



REGERINGSKANSLIET  
Finansdepartementet - Registratorn

Ink. 2017 -09- 25

Dnr. *Fi2017/01726-100/Sc*

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
Enheten för inkomstskatt och socialavgifter  
103 33 STOCKHOLM

## Yttrande över betänkandet Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet (SOU 2017:27)

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) har beretts tillfälle att yttra sig över rubricerat betänkande. Förbundet har följande synpunkter.

### Stämpelskatt

I direktiven anges att utredaren i ett första steg ska analysera om det förekommer att stämpelskatten kringgås på ett oberättigat sätt genom att fast egendom förvärvas genom fastighetsbildningsåtgärder och i så fall i vilken omfattning så sker.

Om analysen visar att sådana kringgåenden förekommer ska utredaren enligt direktiven väga behovet av en utvidgning mot intresset av att uppnå en ändamålsenlig fastighetsindelning. Det anges särskilt att ett eventuellt förslag om utvidgad skatteplikt så långt som möjligt bara ska träffa förvärv som kan anses användas i skatteundandragande syfte och i så liten utsträckning som möjligt motverkar syftena med fastighetsbildningslagen.

Som framgår av det ovan sagda markeras det i direktiven mycket tydligt att det är ett viktigt samhällsligt intresse att fastighetsindelningen är ändamålsenlig och att överlåtelse kan ske på ett enkelt sätt. Redan när fastighetsbildningslagen infördes uppmärksammades att skattefriheten skulle medföra skattebortfall men det bedömdes också att det fiskala intresset inte fick lägga hinder i vägen för den i övriga avseenden mest lämpliga handläggningsformen vid fastighetsbildning (prop. 1969:128 s. B 451).

I en senare utredning, Stämpelskatteutredningen, undersöktes i vad mån institutet fastighetsreglering användes för att undgå stämpelskatt. Baserat på undersökningar från Lantmäteriverket, avseende ett antal år under 1970-talet, uppskattade utredningen detta till omkring 30 miljoner kr. Detta motsvarar mindre än 5 procent av den totala stämpelskatteintäkten på grund av fastighetsomsättning (SOU 1983:8, avsnitt 3.2.1).

---

URBAN RYDIN, handläggare [urban.rydin@lrfkonsult.se](mailto:urban.rydin@lrfkonsult.se)

Dnr 2017/7837

2017-09-06

Utredningen ansåg att detta skattebortfall inte var större än vad lagstiftaren hade anledning att räkna med när institutet fastighetsreglering infördes. Intresset av fastighetsbildning vägde således tyngre än det fiskala intresset. Utredningen noterade också att skattebortfallet i inte oväsentlig mån neutraliserades av de avgifter som togs ut enligt lantmäteritaxan. Skattefriheten slopades således inte.

Utredarens analys redovisas i avsnitten 16.1.4 – 16.1.5.

I det förstnämnda avsnitt redovisas några uppmärksammade fall vad avser hur kommuner och deras fastighetsbolag använder sig av fastighetsbildning för att undvika stämpelskatt. Det anges också att fråga är om en handfull enskilda fall och att några längre gående slutsatser inte ska dras av dem.

Sistnämnda avsnitt har rubriken ”Lantmäteriets erfarenheter”. Här konstateras inledningsvis att förfarandet med fastighetsbildningsåtgärder för undvikande av stämpelskatt är väl känt av Lantmäteriet och också beskrivs i dess handbok. Inom ramen för sitt deltagande i utredningen har en undersökning omfattande fastighetsregleringar under åren 2011 – 2014 i fem kommuner genomförts. Totalt har 600 förrättningsakter undersökts.

Av de fem kommunerna ligger tre i Stockholmsområdet, Solna, Sundbyberg och Botkyrka. Dessa har valts ut mot bakgrund av Lantmäteriets kännedom om att det i dessa områden ofta ansöks om fastighetsbildning som inte i första hand görs med fastighetsindelning som huvudsyfte. I betänkandet anges att sådana förfaranden huvudsakligen är aktuella i områden med höga fastighetsvärden, dvs. i första hand i storstadsområden. För jämförelsens skull har också undersökts områden där förhållandena är annorlunda, Trelleborg i Skåne län och Västervik i Kalmar län.

Enligt lantmäteriets uppfattning var 53 av 204 förrättningar med vederlag överstigande en miljon kr i de tre Stockholmskommunerna skattebetingade, med en utebliven stämpelskatt på 121,5 miljoner kr. Stockholmskommunerna utmärkte sig också av att det är juridiska personer som är sakägare i samtliga förrättningar med ersättning över beloppsgränsen.

I de två övriga orterna är det i stället till övervägande del fysiska personer som är sakägare. Av 328 förrättningar med ett vederlag överstigande en miljon kr bedöms 18 vara skattebetingade med en utebliven stämpelskatt om 8,9 miljoner kr.

Utredaren gör bedömningen att den undersökning som Lantmäteriet gjort indikerar att en skatteplanering med fastighetsbildningsåtgärder för att undvika stämpelskatt är vanligt förekommande och att skattebortfallet inte är obetydligt. Hon uttalar att förfarandet också innebär att samhällsliga resurser tas i anspråk

utan att det bidrar till någon mer ändamålsenlig fastighetsindelning. Det är därmed, enligt utredaren, motiverat att lämna ett lagförslag på området.

I betänkandet utgår utredaren, trots vad som uttrycks i direktiven, i sina överväganden från en generell ordning som innebär att fastighetsbildningsåtgärder ska föranleda stämpelskatt.

När därefter själva utformningen av en sådan huvudregel övervägs berörs hur nu aktuella marköverföringar inkomstbeskattas. Regleringen i 45 kap. 5 § IL anger att om marköverföringen helt eller delvis sker mot kontant ersättning ska den anses som avyttring. Av praktiska skäl undantas från beskattning fall med smärre kontantersättningar, högst 5 000 kr. I SOU 2014:68 föreslås att beloppet på grund av penningvärdets förändring ska justeras till 35 000 kr.

Enligt utredarens bedömning skulle en reglering som medför skatteplikt för stämpelskatt i samma situationer som utlöser kapitalvinstbeskattning enligt 45 kap. 5 § IL effektivt förhindra de undvikanden av stämpelskatten som har observerats.

LRF kan nu konstatera att utredarens förslag inte överensstämmer med inkomstbeskattningen eftersom denna endast sker när kontant ersättning lämnas. Vidare finns vid inkomstbeskattningen en beloppsgräns som av förenklingsskäl inskränker beskattningen ytterligare. Utredarens förslag är mycket mer omfattande och beskattning föreslås alltid ske när ersättning lämnas, oavsett om denna ersättning är kontant, i form av bytesfastighet eller annat vederlag.

LRF har inte i betänkandet kunnat utläsa varför ”inkomstskattealternativet” inte föreslås trots den ovan angivna bedömningen. Detta talar starkt emot den utvidgade modell som nu föreslås.

I direktiven anges vidare att ett eventuellt förslag om utvidgad skatteplikt så långt som möjligt bara ska träffa förvärv som kan anses användas i skatteundandragande syfte och i så liten utsträckning som möjligt motverka syftena med fastighetsbildningslagen. En ordning med en huvudregel som medför stämpelskatt för i princip samtliga marköverföringar enligt FBL kan därmed omöjlig vara förenlig med direktiven.

Stämpelskattepliktiga fastighetsregleringar och klyvningar som utgör byte föreslås dock vara stämpelskattebefriade i den mån ersättningen utgörs av annan fast egendom om bytet sker för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning. I vilken utsträckning detta undantag beräknas bli tillämpligt framgår dock inte av betänkandet. Eftersom utredaren samtidigt föreslår borttagandet av den befintliga skattefrihetsgrund som särskilt rör jord- och skogsbruk borde analys skett av effekten av förslagen i denna del. Enligt LRF:s uppfattning är

Dnr 2017/7837

2017-09-06

t.ex. klyvningar systematiskt alltid att ses som byte och vidare kan fastighetsregleringar innehålla bytesmoment.

Det återstår här efter att pröva de ytterligare resonemang om undantag som förs i betänkandet. Fyra generella undantag prövas och förkastas, förvärv under en värdegräns, vid lämpligare fastighetsindelning, när fastighetsbildningen skapar ett ekonomiskt mervärde och för byten till den del den kontanta mellanskillnaden understiger en viss beloppsgräns.

I mycket begränsad utsträckning prövas i betänkandet direktivens krav på prövning utifrån syftet bakom fastighetsbildningslagen. Det möjliga undantag som förefaller kunna vara i överensstämmelse med dessa direktiv, undantag vid lämpligare fastighetsindelning, förkastas. Detta då det anges ge utrymme för bedömningar som enligt utredaren kan komma att skapa ett tryck på Lantmäteriet att godta undantaget i ett stort antal stämpelskattebeslut av samma slag som idag undgår stämpelskatt och, om så inte sker, föranleda överklaganden som måste hanteras i domstolarna.

Argumentationen kan inte anses vara i överensstämmelse med direktivens krav på att förslagen i så liten utsträckning som möjligt ska motverka syftena med fastighetsbildningslagen. Den framstår också som förvånande eftersom en skattefrihetsgrund med denna innebörd föreslås i punkt 2 av 6 § stämpelskatte-lagen.

Ett femte undantag föreslås däremot, avräkning från stämpelskatten med ett belopp motsvarande avgiften för lantmäteriförrättningen. Enligt utredaren betänkandet ger detta ett fribelopp utan stämpelskatt vid ersättningar för fastighetsregleringar som överstiger 2 miljoner kr. Då det skatteundandragande som nu diskuteras främst sker för fall med större fastighetsvärde ger undantaget ett rimligt utfall i dessa fall. När det gäller marköverföringar av fastigheter med större fastighetsvärden har dock ingen prövning skett på det sätt som direktiven kräver.

Enligt LRF:s uppfattning har utredaren därmed inte följt de direktiv som givits. Det innebär att förslaget om basbreddning inte bör bli föremål för lagstiftning utan ytterligare beredning.

De begränsade undersökningar som utredaren verkställt med hjälp av Lantmäteriet visar att nu aktuellt skatteundandragande utförs av kommuner och deras fastighetsbolag samt andra juridiska personer. Problemet synes också vara ett storstadsfenomen.

I samband med denna ytterligare beredning bör således prövas möjligheten av ett generellt undantag för fysiska personer. Någon prövning av detta är inte redovisad i betänkandet, vilket är en klar brist.

Dnr 2017/7837

2017-09-06

Som konstateras i betänkandet kommer de allra flesta fastighetsbildningar att bli stämpelskattepliktiga även inom jord- och skogsbruket. Genom det undantag som föreslås kommer dock lejonparten av fastighetsregleringarna ändå att få skatten reducerad till noll. För fastighetsregleringar över 2 miljoner kr, omfattande uppskattningsvis 100 fastighetsregleringar som beräknas ha en samlad årlig ersättning om 1,8 miljarder kr, bedöms stämpelskattekostnaderna öka med ungefär 30 miljoner kr årligen. Även möjligheten av ett generellt undantag från fastighetsbildningar av jord- och skogsbruksfastigheter bör därmed prövas i den fortsatta beredningen.

LRF kan dessutom konstatera att stämpelskatten föreslås sänkt för juridiska personer. Detta gäller inte för fysiska personer trots att även de får breddad beskattning.

Om regeringen avser att genomföra utredningens förslag att införa stämpelskatt vid fastighetsöverlåtelser genom fastighetsregleringar och klyvningar bör enligt LRF:s uppfattning införas en särskild övergångsbestämmelse som anger vilken tidpunkt som styr tillämpandet av de nya reglerna.

Flera tidpunkter är möjliga, t.ex. 1) när ett särskilt avtal om fastighetsbildning undertecknats, 2) ansökningstidpunkten för fastighetsbildningen, 3) lantmäterimyndighetens beslut, 4) när beslutet vunnit laga kraft eller 5) beslutet förts in i fastighetsregistrets allmänna del. I vissa fall kan grunden för marköverföringen vara ett köpekontrakt och för dessa fall bör gällande ordning tillämpas medan det är rimligt att punkt 5 styr skatteplikten vid särskilda överenskommelser.

Det bör också övervägas att i det nya systemet reglera tidpunkten för skatteplikt.

#### Transaktioner med paketerade fastigheter

Den särskilde utredaren föreslår i denna del en modell där fastigheter anses avyttrade och åter förvärvade (avskattning) när aktier under vissa förutsättningar byter ägare. Denna avskattning ska ske om det bestämmande inflytandet upphör över ett företag vars tillgångar till huvudsaklig del består av fastigheter. LRF kan konstatera att förslaget systematiskt innebär att en transaktion i ägarledet utlöser beskattning i bolagsledet.

I denna situation ska de fastigheter som ägs av det avyttrade företaget således anses avyttrade och åter förvärvade för ett pris motsvarande marknadsvärdet. Huruvida tillgångarna i detta företag till huvudsaklig del består av fastigheter avgörs genom en jämförelse mellan marknadsvärdet på de i de avyttrade företagen ingående fastigheterna och ersättningen för andelarna i paketeringsbolaget, korrigerad för ingående likvida tillgångar. Det föreslås vidare ett antal undantag från huvudregeln då avskattning inte ska ske.

Dnr 2017/7837

2017-09-06

Avskattning kan också aktualiseras vid en andelsavyttring även om det bestämmandet inte upphör om det föreligger särskilda omständigheter.

Då en av de bärande tankarna bakom avskattningsförslaget är att skatteuttaget vid en transaktion med en paketerad fastighet i så stor utsträckning som möjligt ska motsvara skatteuttaget vid en direktförsäljning bör en sådan transaktion också träffas av stämpelskatt. Detta synsätt medför ett förslag att ett företag som skattar av en fastighet som intäkt ska ta upp ett belopp som motsvarar 7,09 procent av det högsta av marknadsvärdet på fastigheten och taxeringsvärdet året före avskattningen.

LRF konstaterar inledningsvis att den föreslagna avskattningen är mycket komplicerad såväl i den praktiska tillämpningen som systematiskt genom transaktion och beskattning hos olika subjekt. Förslaget utgör också ett avsteg från den gällande normen att avyttringar av dotterbolag är skattefria. Eftersom förslaget enbart omfattar vissa fastighetsinnehav leder till att företagsstrukturer med andra tillgångar än fastigheter i dotterföretag respektive i vissa fall vid fastighetsinnehav i dotterföretag fortsatt behåller den nuvarande skattefriheten vid avyttringar av dotterföretaget.

Förbundet anser att det föreslagna avsteget från gällande grundläggande skatterättsliga principer inte bör genomföras utan ytterligare bredare beredning. Även frågan om effekterna av kommande ränteavdragsbegränsningar bör vägas in i denna beredning.

LRF vill vidare särskilt uppmärksamma att kopplingen av bedömningen om företaget huvudsakligen består av fastigheter och avskattningen till marknadsvärdet ur tillämpningsperspektiv är olycklig. Den riskerar att leda till både stor rättsäkerhet och liten förutsebarhet för näringslivet. Den riskerar också att leda till en stor mängd skatteprocesser som är kostsamma både för samhället och näringslivet.

LRF vill även ta upp att det finns klara inslag av retroaktivitet i förslaget som kan ifrågasättas ur ett systematiskt perspektiv. Nuvarande ägare beskattas således inte bara för värdestegringen under sin egen innehavstid utan för hela värdestegringen sedan den ursprungliga paketeringen.

Ett förenklat exempel

AB 1 förvärvade AB 2 för fem år sedan för en ersättning om 15 miljoner kr. Tillgångarna i det förvärvade bolaget utgjordes av en fastighet vars skattemässiga värde är 5 miljoner kr och marknadsvärdet uppgår idag till 20 miljoner kr.

Dnr 2017/7837

2017-09-06

Värdestegringen under AB1:s ägartid uppgår med andra ord till 5 miljoner kr. Om förslaget genomförs kommer en försäljning av aktierna i AB 2 att resultera i en beskattning på i princip skillnaden mellan 20 miljoner kr och 5 miljoner kr, dvs. med 22 % av 15 miljoner kr.

Det bör noteras att förvärvspriset för AB 1 inkluderar värdestegringen sedan den ursprungliga paketeringen och att förvärvet genomfördes utan att parterna kan ha kunnat beakta skatteeffekterna av den nu föreslagna avskattningen. Denna retroaktiva effekt kan ifrågasättas ur ett principiellt och systematiskt perspektiv.

Detta gör sammantaget att LRF motsätter sig genomförandet av förslaget.

#### Den skattemässiga situationen för företag i fastighetsbranschen

Utredaren slår i betänkandet fast att fastighetsbranschen totalt sett inte kan anses vara skattemässigt gynnad. Hon konstaterar också att utan möjligheten till skattefria försäljningar genom paketeringar innebär uttaget av fastighets-skatt tillsammans med uttag av inkomstskatt att investeringar i fastigheter blir högre beskattade än andra investeringar.

Utredaren gör sedan bedömningen att fastighetsbeskattningen i sin nuvarande utformning är en fiskal skatt vars funktion är att generera intäkter till staten utöver den normala inkomstbeskattningen. Fastighetsskatten anses därför inte kunna kompensera, och i den meningen motivera, låga bolagsskattebetalningar. Detta leder i sin tur fram till bedömningen att de skattefördelar som transaktioner med paketerade fastighet innebär bör motverkas.

LRF anser att det förda resonemanget om att fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift är fiskala skatter som ska tas ut utöver inkomstbeskattningen inte övertygar. Istället medför det att fastighetsinvesteringar kommer att bli överbeskattade. En grundläggande princip för beskattningen bör, enligt förbundet, vara att beskattningen är neutral och likformig, dvs. varken över- eller underbeskattar vissa branscher eller olika handlingsalternativ. Det är inte rimligt att detta synsätt enbart ska gälla för inkomstbeskattningen utan det ska givetvis omfatta samtliga skatter i skattesystemet. Det är ju det sammanlagda skatteuttaget som påverkar valet av olika handlingsalternativ och som påverkar t.ex. investeringar.

Det bör här också erinras om att strax före 1990 års inkomstskattereform utgjordes den löpande beskattningen av innehav av småhus med en schablonmetod, där som intäkt togs upp 1,5 % av fastighetens taxeringsvärde (innan dess gällde en progressiv skala). Dessutom togs en statlig fastighetsskatt på 0,47 % ut. Bakgrunden till schablonbeskattningen framgår t.ex. av professor Carsten Welinders Beskattning av inkomst och förmögenhet 6 uppl. del 1 s. 240 där det anges: *"I stället för den verkliga nettointäkten beskattas ett*

Dnr 2017/7837

2017-09-06

*schablonbelopp, som skall motsvara bruttointäkten minskad med samtliga kostnader fränsett i första hand skuldräntor.”*

I samband med 1990 års inkomstskattereform slopades schablonintäkten och den ersattes med en höjd fastighetsskatt till 1,5 % av taxeringsvärdet. Grunden för fastighetsbeskattningen i denna del är således beskattning av inkomster. Sedan medförde likformighetskäl för småhus respektive hyreshus uttag av fastighetsskatt även för hyreshus trots att sistnämnda beskattas för samtliga intäkter.

Detta stärker argumentet att vid bedömningen av om fastighetsbranschen är över- eller underbeskattad ska uttag av fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift omfattas.

Även det i detta avsnitt anförda talar emot den föreslagna beskattningen vid paketeringar.

Med vänliga hälsningar  
Lantbrukarnas Riksförbund



Thomas Bertilsson  
Enhetschef



Urban Rydin  
Skatteansvarig