

## SYNPUNKTER PÅ STÄMPELSKATT VID FASTIGHETSBLIDNINGAR

Lantmäterimyndigheten erhöU i december 2020 ett utredningsuppdrag från regeringen (FI2020/04826, ert dnr LM2020/030209). Detta uppdrag ska redovisas senast den 17 december och omfattar lite förenklat att undersöka om det finns förutsättningar för att införa en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning på samma sätt som vid förvärv genom exempelvis köp eller byte.

Jag konstaterar inledningsvis att i uppdraget anges att om lantmäteriet föreslår en generell stämpelskatteplikt ska myndigheten överväga vilka undantag från skatteplikten som är nödvändiga.

Vid utformningen av förslaget ska främst beaktas fyra punkter: 1) intresset av att uppnå en ändamålsenlig fastighetsindelning, 2) parternas intresse av en enkel, snabb och effektiv handläggning av fastighetsbildningsärenden, 3) intresset av att generations- och ägarskiften fortsatt ska kunna genomföras på ett ändamålsenligt sätt, och 4) förslagen ska i så liten utsträckning som möjligt motverka de övergripande syftena med fastighetsbildningslagen.

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 motsvarade mindre än 5 procent av den totala stämpelskatteintäkten på grund av fastighetsomsättning. 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 konstaterade också att skattebortfallet i inte oväsentlig mån neutraliserades av de avgifter som togs ut enligt lantmäteritaxan. Skattefriheten slopades således inte (SOU 1983:8, avsnitt 3.2.1).

Jag vill härefter erinra om lantmäteriets undersökning av frågan i fem kommuner i SOU 2017:27. Inom ramen för myndighetens deltagande i utredningen har en undersökning omfattande fastighetsregleringar under åren 2011 – 2014 genomförts i fem kommuner och totalt har 600 förrättningsakter undersökts.

Av de fem kommunerna ligger tre inom Stockholmsområdet och de har valts ut för att representera områden där, enligt myndighetens erfarenhet, ansökningar om fastighetsbildning ofta sker med fastighetsindelning som huvudsyfte. Fråga är i första hand om storstadsområden. För jämförelsens skull har också undersökts områden där förhållandena är annorlunda, Trelleborg och Västervik.

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. Lantmäteriets avgifter finns dock inte angivna som en jämförelse med skattebortfallet, det borde det ha gjorts om det verkliga skattebortfallet ska identifieras. Stockholmskommunerna utmärkte sig också av att det är juridiska personer som är sakägare i samtliga förrättningar med ersättningar över beloppsgränsen.

I de två övriga kommunerna 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.

De begränsade undersökningar som redovisats i SOU 2017:27 indikerar att en skatteplanering med fastighetsbildningsåtgärder för att undvika stämpelskatt är vanligt förekommande och att skattebortfallet inte är obetydligt. Men de visar också att aktuellt skatteundandragande utförs av kommuner och deras fastighetsbolag samt andra juridiska personer. Problemet synes också vara ett storstadsfenomen.

Trots detta föreslogs i 2017 års utredningsbetänkande en generell stämpelskatteplikt för fastighetsbildningar. Det var givetvis ett av skälen till att betänkandet starkt kritiserats.

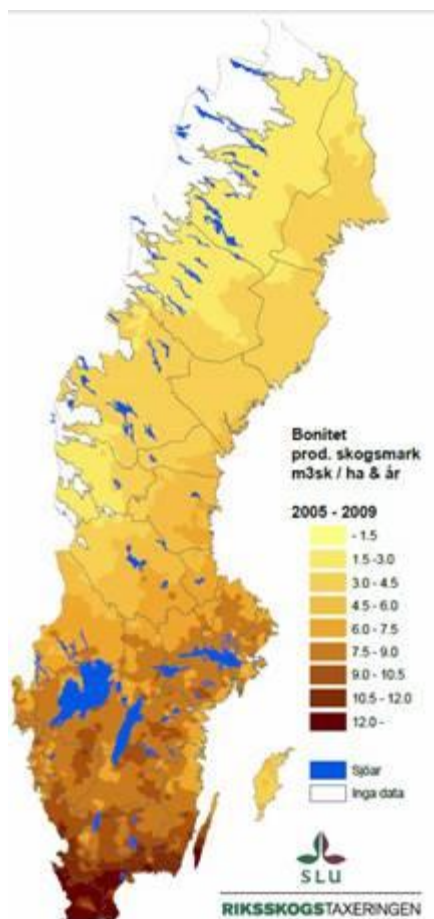
a) De övergripande syftena med fastighetsbildningslagen (punkterna 1 och 4 ovan)

Genom proposition 1969:128 lades fram förslag om införandet av en Fastighetsbildningslag (1970:988). Förslaget, som innebar genomgripande ändringar i de dåvarande bestämmelserna om fastighetsbildning, syftade till att möjliggöra en enkel, snabb och effektiv handläggning av fastighetsbildningsfrågorna. Genom denna lagreglering ställdes som det heter hjälpmedel till förfogande för att aktivt åstadkomma en rationell fastighetsindelning. Detta gällde såväl jord- och skogsbrukets rationalisering som fastighetsbildning för bebyggelseändamål. Enhetlig lagstiftning föreslog för land och stad. Den nya lagen ersatte således 1917 års lag om fastighetsbildning i stad och 1926 års lagar om delning av jord på landet och om sammanläggning av fastigheter på landet. Också vissa andra lagar kunde upphävas

Det grundläggande syftet bakom lagen är att åstadkomma ett från allmän synpunkt rationellt utnyttjande av den fasta egendomen i landet. Fastighetsindelningen har sålunda fått bilda det nödvändiga underlaget för jord- och planpolitiken. Samtidigt som fastighetsbildningsverksamheten har till uppgift att tillhandahålla de enskilda ett medel för att genomföra de ändringar i fastighetsindelningen som de önskar, har verksamheten också blivit ett led i den samhällsverksamhet som åsyftar att främja en ändamålsenlig användning av landets jord. Genom fastighetsbildningsåtgärder av olika slag tillskapas lämpliga fastigheter för bebyggelse och genomförs strukturförändringar av fastighetsbeståndet för rationalisering av jordbruks- och skogsbruksfastigheter eller för sanering av bebyggelseområden.

Lagens grundläggande syfte är med andra ord att genomföra en rationell fastighetsindelning inom jordbruks- och skogsområden. Ett riktmärke för en sådan diskussion är lämpligen bedömningen att en nybildad fastighet ska ge en årlig skogstillväxt om minst 200 – 250 skogskubikmeter, detta riktmärke har hämtats från proposition 1993/94:27 s. 35 då fastighetsbildningslagen ändrades.

I skogen pratar man om bonitet. Det är ett mått på hur mycket skogen växer per år i genomsnitt under en omloppstid - under ideala omständigheter. Medelboniteten i Götaland är 8,6 skogskubikmeter per hektar och år men i norra Norrland når den bara upp till 3 kubikmeter.



Vid en bonitet om 8,6 ger det i snitt en areal om 23,3 till 29 hektar och vid en bonitet om tre ger det en areal om 66,7 till 83 hektar, om detta avkastningskrav från förarbetena till FBL används. Detta kan jämföras med storleken på dagens brukningsenheter ägda av fysiska personer (källa Skogsstyrelsens statistik redovisad i Antonson – Bartels – Rydin Skatt på skog fjärde upplagan 2019 s. 404 – 405).

Antalet brukningsenheter uppgår till strax under 230 000 stycken och 22,8 % av dem har en areal om 1 – 5 hektar produktiv skogsmark, ytterligare 27,7 % ligger i häradet 6 – 20 hektar och ytterligare 23,0 % i häradet 21 – 50 hektar. Den genomsnittliga brukningsenheten i landet uppgår till ca 50 hektar.

Av de fysiska skogsägarna (strax under 320 000 personer) äger 33,5 % en skogsfastighet i storleksklassen 1 – 5 hektar, ytterligare 29,2 % äger en skogsfastighet i storleksklassen 6 – 20 hektar och ytterligare 19,7 % en i storleksklassen 21 – 50 hektar.

Med andra ord är det mycket viktigt för landet Sverige att rationaliseringssträvandena inom skogsbruket får fortsätta utan stämpelskatt. Ett påförande av en sådan skatt kommer starkt att motverka samhällets strävanden efter förbättrade brukningsenheter inom jord- och skogsbruket. De tidigare övervägandena vad gäller samhällsvinster och skattebortfall bör fortsatt gälla.

På motsvarande sätt är det angeläget att rationaliseringsarbetet även inom jordbruket kan fortsätta utan de försämrade förutsättningar som ett införande av en generell stämpelskatt skulle medföra.

#### b) Betydelsen för generations- och ägarskiften (punkt 3)

Ägande av jord- och skogsbruk är som redan konstaterats vitt spritt och nästan 320 000 personer äger skog i Sverige med ett uppdelande i ca 230 000 brukningsenheter. Till detta kommer ca 30 000 jordbruksfastigheter som inte har skog. Dessa personer äger ca 50 % av skogen i Sverige.

De privata skogsägarna är personer från hela landet, i alla åldrar (även om under perioden 1999 till 2020 skogsägarnas medelålder har ökat från i medeltal 55 till 61 år) och inkomstgrupper. Med andra ord vanligt folk.

Huvuddelen av dessa ägare har en tradition bakom sitt ägande med hjälp av arv, gåvor, släktköp och liknande. Endast ett fåtal kan sägas vara investerare och "klippare" som t.ex. utnyttjar skattefriheten från stämpelskatt på ett önskat sätt. Lantmäteriverkets undersökning i tidigare utredningsarbete visar tydligt detta.

Det som i de allra flesta fall utlöser ett generations- eller ägarskifte är sällan eller aldrig kopplat till stigande marknadspriser. I stället sker överlåtelsen inom familjen eller slakten och de faktorer som utlöser dessa skiften är förändringar inom intressegruppen för fastigheten. Det är dödsfall, skilsmässor, långvarig osämja, barns behov av kapital för studier eller boende, åldern på ägaren och dennes förmåga att sköta fastigheten.

I många fall är det dessutom yttre faktorer som att en grannfastighet plötsligt blir till salu som skapar både möjlighet till tillköp och tankar om överlåtelse eller försäljning. Ändrade skatteregler kan då i sammanhanget få en stor betydelse.

Generationsskiften och andra ägarskiften styrs nämligen för denna grupp fastighetsägare till stor del av skatter och avgifter. Inte sällan genomförs skiften via lantmäteriförrättningar som fastighetsregleringar, klyvningar, avstyckningar mm. I detta sammanhang kan också nämnas att tidsaspekten på genomförandet av en förrättning påverkar generationsskiftet negativt. Under senare år finns många exempel på att handläggningstiden inte sällan varit närmare två år. Detta gör att verksamheten på fastigheten i princip stannar av under denna tid och utvecklingen bromsas. Det är därför angeläget att dessa handläggningstider kan minskas och också att handläggningens komplexitet snarare kan minskas än att den ökar (se punkt 2 ovan).

Ekonomi i ett generationsskifte eller rättare sagt ekonomin för det som skiftas styrs av att man vill behålla värden och tillgångar intakta inom gruppen. Vid en extern försäljning är det enklare att acceptera ett skatte- och avgiftsuttag.

Såväl kostnaderna för fastighetsbildning och lagfart har på senare år stigit kraftigt, detta med stigande fastighetspriser och taxeringsvärden. Trots detta har inte avkastningen på fastigheten i samma grad påverkats. Visserligen har intäkterna ökat, men det har kostnaderna också, och lönsamheten har helt enkelt inte följt med.

Normalt är det dessutom fastigheten som är den stora tillgången i ett generations- och ägarskifte. Ofta med en viss belåning. Varje kostnad i form av skatt eller lantmäterikostnad blir då en belastning när det i en familj ska kompenseras mellan syskon, ägargenerationens ålderdom ska tryggas och övertagarens möjligheter att bedriva jord- och skogsbruk ska säkerställas genom rimliga villkor.

En generell stämpelskatteplikt även för lantbruksenheter kan därmed förväntas starkt negativt påverka generations- och andra ägarskiften inom jord- och skogsbruket. Det torde också negativt påverka såväl investeringar som andra aktiviteter på fastigheterna och därmed förhindra att generations- och ägarskiften fortsatt ska kunna genomföras på ett ändamålsenligt sätt

Generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter är vidare en mycket viktig del i landsbygdsutvecklingen. Vi ser redan idag inte sällan fastigheter där föräldragenerationen inte agerar aktivt utan avvaktar till dess det blir ett dödsbo. Detta är en veritabel bromskloss för landsbygden.

Vid ett generellt införande av stämpelskatt så motverkas också önskvärda förrättningar i den inte helt ovanliga situationen vid ett ägarskifte att syskon som äger del i två eller flera fastigheter genom sammanläggning alternativt fastighetsreglering ska särskilja ägandet genom en slutlig klyvning. En sådan förrättning medför att de blir ensamma ägare till varsin fastighet. Att låta sådana, i praktiken tvångsmässiga åtgärder omfattas av stämpelskatteplikten motverkar rationalisering och är dessutom olämplig ur legitimitetsperspektiv.

Då generations- och ägarskiften starkt kommer att påverkas negativt av en generell stämpelskatteplikt vill vi från ett praktiskt perspektiv starkt avråda ifrån en sådan åtgärd. Det är därför önskvärt att myndigheten starkt överväger direktivets möjligheter till undantag. Vi vill understryka att jord- och skogsfastigheter mer sällan ägs av aktiebolag (där den skatteplanering som ska motverkas i allt väsentligt sker) och att ägarna blir alltmer ålderstigna med den stora risken för en tilltagande passivitet i brukandet.

### c) Möjligheter till förändrade regler

Det som sagts ovan talar för att Lantmäterimyndigheten bör pröva möjligheten av att generellt undanta lantbruksenheter från en stämpelskatteplikt. Behovet av rationalisering och åstadkommande av rationellare brukningsenheter samt att inte i onödan motverka önskvärda generations- och ägarskiften bör i sammanhanget väga mycket tungt.

Med vänliga hälsningar

Urban Rydin, jur.dr. och skattechef Fyrklövern ekonomi och juridik AB

Pär Martinsson, VD HIR Skåne, Hushållningssällskapet

Simon Hård, ekonom och skatteansvarig Areal

Börje Hansson, auktoriserad redovisningsekonom och lantmästare

Maria Rommerud, jurist och ansvarig för generationsskiften. Argum

Carl-Johan Dunge, skogstekniker och generationsskiftare Skog och Lantbruk

Fyrklövern startade 2007 i Västerås och har idag ett 80-tal medarbetare. Såväl ekonomer som jordnära jurister. En stark rådgivare för lantbruk och småföretag, inte minst på skatteområdet.

Hushållningssällskapens historia sträcker sig så långt tillbaka som till 1791. Lantbruket utgjorde då grunden för hela nationens välbefinnande. Då, när svälten var en verklighet i många svenska hushåll, behövdes ny kunskap för en mer rationell livsmedelsproduktion. Idag är landets 15 hushållningssällskap samlade i Hushållningssällskapens Förbund. Idag finns kunderna inom lantbruk, skog, livsmedel och flera andra näringar. De flesta verkar på landsbygden, medan andra gör affärer av landsbygdens resurser.

Areal har varit verksam sedan 1980-talet och har förmedlat tusentals egendomar. Fastighetsförmedling är ett av företagets två ben. Det andra består av rådgivning inom ekonomi, juridik och drift av skogs- och jordbruksfastigheter. Yrkesgrupper som agronomer, jägmästare, lantmästare, skogsmästare, skogstekniker finns representerade hos Areal.

Ekonomibyrån Axet grundades 1990 efter att delägarna tidigare skaffat sig en bred erfarenhet på andra ekonomibyråer. Byråns kunder är små och medelstora företag. Vi hjälper till med allt från att vara bollplank till att sköta hela företagets ekonomi. Vår specialitet är lantbruks-företag, men vi hjälper företag i alla branscher.

Argum är en juristbyrå, grundad 2012, som är specialiserad på juridisk, ekonomisk och skatterättslig rådgivning till Sveriges jord- och skogsägare. Byrån är också framstående inom generationsskifte.

Skog och Lantbruk är ett konsultföretag som bildades 2012 och som erbjuder tjänster inom fastighetsförmedling, generationsskifte, värdering, lantmåterifrågor, intrångsförhandling, redovisning och bokslut samt deklaration.