningarna och således motverka fastighetsbildningen över lag gav Lantmäteriet förslag på en skattereduktion som redovisats ovan. Juridiska personers förvärv är skattefritt upp till 350 000 kr och för fysiska personer är det skattefritt upp till 1 000 000 kr.

Gränsen grundar sig på ett vanligt fall av kringgående av stämpelskatt, de så kallade stämpelskatteförretningarna och uträkningen på reduktionen har sin grund i hur det kan se ut när klyvning används för att undvika stämpelskatt. Det typfall som användes är ett enprocentigt förvärv, genom köp, följt av klyvning där resterande del förvärvas. Beräkningen av reduktionen gjordes genom att jämföra kostnaden för ett enprocentigt lagfartsförvärv följt av klyvning samt skattereduktion med ett vanligt köp följt av

---

<sup>43</sup> LM 2020/030209 s 84 - 85

<sup>44</sup> Ibid., s 85

<sup>45</sup> Ibid., s 85 - 86

<sup>46</sup> Ibid., s 86

<sup>47</sup> Ibid., s 87

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

avstyckning och lagfart. Kostnaden för klyvningsförvärvet fick inte vara lägre än köp och avstyckning på grund av risken för substitution.<sup>48</sup>

Sammanfattningsvis kom Lantmäteriet fram till att denna reduktion är lämplig avvägning för att undvika att mindre förvärv blir skattepliktiga och bör gälla för både fastighetsregleringsförvärv som klyvningsförvärv.

## 4.2 Alternativa lösningar

### 4.2.1 Fastighetsregleringsförvärv

#### *Förbud mot överföring av lämplig fastighet*

Denna alternativa lösning presenterades i en remiss från juridiska fakulteten vid Lunds universitet över förslaget i *vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*. Lösningen som redovisades skulle innebära att man inför ett nytt villkor i 5 kap FBL som förbjuder överföring av lämplig fastighet genom fastighetsreglering. Villkoret skulle vara detsamma som finns i 8 kap 2 § 2st 1a meningen FBL. ”Fastighet får inte i sin helhet överföras till en annan fastighet eller samfällighet, om den uppfyller de i 3 kap. FBL uppställda kraven på lämplighet”. Förslaget skulle innebära att lämpliga fastigheter kvarstår och att fastighetsindelningen förbättras.<sup>49</sup>

#### *Begränsningar av möjligheterna att träffa överenskommelser*

Om man begränsar eller upphäver möjligheten att träffa överenskommelser och således omöjliggör att göra avsteg från fastighetsskyddet i 5 kap. 8 § FBL kommer större regleringar än vad fastighetsskyddet tillåter inte längre vara möjliga. Lösningen man då får göra är att använda sig av avstyckning kombinerat med sammanläggning som kan beskattas enligt gällande rätt.

Denna lösning ger dock upphov till problemet att de regleringar som görs utan medgivande från avstående fastighet förblir skattefria medan de som sker frivilligt blir skattepliktiga.

Lantmäteriet anser även att detta skulle få långsiktiga konsekvenser för förrättningens handläggning och därmed stå i strid med deras uppdrags anvisningar.<sup>50</sup>

### 4.2.2 Klyvningsförvärv

Lantmäteriets förslag när det kommer till beskattningen av klyvningsförvärv baserar sig på att det är utökningen av ägarandel som utgör förvärvet, utan att man tar hänsyn till den andel man avstår i de andra klyvningslotterna. I utredningen *vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* föreslogs ett annat alternativ, detta alternativ skulle, till skillnad från Lantmäteriets förslag, ta hänsyn till vad man avstod i

<sup>48</sup> LM 2020/030209 s 88

<sup>49</sup> LU remiss: vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet.

<sup>50</sup> LM 2020/030209 s 80 - 82

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

klyvningslotterna. Detta skulle innebära att ett förvärv genom klyvning enbart sker när en delägars andel överstiger den andel man hade i klyvningsfastigheten, vilket skulle resultera i att man enbart beskattar eventuell nettoökning.<sup>51</sup>

Om parterna träffar överenskommelse att någon av dem ska tilldelas en större lott än vad som svarar mot dennes andel får förvärvet anses ha skett som en del i fastighetsbildningen och stämpelskatt kan således fastställas med dennas fullbordan som grund.<sup>52</sup>

Lantmäteriet ansåg att detta förslag skulle leda till en del problem:

- 1) *En graderingsvärdering krävs för att avgöra vem som har gjort ett förvärv*

Om en överenskommelse träffas om avsteg från tilldelningsbestämmelser i 11 kap. 4 § FBL sker en avvikelse från huvudregeln att graderingsvärdet för varje lott ej får understiga delägens andel i klyvningsfastighetens graderingsvärde.

En delägare kan alltså medge en avvikelse från sin ägarandel men kan bli skyldig att betala ersättning i förrättningen på grund av likvidvärderingen. Överenskommelsen angående fördelningen behöver inte innebära en överenskommelse om ersättning mellan delägaren. Om det inte finns överenskommelse om ersättning kan det innebära att den som anses ha förvärvat en större del än vad tilldelningen normalt hade medgett även kommer ta emot ersättning från den part som medgett till avsteg från tilldelningsbestämmelserna.<sup>53</sup>

Utredningens synsätt resulterar alltså i att den som tilldelats klyvningslott med högre graderingsvärde än vad som svarar mot den andel man hade i klyvningsfastigheten anses ha gjort ett förvärv. Men om delägare träffar överenskommelse om avsteg från tilldelning behöver inte något graderingsvärde göras. Om ett graderingsvärde inte behöver göras och det inte specificeras vilken lott som får ett graderingsvärde som överstiger den andel delägaren hade i klyvningsfastigheten går det inte att utläsa vem som har gjort ett skattepliktigt förvärv i förrättningsakten.

Detta innebär att graderingsvärdet för varje lott och den del i klyvningsfastigheten delägaren hade måste fastställas utanför förrättningens ramar vilket resulterar i att samtliga lotter måste värderas och bekostas utanför förrättningen för att se vem som har gjort ett skattepliktigt förvärv. Detta kan resultera i att värdeintyg från delägarna kommer att ställas emot varandra då varje part vill presentera ett så lågt graderingsvärde som möjligt.

- 2) *Den ersättning som ska ligga till grund för skattens beräkning kan bli negativ*

---

<sup>51</sup> SOU 2017:27 s 311 - 313

<sup>52</sup> Ibid., s 384 - 385

<sup>53</sup> LM 2020/030209 s 91 -92

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Skattens storlek skulle enligt utredningen fastställas på samma sätt som gäller för köp, byten och andra förvärv. Den ersättning som betalas i förrättningen skulle alltså motsvara köpeskillingen vid köp. Men som redovisats ovan kan en klyvning genomföras där en delägare, som har gjort ett skattepliktigt förvärv, erhåller ersättning och inte betalar ersättning. Situationen leder till att den ersättning som ska användas för skattens beräkning blir negativ eftersom förvärvaren har mottagit ersättning.<sup>54</sup>

### 3) *Den ersättning som betalas i förrättningen avser inte det skattepliktiga förvärvet*

Det blir svårt att knyta ersättningen som har betalats i en förrättning till ett visst förvärv på grund av reglerna om ersättningsposter i FBL.<sup>55</sup>

### 4) *Jämförelsevärden blir missvisande*

Eftersom stämpelskatten ska bestämmas utifrån det högsta värdet av köpeskillingen, ersättningen enligt SOU 2017:27, och taxeringsvärdet uppstår problemet att det normalt inte finns något taxeringsvärde för fastigheter som bildas vid klyvning. Om taxeringsvärdet saknas ska jämförelsen göras, med ledning av värdeintyg eller annan utredning, mot det värde man bedömde att egendomen hade vid upprättandet av handlingen som ligger till grund för förvärvet.

Det är möjligt att ta fram ett taxeringsvärde för en klyvningslott men det skulle inte kunna jämföras med den ersättning som lottens ägare har betalat eftersom ägaren även var delägare i klyvningsfastigheten och enbart förvärvat en viss del av klyvningslottens, enligt SOU 2017:27 synsätt. Utredningen föreslog, enligt Lantmäteriet, att jämförelsevärdet skulle motsvara den andel man hade av klyvningsfastighetens taxeringsvärde, som motsvarar skillnaden mellan graderingsvärdet av den lott man förvärvat och den andel ägaren hade i klyvningsfastigheten. Alltså om klyvningslottens graderingsvärde överstiger den andel man hade i klyvningsfastigheten taxeringsvärde till exempel med 10 procent ska 10 procent av klyvningslottens taxeringsvärde användas som jämförelsevärde.

Lantmäteriet ansåg att det inte var lämpligt att ställa ersättningen mot ett jämförelsevärde som grundar sig på en graderingsvärdering, som inte tar hänsyn till faktiska omständigheter, eftersom ersättningen grundar sig på en likvidvärdering, som tar hänsyn till faktiska omständigheter. Detta leder till att jämförelsevärdet inte kan användas som en nedre spärr för beskattningsbara belopp.

Slutsatsen från Lantmäteriet blev att utredningens förslag möjligen kan minska antalet klyvningsförvärv men bedömde att det finns övervägande skäl som talar emot.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> LM 2020/030209 s 93

<sup>55</sup> Ibid., s 93

<sup>56</sup> LM 2020/030209 s 93 - 94

## 5 Fallstudie

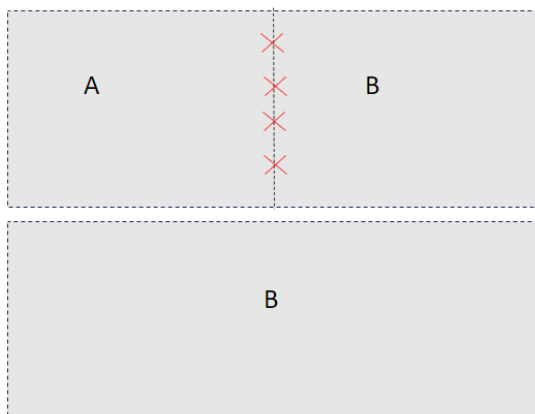
I denna del kommer en genomgång av vissa utvalda fallstudier från Lantmäteriets utredning att undersökas och analyseras utifrån dels SOU 2017:27, alternativa lösningar och mina egna tankar. Tillvägagångssättet är att jag kommer återge studierna i korthet med Lantmäteriets kommentarer för att se hur resultatet blir med deras förslag. Detta följs av hur resultatet hade blivit med förslagen från SOU 2017:27 samt de alternativa lösningarna som presenterades i rapporten. Slutligen kommer jag att ge mina egna reflektioner och tankar på situationen med syftet att försöka öppna upp för framtida diskussion samt försöka belysa eventuella svagheter och styrkor med de olika förslagen.

De studier som undersöks är de som Lantmäteriet anser vara de mest normala när man diskuterar stämpelskattförrättningar och de som representerar ”normala” förrättningar. Lantmäteriet har i sina bilagor delat upp studierna utifrån olika komplikationsgrader. De som väljs att studera i detta arbete är vad Lantmäteriet kallar för ”komplikationsgrad 1” som avser ungefär samma komplikationsgrad som enligt dagens SL. Valet är till för att enkelt kunna följa dem mest övergripande resultatet som förslagen kan mynna ut i.

### 5.1 Fastighetsregleringsförvärv

#### 5.1.1 Fallstudie 1 – Överföring av hel fastighet

I figur 1 finns ett exempel på en användning av fastighetsreglering för att undvika stämpelskatt och är ett av de tydligaste, enligt Lantmäteriet, varför det bör införas en beskattning på fastighetsregleringsförvärv. Det som sker är att fastigheten A överförs i sin helhet till fastigheten B och en överenskommen ersättning på 140 mkr betalas från ägaren av B till ägaren av A. Det är i detta fall ägaren av B som har gjort ett förvärv. Förvärvsvärdet bestäms i detta fall enligt värdeintyg eller deklaration och är detsamma som den överenskomna/beslutade ersättningen.



Figur 1. Överföring av hel fastighet.

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Med Lantmäteriets förslag ska alltså skatten beräknas på ersättningsbeslutet minus avdrag multiplicerat med procentsatsen, vilket avdrag och procentsats beror på om det är en juridisk/fysisk person som gör förvärvet. Alltså blir skatten:

$$(140 \text{ mkr} - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 5 \text{ 935 tkr (juridisk person, jp)}$$
$$(140 \text{ mkr} - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 2 \text{ 085 tkr (fysisk person, fp)}$$

Resultatet utan en skatteplikt skulle alltså bli skattebortfall på cirka 6 mkr resp. 2 mkr. Lantmäteriet bedömer att deras förslag även kommer ta bort problemet med stämpelskattförrättningar på grund av att förvärvaren måste ta med övriga kostnader i sin kalkyl, till exempel förrättningskostnader, något som inte behövs vid direkta köp. Skatten skulle med köp bli:

$$140 \text{ mkr} * 0,0425 = 5 \text{ 950 tkr (juridisk person)}$$
$$140 \text{ mkr} * 0,015 = 2 \text{ 100 tkr (fysisk person)}$$

Eftersom den ersättning som används för beräkning är högre än taxeringsvärdet finns det troligen inget incitament för förvärvaren, ur skattehänseende, att använda sig av fastighetsreglering kontra direkt köp. Om likviden i stället hade understigit taxeringsvärdet hade det möjligen funnits incitament att göra ett fastighetsregleringsförvärv för att sänka skatten och ta hem ”vinsten”. Om likviden hade varit i nivå med taxeringsvärdet eller lägre kan det ifrågasättas om värdet är representativt för marknadsvärdet, då kan beskattningsmyndigheten kräva ett intyg som styrker värdet.

### Lantmäteriets kommentar

Typexempel som motiverar varför en generell stämpelskatt behöver införas på fastighetsregleringsförvärv. Den överenskomna ersättningen överstiger taxeringsvärdet och därför finns litet eller inget, ur skattehänseende, för förvärvaren att vinna på att åtgärden genomförs som ett förvärv genom fastighetsreglering. Om ersättningen hade varit mer i nivå med taxeringsvärdet för den förvärvade fastigheten hade man kunnat ifrågasätta om detta skulle anses som representativt för marknadsvärdet, om det hade varit fallet hade beskattningsmyndigheten kunnat be om värdeintyg som styrker förvärvsvärdet.

### SOU 2017:27

Om man utgår från samma bedömning som ovan, att förvärvsvärdet är 140 mkr och förrättningskostnaden blir 50 000 kr blir skatten följande:

$$(140 \text{ mkr} * 0,0425) - 50 \text{ 000 kr} = 5 \text{ 900 tkr (jp)}$$
$$(140 \text{ mkr} * 0,015) - 50 \text{ 000 kr} = 2 \text{ 050 tkr (fp)}$$

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Skatten med köp:

140 mkr \* 0,0425 = 5 950 tkr (jp)

140 mkr \* 0,015 = 2 100 tkr (fp)

Som man kan se av resultatet blir skatten lägre jämfört med Lantmäteriets förslag, något som kan påverka att parterna i förrättningen försöker förhålla och således öka sitt skatteavdrag. Vid så pass höga ersättningsvärden kanske det är mindre troligt att de sker en allt för omfattande process då det ytterligare avdraget man kan erhålla förmodligen ligger på samma nivå som juridisk rådgivning.

Men vid lägre förvärvsvärden kan de beteendena om hur parter agerar visa sig ifall den slutgiltiga kostnaden ligger inom räckhåll för vad en förrättning kan kosta. Om man utgår från att grundkostnaden för förrättningen är 50 000 kr kommer alla förvärv som är understiger 1,2 mkr resp. 3,3 mkr ske skattefritt.

50 000 / 0,0425 = ca 1,2 mkr (jp)

50 000 / 0,015 = ca 3,3 mkr (fp)

Så för alla de förvärvsvärden som överstiger 1,2 mkr resp. 3,3 mkr kommer det finnas incitament för parterna att dra ut på tiden för förrättningen. Speciellt för de fall där en uppgörelse har skett att ena parten ska stå för alla förrättningskostnader.

### Möjliga alternativa lösningar

#### *Förbud mot överföring av lämplig fastighet*

I detta fall blir det tämligen självklart att fastighetsregleringen inte kan ske som den gör ifall ett sådant villkor som föreslogs av juridiska fakulteten i Lund antas. Det kan dock finnas ett alternativ som ändå möjliggör ett kringgående av stämpelskatt dock kommer detta kräva två förrättningar. Om detaljplanen medger kan den avstående (A) fastigheten ansöka om avstyckning som har den minsta tillåtna utformningen. Sedan köper förvärvande (B) part denna styckningslott, med en betydligt lägre stämpelskatt än regelrätt köp av hela stamfastigheten. Sedan görs en fastighetsreglering där A och B ansöker om att överföra hela fastigheten, förutom avstyckningsloten, till den nybildade fastigheten. Det som sker är en fastighetsreglering med avstyckande verkan.

#### *Begränsningar av möjligheten att träffa överenskommelser*

Det som skulle hända i detta fall ifall man inskränker rätten att träffa överenskommelser är att man inte kan använda den överenskomna likviden som förvärvsvärde ifall den skiljer sig i väsentlig grad ifrån taxeringsvärdet. A hade ett taxeringsvärde på 119 mkr och beslutad likvid var 140 mkr, alltså finns det knappast någon skattemässig fördel ifall man hade begränsat rätten. Det som hade skett är förmodligen att parterna försöker ange värdeintyg som visar på att fastighetsregleringen inte sänker eller höjer graderingsvärdet i väsentlig mån, något som i detta fall skulle vara svårt att visa eftersom fastigheten i sin helhet överförs.



### Mina egna tankar

Precis som Lantmäteriet skriver i sina kommentarer är detta nog det tydligaste exemplet på varför det bör införas en stämpelskatt på fastighetsregleringsförvärv men samtidigt kan man ställa sig tanken om deras förslag har varit för inriktade på liknande fall vid utformningen av förslaget.

Liknande fall togs upp i vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet, SOU 2017:27, vilket bidrog till att det fanns motivering att införa en generell stämpelskatteplikt då FBL används i ett skatteundandragande syfte. En av motiveringarna som ges är att det inte kan anses lämpligt eller lagens intention att man ska kunna planera sina förvärv i syfte att undvika beskattning och att det underminerar förtroendet för lantmäterimyndigheten.

En annan motivering är att de så kallade stämpelskatteförrättningarna tar samhällsenliga resurser och tid i anspråk vilket bidrar till en ökad handläggningstid. Syftet med fastighetsbildningslagen är att indelningen av fastigheter ska bli mer lämpliga för sitt ändamål vilket inte alltid sker, speciellt inte om man enbart använder sig av lagens möjligheter för att undvika stämpelskatt.

Det som jag funderar på är om detta är tillräckligt för att man ska kunna motivera ett generellt förslag som Lantmäteriet nu gör. En annan tanke är att det möjligtvis läggs för mycket fokus på att skatteintäkterna faller bort. Det man då kan ställa sig är om det fiskala intresset ska väga över det enskilda. En fiskal skatt, som stämpelskatt, ska bidra till finansieringen av de offentligt gemensamma utgifterna, men är det rätt väg att gå genom att försöka sjösätta ett så pass omfattande lagförslag som det nu har gjorts eller finns det ”lättare” lösningar?

De alternativa lösningarna skulle kunna vara en möjlighet att förhindra dessa typer av fall men som redovisat ovan finns det fortfarande möjlighet att kringgå stämpelskatten genom avstyckning följt av fastighetsreglering.

Stämpelskatten har varit uppe för diskussion innan, till exempel i Stämpelskatteutredningen,<sup>57</sup> men här accepterade man mer eller mindre att ett visst skattebortfall. På grund av acceptansen föreslog man inte heller några förslag hur beskattning ska ske när det uppstår vid fastighetsregleringar. Vilka förändringar har skett för att det nu ska anses motiverat att införa en stämpelskatteplikt, är det fler s.k. skatteförrättningar till antalet eller är det skattebortfallet som driver mest.

### **5.1.2 Fallstudie 2 - Överföring av ett område**

I figur 2 är det en överföring av ett område med två berörda fastigheter, NS2 och NS4. Området överförs från NS2 till NS4 efter en överenskommen ersättning på 560 tkr. Den som har gjort ett förvärv är i detta fall ägaren till NS4 och omfattas inte av något undantag. Förvärvsvärdet kan bestämmas utifrån den överenskomna ersättningen eller genom en bedömning av värdeminskningen för NS2.

---

<sup>57</sup> SOU 1983:8

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Förändring av taxeringsvärde för NS2 bedöms vara 440 tkr.



Figur 2. Överföring av ett område.

Om den överenskomna ersättningen anses godkänd och representativ blir skatten följande:

$$(560 \text{ tkr} - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 8\,925 \text{ kr (juridisk person)}$$

$$(560 \text{ tkr} - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 0 \text{ kr (fysisk person)}$$

Skatten med köp skulle bli:

$$560 \text{ tkr} * 0,0425 = 23\,800 \text{ kr (jp)}$$

$$560 \text{ tkr} * 0,015 = 8\,400 \text{ kr (fp)}$$

Om värdeminskning ska användas kan det ske genom att räkna upp taxeringsvärdesminskning med ett index (i detta fall används index 2,0 av Lantmäteriet). Skatten blir då följande:

$$((2,0 * 440 \text{ tkr}) - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 22\,525 \text{ kr (juridisk person)}$$

$$((2,0 * 440 \text{ tkr}) - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 0 \text{ kr (fysisk person)}$$

Skatten med köp skulle bli:

$$880 \text{ tkr} * 0,0425 = 37\,400 \text{ kr (jp)}$$

$$880 \text{ tkr} * 0,015 = 13\,200 \text{ kr (fp)}$$

Lantmäteriets kommentar

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Detta fall visar att det finns olika möjligheter för att bestämma förvärvsvärdet vid förvärv av fastighetsdelar, antingen genom betald ersättning eller uppräknig av taxeringsvärdesförändring.

SOU 2017:27

Då båda förvärven understiger vad man kan kalla tröskeln på 1,2 mkr resp. 3,3 mkr kommer förmodligen fallet inte att öka deras incitament att förhålla förrättningen för att åtnjuta ett större skatteavdrag, eftersom det blir skattefritt för alla förvärv under tröskeln. Men om man antar att fastigheternas värde är 1,4 mkr resp. 3,5 mkr och förrättningskostnaden är 50 000 kr, efter överklagan eller annan tidsfördröjning som görs av parterna kan den landa på 75 000 kr. Underlaget för skatt skulle då bli:

$$(1,4 \text{ mkr} * 0,0425) - 50 \text{ tkr} = 10 \text{ tkr (jp)}$$

$$(1,4 \text{ mkr} * 0,0425) - 75 \text{ tkr} = 0 \text{ kr (jp)}$$

$$(3,5 \text{ mkr} * 0,015) - 50 \text{ tkr} = 3 \text{ tkr (fp)}$$

$$(3,5 \text{ mkr} * 0,015) - 75 \text{ tkr} = 0 \text{ tkr (fp)}$$

Förslaget har nackdelarna att det öppnar upp för hur parter kan tänkas agera när det kommer till förrättningsprocessen, en annan nackdel är att osäkerheten om vilket slutgiltigt värde som kommer användas som underlag för stämpelskatten ökar. Det kommer således att kräva en mer omfattande process än nödvändigt och hämma effektiviteten av förrättningar.

En annan negativ synvinkel är hur det blir när en fastighet avstår mark genom tvångsförfarande. Tvångsförrättningar är normalt sett mer tidskrävande och vanligtvis är det den sökande, mottagande part, som står för förrättningskostnaderna.<sup>58</sup> Detta kan leda till att denne åtnjuts ett relativt generöst skatteavdrag. Det kan uppstå liknande ”oskälig” reduktion ifall parterna kommer överens, utanför förrättningens ramar, om att det är ena parten som ska stå för alla förrättningskostnader. För att illustrera, fysisk person:

Förrättningskostnaden mellan två parter (A&B) är 100 000 kr. I normal fallet skulle kostnaden betalas lika eller vad som är skäligt, i detta fall 50/50. Om A tar på sig hela förrättningskostnaden kommer denne att åtnjuta ett avdrag på 100 tkr.

50/50 delning:

$$\text{A: } (4,0 \text{ mkr} * 0,015) - 50 \text{ tkr} = 10 \text{ tkr}$$

$$\text{B: } (4,0 \text{ mkr} * 0,015) - 50 \text{ tkr} = 10 \text{ tkr}$$

100/0 (A förvärvar)

$$\text{A: } (4,0 \text{ mkr} * 0,015) - 100 \text{ tkr} = 0 \text{ kr}$$

Genom att A tar på sig hela förrättningskostnaden undviker alltså den parten stämpelskatt på 10 tkr.

---

<sup>58</sup> LM 2020/030209 s 72

### Möjliga alternativa lösningar

#### *Förbud mot överföring av lämplig fastighet*

Båda fastigheterna är varaktigt lämpade efter förrättningen enligt 3 kap. 1 § FBL alternativet är alltså tandlöst i detta fall.

#### *Begränsningar av möjligheten att träffa överenskommelser*

Fastighetsskyddet i 5 kap. 8 § FBL skulle aktiverats i detta fall men om det inte anses att överföringen bidrar till att avträdande fastighet överför mer än vad som kan tålas så tillåts ändå regleringen. Det som i stället skulle kunna hända är att den överenskomna ersättningen inte skulle kunna användas som underlag för skattens beräkning då den understiger taxeringsvärdesminskningen. Ersättningen skulle förmodligen inte anses representativ för marknadsvärdet vilket leder till att värdeintyg måste upprättas som styrker motsatsen.

#### *Mina egna tankar*

I detta fall där fastighetsägarna är överens om ersättningen förstår jag inte varför Lantmäteriet föreslår att taxeringsvärdesminskning ska användas när man har byggt upp motivering kring att marknadsvärdesminskning, MVM, ska och kan användas vid fastighetsreglering. Det borde inte finnas några svårigheter att göra en bedömning av MVM eftersom båda fastigheterna även efter förrättningen kommer vara lämpliga. Det borde alltså vara relativt enkelt att ta fram jämförelsevärden genom att använda sig av genomsnittsvärdesprincipen, GVP. Det förloras och vinnas inte heller någon ytterligare byggrätt utan det är endast en liten del tomtmark som överförs.

Visserligen skulle värdet som tas fram genom GVP inte representera en värdeförändring utan en fördelning av vinsten som skulle kunna jämföras med den överenskomna ersättningen. Här borde det alltså läggas större vikt på lantmätaren att i förrättningen skaffa sig en uppfattning om ersättningen kan anses representativ för marknadsvärdet. Om den inte anses vara det kan man återigen behöva kräva in värdeintyg som styrker att ersättningen motsvarar marknadsvärdet. Detta leder till att man ännu en gång hamnar i problematiken att värdeintygen spelar en stor roll vid fastställande av förvärvsvärdet.

Om en reglering medför ändring i taxeringsvärdet, till exempel om det området som överförs gör att tillträdande fastighet hamnar närmare strand eller dylikt som kan öka taxeringsvärdet borde det lämpligen vara denna del som ska användas som jämförelsevärde eftersom det är vad man faktiskt har förvärvat. Alltså inte att man ska använda avträdande fastighets eventuella taxeringsvärdesminskning, det kanske inte uppstår någon sådan om man enbart överför en mindre oväsentlig del.

Om man bortser från vilket värde som kommer användas som underlag till beskattning kan man fortfarande ställa sig frågan om Lantmäteriets förslag inskränker rådigheten över frivilliga överföringar i en allt för stor omfattning?

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Visserligen har utredningen tagit hänsyn till detta genom att införa en skattereduktion som ska fungera som en slags ventil där mindre ändamålsenliga fastighetsbildningsåtgärder inte blir skattepliktiga. Men borde förslaget i stället ha en mer tydlig inriktning på att det är de förvärv som inte medför en förbättring av fastighetsindelningen som borde omfattas?

Till exempel om förvärvsvärdet är högre än skattereduktionen men fastighetsindelningen förbättras i väsentlig mån borde ingen stämpelskatteplikt uppstå. På så sätt kan man komma åt förrättningar som sker i skatteundrandragande syfte.

Mitt förslag är en komplettering till Lantmäteriets förslag på undantag vid stämpelskatteplikt i 6 § 2st. SL ”Skatteplikt föreligger inte vid förvärv genom byte *eller fastighetsreglering* i den mån ersättningen utgörs av annan fast egendom, *beslutad ersättning*, om bytet eller fastighetsregleringen sker för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning eller utgör ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering”.

Det jag vill lägga till är att om fastighetsreglering sker för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning borde även förvärv som sker mot ersättning i form av pengar ingå i undantaget. För att åstadkomma detta behövs dock bestämmelsen i 5 kap. 4 § FBL bli tvingande och inte längre vara dispositiv eftersom en överenskommelse leder till att den inte realiserar i nuläget.

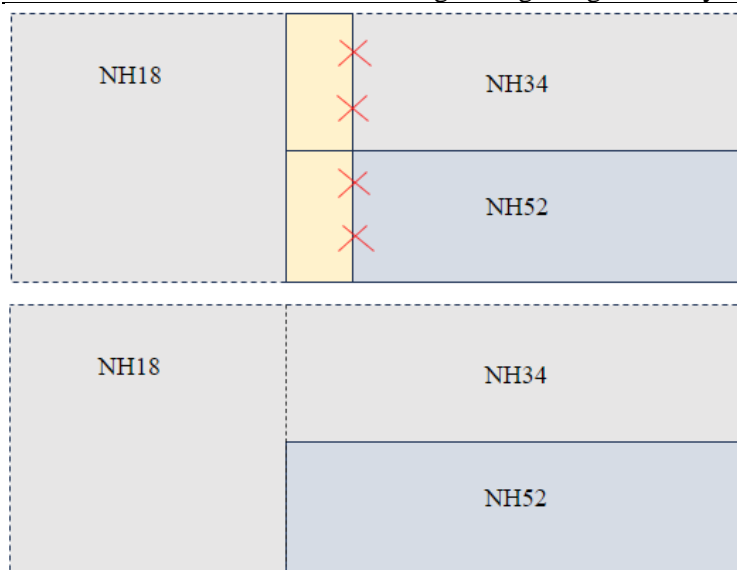
### 5.1.3 Fallstudie 3 – Tre fastigheter två områden

I figur 3 visas en överföring av två områden med tre berörda fastigheter, NH18, NH34 och NH52.

Från NH18 överförs ett område med en överenskommen ersättning på 260 tkr till NH34. I samma förrättning överförs ett område från NH18 till NH52, ersättning efter överenskommelse är 120 tkr. Förändringen av taxeringsvärdet genom de två avståenden bedöms vara 176 tkr för NH18 (120 tkr för avstående till NH34 och 56 tkr för avstående till NH52). Det har alltså skett två förvärv varav inget är undantag är tillämpligt, ett av NH34 och ett av NH52.

Det första förvärvet medför inte några direkta svårigheter utan är snarlik det ovanstående exemplet men för det andra förvärvet har uppstått problematiken över hur man ska behandla upphävande av rättigheter. I detta fall beror problematiken på att de två delägare av egendomen och därmed två förvärvare. Alltså måste förvärvsvärdet, värdeminskning och reduktionen delas på dessa.

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv



Figur 3. Överföring av två områden, tre berörda fastigheter.

För det första förvärvet ska ägaren till NH34 betala 260 tkr till NH18. Om beslutad likvid används som förvärvsvärde blir skatten:

$$(260 \text{ tkr} - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 0 \text{ kr (jp)}$$

$$(260 \text{ tkr} - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 0 \text{ kr (fp)}$$

Om en värdeminskning genom uppräkningsvärde, med 2,0 index, används blir skatten:

$$((2,0 * 176 \text{ tkr}) - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 85 \text{ kr (jp)}$$

$$((2,0 * 176 \text{ tkr}) - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 0 \text{ kr (fp)}$$

För det andra förvärvet som behandlar marköverföring och upphävande av rättigheten ska ägaren till NH52 betala 56 tkr till NH18. Här sker beräkningen genom att använda värdeminskningen för taxeringsvärdet:  $2,0 * 56 \text{ tkr} = 112 \text{ tkr}$ , detta belopp fördelas sedan utifrån ägarandelarna  $2/3$  och  $1/3$ .

$$(112 \text{ tkr} * 2/3) - (350 \text{ tkr} * 2/3) = 0 \text{ kr (jp)}$$

$$(112 \text{ tkr} * 2/3) - (1 \text{ mkr} * 2/3) = 0 \text{ kr (fp)}$$

Med köp skulle skatten bli (NH34):

$$260 \text{ tkr} * 0,0425 = 11 \text{ 000 kr (jp)}$$

$$260 \text{ tkr} * 0,015 = 3 \text{ 900 kr (fp)}$$

Alternativt:

$$352 \text{ tkr} * 0,0425 = 15 \text{ 000 kr (jp)}$$

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

$352 \text{ tkr} * 0,015 = 5\,000 \text{ kr (fp)}$

För NH52 hade skatten, genom värdeminskning och uppdelning av ägarandel, blivit:

$(112 \text{ tkr} * 2/3) * 0,015 = 1\,000 \text{ kr (fp)}$

$(112 \text{ tkr} * 1/3) * 0,015 = 560 \text{ kr (fp)}$

#### Lantmäteriets kommentar

Detta fall visar problemet som uppstår hur man ska behandla upphävande av en rättighet som förekommer i samma förrättning som överföring av egendom. Det blir svårt att hänvisa till den betalda likvid och använda denna som förvärvsvärdet, dvs underlaget till beskattning. Här visas dock den positiva sidan av den skattereduktion som föreslås, reduktionen medför att mindre förvärv kommer befrias från skatt samtidigt som det effektiviserar förfarandet. Det är marginella värden som går förlorade om förslaget införs.

#### SOU 2017:27

I detta fall ligger fastigheterna återigen under tröskeln för undantag men om man i stället kollar på det andra förslaget i utredningen, undantag upp till ett belopp motsvarande avgiften för lantmäteriförrättningen, kan man se att det finns lite mer svängrum för hur parter agerar. Som beskrivit ovan kan det finnas skattemässiga incitament för parterna att förhålla processen men eftersom det gäller marginella värden kommer resultatet förmodligen bli att parterna kommer överens om uppdelning av förrättningskostnaderna för att gemensamt sänka eventuell stämpelskatt.

#### Möjliga alternativa lösningar

##### *Förbud mot överföring av lämplig fastighet*

Fastigheterna är varaktigt lämpade efter förrättningen enligt 3 kap. 1 § FBL så alternativet är tandlöst i detta fall.

##### *Begränsningar av möjligheten att träffa överenskommelser*

Fastighetsskyddet i 5 kap. 3 § FBL skulle aktiverats i detta fall men om det inte anses att överföringen bidrar till att avträdande fastighet överför mer än vad som kan tålas så tillåts ändå regleringen. Det som i stället skulle kunna hända är att den överenskomna ersättningen inte skulle kunna användas som underlag för skattens beräkning då den understiger taxeringsvärdesminskningen. Ersättningen skulle förmodligen inte anses representativ för marknadsvärdet vilket leder till att värdeintyg måste upprättas som styrker motsatsen.

Mina egna tankar

Ännu en gång använder Lantmäteriet sig av taxeringsvärdesminskningen och inte värdeminskningen när underlaget till skatt tas fram. Det nämns inte heller varför man inte försöker ta reda på detta, ett alternativ skulle kunna vara att det underlaget kommer ifrån överenskommelsen och således finns det ingen anledning att genomföra en värdering av området och rättigheten som överförs.

Om man hade begränsat rättigheten hade det förmodligen inte skett någon större skillnad eftersom den del som avträdande fastighet släpper antagligen inte kommer aktivera fastighetsskyddet. Men när man ser på rättigheter som upphävs eller förflyttas mellan fastigheter har Lantmäteriet redan gjort klart att detta kan innebära problem hur och om ersättningen för dem ska tas med i underlaget. Det känns dock som Lantmäteriet försöker generalisera problemet i stället för att lägga fram riktlinjer för hur en eventuell bedömning skulle kunna se ut.

Problemet med att se om och hur ersättningen innehåller delen för rättigheten och inte marken som överförs borde lämpligen förrättningslantmätaren, FLM, utan större svårigheter kunna bedöma under förrättningen. FLM borde lämpligen kunna i första hand avgöra om rättigheten och egendomen som överförs har en sammankoppling, i så fall borde ersättningen för rättigheten ingå i underlaget till skattens beräkning.

I andra hand borde FLM kunna avgöra om värdet, som rättigheten kan innebära, är så pass högt att ersättningen bör ingå i underlaget.

I tredje och sista hand om det är svårt att knyta an eller se en koppling mellan rättighet och egendom borde FLM kunna kräva in vilken del som ersättningen grundar sig på och därefter se om det är en skattemässig fördelning. Om all ersättning, enligt parterna, ska gälla för rättigheten och det är uppenbart att det sker på grund av att man vill kringgå skatten ska värdeintyg krävas som styrker värdet av den överförda egendomen.

Om FLM underrättar parterna om detta tidigt i förrättningen att det kan krävas intyg kan det ge ett visst incitament att man inte försöker vilseleda genom att säga att all ersättning ska gälla för rättigheten på grund av den kostnad som kan uppstå när parterna själva måste upprätta värdeintyg.

## **5.2 Klyvningsförvärv**

### **5.2.1 Fallstudie 4 – 50/50 klyvning**

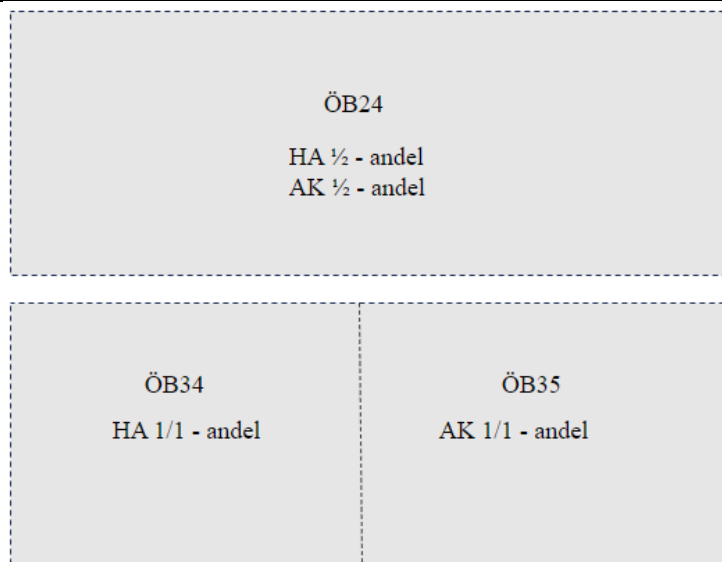
I figur 4 har man en likadelning av en fastighet, ägs med lika andelar av två personer.

Genom klyvningen delas stamfastigheten, ÖB24, upp i två lotter. Den ena lotten, ÖB 34, tillfaller HA och den andra lotten, ÖB 35 tilldelas AK.



Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---



Figur 4. 50/50 klyvning

På ÖB34 finns ett bostadshus, vedbod och en bastu.  
På ÖB35 finns ett bostadshus, garage och en sjöbod.

Ägaren till ÖB34 önskar att få sjöboden på sin tomt och ägaren till ÖB35 önskar få bastun, detta sker genom att i förrättningen besluta att sjöbod resp. bastu rivs och återförs enligt önskemål. De träffar en överenskommelse om att någon ersättning inte ska utgå.

Förvärven som har skett är alltså:

HA har förvärvat en ½ andel av ÖB34

AK har förvärvat en ½ andel av ÖB35

Båda förvärven är skattepliktiga och kräver att ägarna deklarerar värdet av den egendom de har blivit tilldelade.

Marknadsvärdet för resp. egendom samt del av förvärv är:

ÖB34 värde: 6,5 mkr. Andel HA: 3,25 mkr

ÖB35 värde: 7,75 mkr. Andel AK: 3,875 mkr

Beloppen utgör underlaget för beräkning av skatt, med den reduktion som föreslås blir skatten:

HA

$(3,25 \text{ mkr} - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 123 \text{ 000 kr (jp)}$

$(3,25 \text{ mkr} - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 34 \text{ 000 kr (fp)}$

AK

$(3,875 \text{ mkr} - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 145 \text{ 000 kr (jp)}$

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

$(3,875 - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 43\ 000 \text{ kr (fp)}$

Utan skattereduktion:

HA

$3,25 \text{ mkr} * 0,0425 = 138\ 000 \text{ kr (jp)}$

$3,25 \text{ mkr} * 0,015 = 49\ 000 \text{ kr (fp)}$

AK

$3,875 \text{ mkr} * 0,0425 = 165\ 000 \text{ kr (jp)}$

$3,875 \text{ mkr} * 0,015 = 58\ 000 \text{ kr (fp)}$

Lantmäteriets kommentar

Fallet visar att det kommer bli vanligare med skatteuttag vid klyvning än fastighetsreglering, i alla fall när det gäller s.k. rena förrättningar och inte de som enbart syftar till att undvika skatt. En bidragande faktor till detta är att skatteobjektet vid klyvning handlar, till skillnad från fastighetsreglering, ofta om hela och bebyggda fastigheter. Eftersom det i detta fall handlade om en delägare till varje nyskapad lott behövdes ingen uppdelning av reduktionen göras, något som kan bli fallet vid fler delägare och alltså bidra till att skatteuttag blir vanligare på klyvningsförvärv

SOU 2017:27 Nettoökning som ett skattepliktigt förvärv

Med förslaget från SOU 2017:27 hade den stora skillnaden varit att man enbart blir beskattad för den nettoökning man erhåller. Om graderingsvärdet för den andel man erhåller överstiger den andel av graderingsvärdet man hade i klyvningsfastigheten får den summan som överstiger ursprunglig andel anses vara en nettoökning och således har ett skattepliktigt förvärv skett.

Nackdelen med förslaget blir som Lantmäteriet redovisade att något graderingsvärde inte behöver upprättas vid en överenskommelse om avsteg från tilldelningsbestämmelserna. Det kommer alltså behöva ske utanför förrättningens ramar.

Mina egna tankar

I detta fall tycker jag det är intressant att Lantmäteriet äntligen lyfter att värdeintygen kan få en negativ påverkan vid fastställande av underlag till beskattning. De nämner att med förslaget från SOU 2017:27 kan det uppstå onödigt många värdeintyg med motstridiga uppgifter för att försöka få ner graderingsvärde på den lott man tilldelats så lågt som möjligt. Trots att det nämns föreslås inget förslag hur man ska hantera motstridiga värdeintyg vilket jag kan sakna om man nu vill använda detta som argument.

Trots att förslaget från SOU 2017:27 kan innehålla en del problematik att likvidvärde inte behöver upprättas vid överenskommelse om avsteg ser jag ändå denna lösning som mer lämplig än den som Lantmäteriet

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

föreslår. Som jag tolkar Lantmäteriet förslag ser dem i princip allt som ett förvärv oavsett omständighet men är det rimligt att bli beskattad för ½-andel när man har av sagt sig motsvarande ½-andel i klyvningsfastigheten?

Förslaget skulle enligt mig enbart mynna ut i en låsning av klyvningar vilket motstrider syftet med fastighetsbildningslagen. Om parter som äger lika stora andelar av klyvningsfastigheten inte längre kan få göra avsteg från tilldelningsbestämmelserna kommer visserligen klyvningsförvärv, som enbart sker för skatteundandragande, att minska om inte upphöra helt. Men om man gör det för att upphäva samägande eller på grund av andra omständigheter anser jag inte det lämpligt att man blir beskattad i samband med att man avsäger sig rätten till en annan del.

Jag skulle vid klyvningsförvärv därför vilja påstå att förslaget i SOU 2017:27 är bättre lämpad för att hindra s.k. skatteförrättningar då den, i min mening, mer siktar in sig på snedklyvningarna som vi kommer se i fallstudie 3.

### 5.2.2 Fallstudie 5 – Olika andelar

I figur 5 har man återigen en fastighet, TD2 som ska klyvas mellan två delägare men här ägs fastigheten med olika andelar. MG äger 2/3 och GH äger 1/3. De lotter som bildas är TD9 och TD10. Fördelningen ser efter klyvning ut så här:

GH tilldelas TD10 (1/1 andel)

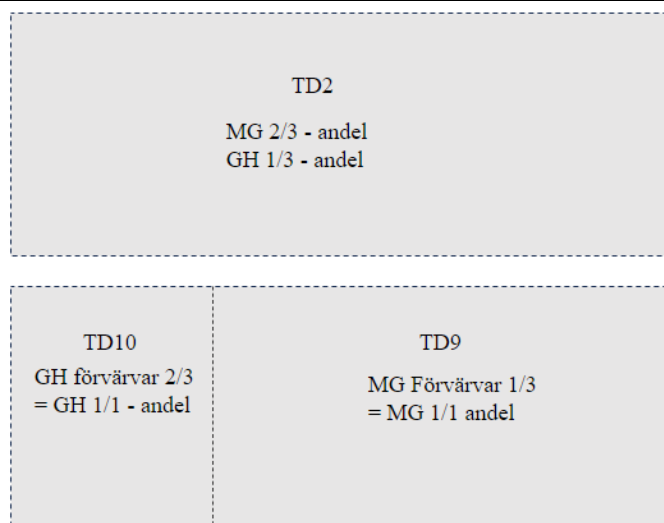
MG tilldelas TD9 (1/1 andel)

I förrättningen görs en graderings- och likvidvärdering som ligger till grund för ersättningsbeslutet där MG ska betala 5 mkr till GH.

MG förvärvar 1/3 av TD9 och GH förvärvar 2/3 av TD10. Värdet som bestäms för resp. lott är enligt värdeintyg 28,5 mkr (TD9) och 14,7 mkr (TD10).

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---



Figur 5. Olika andelar.

Underlaget för skatt, uppdelat på förvärv, blir följande:

$$28,5 \text{ mkr} * 1/3 = 9,5 \text{ mkr (MG)}$$
$$14,7 \text{ mkr} * 2/3 = 9,8 \text{ mkr (GH)}$$

Efter skattereduktion:

$$(9,5 \text{ mkr} - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 390 \text{ 000 kr (jp)}$$
$$(9,5 \text{ mkr} - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 128 \text{ 000 kr (fp)}$$
$$(9,8 \text{ mkr} - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 402 \text{ 000 kr (jp)}$$
$$(9,8 \text{ mkr} - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 132 \text{ 000 kr (fp)}$$

Utan skattereduktion:

$$9,5 \text{ mkr} * 0,0425 = 404 \text{ 000 kr (jp)}$$
$$9,5 \text{ mkr} * 0,015 = 143 \text{ 000 kr (fp)}$$
$$9,8 \text{ mkr} * 0,0425 = 417 \text{ 000 kr (jp)}$$
$$9,8 \text{ mkr} * 0,015 = 147 \text{ 000 kr (fp)}$$

#### Lantmäteriets kommentar

Fallet visar på en fastighet, vars värde, ligger betydligt över genomsnittet om den ägs av fysiska personer. Det kraftiga skatteuttaget kan påverka viljan att genomföra klyvningen men beroende på hur framtida planer är det svårt att sja om det. En negativ effekt av förslaget är att det behöver göras en grundlig värdering av innehållet på respektive fastighet för att beräkna fram ett korrekt värde som ska ligga till grund för skatten. En tanke för att underlätta detta är att detta sker i samband med kommande fastighetstaxering.

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

SOU 2017:27 Nettoökning som ett skattepliktigt förvärv

I detta fall finns en gradering och likvidvärdering så lantmäteriets redovisning att avsaknaden av graderingsvärdet kan ställa till med problem gäller inte.

GH har av sagt sin andel, 1/3, i TD2

MG har av sagt sina andelar, 2/3, i TD2

Eftersom förslaget endast ska beskatta nettoökningen behöver man veta om den lotts graderingsvärde man blir tilldelad överstiger den andel man hade av klyvningsfastighetens graderingsvärde.

Eftersom förslaget endast ska beskatta nettoökningen d.v.s. om andelen man förvärvar genom klyvningen överstiger den andel man hade i klyvningsfastigheten anses det som ett skattepliktigt förvärv.

Om den andel av likvidvärdet som GH hade i klyvningsfastigheten, TD2, understiger vad GH har förvärvat genom likvidvärdet av den nya lotten TD10 anses inte något skattepliktigt förvärv ha skett.

Om klyvningsfastighetens marknadsvärde är det sammanlagda värdet av lotterna, 43,2 mkr, är den andel GH äger värd 14,4 mkr och MG:s andel är värd 21,6 mkr.

Resultatet med förslaget från SOU skulle alltså bli att båda parter har gjort ett skattepliktigt förvärv då den nya lottens värde överstiger vad parterna hade i klyvningsfastigheten. Om förräntningskostnaden bestäms till 100 000 kr och parterna delar avgiften blir det följande:

Klyvningsfastighets värde: 21,6 mkr (MG, 2/3)

Marknadsvärde klyvningslott: 28,5 mkr (MG, 1/1)

Nettoökning: 28,5 mkr – 21,6 mkr = 6,9 mkr

Stämpelskatt:

$(6,9 \text{ mkr} * 0,0425) - 50\,000 \text{ kr} = 243\,000 \text{ kr (jp)}$

$(6,9 \text{ mkr} * 0,015) - 50\,000 \text{ kr} = 54\,000 \text{ kr (fp)}$

Klyvningsfastighets värde: 14,4 mkr (GH, 1/3)

Marknadsvärde klyvningslott: 14,7 mkr (GH, 1/1)

Nettoökning: 14,7 mkr – 14,4 mkr = 0,3 mkr

Stämpelskatt:

$(0,3 \text{ mkr} * 0,0425) - 50\,000 \text{ kr} = 0 \text{ kr (jp)}$

$(0,3 \text{ mkr} * 0,015) - 50\,000 \text{ kr} = 0 \text{ kr (fp)}$

Mina egna tankar

Det första jag vill påpeka är att det inte fanns ett graderingsvärde för klyvningsfastigheten i utredningens fallstudie. Därför har jag antagit att klyvningsfastighetens graderingsvärde är den sammanlagda summan av de två klyvningslotterna som bildas, något som förmodligen hamnar under det verkliga värdet.

## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

Oavsett om det hamnar under blir slutresultatet att båda har gjort ett skattepliktigt förvärv enligt SOU 2017:27 då deras andel i klyvningslotten överstiger vad de hade i klyvningsfastigheten. Med förslaget i SOU blir det sannolikt i detta fall att parterna kommer överens om att MG ska ta på sig alla förrätningskostnader för att utnyttja undantaget upp till ett belopp motsvarande förrätningskostnaden. MG kommer då sänka underlaget för stämpelskatt med ytterligare 50 000 kr.

En fundering som dyker upp är hur den ersättning som MG ska betala till GH ska behandlas. I Lantmäteriets redovisning görs ingen direkt anknytning till denna del, det framgår endast att ersättningen är beslutad utifrån en graderings- och likvidvärdering. Men hur denna har gjorts redovisas inte, om man gör en värdering utifrån de värdena som finns i fallstudien skulle en ersättning hamna på 300 000 kr, långt ifrån 5 mkr som lantmäterimyndigheten har beslutat.

Deras resonemang att det är svårt att hänvisa till vilken del som ersättningen tillhör borde inte vara allt för omständligt när det gäller klyvning mellan två delägare. Visserligen kan det vara svårt att avgöra hur mycket av den överenskomna ersättningen som ska ingå i skattens beräkning om det finns flera ersättningsposter, men förrättningslantmätaren skulle vid betydande ersättning rimligtvis kunna kräva intyg eller göra en grundlig undersökning till vilka poster som ersättning tillhör.

Oavsett hur deras graderings- och likvidvärdering gick till borde ändå en ställning tas till den ersättning som beslutas, en ersättning på 5 mkr är nog utan större tvivel en typ av köpeskilling mellan parterna, alltså borde den ingå i underlaget till skatten beräkning.

Om man vänder på det och ser det utifrån SOU 2017:27 förslag kan det motiveras att den ersättning man mottar rimligtvis bör knytas an till värdet av den tilldelade lotten. Alltså att GH förvärvar sin klyvningslots värde inklusive 5 mkr. Då hamnar man, genom nettoökningen, på 5,3 mkr vilket skulle innebära en betydligt högre stämpelskatt än om ersättningen inte ingår.

Det kan dock anses som oskäligt att beskatta GH för det skattepliktiga förvärvet inklusive ersättning, i så fall skulle alla som säljer fastigheter behöva betala en stämpelskatt.

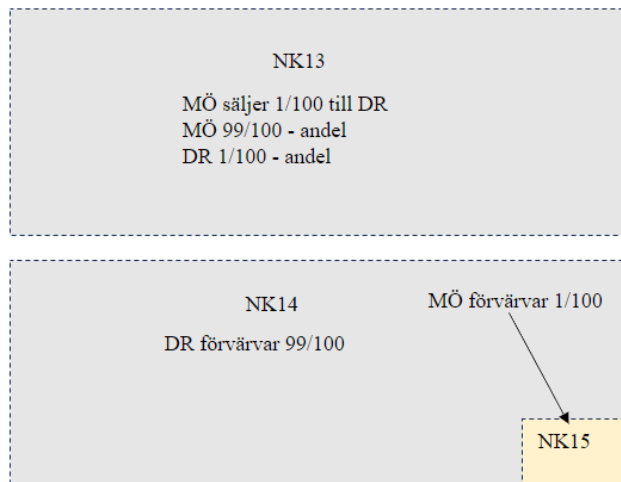
Det behövs en mer utförlig analys av hur man ska gå till väga angående ersättningen vid klyvning, både gällande Lantmäteriets förslag och SOU:s för att klarlägga behandlingen om vad som ska ingå i underlaget till stämpelskatt.

### 5.2.3 Fallstudie 6 - Snedklyvning

I figur 6 sker en s.k. snedklyvning av fastigheten NK13, snedklyvningen innebär att ägaren till NK13, MÖ, går med på en klyvning där fastigheten delas upp i två men där ena lotten är betydligt mindre än den andra. Det har skett en försäljning av stamfastighetens andelar där förvärvande part, DR, har köpt in sig med en väldigt lite andel, 1/100. Mellan de två delägarna bestäms att fastigheten ska klyvas varpå lotterna NK14 och NK15 bildas och DR kommer erhålla en större andel av stamfastigheten. Enligt överenskommen ersättning mellan delägarna ska DR betala 269 mkr till MÖ.

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---



Figur 6. Snedklyvning

De förvärv som har gjorts är således:

DR har förvärvat 99/100 av NK14

MÖ har förvärvat 1/100 av NK15

Båda parter lämnar värdeintyg över den lott de erhåller vilket är:

NK14, 272 mkr

NK15, 10 mkr

Med skattereduktion och andel av förvärv blir underlaget för skatt:

MÖ

$$((10 \text{ mkr} * 1/100) - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 0 \text{ kr (jp)}$$

$$((10 \text{ mkr} * 1/100) - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 0 \text{ kr (fp)}$$

DR

$$((272 \text{ mkr} * 99/100) - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 11,430 \text{ mkr (jp)}$$

$$((272 \text{ mkr} * 99/100) - 1 \text{ mkr}) * 0,015 = 4,2 \text{ mkr (fp)}$$

Utan skattereduktion

MÖ

$$10 \text{ mkr} * 1/100 * 0,0425 = 4 \text{ 300 kr (jp)}$$

$$10 \text{ mkr} * 1/100 * 0,015 = 1 \text{ 600 kr}$$

DR

$$272 \text{ mkr} * 99/100 * 0,0425 = 11,445 \text{ mkr (jp)}$$

$$272 \text{ mkr} * 99/100 * 0,015 = 4,04 \text{ mkr (fp)}$$

Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Lantmäteriets kommentar

Fallet visar ett typexempel på hur snedklyvning har använts för att undvika stämpelskatt, i ett senare scenario är det sannolikt att ägaren till NK14 förvärvar den resterande del av NK15 genom fastighetsreglering och således blir ensam ägare till hela fastigheten. Med förslaget kommer sannolikt dessa typer av förrättningar att upphöra helt då processen blir mer långtgående och med en större osäkerhet än ett direkt köp.

SOU 2017:27 Nettoökning som ett skattepliktigt förvärv

Resultatet blir nästan samma som med Lantmäteriets förslag på grund av att andelarna är så pass skilda att den andel som DR får i den tilldelade klyvningslotten väsentligt överstiger den andel som DR hade i klyvningsfastigheten.

Om klyvningsfastighetens marknadsvärde är det sammanlagda värdet av lotterna, 282 mkr, är den andel DR äger värd 2,82 mkr och MÖ:s andel är värd 279,2 mkr. Det kommer alltså med dessa värden enbart vara DR som anses ha gjort ett skattepliktigt förvärv.

Klyvningsfastighets värde: 2,82 mkr (DR, 1/100)  
Marknadsvärde klyvningslott: 272 mkr (DR, 1/1)  
Nettoökning: 272 mkr – 2,82 mkr = 269,2 mkr  
Stämpelskatt:  
(269,2 mkr \* 0,0425) – 50 000 kr = 11,4 mkr (jp)  
(269,2 mkr \* 0,015) – 50 000 kr = 3,99 mkr (fp)

Klyvningsfastighets värde: 279,2 mkr (MÖ, 99/100)  
Marknadsvärde klyvningslott: 10 mkr (MÖ, 1/1)  
Nettoökning: 10 mkr – 279,2 mkr = - 269,2 mkr  
Stämpelskatt:  
Ej aktuell, ingen nettoökning.

Mina egna tankar

Precis som Lantmäteriet säger är detta ett av typfallen varför det behövs införas en stämpelskatteplikt på klyvningsförvärv, man kan se snedklyvning som motsvarigheten till fastighetsregleringsförvärvet i fallstudie 1 dvs stora skatteintäkter som aldrig realiserar genom kringgåendet.

Som jag nämnde ovan i det första klyvningsfallet anser jag att förslaget från SOU 2017:27 är bättre lämpad för att handskas med problemet gällande skatteförrättningar. Varför jag anser detta är på grund av hur uppbyggnaden av förslaget är, det tar mer hänsyn till faktiska omständigheter än vad Lantmäteriets förslag gör. Som vi kan se i detta fall kan man med SOU:s förslag rätt så snabbt och smidigt konstatera att det inte kommer ske någon nettoökning för MÖ och därför lägga mer tid på utredningen kring DR:s förvärv.



## Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom – En utredning om hur underlagen till beskattning kan ske vid fastighetsreglerings- och klyvningsförvärv

---

Trots att den ekonomiska skillnaden inte blir så stor om man väljer Lantmäteriets eller SOU:s förslag behöver båda förslagen utformas med en mer tydlig ram hur man ska hantera olika andelar och ersättning för att komma fram till rätt underlag.

Det är inte självklart i SOU:s utredning om man enbart ska kolla på andel som i andel av klyvningsfastigheten eller om man ska kolla andel av graderingsvärde i klyvningsfastighet kontra klyvningslott. Denna del har jag i arbetet tolkat som att man ska kolla på graderingsvärdet utifrån vad jag kunnat läsa mig fram till i Lantmäteriets rapport och SOU 2017:27 utredning.

I båda förslagen behöver ersättningsfrågan hanteras bättre för att man ska få full förståelse, likväl här är det svårt att tolka om ersättningen ska ingå i underlaget till stämpelskatten och vem som kommer få bära denna ”bördan”. I SOU 2017:27 sägs det att ersättningen ska fungera som köpeskilling vid klyvningsförvärv men om man nu tolkar utredningen som jag har gjort att man ska se på graderingsvärdet måste frågan ställas om ersättningsbeloppet ska ingå i klyvningslottens graderingsvärde eller om detta hanteras utanför? Det finns i så fall en risk för att det blir två stämpelskattefrågor som måste utredas.

En annan fundering som borde lyftas när det handlar om s.k. snedklyvningar är om man borde införa någon typ av spärr eller begränsning av hur liten andel man kan äga en fastighet med. Begränsningen skulle då sätta stopp för att bolag eller privatpersoner förvärvar en procent av en fastighet som de sedan söker och får lagfart på.

Jag inser också att ett förslag om ”minsta tillåtna ägarandel” kommer ställas inför ett antal problem när det gäller större jord- och skogsfastigheter men genom ett liknande undantag som föreslås i Lantmäteriets rapport att de inte ska påverkas borde förmodligen gå att åstadkomma. Likadant skulle det kunna införas mellan släkt och syskon för att inte förhindra samägande.

Att införa en begränsning skulle inte på något vis hindra eller motverka ändamålsenligheten som FBL strävar efter, det skulle enbart sätta stopp för det uppenbara kringgåendet som är syftet med ”enprocentsförvärv”. Hur en minsta andel skulle kunna väljas lämnar jag dock som en öppen fråga för framtiden.

## 6 Slutsatser & framtida frågor

### Är förslaget allt för omfattande för att sjösätta?

Man kan utan tvivel säga att Lantmäteriets utredning är ett gediget och tämligen omfattande arbete som visar flera olika aspekter och synpunkter på hur man skulle kunna införa en generell stämpelskatt för förvärv av fast egendom. Det som märks med förslaget är dock att en hel del frågor fortfarande behöver utredas för att få en helgardering mot kringgåendet av stämpelskatt. Det står klart varför man vill införa en generell stämpelskatteplikt eftersom en signifikant skatteintäkt, 0,3 – 1,0 mkr, går om intet när fastighetsreglering eller klyvning används för att överföra egendom. Det som dock har gnagt mina tankar genom läsning av utredning är om det inte är en allt för ambitiös tanke och om det ens behövs införas.

Från utredningen *vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*, SOU 2017:27, ansågs det finnas tillräckligt med motiveringar till att förslå en lagstiftning för att sätta stopp för kringgåendet av stämpelskatt genom fastighetsbildning. De motiveringar som ges är att det inte kan anses lämpligt att man ska kunna planera sina förvärv i syfte att undvika beskattning och att det underminerar förtroendet till lantmäterimyndigheten. En annan motivering är att stämpelskatteförrättningarna tar samhällsenliga resurser och tid i anspråk vilket bidrar till en ökad handläggningstid. Syftet med fastighetsbildningslagen är att indelningen av fastigheter ska bli mer lämpad vilket inte alltid sker, speciellt inte om man enbart använder sig av lagens möjligheter för att undvika stämpelskatt.

Det som jag funderar på är dock om detta är tillräckligt för att man ska kunna motivera ett generellt förslag som Lantmäteriet nu gör. En annan tanke är att det möjligtvis läggs för mycket fokus på att skatteintäkterna faller bort. Det som då bör frågas är om det fiskala intresset ska väga över det enskilda. En fiskal skatt, som stämpelskatt, ska bidra till finansieringen av de offentligt gemensamma utgifterna, men är det rätt väg att gå genom att införa ytterligare en spärr?

### Kommer värdeintygen få en allt för stor roll?

Från vad man kan läsa i Lantmäteriets rapport och fallstudierna läggs en enorm tyngd på värdeintygen och deras roll när man ska ta fram underlaget för stämpelskatten men inga av de kända problemen med värdeintyg diskuteras. Det redovisas att "sakkunnig" ska skriva intyg som parterna använder gentemot förrättningslantmätaren och beskattningsmyndigheten men det problem att Inskrivningsmyndigheten inte gör mycket mer än att bara undersöka om personen faktiskt finns är inte med någonstans.

På grund av denna brist hos värdeintygen och den tyngd de får genom hela Lantmäteriets rapport anser jag att själva förslaget om generell stämpelskatteplikt mycket väl kan fungera rent teoretiskt men i praktiken kommer de underlag som används till beskattningen att bli fel/missvisande och således inte ge den fulla effekt Lantmäteriet är ute efter.

### **Öka ansvaret på förrättningslantmätaren**

Ett ökat ansvar på förrättningslantmätaren, flm, kan låta som en oskälig tanke men eftersom flm är med från starten av fastighetsregleringar resp. klyvningar kan mycket vinnas i ett tidigt skede. Detta kan vara att om flm har en inskrivningsplikt eller liknande, dvs att flm ska anmäla till beskattningsmyndigheten vid misstanke om skatteförrättning. Om det finns skäl att misstänka något sådan kan även Flm informera berörda parter om vad som kan ske ifall man väljer att gå vidare, det skulle kunna vara att man behöver framställa sina ersättningsposter mer detaljerat eller vilken ersättning som hänförs till rättigheter.

Genom att öka ansvaret på flm kan man på så vis, redan i starten av en förrättning, flagga för de ersättningar och värderingar som kan komma att bli underlag till beskattning.

### **Försvann marknadsvärdeinskrivningen?**

Jag har varit inne på tankarna i fallstudie 2 & 3 för fastighetsregleringsförvärv där Lantmäteriet inte använder sig av den metod de så tydligt förespråkar i sin rapport. Om man nu, som Lantmäteriet gjorde, skriver att denna metod är bäst lämpad för att ta fram ett underlag till beskattning borde man inte då använda sig av denna även i deras fallstudier mer än vad som gjorts? För att ge ett konkret exempel på hur det ser ut, annars blir det svårt för läsaren av rapporten hur det tillämpas i praktiken.

Lantmäteriet använder i stället, i de flesta av deras fallstudier, värdeintyg och taxeringsvärde vilket kan vara mycket missvisande om inte kraven på vem som får upprätta värdeintygen stärks.

### **Kommer förslaget leda till en utfasning av klyvningsärenden?**

Finns det en risk att Lantmäteriets förslag kommer leda till att klyvning blir för snarlika avstyckning? Förfarandet är olika men resultatet med det tänkta förslaget blir i princip samma, sett ur ett ekonomiskt perspektiv. Detta skulle kunna leda till att klyvning enbart kommer användas vid tvångssituationer eftersom avstyckning kräver alla delägares medgivande. Det kommer alltså lägga en död hand på samägandet att man blir mer låst i sin fastighet om det tillkommer en generell stämpelskatteplikt som Lantmäteriet föreslår.

## Referenslista

### Offentligt tryck

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

Fi2020/04826 Uppdrag att utreda frågan om stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder.

SOU 2017:27 *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet.*

SOU 1983:8. *Stämpelskatt.*

Prop. 1983/84:194

### Myndighetspublikationer

Lantmäteriet. *Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom med hjälp av fastighetsbildningsåtgärder.* LM 2020/030209. <https://www.lantmateriet.se/contentassets/50c7b8feec4744e5a0fa2ffaf0ea07ec/slutrapport--stampelskatt-och-fastighetsbildning.pdf>

Lantmäteriet. 2023. Handbok FBL (Version 2023-10-09)

Lunds universitet. Remissvar över SOU 2017:27: *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*

### Examensarbeten

Skarsgård, S & Sörensen, F. 2019. *Fastighetens värde överstiger inte köpeskillingen.* Examensarbete, Fastighetsvetenskap. Lund: Lunds Tekniska Högskola.

### Elektroniska källor

Foyen, *Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning?* (2022). <https://www.foyen.se/aktuellt/stampelskatt-vid-forvarv-av-fast-egendom-genom-fastighetsbildning/> [Hämtad: 2023-12-15]

PWC, *Nytt förslag om stämpelskatt vid fastighetsbildningsåtgärder* (2022). <https://blogg.pwc.se/taxmatters/forslag-om-stampelskatt-vid-fastighetsbildningsatgarder> [Hämtad: 2023-12-15]