



UPPSALA  
UNIVERSITET

Juridiska institutionen  
Vårterminen 2016

Examensarbete i skatterätt, särskilt fastighetsbeskattning  
30 högskolepoäng

# Fastighetsregleringens framtid i ljuset av en föråldrad stämpelskatt

Beredning och beslutsfattande

Författare: Carolina Sandell

Handledare: Lektor Jan Bjuvberg





# Innehåll

1 Inledning.....	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Syfte.....	7
1.3 Avgränsning.....	7
1.4 Metod.....	8
1.5 Disposition.....	9
2 Utvecklingen av fastighetsreglering och stämpelskatt.....	10
2.1 Fastighetsreglering.....	10
2.1.1 Inledning.....	10
2.1.2 Historisk bakgrund.....	10
2.1.3 Gällande rätt.....	12
2.1.4 Sammanfattning.....	15
2.2 Stämpelskatt.....	16
2.2.1 Inledning.....	16
2.2.2 Historisk bakgrund.....	16
2.2.3 Gällande rätt.....	18
2.2.4 Sammanfattning.....	20
2.3 Avslutning.....	21
3 1983 års utredning.....	21
3.1 Inledning.....	21
3.2 SOU 1983:8.....	22
3.3 Sammanfattning.....	24
4 Fastighetsreglering ”i skatteundandragande syfte” – 2015 års utredning.....	25
4.1 Inledning.....	25
4.2 Skillnad mellan köp och överenskommelse om fastighetsreglering.....	26
4.3 Hur problematiskt är ett skatteundandragande syfte?.....	28
4.4 Sammanfattning.....	31
5 Alternativa ändringar.....	32
5.1 Inledning.....	32

5.2 Stämpelskatt på fastighetsregleringar "i vissa fall" .....	32
5.3 Avskaffa stämpelskatten .....	34
5.4 Sammanfattning .....	37
6 Avslutande analys.....	38
7 Avslutning.....	43
8 Källförteckning.....	45

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Den 11 juni 2015 tillsattes en utredning med målsättningen att komma till rätta med olika skatteplaneringsmöjligheter.<sup>1</sup> Utredningens syfte är att undersöka fastighetsbranschens skattebelastning och att därefter utreda vad som eventuellt bör göras för att skapa neutralitet mellan branscher i Sverige. Därutöver ska fastighetspaketeringar och fastighetsbildningar undersökas för att se om de används i syfte att undvika kapitalvinstskatt respektive stämpelskatt samt om lagändringar därför bör företas.

Att direktiven till den tillsatta utredningen fokuserar på fastighetsbildningar är särskilt intressant eftersom möjligheten att undkomma stämpelskatt på så sätt har uppmärksammats tidigare, vid ett flertal tillfällen. Redan 1975 påpekade Kammarkollegiet risken för att fastighetsbildningar i form av fastighetsregleringar används i skatteundandragande syfte.<sup>2</sup> Några år senare tillsattes en utredning med uppdraget att undersöka i vad mån fastighetsregleringar användes i syfte att undvika stämpelskatten.<sup>3</sup> Den tidigare utredningens direktiv stämmer väl överens med 2015 års utredning till den del som hänför sig till fastighetsreglering.<sup>4</sup>

Möjligheten att genom fastighetsbildningar undvika stämpelskatt är följaktligen ingen ny företeelse i och med Kammarkollegiets påpekande år 1975, men den är troligtvis äldre än så. Redan på 1400-talet gjordes det

---

<sup>1</sup> Dir 2015:62.

<sup>2</sup> Prop 1983/84:194 s 58.

<sup>3</sup> SOU 1983:8.

<sup>4</sup> Se SOU 1983:8 s 39 ”Såsom framgår av direktiven ingår i utredningens uppdrag att undersöka i vad mån institutet fastighetsreglering används i syfte att undgå stämpelskatt samt att om detta förekommer lägga fram förslag till erforderliga ändringar i reglerna”.

inskränkningar i rätten till markdelning och bruksrätt.<sup>5</sup> Den rädsla som ledde till inskränkningarna av möjligheterna att dela upp mark var att skatteintäkterna från fastigheterna skulle minska.<sup>6</sup> Risken för minskade skatteintäkter är ett drivande motiv bakom utredningens fokus på fastighetsbildningar och rätten till markindelningar även idag.<sup>7</sup>

Redan vid tillkomsten av fastighetsregleringsinstitutet stod det klart att det skulle medföra ett visst skattebortfall.<sup>8</sup> Det anfördes då att det fiskala intresset inte får hindra vad som i andra avseenden är den mest lämpliga handläggningsformen vid fastighetsbildning.<sup>9</sup> På senare år har emellertid argumenterats för att fastighetsregleringar blivit mer och mer vanliga vilket således resulterat i en ny utredning med syftet att undersöka hur frekvent användningen av fastighetsregleringar med syfte att kringgå stämpelskatt i realiteten är.<sup>10</sup>

Det faktum att diskussionen och rädslan är återkommande pekar dock på att det kanske är dags att diskutera fastighetsregleringar och stämpelskatt och samspelet dem emellan för att undvika en ytterligare utredning inom några års tid. Kanske är det så enkelt som att stämpelskattens syfte är förlegat och således inte kan rättfärdiga uttagandet av den. Det vill säga att skatten ifrågasätts eftersom den egentligen utgör en kvarleva från en svunnen tid, en anakronism från 1600-talets svårbeskattade samhälle.

---

<sup>5</sup> Julstad, Fastighetsindelning och markanvändning s 155.

<sup>6</sup> A a s 155.

<sup>7</sup> Dir 2015:62 s 1.

<sup>8</sup> Prop 1969:128 s B 451.

<sup>9</sup> A prop s B 451.

<sup>10</sup> Fröjd, M, Fastighetsregleringar allt vanligare inslag i transaktioner, Fastighetsnytt 19/12 2013 (9/8 2016), <http://fastighetsnytt.se/2013/12/fastighetsregleringar-allt-vanligare-inslag-i-transaktioner/>

## **1.2 Syfte**

Genom att grundläggande undersöka reglerna om fastighetsregleringar och stämpelskatt ges en redogörelse för uppkomsten av de båda instituten och relationen dem emellan samt de motiv som rättfärdigar dem. Diskussionen kommer mynna ut i ett förslag hur den tillsatta utredningen bör hantera fastighetsregleringsinstitutet och förhållandet till fastighetsskatten i framtiden i linje med premissen i direktiven: ”utredaren ska som utgångspunkt inte föreslå ändringar i fastighetsbildningslagen”.<sup>11</sup> Med det i bakhuvudet kommer uppsatsen leda fram till ett förslag om att utredningen överväger stämpelskattens motiv och fortlevnad istället för fastighetsregleringsinstitutets. Syftet med uppsatsen är således att föra fram ett förslag på hur en lagändring skulle kunna se ut som svarar på hur fastighetsregleringar bör hanteras i framtiden.

## **1.3 Avgränsning**

Några andra fastighetsbildningsåtgärder än fastighetsregleringar kommer inte att behandlas i uppsatsen. Inte heller kommer andra skatter än stämpelskatten att behandlas. Dessa avgränsningar är naturliga med hänsyn till syftet med uppsatsen. Därutöver kommer inte tvångsvisa fastighetsregleringar beröras då dessa med säkerhet inte sker för att undgå stämpelskatt eftersom de inte företas på ”överlåtarens” initiativ för att undvika stämpelskatt. Det kommer vara fokus på juridiska personer. Fysiska personers fastighetsregleringar diskuteras när det behövs för argumentationens skull.

---

<sup>11</sup> Dir 2015:62 s 12.

## 1.4 Metod

Eftersom uppsatsen ämnar företa en problemanalys av en kommande utredning som syftar ge förslag på potentiella lagändringar avseende förhållandet mellan fastighetsreglering och stämpelskatt är det främst rättspolitisk och rättsdogmatisk metod som används vid författandet. Den rättsdogmatiska metoden gör sig gällande genomgående i uppsatsen dels för att skapa en grund för förståelsen av problematiken och dels för att kunna reda ut vilka förändringar som är av godo. Den gällande rätten och förarbetena är därför grundläggande för uppsatsen i de delar som behandlar fastighetsreglering och stämpelskatt *de lege lata*. Med tillämpning av den rättsdogmatiska metoden beskrivs och analyseras den gällande rätten i syfte att skapa en grund för den rättspolitiska analysen som följer.

Rättspolitisk metod används för att analysera rätten och utreda huruvida den bör ändras.<sup>12</sup> Metoden används i framställningen för att analysera behovet och konsekvenserna av eventuella ändringar av förhållandet mellan fastighetsreglering och stämpelskatt genom att bland annat peka på de problem som kan aktualiseras om vissa regler ändras samt vilka problem som kommer kvarstå om reglerna förblir som de är. Dessutom används metoden för att analysera om en förändring bör komma till stånd utifrån ett visst perspektiv i syfte ”att ett visst ändamål eller en viss värdering bättre tillgodoses”.<sup>13</sup> Utgångspunkten är ofta att gällande rätt är bristfällig i förhållande till de ändamål som eftersträvas.<sup>14</sup> Utredningens ändamål är att minska skatteplaneringen för att därigenom öka skatteintäkterna. Uppsatsen tar avstamp i direktivets ändamål med ändringen, att minska kringgåenden av stämpelskatten genom fastighetsbildningar, och ger ett förslag som trots

---

<sup>12</sup> Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare s 48.

<sup>13</sup> A a s 48.

<sup>14</sup> A a s 48.



att lösningen inte för den skull ökar skatteintäkterna kommer att leda till minskade kringgåenden.

## **1.5 Disposition**

I avsnitt 2 beskrivs och utreds fastighetsregleringar och stämpelskatt översiktligt i syfte att ge en grundläggande förståelse för den diskussion som följer. De båda instituten beskrivs från ett historiskt perspektiv och sedan utifrån gällande rätt, se avsnitt 2.1.1 och 2.1.2 respektive 2.2.1 och 2.2.2. Därefter, i kapitel 3, diskuteras en utredning från 1983 som även den behandlade fastighetsreglering framtid med utgångspunkt i stämpelskattens indrivande för att belysa hur frågan hanterats tidigare. Fastighetsregleringar antas ibland ske istället för köp enbart i syfte att undvika stämpelskatt varför skillnaderna mellan köp och fastighetsregleringar diskuteras i kapitel 4, se avsnitt 4.1. Kapitel 4 uppmärksammar även svårigheterna med att identifiera de fastighetsregleringar som sker i ”skatteundandragande syfte”, något som fördes fram i direktiven till den aktuella utredningen. I avsnitt 5 diskuteras två alternativa ändringar som skulle kunna lösa problemet med de fastighetsregleringar som sker i syfte att undvika stämpelskatt. Den första alternativa ändring som diskuteras fördes fram i direktiven till den aktuella utredningen, att införa stämpelskatt ”i vissa fall”, se avsnitt 5.2. Därefter undersöks om möjligheten att avskaffa stämpelskatten är en rimlig alternativ ändring, se kapitel 5.3. I kapitlet förs en rättspolitisk diskussion kring de positiva sidor som stämpelskatten antas inneha samt de problem som skatten för med sig. Uppsatsens syfte uppnås i den slutliga analysen där ett förslag på en ändring av stämpelskattelagen förs fram, en ändring som svarar på hur fastighetsregleringar kan hanteras i framtiden.

## 2 Utvecklingen av fastighetsreglering och stämpelskatt

### 2.1 Fastighetsreglering

#### 2.1.1 Inledning

Utformningen av dagens fastighetsregleringsinstitut har sin grund i de förhållanden som rådde på Sveriges landsbygd i början av 1200-talet. För att skapa en djupare förståelse av den problematik som råder idag måste den historiska utvecklingen av fastighetsbildningen och dess betydelse inledningsvis belysas. Därefter kommer bestämmelsens utformning de lege lata beskrivas för att ge en mer nutida och grundläggande bas för den fortsatta diskussionen.

#### 2.1.2 Historisk bakgrund

Hur utvecklingen har sett ut innan 1200-talet är relativt oklart i och med att de dåtida landsbygdslagarna enbart fanns tillgängliga genom muntlig tradition.<sup>15</sup> Därefter finns utvecklingen nedtecknad genom landsbygdslagarna, som ersattes från mitten av 1300-talet av Magnus Erikssons allmänna landslag och från mitten av 1400-talet av Kristoffers landslag med allmänna bestämmelser som ansågs gälla i hela riket.<sup>16</sup> Lagen var då (som nu) uppdelad i olika balkar där de regler som gällde markanvändning fanns i byggningsbalken och regler om fastighetsöverlåtelse i jordabalken. Systematiken liknar dagens uppdelning där regler om fastighetsindelning och fastighetsbildning återfinns i Fastighetsbildningslagen (FBL) medan regler om fastighetsöverlåtelse än idag finns i Jordabalken (JB).

---

<sup>15</sup> Julstad, Fastighetsindelning och markanvändning s 155.

<sup>16</sup> A a s 155.

De tidigare förändringarna i fastighetsindelningen har skett genom skiftesverksamhet, det vill säga omfördelning av brukanderätten till mark. Hur marken var uppdelad rent ägandemässigt grundade sig inte på förfaranden som idag betecknas som fastighetsbildning; dåtidens fastighetsbildningsinstitut rörde snarare överlåtelseavtal och arvskiten.<sup>17</sup> Redan under medeltiden förekom det dock delningsformer som innebar nybildning av fastigheter såsom hemmansklyvning<sup>18</sup> och jordavsöndring<sup>19</sup>.

Som ovan nämndes grundar sig dagens regler främst på förhållanden på landsbygden. Det var inte förrän tidigt 1900-tal, närmare bestämt 1917, som det skapades bindande regler för indelningen av marken i fastigheter.<sup>20</sup> År 1928 antogs regler för landsbygdsområden i och med jorddelningslagen (JDL) som behandlade fastighetsindelningsfrågor.<sup>21</sup> Det dröjde till 1972 innan FBL skapades som innebar ett enhetligt regelverk för landsbygds- och stadsförhållanden och ersatte den tidigare gällande lagstiftningen som ansågs alltför uppdelad på ett stort antal författningar.<sup>22</sup> Regelverket innebar betydande förändringar men ingen förändring av den grundläggande konstruktionen. Innan FBL var det i princip omöjligt att ensidigt överföra mark från en fastighet till en annan (dagens fastighetsreglering) men genom ändringarna kunde det ske under vissa förutsättningar.<sup>23</sup>

---

<sup>17</sup> A a s 155.

<sup>18</sup> Julhin Dannfelt, Lantmannens uppslagsbok s 455: ”En fastighet fördelades mellan flera ägare, vanligen arvingar, där varje del skulle erhålla ägor av alla slag, åker, äng, skog etc., samt andel i vattenfall, fiske i förhållande till dess kvotdel i hemmanet”

<sup>19</sup> Dahlberg, Johansson, Svenskt lantbrukslexikon s 574: ”En avstyckning från en fastighet varigenom ett eller flera områden från fastigheten avskiljs utan att fastighetens mantal undergår förändring”

<sup>20</sup> Förordning (1917:281) med närmare föreskrifter om fastighetsregister för stad.

<sup>21</sup> Julstad, Fastighetsindelning och markanvändning s 169.

<sup>22</sup> SOU 1963:68.

<sup>23</sup> Julstad, Fastighetsindelning och markanvändning s 169 (även om vissa möjligheter fanns genom avstyckning eller sammanläggning)

Syftet med den nya lagen var att möjliggöra en enkel, snabb och effektiv handläggning av fastighetsfrågorna.<sup>24</sup> Antalet former för fastighetsbildning minskade markant och de åtgärder som syftade till att ändra strukturen på en fastighet sammanfogades till institutet fastighetsreglering.<sup>25</sup> Fastighetsreglering hade och har som syfte att förbättra beståndet av fastigheter och skapa en lämpligare indelning.<sup>26</sup> Fastighetsregleringen baserades på den dåvarande fastighetsåtgärden ägoutbyte för att så långt som möjligt kunna leva upp till kraven på enkelhet, snabbhet och ändamålsenlighet.<sup>27</sup>

### 2.1.3 Gällande rätt

Fastighetsreglering är idag det enda fastighetsbildningsinstitutet som finns tillgängligt för ombildning av bestående fastigheter.<sup>28</sup> Fastighetsreglering kan innebära en mängd olika förfaranden som i grund och botten syftar till att mark överförs från en fastighet till en annan utan att ett regelrätt fastighetsköp har skett. Några möjliga upplägg är att fastighetsgränser flyttas genom överföring av mark mellan fastigheter, eller mellan samfälligheter samt mellan fastigheter och samfälligheter.<sup>29</sup> Dessutom kan servitut skapas, förändras eller upphävas och byggnader och anläggningar kan med servitutsrätt föras över mellan fastigheter.<sup>30</sup> En fastighetsreglering

---

<sup>24</sup> BoUs betänkande 1990/91:BoU3, SOU 1963:68.

<sup>25</sup> BoUs betänkande 1990/91:BoU3, SOU 1963:68, Fastighetsregleringen ersatte då laga skifte för omarrondering, ägoutbyte, servitutsutbrytning och sammanföring.

<sup>26</sup> BoUs betänkande 1990/91:BoU3, SOU 1963:68 och 3:1 FBL

<sup>27</sup> Prop 1969:128 del B s 321.

<sup>28</sup> Landahl, Nordström, Fastighetsbildningslagen – en kommentar s 166.

<sup>29</sup> Larsson, Badur, Jensen, Synnergren, Fastighetstransaktioner i praktiken s 34

<sup>30</sup> A a s 34.

är således en mer eller mindre genomgripande omreglering av redan befintliga fastigheter.<sup>31</sup>

Som ovan nämnts är syftet med fastighetsregleringar än idag att så långt som möjligt skapa en förbättring av fastighetsbeståndet. När omregleringarna är mer genomgripande är syftet ofta att skapa lämpliga fastighetsförhållanden inom ett område eller en trakt.<sup>32</sup> Det finns dock inget storlekskrav varför en reglering kan ha ett betydligt mer begränsat syfte, exempelvis skapa en lämpligare gränssträckning eller tillföra en fastighet ett servitut eller en del av en samfällighet.<sup>33</sup>

När mark överförs från en fastighet till en annan är huvudregeln att den avstående fastigheten ska tilldelas mark som kompensation. Ersättning kan emellertid utgöras av pengar om det anses mer ändamålsenligt, se FBL. 5 kap 2 § FBL. Detta gör att en fastighetsreglering i många fall kan likna ett fastighetsköp bortsett från de formella krav som ställs upp i 4 kap JB. Huruvida likheterna bör leda till att även överföringar genom fastighetsregleringar bör beläggas med stämpelskatt kommer diskuteras (se avsnitt 4.2).

5 kap FBL innehåller grundläggande bestämmelser för fastighetsreglering som i vissa delar gäller alla fastighetsregleringsåtgärder. Kapitlet innehåller även villkor som syftar till att skydda enskilda fastighetsägare eftersom fastighetsregleringar i vissa fall sker på initiativ av en fastighetsägare mot

---

<sup>31</sup> Landahl, Nordström, Fastighetsbildningslagen – en kommentar s 166.

<sup>32</sup> Landahl, Nordström, Fastighetsbildningslagen – en kommentar s 166.

<sup>33</sup> A a s 166.

en annan fastighetsägare, det vill säga tvångsvis.<sup>34</sup> Dessa villkor återfinns i 5 kap 4-8 §§ FBL men är dispositiva och kan därmed avtalas bort.

Utöver villkoren i 5 kap FBL finns dessutom de allmänna plan- och lämplighetsvillkoren i 3 kap.<sup>35</sup> De utgör allmänna villkoren för fastighetsbildning och är, i motsats till villkoren i 5 kap, tvingande och kan inte avtalas bort. Vid en ombildning av en fastighet ska den anses lämplig för sitt ändamål med avseende på dess belägenhet, omfång och övriga förutsättningar.<sup>36</sup> Fastigheten ska även få en beständig användning för sitt ändamål och det är ett krav att detta ändamål *endast* kan uppnås med hjälp av fastighetsbildning.<sup>37</sup> Vid den så kallade lämplighetsprövningen är det helhetseffekten som ska ligga till grund för om regleringen är lämplig.<sup>38</sup> Detta betyder att det syfte som nämndes i tidigare, att fastighetsregleringen ska förbättra beståndet av fastigheter och skapa en lämpligare indelning, upprätthålls av ett antal villkor och en lämplighetsprövning.

Lämplighetsprövningen grundas alltså på en bedömning av om de berörda fastigheterna kan antas bli lämpliga för det ändamål som angetts. Exempelvis måste en fastighet som ska användas för byggnation vara lämplig för just det. Ändamålet får inte vara tillfälligt och kan inte vara planlagt alltför långt in i framtiden.<sup>39</sup> Kraven bäddar dock för en svår bedömning i och med att det, till min vetskap, inte finns någon bestämd tidsgräns för vad som kan anses utgöra ett varaktigt behov. Det finns

---

<sup>34</sup> Julstad, Fastighetsindelning och markanvändning s 89.

<sup>35</sup> A a s 89.

<sup>36</sup> Andersson, Karnov - lagkommentar, 3 kap 1 § FBL.

<sup>37</sup> A a 3 kap 1 § FBL.

<sup>38</sup> A a 3 kap 1 § FBL.

<sup>39</sup> NJA 1985 s 110.

möjligheter att avvika från lämplighetsreglerna i 3 kap 9-10 §§ FBL om åtgärden kan antas medföra en total förbättring av fastighetsindelningen trots att de inblandade fastigheterna inte blir lämpliga för sitt ändamål.

Trots kravet att fastighetsregleringen ska leda till en mer lämplig fastighetsindelning riskerar förfarandet missbrukas eftersom det inte utgår någon stämpelskatt på fastighetsregleringar. En grundförutsättning för att stämpelskatt ska utgå är att det sker ett förvärv enligt 1§ lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (stämpelskattelagen). Enligt 25 § i nämnda lag uttas stämpelskatt för förvärv när ansökan om lagfart beviljats. En fastighetsreglering ses emellertid inte som ett förvärv enligt 4 § stämpelskattelagen.

#### **2.1.4 Sammanfattning**

Beskrivningen av bakgrunden till fastighetsregleringsinstitutet har gjorts för att skapa en djupare förståelse av den problematik som råder idag. Syftet med möjligheten att genom fastighetsbildning omfördela mark är, och var även historiskt, att möjliggöra en enkel, snabb och effektiv handläggning av fastighetsfrågorna.<sup>40</sup> Fastighetsreglering hade och har som syfte att förbättra beståndet av fastigheter och skapa en lämpligare indelning.<sup>41</sup> Fastighetsregleringen har gamla anor och grunden för hur institutet ser ut idag var den tidigare fastighetsåtgärden ägoutbyte.<sup>42</sup> Fastighetsregleringen, genom lämplighetsavvägningen, till att skapa en bättre fastighetsindelning. Eftersom användningen av fastigheter kan förändras över tid har behovet av att med enkelhet kunna skapa en förändring av fastighetsindelningen ansetts

---

<sup>40</sup> BoUs betänkande 1990/91:BoU3, SOU 1963:68

<sup>41</sup> BoUs betänkande 1990/91:BoU3, SOU 1963:68 och 3:1 FBL

<sup>42</sup> Prop 1969:128 del B s 321.

viktig. Röster har dock höjts mot risken att fastighetsregleringar används i enbart skatteundrandragande syfte. I nästkommande avsnitt diskuteras stämpelskattens tillkomst och nutida utformning.

## **2.2 Stämpelskatt**

### **2.2.1 Inledning**

För att kunna bedöma om fastighetsregleringar som genomförs för att undvika stämpelskatt bör begränsas måste stämpelskattereglerna undersökas. Stämpelskatten är en av Sveriges äldsta skatter och utgör en omsättningsskatt på fastigheter. Genom en förståelse för stämpelskattens historia och nutid skapas en grund för fortsatt diskussion.

### **2.2.2 Historisk bakgrund**

Beskattningen av fastigheter är ingen ny företeelse. Redan på 1600-talet utgjorde beskattningen av fastigheter en viktig inkomstkälla eftersom den var lätt att driva in.<sup>43</sup> År 1660 tog förmyndarregeringen efter Karl X Gustav beslut om att förbättra statens inkomster. Stämpelavgifter utgjorde en viktig del i denna inkomstökning och motsvarar dagens stämpelskatter.<sup>44</sup> Reglerna om stämpelavgifter anses utgöra den första förordningen om stämpelskatt.<sup>45</sup>

Namnet stämpelskatt kommer från utformningen av skatten.<sup>46</sup> När en fastighet förvärvats fick man köpa ett slags frimärke för ett belopp som motsvarade den skatt som skulle betalas. Frimärket placerades på den

---

<sup>43</sup> Sjöblom, Lagen om stämpelskatt, s 1.

<sup>44</sup> Lindberg, af Sandeberg, Stämpelskatt hos inskrivningsmyndighet, s 5.

<sup>45</sup> Sjöblom, Lagen om stämpelskatt, s 1.

<sup>46</sup> A a s 1.



aktuella lagfarten och när skatten var betald så makulerades frimärket med en speciell stämpel. Genom frimärket och stämpeln så fick handlingarna och de bakomliggande rättsförhållandena ett officiellt godkännande.<sup>47</sup> Eftersom samhället under den rådande tiden var betydligt mindre byråkratiserat än idag utgjorde förfarandet med stämpelskatten ett enkelt och relativt lätthanterligt skattesystem.<sup>48</sup> Tidigare har det även funnits andra typer av stämpelskatter på alltifrån skepp till aktier.

År 1628 skapades vad som idag är Lantmäteriet. Myndigheten har kommit att spela en betydande roll vad gäller organisation och enkelhet i svensk fastighetsrätt. Marken har länge utgjort en effektiv produktfaktor i Sverige och en viktig källa för skatt, vilket möjliggjorts genom det fastighetsindelningsarbete som skett över flera hundra år. Registreringen av fastigheter, vilket idag grundar sig på lagfarten, inleddes redan under medeltiden som ett resultat av både allmänna och enskilda intressen. Särskilt eftersom fast egendom länge utgjorde den viktigaste basen för skatteuttag har registreringen varit viktig för staten.<sup>49</sup>

Den första jordeboken, det vill säga den första registreringen av fastigheter och ägare, tillkom redan under Gustav Vasas regeringstid och omfattade majoriteten av alla fastigheter som var skattepliktiga.<sup>50</sup> Jordeboken avskaffades när beskattningen av den fasta egendomen ersattes av den moderna inkomstbeskattningen mot slutet av 1800-talet och istället skapades det så kallade jordregistret som omfattade fastighetsinnehavet på

---

<sup>47</sup> A a s 1.

<sup>48</sup> A a s 1.

<sup>49</sup> Sundell, Svensk fastighetsrättshistoria s 65 ff.

<sup>50</sup> A a s 65.

landsbygden. Precis som med fastighetsbildningslagen dröjde lagstiftningen gällande staden; fastighetsregistret för städerna uppkom år 1917.<sup>51</sup>

Genom Kungl. Maj:ts förordning (1914:283) angående stämpelavgifter uppstod den första mer moderna stämpelskatteförordningen som sedan ersattes av 1964 års stämpelskattelag (1964:308). Den 1 juli 1984 trädde lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter i kraft. Utvecklingen av stämpelskatten har följaktligen skett över lång tid och lever kvar med sina rötter från 1600-talet, men kanske är det på tiden att den ifrågasätts.<sup>52</sup>

### 2.2.3 Gällande rätt

Förvärvare är skyldiga att söka lagfart enligt 20 kap 1 § JB för att staten ska ha kontroll över fastighetsbeståndet och på grund av behovet av en tillförlitlig bokföring grundat på korrekta taxeringsvärden.<sup>53</sup> Lagfarten är mer än bara en skyldighet för köparen; innehavet ges stor betydelse vid sakrättsliga konflikter.<sup>54</sup> Dessutom krävs lagfart för att köparen ska kunna få inteckning och pantbrev. Lagfarten innebär att det sker en formell registrering i inskrivningsdelen av ett genomfört förvärv.<sup>55</sup> Om Lantmäterimyndigheten beviljar den inskickade lagfartsansökan tas stämpelskatt ut.<sup>56</sup>

Vid köp av en fastighet måste man betala stämpelskatt. Skatten betalas som en procentsats på köpeskillingen om köpeskillingen uppgår till minst 85 %

---

<sup>51</sup> A a s 67.

<sup>52</sup> Grauers, Fastighetsköp s 187.

<sup>53</sup> A a s 313.

<sup>54</sup> A a s 313.

<sup>55</sup> A a s 311.

<sup>56</sup> A a s 22.

av egendomens värde enligt 5 § stämpelskattelagen. För privatpersoner innebär det en skatt på 1,5 % av det högsta av taxeringsvärdet och köpeskillingen och för juridiska personer en skatt på 4,25 % av nämnda värde. Ett överklagande av stämpelskatten sker, i motsats till andra skatter, till tingsrätt och inte förvaltningsrätt.<sup>57</sup>

Stämpelskatten har inte alltid legat på de nivåer de gör idag och inte heller varit förskonade från ifrågasättande diskussion. För fysiska personer har en höjning av skattesatsen diskuterats vid olika tillfällen. Bland annat genomfördes en utredning som lämnade ett förslag på höjd skattesats för fysiska personer i syfte att möjliggöra en sänkning av skattesatsen för juridiska personer.<sup>58</sup> Detta förslag vann inget gehör i och med att själva rättfärdigandet, att höja skatten för en grupp för att kunna sänka den för en annan, inte ansågs godtagbart.<sup>59</sup> En höjning av fysiska personers skattesats diskuterades igen när vissa ändringar på arvsskatteområdet skulle genomföras.<sup>60</sup> Dock ansågs det inte heller då motiverat att öka skattebördan eftersom man såg en klar koppling mellan stämpelskatten och omsättningen av fastigheter.<sup>61</sup> De argument som fördes fram i både förarbeten och i remissyttranden är intressanta för en vidare diskussion kring stämpelskattens syfte och rättfärdigande, trots att de rör i synnerhet fysiska personer.

---

<sup>57</sup> Sjöblom, Lagen om stämpelskatt s 1.

<sup>58</sup> Prop 1983/84:194 s 19.

<sup>59</sup> A prop s 19 ”Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna motsätter sig att ett slopande av den dubbla stämpelskatten för juridiska personer kompenseras genom att skatten för övriga förvärvare höjs.”

<sup>60</sup> SOU 2003:3.

<sup>61</sup> SOU 2003:3.

Skattesatsen har även varit föremål för vissa sänkningar. Den ändring som tydligast visar den koppling man anser finnas mellan stämpelskattesats och omsättning av fastigheter är den tillfälliga nedsättningen av stämpelskatten som skedde 1996.<sup>62</sup> I syfte att minska arbetslösheten gjordes en tillfällig nedsättning av stämpelskatten på fastigheter i syfte att skapa ökad tillväxt i ”de mer sysselsättningsintensiva, inhemska sektorerna i svensk ekonomi”.<sup>63</sup> Exemplet visar tydligt att stämpelskatten används som styrningsmedel. Skattesatsen återgick därefter till de vanliga nivåerna.

År 2011 höjdes stämpelskatten för juridiska personer från 3 % till 4,25 %.<sup>64</sup> Höjningen gjordes främst i syfte att kunna finansiera slopandet av revisionsplikt för företag i Sverige.<sup>65</sup> Huruvida detta är ett motiv som bör rättfärdiga en höjning har ifrågasatts.<sup>66</sup> Särskilt med tanke på att en höjning av skattesatsen för fysiska personer inte ansågs rättfärdigat av att en sänkning skulle ske för juridiska personer (se ovan) är det svårt att förstå varför rättfärdigandet denna gång ansågs godtagbar. De företag som gynnades av slopandet av revisionsplikt är småföretagen, vilka inte är de mest aktiva inom fastighetsbranschen.<sup>67</sup>

#### **2.2.4 Sammanfattning**

Avsnittet avsåg skapa grund för diskussionen om fastighetsregleringar som sker i stämpelskatteundandragande syfte bör begränsas, detta genom att beskriva stämpelskattens historia och nutid. Stämpelskatten med sina rötter

---

<sup>62</sup> Tillfällig nedsättning av stämpelskatten i vissa fall (Lag (1996:837) om tillfällig nedsättning av stämpelskatt i vissa fall).

<sup>63</sup> Prop 1995/96:222.

<sup>64</sup> Prop 2009/10:206.

<sup>65</sup> A prop s 1.

<sup>66</sup> A prop s 10.

<sup>67</sup> A prop s 10.

i 1600-talet beskattar en av statens viktigaste källor för skatt: den fasta egendomen.<sup>68</sup> Idag tas stämpelskatten ut vid registreringen av fastigheten i fastighetsregistret; en förvärvare är skyldig att söka lagfart och i samband med ansökan tas stämpelskatten ut.<sup>69</sup> Registret finns för att skapa en tillförlitlig bokföring grundat på korrekta taxeringsvärden.<sup>70</sup>

### **2.3 Avslutning**

Både stämpelskatten och fastighetsregleringen grundas på gamla traditioner i svensk rätt. Utgångspunkt och syfte skiljer sig dock åt. Fastighetsregleringen utgår snarast från ett tydligt syfte att förbättra samt en vilja att anpassa sig till förändringar i tiden medan stämpelskatten kan sägas vara motsatsen. Stämpelskatten är som sagt en skatt med anor från 1600-talet där lite har förändrats över tid. Dessutom har rättfärdigandet bakom skatten sällan uppmärksammas. Skatten tas ut för att det är enkelt att beskatta fastigheter, särskilt när det behöver väga upp för minskade skatteintäkter på andra områden. Genom beskrivningen av institutens utveckling har den fortsatta diskussionen givits en gedigen historisk grund för att diskutera den relation som råder dem emellan.

## **3 1983 års utredning**

### **3.1 Inledning**

Som nämndes inledningsvis har olika möjligheter att dela upp mark varit begränsade tidigare. För att skydda skattebasen och skatteintäkterna har inskränkningar i äganderätten och brukningsrätten förekommit sedan 1400-

---

<sup>68</sup> Sundell, Svensk fastighetsrättshistoria s 65 ff.

<sup>69</sup> Grauers, fastighetsköp s 313.

<sup>70</sup> A a s 313.

talet.<sup>71</sup> Ett eventuellt försök att hindra fastighetsregleringar i syfte att inte förlora stämpelskatteintäkter ligger i linje med de tidiga begränsningar av markindelningsrätten som nämndes inledningsvis (se avsnitt 2.1.2). Det är emellertid väntat (och viktigt för legaliteten och neutraliteten) att staten är mån om sin skatteintäkt. Varken Regeringsformen eller annan grundlag innehåller några föreskrifter gällande på vilken grund skatt kan utkrävas från medborgarna.<sup>72</sup> Skatten får dock inte uttas på sedvanerättslig grund.<sup>73</sup>

I kapitlet diskuteras vad den förra utredningen kom fram till gällande möjligheten att undkomma stämpelskatt genom fastighetsreglering. Syftet är att förstå den kommande utredningens föregångare och på så vis diskutera framtiden.

### **3.2 SOU 1983:8**

Utredningens uppdrag var att undersöka i vad mån institutet fastighetsreglering används i syfte att undgå stämpelskatt och, om detta förekommer, lägga fram förslag till nödvändiga ändringar i reglerna.<sup>74</sup> Direktiven bär stora likheter med direktiven till den aktuella utredningen även om utfallen kan komma att skilja sig åt (utredningen från 1983 ledde inte till några regeländringar).

Precis som idag verkade Kammarkollegiet, som är granskningsmyndighet för ärenden som rör stämpelskatt, för att stämpelskattskyldighet skulle

---

<sup>71</sup> Julstad, Fastighetsindelning och markanvändning s 155.

<sup>72</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon Almendal, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1 s 14.

<sup>73</sup> A a s 15.

<sup>74</sup> SOU 1983:8, s 39 ff.

införas även på överföringar av fastigheter genom fastighetsregleringar.<sup>75</sup> Kammarkollegiet lämnade bland annat över en skrivelse till utredningen (med regeringen som mellanhand) som innehöll två ärenden gällande användandet av fastighetsreglering för att kringgå skattelag.<sup>76</sup> I ärendena fanns som grund för fastighetsregleringarna ett köpebrev respektive ett köpekontrakt som upprättats innan ansökan om fastighetsreglering. Enligt FBL. 5:18 krävs medgivande från ägarna av fastigheten för att fastighetsreglering ska kunna genomföras, dessa två dokument hade ansetts som sådant medgivande vid ansökningen. Kollegiet menade att detta tillvägagångssätt användes i mycket stor utsträckning, och att det bör förhindras. Utredningen gav därför lantmäteriet i uppdrag att undersöka omfattningen av fastighetsreglering, vilket sedan redovisades i en promemoria.<sup>77</sup> Promemorian hänför sig till åren 1972-1978 och visade att omfattningen av fastighetsregleringar var i avtagande. Den bedömning som lantmäteriet gjorde var att denna tendens skulle stå sig de närmaste åren.<sup>78</sup> Undersökningen visade även att det stämpelskattebortfall som fastighetsregleringar leder till kunde uppskattas till mindre än 5 % av den totala stämpelskatteintäkten, vilket ansågs vara inom ramen för vad som ansågs godtagbart (som redan nämnts stod det klart redan vid FBL:s tillkomst att fastighetsreglering skulle komma att medföra ett visst skattebortfall).<sup>79</sup>

1983 års utredning studerade även de ärenden som Kammarkollegiet åberopat tillsammans med ett antal stämpelskatteavgöranden där

---

<sup>75</sup> Prop 1983/84:194 s 58.

<sup>76</sup> SOU 1983:8.

<sup>77</sup> Promemorians namn: "Undersökning angående omfattningen av marköverföring genom fastighetsreglering"

<sup>78</sup> Prop1969: 128 s B 451.

<sup>79</sup> A prop s B 451

marköverföringar genom fastighetsregleringar på olika sätt ingått i kombination med andra förvärvssätt.<sup>80</sup> Utredningen kom dock inte fram till att fastighetsregleringsinstitutet utnyttjats enbart i syfte att undgå stämpelskatt.<sup>81</sup> Inga beskattningsregler föreslogs därför.

### **3.3 Sammanfattning**

1983 års utrednings främsta argument för att inte påföra fastighetsregleringsinstitutet någon stämpelskatt var alltså att mängden fastighetsregleringar inte ansågs tillräckligt stort. Det var dock inte en slutsats som tystade diskussionen för gott. Kammarkollegiet förde diskussionen vidare när de besvarade den remiss som föregick prop. 2009/10:9 med att återigen uppmärksamma risken att fastighetsregleringar sker i skatteundandragande syfte.<sup>82</sup> Regeringen svarade då att även om inte frågan om stämpelskatt på förvärv som sker genom fastighetsreglering kunde hanteras inom det aktuella lagstiftningsärendet avsåg de följa upp frågan, vilket sedermera också har skett i och med dir. 2015:62.<sup>83</sup> Nästkommande avsnitt behandlar mer i detalj den nytillsatta utredningens direktiv att undersöka om fastighetsreglering sker i skatteundandragande syfte.

---

<sup>80</sup> SOU 1983:8 s 39.

<sup>81</sup> A a s 42.

<sup>82</sup> Prop 2009/10:9 s 11.

<sup>83</sup> A prop s 12.



## 4 Fastighetsreglering ”i skatteundandragande syfte” – 2015 års utredning

### 4.1 Inledning

Den aktuella utredningen ska undersöka om institutet fastighetsbildning används för att undgå stämpelskatt och, om detta befinns vara fallet, föreslå ändringar (vilka typer av ändringar som åsyftas specificeras inte närmare).<sup>84</sup> Utgångspunkten är dock, som ovan nämnts, att några ändringar av fastighetsbildningslagen inte ska företas. De föreslagna ändringarna ska så långt som det är möjligt enbart träffa förvärv som anses användas i skatteundandragande syfte för att i så liten utsträckning som möjligt inte motverka syftena med fastighetsbildningslagen.

I nästföljande kapitel diskuteras hur fastighetsregleringar med skattesyften kan motverkas, se kapitel 5. Inledningsvis måste dock problemen med dagens reglering fastställas. I detta kapitel diskuteras därför om det verkligen är problematiskt med fastighetsregleringar som genomförs för att undvika stämpelskatt. För att ytterligare kunna skapa en förståelse för fastighetsregleringsinstitutets användning kommer en jämförelse först göras med fastighetsköp. Detta görs dels för att utreda om fastighetsreglering enbart är ett stämpelskattefritt alternativ till ett fastighetsköp och dels för att diskutera hur viktigt det är att motverka regleringar som sker i skatteundandragande syfte.

---

<sup>84</sup> Dir 2015:62.

## 4.2 Skillnad mellan köp och överenskommelse om fastighetsreglering

De skillnader som finns mellan fastighetsköp och fastighetsregleringar, bortsett från stämpelskatten, är för obetydliga för att ha någon inverkan på parternas val av förfarande. En fastighetsreglering innebär dock ökade risker för köparen vilka behandlas nedan. Emellertid är dessa risker möjligtvis acceptabla i och med den höga stämpelskattesats som nu råder.

Rättsföljderna av köp och fastighetsreglering är snarlika.<sup>85</sup> När de inblandade fastigheterna ägs av skilda ägare så är likheterna med ett vanligt köp påtagliga och precis som när det gäller ett vanligt fastighetsköp kan vederlag utgå i pengar. I 45 kap 5 § Inkomstskattelagen finns bestämmelser om att överföringen ska anses som en avyttring. Det innebär att säljaren precis som vid ett vanligt köp ska betala kapitalvinstskatt på ersättningen.<sup>86</sup> Trots de likheter i resultat som finns utgör de dock ur formell synpunkt helt skilda rättsfigurer.<sup>87</sup> Det finns även ett rättsfall, som förvisso gällde arrendeförvärvslagen, i vilket det framgår att ett köp inte är att jämställa med en överenskommelse om fastighetsreglering.<sup>88</sup>

De rättsverkningar som skiljer en överenskommelse om fastighetsreglering från ett köp enligt 4 kap JB framgår av 5 kap 18 § FBL. Äganderätten enligt ett jordabalksköp övergår redan vid avtalets undertecknande. Vid en fastighetsreglering inträder den först när förrättningen har avslutats och vunnit laga kraft. Det betyder att om förrättningen inte kan genomföras gäller inte överenskommelsen längre. Ytterligare en osäkerhet för köparen

---

<sup>85</sup> Sjöblom, Lagen om stämpelskatt s 22.

<sup>86</sup> Om vederlaget överstiger 5000 kronor.

<sup>87</sup> Sjöblom, Lagen om stämpelskatt s 22.

<sup>88</sup> NJA 2001 s 456.

är att det saknas felregler vid fastighetsregleringar motsvarande felreglerna i 4 kap JB, som inte blir tillämpliga vid fastighetsreglering.<sup>89</sup> Dessutom uppkommer inget sakrättsligt skydd.<sup>90</sup> Ytterligare en negativ följd av en fastighetsreglering uppmärksammades i 1983 års utredning: ”i sammanhanget bör påpekas att den vinst en förvärvare gör pga. utebliven stämpelskatt i inte oväsentlig mån neutraliseras av de avgifter som tas ut i samband med fastighetsregleringen enligt lantmäteritaxan (1971:1101)”<sup>91</sup>

De största skillnaderna mellan de två tillvägagångssätten, och de kostnader som följer av dessa, bär nog trots allt fastighetsmarknaden. När förvärv sker genom fastighetsregleringar istället för genom ett traditionellt köp blir de inte lika transparenta för marknaden vilket betyder högre kostnader för att kunna få fram den information som är relevant för fastighetsmarknaden.<sup>92</sup> Se dock avsnitt 5.3.

Den kanske viktigaste skillnaden mellan ett regelrätt jordabalksköp och en fastighetsreglering utgörs dock av syftet med fastighetsregleringar. Förfarandet kom till för att på ett enkelt sätt kunna överföra mark, se ovan i avsnitt 2.1. Skillnaden är därmed att fastighetsregleringar har som syfte att utgöra ett alternativt tillvägagångssätt för att underlätta lämpliga fastighetsombildningar. Det faktum att det kan användas utan syfte att förbättra fastighetsbeståndet, och enbart i skatteundandragande syfte, diskuteras i nästkommande avsnitt.

---

<sup>89</sup> Larsson, Badur, Jensen, Synnergren, Fastighetstransaktioner i praktiken s 154.

<sup>90</sup> A a s 154.

<sup>91</sup> SOU 1983:8 s 42.

<sup>92</sup> Lantmäteriet. Walfridsson, Fastighetsreglering för att undgå stämpelskatt s 5.

### 4.3 Hur problematiskt är ett skatteundandragande syfte?

Att fastighetsregleringar används i syfte att undkomma stämpelskatt beskrivs i direktiven till utredningen som en stor risk för legaliteten.<sup>93</sup> Det faktum att fastighetsregleringar alltid utgör ett stämpelskattefritt alternativ till fastighetsköp gör att institutet kan och bör ifrågasättas. Dessutom, som nämntes i föregående avsnitt, utgör det ett problem att fastighetsregleringarna inte är lika transparenta för marknaden som ett jordabalksköp. Detta avsnitt är inledningen till en diskussion om fastighetsregleringens framtid. Eftersom lämplighetsvillkoret bör göra det möjligt att tillåta regleringar som har ett skatteundandragande syfte argumenteras för att fastighetsregleringsinstitutet bör lämnas oförändrat.

Lämplighetsvillkoren i 3 kap FBL innebär att en ombildning eller nybildning av en fastighet ska resultera i att fastigheten med avseende på belägenhet, omfång och övriga förutsättningar ska bli mer lämplig för sitt ändamål.<sup>94</sup> Som konstaterades inledningsvis är lämplighetsvillkoren tvingande, vilket betyder att det inte kan avtalas bort av de berörda fastighetsägarna.<sup>95</sup> Det är dessa villkor som bör kunna hindra regleringar vars enda syfte är att komma undan stämpelskatten. Den bedömningen som ska göras innebär att lantmätaren bestämmer hur en reglering ska genomföras och vilka fastigheter som ska ingå för att lämplighetsvillkoret ska uppnås.<sup>96</sup> Hur omfattande fastighetsregleringen i slutändan blir ska alltså inte enbart bestämmas med ansökningsen som grund, det är alltså inte upp till parterna.

---

<sup>93</sup> Dir 2015:62.

<sup>94</sup> Andersson, Karnov Lagkommentar, 3 kap 1 § FBL.

<sup>95</sup> A a 3 kap 1 § FBL.

<sup>96</sup> Prop 1969:128 del B s 366.

Eftersom en fastighetsreglering måste leda till en mer lämplig fastighetsindelning bör inte fastighetsregleringar som enbart syftar till att kringgå stämpelskatt, men som i realiteten även förbättrar fastighetsindelningen, hindras enligt nuvarande regler. Om fastighetsregleringen leder till en mer lämplig fastighetsindelning bör ett sekundärt syfte att undgå stämpelskatt inte utgöra problem. Fastighetsbildningar som inte har något annat syfte förutom ett skattemässigt saknar således skäl för att kunna utföras och bör därför inte komma till stånd, i enlighet med förarbetena till 5 kap 6 § 2 st FBL.<sup>97</sup> Om en fastighetsreglering uppfyller villkoren och kraven i FBL ska det leda till att den godkänns; att regleringen även ger ägaren en skattemässig förmån bör inte hindra genomförandet.

I doktrin och i media framställs emellertid fastighetsreglering som ett bra och skattemässigt fördelaktigt alternativ till ett regelrätt fastighetsköp. Bland annat uttrycks att ”ett vanligt skäl till att använda fastighetsreglering är att slippa lagfart och stämpelskatt och ett annat är att förbättra fastighetsindelningen”.<sup>98</sup> Dessutom menas att fastighetsregleringar istället för förvärvshandlingar (dvs. avtal om köp eller byte) ”utnyttjas främst för att göra transaktionen fri från stämpelskatt”.<sup>99</sup> Huruvida åsikter som dessa ska tillmätas vikt i debatten bör inte anses självklart. Att det i realiteten främsta syftet till att använda fastighetsregleringar påstås vara att undvika stämpelskatt bör diskuteras men inte ges för mycket tyngd. De subjektiva syften som finns bakom att välja fastighetsreglering som tillvägagångssätt bör få vara vilka som helst, så länge fastighetsregleringen i sig innebär en

---

<sup>97</sup> Handbok FBL, Fastighetsbildningslagen och Lag om införande av FBL (FBLP) s 74 och Fröjd, M, Fastighetsregleringar allt vanligare inslag i transaktioner, Fastighetsnytt 19/12 2013 (9/8 2016), <http://fastighetsnytt.se/2013/12/fastighetsregleringar-allt-vanligare-inslag-i-transaktioner/>

<sup>98</sup> Larsson, Badur, Jensen, Synnergren, Fastighetstransaktioner i praktiken s 153.

<sup>99</sup> A a s 144.

mer lämplig fastighetsindelning. Trots att det främsta syftet är att undkomma skatt måste lämplighetsvillkoret fortfarande uppfyllas.<sup>100</sup> Att använda fastighetsreglering som ett alternativ till fastighetsköp för inte enbart med sig skillnaden att köpet blir fritt från stämpelskatt om lagen följs, det bidrar även till en lämpligare fastighetsindelning.

Argumentet som fördes fram i föregående avsnitt, att fastighetsregleringar leder till en mindre transparent marknad vilket innebär högre kostnader för att få fram fastighetsinformation, kan också ifrågasättas. Stämpelskatten utgör ingen betalning för en utförd lagfartstjänst utan enbart en inkomstkälla för staten som krävs in i samband med lagfartsansökningen.<sup>101</sup> Det är expeditionsavgifterna som utgör ”ersättning för de kostnader som handläggningen av det ärende, vari expeditionen utfärdas, jämte utfärdandet av denna, orsakar det allmänna”.<sup>102</sup> Stämpelskatten har därför ingen egentlig koppling till lagfarten förutom att de hanteras i samband med varandra. Detta diskuteras mer utförligt i avsnitt 5.3.

Det problematiska i att fastighetsregleringar ”i skatteundandragande syfte” tillåts är således först och främst att de utgör en legalitetsbrist. Om fastighetsregleringar och regelrätta jordabalksköp i praktiken utgör alternativa tillvägagångssätt kan en förändring behöva komma till stånd. En fastighetsreglering som sker i skatteundandragande syfte och leder till en mindre transparent marknad samt utgör ett mer riskfyllt förfarande för köparen bör inte tillåtas, men frågan är hur det ska lösas. Det problematiska

---

<sup>100</sup> A a s 153.

<sup>101</sup> Jensen, Panträtt i fast egenom s 188.

<sup>102</sup> Dep ch i prop 1964:75 s 306. Aktuella avgifter framgår av den avgiftslista som är bifogad förordningen (1987:452) om avgifter till de allmänna domstolarna.

ligger i min mening inte i att fastighetsregleringar sker i skatteundrandragande syfte utan i att stämpelskatt inte kan motiveras. Att det leder till en mindre transparent marknad är heller inget argument, vilket diskuteras i avsnitt XX. Det faktum att förfarandet är riskfyllt för köparen ligger i linje med avtalsfriheten, den risken får köparen stå. I avsnitt 5 diskuteras möjligheten att avskaffa stämpelskatten och därigenom ta bort legalitetsproblemet med fastighetsregleringar som sker i stämpelskatteundrandragande syfte.

#### **4.4 Sammanfattning**

Fastighetsregleringar har stora likheter med köp av fastigheter. Skillnaderna utgörs av stämpelskatteskyldigheten och av kravet på att en fastighetsreglering ska leda till en mer lämplig fastighetsindelning. Lämplighetskravet bör utesluta regleringar som enbart leder till en skattemässig förmån även om förmånen utgör säljarens subjektiva syfte. På grund av det anförda anser jag att fastighetsregleringar inte bör förhindras även om syftet främst är att åtnjuta en skattemässig fördel. För att kunna sätta punkt för diskussionen bör dock några alternativa tillvägagångssätt, för att även i framtiden undvika att diskussionen blossar upp på nytt, analyseras. I nästkommande avsnitt kommer därför två alternativa ändringar diskuteras. Den ena föreslås i förbifarten i direktiven till den aktuella utredningen, det vill säga att påföra stämpelskatt ”i vissa fall”. Den andra är mitt eget förslag att avskaffa stämpelskatten.

## 5 Alternativa ändringar

### 5.1 Inledning

Om fastighetsregleringar används för att undgå stämpelskatt har den tillsatta utredningen som uppdrag att föreslå ändringar för att komma till rätta med detta. Två alternativ diskuteras nedan. Inledningsvis undersöks möjligheten att påföra stämpelskatt på fastighetsregleringar, och då särskilt att påföra stämpelskatt på fastighetsregleringar ”i vissa fall”.<sup>103</sup> Därefter diskuteras stämpelskatten eftersom det i grund och botten är den som skapar diskussionen om fastighetsregleringars vara eller icke vara. Om syftet bakom skatten svårligen rättfärdigas är kringgåenden kanske att vänta.

### 5.2 Stämpelskatt på fastighetsregleringar ”i vissa fall”

I direktiven till den aktuella utredningen ges ett förslag på hur fastighetsregleringar i skatteundandragande syfte kan hanteras. I syfte att minska skatteplanering i form av ökad användning av fastighetsregleringar som genomförs av skatteskal ska stämpelskatt påföras *i vissa fall*.<sup>104</sup> Vad detta innebär i praktiken är svårt att säga. Det riskerar dock bädda för en godtycklig bedömning hos lantmätaren som ska avgöra vilket som är den ifrågavarande fastighetsregleringens syfte.

Inledningsvis kan konstateras att när lagen infördes om tillfällig nedsättning av stämpelskatter ”i vissa fall” år 1996 så ledde den till skarp kritik från lantmäteriet som ansåg bedömningen vara svår avseende bedömningen av vad som utgjorde ”vissa fall”.<sup>105</sup> Om bedömningen är komplicerad riskerar

---

<sup>103</sup> Dir 2015:62 s 27.

<sup>104</sup> Dir 2015:62 s 12.

<sup>105</sup> Tillfällig nedsättning av stämpelskatten i vissa fall (Lag (1996:837) om tillfällig nedsättning av stämpelskatt i vissa fall), Prop 1995/96:222.



det att skapa långa väntetider för att få genomföra en fastighetsreglering. Det är redan idag problem med långa handläggningstider vid fastighetsbildningsåtgärder bland annat på grund av för få förrättare.<sup>106</sup> Detta är ett allvarligt problem och har lett till både JK och JO-anmälningar.<sup>107</sup> Det sker många regleringar per år, runt 11 000, varför den långa handläggningstiden inte lär inte minska genom att kräva att en bedömning görs för att avgöra om en fastighetsreglering är skattedriven eller inte.<sup>108</sup> Frågan som bör lyftas är även vem som ska göra dessa bedömningar som i många fall kommer vara omfattande och kräva en mycket stor insyn i företaget. Att påföra fastighetsregleringar stämpelskatt ”i vissa fall” riskerar därför att skapa ett mycket administrativt, långsamt och oförutsägbart system.

Om stämpelskatt påförs fastighetsregleringar riskerar fastighetsindelningen bli mindre flexibel i och med att handläggningstiden och kostnaden ökar, vilket skulle stå i skarp kontrast till syftet med införandet av förfarandet. Om fastighetsregleringar påförs stämpelskatt riskerar syftet med möjligheten att på ett enkelt sätt förändra och förbättra indelningen av marken förfelas; det vill säga att marken används på ett lämpligt sätt. Lagstiftningen har ju utformats som den har för att underlätta förändringar av den befintliga fastighetsindelningen. För att de ska kunna fortsätta att göra detta måste reglerna vara förutsägbara och inte bidra till osäkerhet.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> Lantmäteriets årsredovisning 2015 s 26.

<sup>107</sup> JO 2014-03-31, dnr 1222-2013. JK 30 jul 2014, dnr 5173-13-21. Se även Jussi-Pekka, Fastighetsvärlden 22/11 2015 (9/8 2016), <http://www.fastighetsvarlden.se/fvexpert/ska-statens-inkomstmojligheter-styra-samhallsutveckling-och-bostadsutveckling/>

<sup>108</sup> Lantmäteriets årsredovisning s 26.

<sup>109</sup> Fi 2003/508, s.11, remissyttrande av Näringslivets skattedelegation: ”Fastighetsmarknaden är en av de marknader där det är särskilt viktigt att regelverket präglas av långsiktighet och förutsebarhet”

En lämplig fastighetsindelning är av marknadsekonomiskt mycket stor betydelse för samhället.<sup>110</sup> I syfte att öka fastigheters värde måste de ha tillgång till vägar och vara lämpade för den typ av bebyggelse som behövs samt storleksmässigt vara välanpassad för ändamålet.<sup>111</sup> I syfte att åstadkomma en lämplig indelning finns fastighetsbildningsinstituterna (se avsnitt 2.1).<sup>112</sup> Om stämpelskatt påförs riskerar syftet med fastighetsreglering förfelas i och med bland annat att handläggningen drar ut på tiden men främst att fastighetsägare kan komma att uppleva en viss inlåsningsseffekt. Kostnaden blir för stor för den enskilde även om regleringen i sig skulle visa sig marknadsekonomiskt mer lämplig. Problemet med inlåsnings effekter som ett resultat av hög stämpelskatt har uppmärksamats tidigare.<sup>113</sup> Detta riskerar även påverka fastighetsägare som vill omstrukturera genom fastighetsköp varför stämpelskatten i sig diskuteras nedan.

### **5.3 Avskaffa stämpelskatten**

En viktig fråga som den tillsatta utredningen bör ställa sig är huruvida stämpelskatten överhuvudtaget är motiverad längre. Det vill säga om den överhuvudtaget kan motiveras ens när det gäller vanliga fastighetsköp. Som inledningsvis konstaterades har sådan skatt funnits i Sverige sedan 1600-talet men trots det, eller kanske på grund av det, kan man ställa sig frågande till den.<sup>114</sup> Skatten rättfärdigades vid införandet med att källan var enkel att beskatta (se avsnitt 2.1). Idag är Sverige emellertid ett högt beskattat land

---

<sup>110</sup> Fi 2003/508 s 34.

<sup>111</sup> Fi 2003/508 s 34.

<sup>112</sup> Fi 2003/508 s 34.

<sup>113</sup> Prop 2009/10:206 s 10.

<sup>114</sup> Grauers, Fastighetsköp s 187.

och därför krävs väl motiverade skatter; att betala skatt innebär ju att den egna konsumtionen ges upp till fördel för det allmänna.<sup>115</sup>

När stämpelskatten höjdes för juridiska personer var det i syfte att kompensera för det skattebortfall som följde av att revisionsplikten slopades för mindre företag.<sup>116</sup> Remissinstanserna uttryckte relativt samstämmigt att höjningen av stämpelskatten inte träffade de företag som skulle komma att njuta av den slopade revisionsplikten och därför ansåg de höjningen vara obefogad.<sup>117</sup> I samma proposition ifrågasatte Svenskt Näringsliv huruvida ”det över huvud taget är motiverat med en omsättningsskatt för näringslivet vid fastighetstransaktioner”.<sup>118</sup> De menade vidare att det fanns en risk att nödvändiga och samhällsekonomiskt lämpliga förändringar inte kommer till stånd på grund av att stämpelskatten innebär en försämrad ekonomi vid omstruktureringar.<sup>119</sup> Den eventuellt obefogade höjningen av stämpelskatten väckte alltså frågan om stämpelskattens framtid.

Som skattesystemet är uppbyggt är skatterna låga för innehavet av fastigheter men höga vid transaktioner. Det är inte bara stämpelskatt som uppkommer vid en försäljning av en fastighet utan även kapitalvinstskatt och en avgift på uttagande av pantbrev, samt stämpelskatt på 2 % av pantbrevets belopp. Systemet med högre skatter för förvärv av fastigheter riskerar, precis som svenskt näringsliv anförde, att leda till inlåsnings effekter på fastighetsmarknaden.<sup>120</sup> Den risken har nämnts vid

---

<sup>115</sup> Gyland, Skatterätt. En introduktion s 9 f.

<sup>116</sup> Prop 2009/10:206.

<sup>117</sup> A prop s 10.

<sup>118</sup> A prop s 10.

<sup>119</sup> A prop s 10.

<sup>120</sup> Lind, Vad är en bra skatt? s 19.

tidigare förslag på höjningar och sänkningar av stämpelskatten.<sup>121</sup> Risken nämndes bland annat i propositionen till lagen om den tillfälliga nedsättningen av stämpelskatten i vissa fall som nämndes tidigare; stämpelskatten användes där i styrande syfte för att skapa ökad tillväxt i Sverige.<sup>122</sup> Det uttrycktes att den då rådande stämpelskatten höjde transaktionskostnaderna på fastighetsmarknaden och därigenom bidrog till att dämpa omsättningen.<sup>123</sup> Det bakomliggande syftet med stämpelskatt kan således antas vara av samhällsstyrande effekt i och med den påverkan den har på omsättningen av fastigheter. Stämpelskatten har emellertid höjts för att kunna finansiera en slopad revisionsplikt för mindre företag utan att hänsyn tagits till höjningens negativa effekt på omsättningen av fastigheter varför den inte kan anses ha ett uttalat styrande syfte.<sup>124</sup>

Utöver de ovan förda argumenten mot ett behållande av stämpelskatten bör även ett visst komparativt perspektiv anföras. Sverige har idag högre stämpelskattsats än de flesta länder.<sup>125</sup> I Finland har skatten sänkts och Frankrike, som tidigare hade en mycket hög stämpelskatt (18 %), har ersatt denna med realisationsvinstskatt.<sup>126</sup> Detta kan och bör ses som ett tecken på att skatten med rätta bör ifrågasättas.

Som en del av lagfartsregistreringen är stämpelskatten dock viktig. En förvärvare är, som nämnts tidigare, enligt 20 kap 1 § JB skyldig att söka lagfart. Skyldigheten motiveras framförallt på grund av ”behovet av en

---

<sup>121</sup> Fi2003/508 s 11 (remissyttranden av bland andra statskontoret och lantmäteriet).

<sup>122</sup> Prop 1995/96:222 s 3.4.

<sup>123</sup> A prop s 4.3.

<sup>124</sup> Prop 2009/10:206 s 12.

<sup>125</sup> Jensen, Panträtt i fast egenom s 187.

<sup>126</sup> A a s 187.

tillförlitlig bokföring som bas för fastighetskrediten och behovet av offentlig kontroll".<sup>127</sup> Om fast egendom kan registreras och dokumenteras korrekt kan den användas som säkerhet för krediter.<sup>128</sup> Ett register, såsom fastighetsregistret i Sverige, skapar förutsättning att kunna samla den informationen som är relevant för varje tillgång. Syftet är att därigenom kunna använda fastigheterna på en ekonomisk marknad utan att det krävs stora ansträngningar för att fastställa grundläggande förutsättningar.<sup>129</sup> Stämpelskatten är dock ingen betalning för en utförd lagfartstjänst utan enbart en inkomstkälla för staten som krävs in i samband med lagfartsansökningen.<sup>130</sup> Det är expeditionsavgifterna som utgör "ersättning för de kostnader som handläggningen av det ärende, vari expeditionen utfärdas, jämte utfärdandet av denna, orsakar det allmänna".<sup>131</sup> Stämpelskatten har därför egentligen ingen koppling till lagfarten varför ett avskaffande kanske skulle bidra till att fler ansöker om lagfart. Att skatten således svårligen kan rättfärdigas kan därför utgöra en orsak till att kringgåenden sker.

#### **5.4 Sammanfattning**

Stämpelskatten kan idag motiveras på samma sätt som den gjorde vid införandet för 400 år sedan. Skatten utgör en säker inkomstkälla för staten och det är troligtvis därför den finns kvar. På grund av att det är av stor marknadsekonomisk vikt att lämpliga fastighetsindelningar inte försvåras bör dock ett visst skattebortfall tillåtas när fastighetsregleringar används. Stämpelskatten fyller ingen funktion för fastighetsregistreringen varför det

---

<sup>127</sup> Grauers, Fastighetsköp s 313.

<sup>128</sup> de Soto, Kapitalets mysterium: varför kapitalismen segrar i västerlandet och misslyckas på andra håll s 18.

<sup>129</sup> A a s 60.

<sup>130</sup> Jensen, Panträtt i fast egenom s 188.

<sup>131</sup> Dep ch i prop 1964:75 s 306. Aktuella avgifter framgår av den avgiftslista som är bifogad förordningen (1987:452) om avgifter till de allmänna domstolarna.

stämpelskattebortfall som sker enbart bör påverka samhället ekonomiskt. Den ekonomiska förlusten kan emellertid vägas upp av att fler transaktioner kan ske och fastighetspriserna ökar. Nedan förs en mer utförlig diskussion kring de slutsatser som dragits i uppsatsen.

## 6 Avslutande analys

Uppsatsen syftade till att ge ett förslag på hur den tillsatta utredningen bör hantera fastighetsregleringsinstitutet i framtiden. Utredningen skulle ”som utgångspunkt inte föreslå ändringar i fastighetsbildningslagen”.<sup>132</sup> I direktiven uttrycktes dessutom vikten av att ”fastighetsindelningen är enkel och att överlåtelser på fastigheter kan ske på ett enkelt sätt”.<sup>133</sup> Förslaget bör därför så långt som möjligt beakta dessa två målsättningar samt att minska skatteundraganden, det vill säga minska skatteundraganden utan att ändra i fastighetsbildningslagen och utan att fastighetsöverlåtelser sker på ett krångligare sätt.

I det föregående avsnittet diskuterades och analyserades två förslag på ändringar som skulle kunna lösa det problem som anses finnas när fastighetsbildningar sker i skatteundragande syfte. Antingen kan fastighetsregleringar påföras stämpelskatt i vissa fall, vilket riskerar förlänga och försvåra överlåtelser och därigenom motverka syftet med förfarandet, eller så kan stämpelskatten avskaffas. Stämpelskatten kan svårligen motiveras på annat sätt än som en omsättningsskatt för fastigheter, vilket enbart utgör en säker inkomstkälla för staten. Såsom finansinspektionen (dåvarande Bankinspektionen) uttryckte det: ”måste det ur näringslivssynpunkt vara en klar fördel att den för juridiska personer

---

<sup>132</sup> Dir 2015:68 s 12.

<sup>133</sup> A dir s 11.

speciella kostnaden för lagfartsstämpel faller bort”.<sup>134</sup> Att stämpelskatten även skulle kunna tas bort för fysiska personer kan motiveras med att den försvårar ”en från bostadssocial synpunkt önskvärd rörlighet på bostadsmarknaden”<sup>135</sup>. Det är inte svårt att förstå varför den kallas för flyttskatt.<sup>136</sup>

Förslaget om att ta ut stämpelskatt i vissa fall kommer medföra problem. Ingen ändring bör ske som påverkar fastighetsregleringsinstitutet, fastighetsregleringar är viktiga för samhället.<sup>137</sup> Fastighetsreglering utgör idag det enda fastighetsbildningsinstitutet som finns tillgängligt för ombildning av bestående fastigheter.<sup>138</sup> Syftet med möjligheten att genom fastighetsbildning omfördela mark är idag, såsom även historiskt, att möjliggöra en enkel, snabb och effektiv handläggning av fastighetsfrågorna.<sup>139</sup> Om stämpelskatt påförs i ”vissa fall” riskerar det påverka effektiviteten och snabbheten i handläggningen. Fastighetsreglering hade och har som syfte att förbättra beståndet av fastigheter och skapa en lämpligare indelning.<sup>140</sup> Att riskera detta vore dumdrigt eftersom det, i direktivens egna ord, är ”ett samhällligt intresse av stor vikt” att fastigheter utnyttjas på bästa sätt.<sup>141</sup> Det är viktigt att ”fastighetsindelningen är ändamålsenlig och att överlåtelse av fastigheter kan ske på ett enkelt sätt”.<sup>142</sup>

---

<sup>134</sup> Prop 1983/84:194 s 50.

<sup>135</sup> Prop 1983/84:194 s 50.

<sup>136</sup> Grauers, Fastighetsköp s 313.

<sup>137</sup> Sundell, Svensk fastighetsrättshistoria s 65 ff.

<sup>138</sup> Landahl, Nordström, Fastighetsbildningslagen – en kommentar s 166.

<sup>139</sup> BoUs betänkande 1990/91:BoU3, SOU 1963:68.

<sup>140</sup> BoUs betänkande 1990/91:BoU3, SOU 1963:68 och 3:1 FBL.

<sup>141</sup> Dir 2015:62 s 11.

<sup>142</sup> A dir s 11.

Det andra förslaget var att avskaffa stämpelskatten helt och hållet, avseende alla typer av förvärv, för att därigenom minska skatteundandraganden och öka legaliteten. Dock bör skatt, enligt optimal beskattningsteori, främst tas ut på aktiviteter vars omfattning är minst känsliga för skatteförändringar.<sup>143</sup> Det vill säga där elasticiteten är som lägst så att skatten inte är handlingsdirigerande. Skatt på fast egendom anses vara mindre snedvridande än konsumtionsskatter och inkomstskatter, vilka i sin tur är än mindre skadliga för ekonomisk tillväxt än bolagsskatt.<sup>144</sup> Skatt på fast egendom anses därmed mest positiv för ekonomisk tillväxt.<sup>145</sup>

Vid en jämförelse med andra OECD länder framstår Sverige som mer beroende av inkomstskatter. Bolagsskatter och fastighetsskatter är en betydligt mindre del av Sveriges totala skatteinkomst jämfört med övriga länder i EU15 området.<sup>146</sup> Utredningar inom EU menar att Sverige bör söka förändra sin skattebas så att en större del av inkomsten kommer från fast egendom.<sup>147</sup> Flera menar att en högre skatt på just fast egendom grundar sig på dess positiva inverkan på tillväxt samt den minskning i risk för skatteundandragande som en sådan skatt utgör.<sup>148</sup> Detta talar för att inte minska fastighetsskattebelastningen ytterligare genom att avskaffa stämpelskatten.

Trots att fastigheter är ett beständigt skatteunderlag och enligt ovan minst snedvridande att beskatta finns en påtaglig risk för negativa konsekvenser

---

<sup>143</sup> SOU 2014:40 s 78.

<sup>144</sup> 2010:4 Swedish Tax Policy s 133.

<sup>145</sup> Prammer, Taxation paper No 29: Quality of taxation and the crisis: tax shifts from a growth perspective s 20.

<sup>146</sup> Birch Sørensen, 2010:4 Swedish Tax Policy s 322.

<sup>147</sup> Taxation paper No 58: Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report.

<sup>148</sup> Iara, Taxation paper No 60: Wealth distribution and taxation in EU Members s 2.



av en tung skattebörda. Det har tidigare i uppsatsen uppmärksammats att man sett en klar koppling mellan stämpelskatt och omsättning av fastigheter.<sup>149</sup> Även den ovan nämnda lagen om tillfällig nedsättning av stämpelskatten som skedde 1996 pekar tydligt på det.<sup>150</sup> En minskad omsättning av fastigheter är inte önskvärt. I ett remissyttrande till prop 2009/10:206 ifrågasatte Svenskt Näringsliv, som ovan nämnts, huruvida ”det över huvud taget är motiverat med en omsättningsskatt för näringslivet vid fastighetstransaktioner”.<sup>151</sup> De menade vidare att det fanns en risk att nödvändiga och samhällsekonomiskt lämpliga förändringar inte kommer till stånd på grund av att stämpelskatten innebär en försämrade ekonomi vid omstruktureringar.<sup>152</sup>

Det är kanske därför på tiden att ifrågasätta stämpelskatten, som följt med sedan 1600-talet.<sup>153</sup> Motiven som fanns bakom skatten på 1600-talet grundade sig i att samhället under den rådande tiden var betydligt mindre byråkratiserat än idag, stämpelskatteförfarandet var därför ett enkelt och relativt lätthanterligt skattesystem.<sup>154</sup> Skatt ska dock inte uttas på sedvanerättslig grund och bör kunna motiveras.<sup>155</sup>

På senare år har stämpelskatten höjts och höjningarna motiverats dåligt. De senaste lagändringarna på stämpelskatteområdet rörde den höjning av stämpelskatten som gjordes för juridiska personer 2011, då den höjdes från

---

<sup>149</sup> SOU 2003:3.

<sup>150</sup> Tillfällig nedsättning av stämpelskatten i vissa fall (Lag (1996:837) om tillfällig nedsättning av stämpelskatt i vissa fall).

<sup>151</sup> Prop 2009/10:206 s 10.

<sup>152</sup> A prop s 10.

<sup>153</sup> Grauers, Fastighetsköp s 187.

<sup>154</sup> Sjöblom, Lagen om stämpelskatt s 1.

<sup>155</sup> Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon Almendal, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1 s 15.

3 % till 4,25 %.<sup>156</sup> De motiv som då framfördes var att höjningen finansierade sloandet av revisionsplikt för företag i Sverige, vilket var en höjning och en sänkning som påverkade två helt olika grupper av företag.<sup>157</sup> De motiv som fördes fram anser jag därför vara långt från tillräckliga för att rättfärdiga uttagandet av skatten. Det enda motiv som kan rättfärdiga uttagandet är att stämpelskatten utgör en säker skatteintäkt för staten, det är dock tveksamt huruvida det är ett tillräckligt motiv.

Utöver att fastighetsregleringar för med sig en ökad risk för skatteundandraganden anges i direktiven även att förfarandet "försvarar marknadsinsynen" eftersom sådana förvärv inte ger upphov till lagfartsändringar.<sup>158</sup> Förvärvare är, som nämnts, skyldiga att söka lagfart enligt 20 kap 1 § JB för att staten ska ha kontroll över fastighetsbeståndet och på grund av behovet av en tillförlitlig bokföring grundat på korrekta taxeringsvärden.<sup>159</sup> Lagfarten innebär att det sker en formell registrering i inskrivningsdelen av ett genomfört förvärv.<sup>160</sup> När Lantmäterimyndigheten beviljar den inskickade lagfartsansökan tas stämpelskatt ut.<sup>161</sup> Dock borde stämpelskatten särskiljas från lagfartansökningen så att även stämpelskattefria överlåtelser kan registreras på ett lämpligt sätt. Huruvida detta kommer leda till en ökad handläggningstid finns inte plats att utreda i uppsatsen, men jag anser inte detta utgöra ett större problem.

---

<sup>156</sup> Prop 2009/10:206.

<sup>157</sup> Prop. 2009/10:206 s 10, remissyttrande av Sveriges allmännyttiga bostadsföretag (SABO) "förslaget innebär att fastighetssektorn ska finansiera en reform, slopad revisionsplikt, som den inte berörs av" och av Fastighetsägarna i Sverige "De flesta fastighetsföretag kommer sannolikt inte ens att kunna utnyttja möjligheten att avstå från revision".

<sup>158</sup> Dir 2015:62 s 2.

<sup>159</sup> Grauers, Fastighetsköp s 313.

<sup>160</sup> A a s 311.

<sup>161</sup> A a s 22.

Avslutningsvis anser jag att fastighetsregleringens funktion är viktig att upprätthålla därför bör förfarandet även fortsättningsvis inte omfattas av stämpelskatt även om lagfartansökan bör göras obligatorisk för alla typer av förvärv. Som en mer ingripande åtgärd anser jag att stämpelskatten bör avskaffas eftersom de motiv som den grundas på är förlegade. Om detta inte sker har jag svårt att tro att diskussionen om skatteundandraganden genom fastighetsregleringar någonsin kommer dö ut; Kammarkollegiet har inte gett upp sin kamp sen 1970-talet och kommer troligtvis inte göra det på länge.

## 7 Avslutning

Både stämpelskatten och fastighetsregleringen grundas på gamla traditioner i svensk rätt. De skiljer sig dock märkbart i motiv och uppkomst; fastighetsregleringar grundar sig i ett tydligt försök att effektivisera och förbättra, samt i en vilja att anpassa sig till förändringar i tiden, medan stämpelskatten sedan tidigt utgjort en enkel skatteintäkt för staten. Med rötter i 1600-talet har den förvånansvärt sällan diskuterats och uppmärksamats. Motiven till höjningar har på senare tid varit att finansiera sänkningar på andra områden, men några skattesänkningar av själva stämpelskatten har inte skett trots dess negativa effekter.

En skatt som denna bär, som tidigare nämnts, tydliga likheter med andra omsättningsskatter (såsom mervärdesskatt och punktskatt). Stämpelskatten har ett legitimt motiv, att öka skatteintäkterna, men trots det måste effekterna av den diskuteras närmare och ifrågasättas. Särskilt när förfaranden som är viktiga för samhället riskerar försvåras enbart för att de ibland sker i visst skatteundandragande syfte. Om stämpelskatt påförs

fastighetsregleringar riskerar fastighetsindelningen bli mindre flexibel i och med att handläggningstiden och kostnaden ökar, vilket skulle stå i skarp kontrast till syftet med införandet av förfarandet. Om samhällets nytta av fastighetsregleringar jämförs med samhällets nytta av stämpelskatt framgår det tydligt vilken av de båda som måste ges företräde. Dessutom är Sverige idag ett högt beskattat land och därför krävs väl motiverade skatter; att betala skatt innebär ju att den egna konsumtionen ges upp till fördel för det allmänna.

## 8 Källförteckning

### **Offentligt tryck**

#### **Propositioner**

Prop 2009/10:206 *vissa fastighets- och stämpelskattefrågor*

Prop 2009/10:9 *stämpelskatt vid förvärv av fast egendom och tomträtter genom vissa slag av delning*

Prop 1995/96:222 *vissa åtgärder för att halvera arbetslösheten till år 2000*

Prop 1983/84:194 *om ny stämpelskattelagstiftning*

Prop 1969: 128 *förslag till fastighetsbildningslag*

Prop 1964:75

#### **Annat riksdagstryck**

Dir 2015:62 *vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*

Fi 2003/508 *remissammanställning angående dämpningsregeln*

#### **Betänkanden**

SOU 1983:8 *Stämpelskatt*

SOU 2003:3 *Egendomsskatter – dämpningsregel för fastighetsskatten och sänkt arvsskatt*

SOU 2014:40 *Neutral bolagsskatt - för ökad effektivitet och stabilitet*

SOU 1963:68 *Fastighetsbildning*

Boutredningens betänkande 1990/91:BoU3 *Fastighetsbildning för landsbygdens behov m.m.*

## **Övrigt**

Birch Sørensen, Peter, 2010:4 *Swedish Tax Policy: Recent Trends and Future Challenges*

Walfridsson, M (2013), *Fastighetsreglering för att undgå stämpelskatt*, Lantmäteriet

Handbok FBL (2015), *Fastighetsbildningslagen och Lag om införande av FBL (FBLP)* Lantmäteriet

Lantmäteriets årsredovisning 2015

JO 2014-03-31

## **EU taxation papers**

Iara, *Taxation paper No 60: Wealth distribution and taxation in EU Members*

Prammer, Doris, *Taxation paper No 29: Quality of taxation and the crisis: tax shifts from a growth perspective*

Taxation paper No 58: Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report  
Iara, Anna, *Taxation paper No 60: Wealth distribution and taxation in EU Members*

## **Litteratur**

Andersson, S, Karnov - lagkommentar, 2016

Dahlberg, G, Johansson, I, *Svenskt lantbrukslexikon*, Esselte aktiebolag 1941

Grauers, F, *Fastighetsköp*, 20e uppl, Studentlitteratur 2012

Gyland, C, Jakobsson, O, *Skatterätt. En introduktion*, 7e uppl, Studentlitteratur 2015

Jensen, U, *Panträtt i fast egendom*, Iustus 2012

Julhin Dannfelt, H, *Lantmannens uppslagsbok*, P.A. Norstedt och söners förlag 1923

- Julstad, B, Fastighetsindelning och markanvändning, Norstedts juridik 2015
- Landahl, T, Nordström, O, Fastighetsbildningslagen – en kommentar, 2 uppl, Norstedts Juridikförlag AB 1991
- Larsson, N, Badur, A, Jensen, U, Synnergren, S, Fastighetstransaktioner i praktiken, Norstedts juridik 2014
- Lindberg, L, af Sandeberg, F A, Stämpelskatt hos inskrivningsmyndighet. Almqvist & Wiksell Förlag AB 1974
- Lind, H, Vad är en bra skatt?, Samhällsbyggaren 2015
- Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon Almendal, T, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1, Studentlitteratur 2015
- Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Norstedts juridik 2015
- Sjöblom, P, Lagen om stämpelskatt, Karnov Group 2014
- de Soto, H, Kapitalets mysterium: varför kapitalismen segrar i västerlandet och misslyckas på andra håll, Bokförlaget Atlantis, 2004
- Sundell, Svensk fastighetsrättshistoria, Iustus 2007

### **Internetkällor**

- Fröjd, M, Fastighetsregleringar allt vanligare inslag i transaktioner, Fastighetsnytt 19/12 2013 (9/8 2016), <http://fastighetsnytt.se/2013/12/fastighetsregleringar-allt-vanligare-inslag-i-transaktioner/>

### **Rättsfall**

- NJA 1975 s. 13
- NJA 1977 s. 166
- NJA 1981 s. 1068
- NJA 1985 s.110
- NJA 2001 s. 456