



LUNDS UNIVERSITET
Juridiska fakulteten

YTTRANDE

2017-09-10

Dnr V 2017/699

1

Finansdepartementet

Juridiska fakultetsstyrelsen
Professor Mats Tjernberg
Adjunkt Fredrik Warnquist

Remiss: Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet

Fi2017/01726/S1

Lunds universitet, som anmodats att yttra sig över rubricerat betänkande, får härmed avge följande yttrande, som utarbetats av professor Mats Tjernberg, vid Juridiska fakulteten, och universitetsadjunkt Fredrik Warnquist, Fastighetsvetenskap LTH, Lunds universitet.

Paketering

Fakultetsstyrelsen delar utredningens uppfattning att de stora skattemässiga fördelar som kan uppnås genom att paketera fastigheter före försäljning bör innebära någon form förändring av skattereglerna. Paketering utan annat syfte än att optimera skatteutfallet innebär risk för skattesystemets effektivitet och legitimitet. Givet att införandet av särskilda inkomstskatteregler för situationerna föreslås, bör det accepteras att reglerna kan leda till skattemässiga nackdelar om paketering ändå sker inför försäljningar. Dessa bör dock kunna förutses av de skattskyldiga.

Utredningen menar att fastighetsskattens motiv är av sådan art att den inte bör beaktas när ställning tas till om fastighetssektorn totalt sett framstår som överbeskattad. En sådan utgångspunkt ställer sig Lunds universitet högst tveksam till. Det torde inte finnas vetenskapligt stöd för ståndpunkten att endast vissa skatter bör beaktas när skattebelastning mäts. Den ståndpunkt som utredningen intar baserat på ett löst antagande framstår istället närmast som ett politiskt ställningstagande, vilket får till följd att fastighetssektorn kommer att bli överbeskattad om förslaget genomförs.

Vidare har regeringen, parallellt med nu aktuellt förslag, lagt fram ett förslag om införande av en generell ränteavdragsbegränsningsregel, i form av en förordad EBIT-regel, eller EBITDA-regel. Förslaget om begränsning av ränteavdrag kommer enligt det förslagets statistiska underlag att påverka fastighetssektorn starkt. Viss kompensation för detta föreslås i form av sänkt bolagsskattesats till 20 % och tidigareläggning av värdeminskningsskatt. Paketeringsutredningens

förslag verkar inte synkroniserat med dessa senare förslag, varför fastighetssektorns påverkan av alla dessa förslag kan bli omfattande.

Även om motiven till samtliga ovan berörda förslag principiellt kan motiveras av neutralitetsskäl är det sammantaget mycket svårt att bedöma om den totala skattepåverkan på fastighetssektorn av förslagen är rimlig och neutral. Lunds universitet är av uppfattningen att särskilda inkomstskatteregler för paketering inte bör införas givet nuvarande omfattning av fastighetsskatteuttag och utan analys av samverkande effekter med föreslagna begränsning av ränteavdrag.

Stämpelskatt vid fastighetsbildning

Förslaget om stämpelskatt vid fastighetsbildning inte proportionellt, förslaget ger för omfattande konsekvenser på både Lantmäterimyndigheternas och Inskrivningsmyndighetens handläggning med hänsyn till problemet som förslaget avser lösa. Lunds universitet delar uppfattningen att stämpelskatteförrättningarna ska stoppas men föreslår istället en lagändring i fastighetsbildningslagen (FBL).

En förskjutning mot servitut

Då ersättningar vid servitut inte kommer att medföra stämpelskatt kan det rimligen antas att servitutslösningar kommer att väljas framför marköverföring. Detta gäller inte bara servitut bildade genom lantmäteriförrättningar utan även avtalsservitut enligt JB 14 kap. Valet av genomförande kommer alltså i vissa fall att påverkas av stämpelskatteeffekter vilket inte går i linje med en förbättrad fastighetsindelning. Ett tydligt exempel på denna förskjutning är skaftvägar, där de s.k. äkta skaften (äganderätt) kommer att stämpelskattebeläggas men inte de s.k. oäkta skaften (servitut).

Fler Solidarisk betalningsskyldighet vid tvångsvisa förrättningar

Genom utredningens förslag kommer även tvångsvisa marköverföringar och klyvningar att omfattas av stämpelskatt. Det innebär att den solidariska betalningsskyldigheten enligt SL 27 § kommer att gälla även för dessa fall. Det får anses vara oskäligt att tvångsvis bli av med mark och sedan vara solidariskt betalningsskyldig för tvångsförvärvarens stämpelskatt.

Ökad administration vid kombinerade förrättningar

Det är inte ovanligt att det i en förrättning genomförs flera olika åtgärder FBL 2:2. Om utredningens förslag genomförs kommer det att bli särskilt viktigt att dela upp både ersättningar och förrättningskostnader på de olika åtgärderna. Denna uppdelning förekommer redan bl.a. gällande panträttskyddet vid ersättningar och debitering av förrättningskostnader, men det kommer nu att aktualiseras i långt fler förrättningar. Lantmäterimyndigheten måste särredovisa vilken ersättning som genererar stämpelskatt och vilken ersättning som inte gör det. Dessutom måste Lantmäterimyndigheten särredovisa förrättningskostnaderna för de som är avdragsgilla från stämpelskatten och vilka som inte är det.

Klyvning

Vid klyvning kan stämpelskatt på ersättningen ge oönskade effekter. Anta att två personer till hälften var äger en småhusfastighet bestående av en bebyggd byggrätt och en obebyggd byggrätt. Klyvningen sker tvångsvis och lottläggningen ska då ske efter graderingsvärdet enligt FBL 11:4, dvs. utan hänsyn till byggnader. Det

blir således en med lagstiftningen helt överensstämmande klyvning (om byggrätterna är lika mycket värda). Den fastighetsägaren som får den bebyggda lotten ska dock betala ersättning till fastighetsägaren som får den obebyggda lotten för halva byggnadens värde. På denna ersättning kommer det enligt förslaget att utgå stämpelskatt. Särskilt önskat blir detta om det var den som fick den obebyggda lotten som mot den andres vilja ansökte om klyvning. Frågan blir då om stämpelskatten inte måste hanteras som en kostnadspost i förrättningsvärderingen? En annan fråga är om stämpelskatten ska minskas med hela förrättningskostnaden eller del av förrättningskostnaden?

Värdeintyg

Utredningens förslag kommer att innebära en omfattande utökad användning av värdeintyg enligt SL 9 § 2 st. Utredningen hanterar frågan kortfattat och uppmärksammar inte de frågor som detta medför. Ett värdeintyg innehåller normalt antingen ett uttalande om att köpeskillingen/ersättningen överstiger taxeringsvärdet eller ett utlåtande om ett taxeringsvärde. Om förslaget genomförs förutser Lunds universitet att värdeintygen även kan komma att innehålla utlåtande om att förrättningskostnaden överstiger den stämpelskatt som ska erläggas.

I de många fall där marköverföringen inte omfattar hela taxeringsenheter eller värderingsenheter (normalt hela fastigheter) uppstår behovet av värdeintyg. Av utredningen framgår inte vad detta värdeintyg ska avse; värdet av den överförda marken eller marknadsvärdeökningen av den mottagande fastigheten?

Ett exempel:

Genom fastighetsreglering överförs 100 kvm från en bostadsfastighet om 1100 kvm till en bostadsfastighet om 900 kvm. Detaljplanen föreskriver en minsta fastighetstorlek om 1000 kvm. Den mottagande fastigheten hade innan fastighetsregleringen ett taxeringsvärde på 0 kr, det fanns ingen byggrätt. Hur bestäms taxeringsvärdet för de 100 kvm? Skulle de 100 kvm utgöra en egen taxeringsenhet skulle taxeringsvärdet vara 0 kr.

Vid klyvning, ska jämförelsen enligt SL 9 § ske med klyvningsfastigheten eller klyvningslottens taxeringsvärde? Svaret går inte att finna i utredningen. Klyvningsfastigheten har ett taxeringsvärde men inte klyvningslotten. Det krävs i så fall ett värdeintyg avseende klyvningslotten. Rimligen avses både och. Klyvningsfastighetens taxeringsvärde ska proportionalismernas med ägarandelar och klyvningslottens taxeringsvärde.

Värdeintygen kommer att behövas i fler fall och i helt nya situationer vilket ställer särskilt höga krav på de som upprättar värdeintygen men även på Inskrivningsmyndigheten som ska granska dem. Det kommer att leda till betydligt fler värdeintyg och ökad administration.

Lunds universitet vill även påpeka att kraven på de som upprättar värdeintygen enligt SL 9 § 2 st. redan idag är för lågt ställda. Värdeintyget ska upprättas av sakkunnig men Inskrivningsmyndigheten kontrollerar inte detta och det behöver inte heller framgå att värdeintyget är upprättat av sakkunnig.¹ Ska utredningens

¹ Se Handbok Fastighetsinskrivning Version 2016:6.0 2016-11-03 s 211

förslag genomföras bör frågan om vårdintyg lyftas upp, framförallt ifråga om vilka krav som bör ställas på den som upprättar värdeintygen.

Vinstdelning

Vid fastighetsreglering finns två ersättningsprinciper, skadeersättningsfallen och vinstfördelningsfallen. Vid skadeersättning FBL 5:10 a 2 st. bestäms ersättningen som marknadsvärdeminskningen plus 25 %. Vid vinstfördelning FBL 5:10 a 3 st. bestäms ersättningen istället som marknadsvärdeminskningen plus del av vinst. Enligt utredningens förslag kommer det att bli stämpelskatt på tilläggen vilket är anmärkningsvärt, särskilt i vinstfördelningsfallen som genomförs tvångsvis där själva vinstfördelningen mellan berörda fastighetsägare kommer att påverkas genom stämpelskatten.

Förrättningskostnader

Om utredningens förslag genomförs är det bra att förrättningskostnaderna avräknas stämpelskatten. En positiv effekt av detta torde vara att antalet överklagade mål rörande förrättningskostnader kommer att minska. Om en fastighetsägare ska betala 100 000 kr i stämpelskatt innebär det ju att alla debiteringar av förrättningskostnader under detta belopp är ointressanta för fastighetsägaren (fastighetsägaren ska ändå betala totalt 100 000 kr, hur stor del som är förrättningskostnader respektive stämpelskatt spelar knappast någon roll).

Lagfartsplikt

Om förslaget genomförs bör rimligen även lagfartsplikten i JB 20:2 ändras så att även ansökan om fastighetsbildning medför att plikten är uppfylld.

Ett bättre förslag

I utredningens sammanfattning står att flera begränsade förslag har övervägts. Vilka dessa är framgår dock inte någonstans i utredningen. Enligt direktiven ska utredaren som *utgångspunkt* inte föreslå förändringar av FBL. Lunds universitet föreslår istället ett begränsat förslag² genom en ändring i FBL. Förslaget är att ett nytt villkor införs i FBL 5 kap. som hindrar att lämpliga fastigheter utplånas genom fastighetsreglering. Det nya villkoret skulle i huvudsak bli en kopia av det befintliga villkoret i FBL 8:2 2 st. 1a meningen:

”Fastighet får inte i sin helhet överföras till en annan fastighet eller samfällighet, om den uppfyller de i 3 kap. uppställda kraven på lämplighet.”

Genom detta hindras att ”lämpliga” fastigheter utplånas genom fastighetsreglering. Olämpliga fastigheter kan överföras till lämpliga fastigheter men inte vice versa. Förslaget sätter effektivt stopp för de allra flesta skatteförrättningarna utan ökad administration och utan att påverka fastighetsbildningen i övrigt. Lämplighetsprövning enligt FBL 3 kap. är dessutom något som förrättningslantmätarna redan hanterar i förrättningarna. Lämpliga fastigheter kan fortfarande läggas ihop till en fastighet genom sammanläggning FBL 12 kap. Det senare kräver dock lagfart på fastigheterna enligt FBL 12:4. Även de stämpelskattedrivna klyvningarna kommer att påverkas då det ofta förekommer en fastighetsreglering någonstans i processen. En stor fördel är att inga förändringar

² Förslaget presenterades i en debattartikel i tidningen ASPECT nr 2 2011 av Fredrik Warnquist LTH Lunds universitet.

behövs i stämpelskattelagen, inte heller Inskrivningsmyndighetens handläggning påverkas av förslaget.

Förslaget värnar *lämpliga fastigheter* FBL 3:1 och leder till att *fastighetsindelningen förbättras* FBL 3:9. Kärnan i FBL är alltså inte *lämpligare fastighetsindelning* FBL 5:4, som utredningen anger, utan FBL 3 kap som ska prövas och uppfyllas i all fastighetsbildning.

Enligt delegation

Mats Tjernberg

Fredrik Warnquist