STÄMPEL-SKATT

BETÄNKANDE AV
STÄMPELSKATTEUTREDNINGEN

SOU 1983:8

STÄMPEL-SKATT

BETÄNKANDE AV
STÄMPELSKATTEUTREDNINGEN

SOU 1983:8

42

Statens offentliga utredningar
1983:8
Finansdepartementet

Stämpelskatt

Betänkande av stämpelskatteutredningen

Stockholm 1983

Omslag Johan Ogden
Jernström Offsettryck AB

ISBN 91-38-07315-3
ISSN 0375-250Xminab/gotab 74331

Till statsrådet och chefen för finansdepartementet

Enligt regeringens bemyndigande den 21 april 1977 tillkallade chefen för budgetdepartementet den 23 maj 1977 numera departementsrådet Jan Francke att som särskild utredare se över reglerna om stämpelskatt och expeditionsavgift samt avgiften för förhandsbesked i taxeringsfrågor (B 1977: 06).

Till experter förordnades sistnämnda dag numera vice börschefen Lars Bredin, numera byrådirektören Björn Hagman (t.o.m. 31 mars 1981), bitr. skattedirektören Eric Lundholm, numera rådmannen Åke Rehnström och numera hovrättslagmannen Lars Åhlén.

Därefter har ytterligare följande experter förordnats; den 26 maj 1978 revisionsdirektören Åke Kleist (t.o.m. 1 november 1980), den 21 augusti 1980 förste advokatfiskalen F. A. af Sandeberg, den 23 september 1980 byrådirektören Carin Hedström och numera förbundsjuristen Håkan Torngren (t.o.m. 18 juni 1982) samt den 21 oktober 1980 revisionsdirektören Barbro Lindby-Ragsten.

Utredningen har antagit namnet stämpelskatteutredningen.

Som sekreterare åt utredningen har tjänstgjort numera förbundsjuristen Håkan Torngren (fr.o.m. den 11 juni 1977 t.o.m. 1 oktober 1980) och numera kammarrättsassessorn Peter Dinnetz (fr.o.m. den 1 oktober 1980).

Utredningen har tidigare avlämnat betänkandet Avgifter vid tingsrätt m.m. (Ds B 1980: 7). Betänkandet har lagts till grund för lagstiftning (prop. 1981/82: 31, SkU 1981/82: 15, rskr 62, SFS 1982: 36 och 465-467).

I föreliggande betänkande behandlas översynen av stämpelskattelagen (1964: 308).

Utredningen får härmed överlämna betänkandet Stämpelskatt. Till betänkandet fogas ett särskilt yttrande av experten af Sandeberg.

Av utredningsarbetet återstår nu att behandla de delar av expeditionskungörelsen (1964: 618) som inte omfattades av utredningens förra betänkande; de avgifter som tas ut enligt avd I Allmänna expeditioner i avgiftslistan och avgifterna enligt avd III Expeditioner vid annan myndighet än domstol. Vidare återstår att se över stämpelkungörelsen (1964: 619). I detta sammanhang kommer också stämpelmärkenas roll i detta regelsystem att övervägas.

Utredningen avser slutligen att ta upp frågan om avgiftssättningen för riksskatteverkets förhandsbesked enligt lagen (1951: 442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Stockholm i februari 1983

Jan Francke

/*Peter Dinnetz*

Innehåll

Förkortningar

AGL	lagen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt
CFD	centralnämnden för fastighetsdata
Ds B	departementsserien, budgetdepartementet
Expk	expeditionskungörelsen (1964: 618)
FBL	fastighetsbildningslagen (1970: 988)
JB	jordabalken
milj. kr.	million kronor
prop.	proposition
RB	rättegångsbalken
rskr	riksdagens skrivelse
RSV	riksskatteverket
SCB	statistiska centralbyrån
SFS	svensk författningssamling
SkbrL	skattebrottslagen (1971: 69)
SkU	skatteutskottets betänkande
SL	stämpelskattelagen (1964:308)
SOU	statens offentliga utredningar

Sammanfattning

Stämpelskatteutredningen har till huvuduppgift att se över reglerna om stämpelskatt occh expeditionsavgift. Enligt direktiven bör översynen i första hand syfta till ett förenklat och mer lättöverskådligt regelsystem.

I betänkandet föreslås att man författningsmässigt åtskiljer stämpelskatt som fastställs av inskrivningsmyndighet och stämpelskatt som fastställs av riksskatteverket (RSV).

Utredningen föreslår en ny lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Förslaget bygger i huvudsak på gällande lagstiftning.

Ett av utredningens förslag som öppnar möjlighet till betydande förenklingar gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Utredningen föreslår att skattskyldighet inträder först när en ansökan om lagfart eller inskrivning beviljas. Till följd härav kan antalet återvinningsfall avsevärt minskas. Flera bestämmelser om undantag från skatteplikt har också kunnat mönstras ut.

Vidare föreslår utredningen att den dubbla stämpelskatten för vissa juridiska personers förvärv av fast egendom och tomträtter slopas. Förslaget i denna del medför bl.a. att ett stort antal återvinningsärenden försvinner. För att kompensera det skattebortfall som blir följden av förslaget föreslås en generell höjning med en halv procent av skattesatsen för förvärv av fast egendom och tomträtter.

Vad gäller stämpelskatt på förvärv anser utredningen att de speciella skattefrihetsregler som gäller vid transportköp kan utmönstras.

Betydande förändringar föreslås också i fråga om stämpelskatten på inteckningar, särskilt i fråga om bestämmelserna om avräkning av skatt vid s.k. inteckningssanering. Bl.a. föreslås att skatteavräkning endast skall få ske i samband med samtidig dödning och nyinteckning. Förenklingar i sättet för avräkningsbeloppets beräkning föreslås också.

Från redaktionell synpunkt skiljer sig utredningens förslag från gällande lagstiftning på flera punkter. Utredningen har strävat efter att bygga upp bestämmelserna efter ett mer enhetligt system än vad som nu är fallet. Vidare har motsvarigheter till de verkställighetsföreskrifter som förekommer i SL tagits in i en förordning.

I övrigt föreslår utredningen att de inskrivningsmyndigheter som inte är anknutna till fastighetsdatasystemet skall förses med utdrag ur fastighetslängderna. För en begränsad kostnad – storleksordningen 100 000 kr. – nås härigenom stora fördelar för sökandena och totalt sett också för det allmänna.

RSV:s befattning med stämpelskatt inskränker sig numera till fastställande av sådan skatt vid emission av aktier. I materiellt hänseende föreslår utredningen i huvudsak endast den ändringen att den primära skattskyldigheten för ett bolags styrelseledamöter slopas. Med hänsyn till den pågående beredningen i regeringskansliet av betänkandet Punktskatter och prisregleringsavgifter (SOU 1981: 83,84) har utredningen avstått från att utarbeta ett författningsförslag för denna stämpelskatt.

Författningsförslag

1. Förslag till Lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Inledande bestämmelser

1 § Stämpelskatt skall betalas till staten enligt denna lag vid förvärv av fast egendom, tomträtter eller skepp samt för inteckningar.

2 § Staten är inte skattskyldig enligt denna lag.

3 § Inskrivningsmyndighet är beskattningsmyndighet.

Med inskrivningsmyndighet avses också registermyndighet enligt 2 § sjölagen (1891: 35 s. 1).

Förvärv av fast egendom och tomträtter

Skatteplikt

4 § Följande förvärv av fast egendom är skattepliktiga

1) köp eller byte,

2) tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening,

3) fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385),

4) expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom.

Förvärv av tomträtter genom upplåtelse, överlåtelse mot vederlag eller annat fång som avses i första stycket är skattepliktiga.

5 § Har ett som gåva betecknat förvärv skett mot övertagande av ansvar för skuld för vilket borgenär har säkerhet på grund av inteckning eller annars mot vederlag, är förvärvet skattepliktigt enligt denna lag om vederlaget uppgår till minst 85 procent av egendomens värde. Därvid skall värdet av egendomen anses vara det taxeringsvärde eller motsvarande värde som enligt 8-11 §§ skall gälla som egendomens värde.

6 § Skatteplikt föreligger inte vid

1) förvärv från make, om förvärvet sker i syfte att för sammanläggning

åstadkomma enhetliga lagfartsförhållanden beträffande makarnas fasta egendom,

2) förvärv genom byte i den mån vederlaget utgörs av annan fast egendom, om bytet sker för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning eller utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering,

3) sambruksförenings förvärv genom tillskott från medlem och samfällighetsförenings förvärv enligt 5 § lagen (1973: 1150) om förvaltning av samfälligheter,

4) försäkringsbolags förvärv från annat försäkringsbolag i samband med sådant avtal om övertagande av det senare bolagets hela försäkringsbestånd, som avses i 15 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982: 713),

5) förvärv av järnväg eller av mark för järnväg,

6) kommuns eller annan menighets förvärv av mark som enligt fastställd plan skall användas för allmän plats, begravningsplats eller för sådant ändamål som enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979: 1152) medför att byggnad skall anses som specialbyggnad,

7) förvärv av kronojord genom skatteköp eller annars på grund av skattebrev,

8) förvärv av ständig besittningsrätt till kronohemman eller krononybygge, då på grund av förvärvet vinnes inrymning i sådan rätt,

9) upplåtelse av tomträtt i nybildad fastighet vars mark tidigare helt eller till övervägande del ingått i fastighet som varit upplåten med tomträtt till samme tomträttshavare.

Skattesats

7 § Stämpelskatt tas ut med tjugo kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde, dock lägst med tio kronor.

Skattens beräkning

8 § Vid köp av fast egendom skall skatten beräknas på köpeskillingen. Om taxeringsvärdet året närmast före det år lagfart söks är högre än köpeskillingen skall dock skatten beräknas på detta värde.

Ingår i egendomen sådana tillbehör till fastighet som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall till taxeringsvärdet läggas värdet av dessa tillbehör. Värdet fastställs av inskrivningsmyndigheten.

Första och andra styckena gäller även i andra fall när förvärv sker mot vederlag.

9 § Vid byte av fast egendom med olika taxeringsvärden på ömse sidor skall skatten för varje förvärv beräknas på det högsta av dessa taxeringsvärden.

Utgår vid byte av fast egendom pengar eller annan lös egendom (mellangift) skall skatten för varje förvärv beräknas på värdet av den förvärvade fasta egendomen. Om värdet av vad som erhållits på endera sidan är lägre än vad som lämnats efter avdrag för mellangift som erhållits skall dock skatten beräknas på sistnämnda värde.

10 § Saknas särskilt taxeringsvärde för det i 8 § angivna året, skall skatten i stället beräknas på egendomens värde vid tidpunten för upprättande av den handling på vilken förvärvet grundas. Detsamma skall gälla om det visas att egendomen efter den tidpunkt, som taxeringsvärdet för nämnda år avser, men före fångeshandlingens upprättande gått ner i värde till följd av eldsvåda, borttagande av byggnad, skogsavverkning, väsentlig förändring av rörelse i vilken egendomen har använts, eller annan liknande anledning.

Visas att egendomens värde efter fångeshandlingens upprättande har höjts till följd av nybyggnad eller av annan liknande anledning, skall denna värdeförhöjning inte medräknas, när egendomens värde bestäms.

Värdet av fast egendom i de i första stycket angivna fallen fastställs av inskrivningsmyndigheten.

11 § Vid upplåtelse eller överlåtelse av tomträtt utan tillhörande byggnad skall värdet av tomträtten anses motsvara avgälden för ett år. Har vid överlåtelse större vederlag utfästs skall tomträttens värde dock anses motsvara vederlaget. I övrigt skall värdet av tomträtt i tillämpliga delar bestämmas enligt föreskrifterna i 8-10 §§. Som taxeringsvärde skall därvid gälla det taxerade byggnadsvärdet.

12 § Omfattar förvärv även annat än fast egendom eller tomträtt och har fördelning av vederlag mellan skattepliktig och övrig egendom inte angetts i fångeshandlingen, skall hela vederlaget anses avse den skattepliktiga egendomen, om fördelningen inte på annat sätt tillförlitligen styrks före skattens fastställande. Vad nu sagts gäller inte vid sådant byte som avses i 9 §.

Förvärv av skepp

Skatteplikt

13 § Följande förvärv av skepp är skattepliktiga

1) köp eller byte,

2) tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening,

3) fusion enligt 14 kap. 1 eller 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385).

Med skepp jämställs i denna lag andelar i skepp.

14 § Skatteplikt föreligger inte vid:

1) förvärv av utländskt skepp,

2) förvärv av skeppsbygge genom skeppsbyggnadsavtal eller överlåtelse av sådant avtal innan bygget har fullbordats,

3) förvärv av nybyggt skepp omedelbart från den som har byggt skeppet,

4) förvärv av skepp, som är avsett att användas för yrkesmässigt fiske, för livräddning eller i övrigt för annat ändamål än yrkesmässig sjöfart.

Skattesats

15 § Stämpelskatt tas ut med en krona för varje fullt hundratal kronor av skeppets värde vid tiden för förvärvet.

Skattens beräkning

16 § Vid köp skall värdet anses motsvara köpeskillingen. Om det finns särskilda skäl att anta att värdet av den förvärvade egendomen är högre än köpeskillingen, skall dock skatten beräknas på det verkliga värdet.

17 § Saknas i ärende om inskrivning av skeppsförvärv en av parterna undertecknad fångeshandling med uppgift om köpeskillingen, skall förvärvare eller överlåtare som är bosatt här i riket lämna skriftlig försäkran om köpeskillingens storlek. I fråga om annat förvärv än köp skall intyg av sakkunnig företes om skeppets värde vid tiden för förvärvet. Sådant intyg skall på begäran även ges in vid förvärv genom köp.

18 § Med ärende om inskrivning som sägs i 17 § likställs i fall då skepp genom förvärv upphör att vara svenskt, anmälan för avregistrering.

Inteckning

Skatteplikt

19 § Stämpelskatt utgår för inteckningar om inte annat sägs i 20 §.

20 § Skatteplikt föreligger inte för

1) inteckningar i järnväg

2) inteckningar på grund av 4 § lagen (1927: 79) om rätt för borgenär till betalning ur ersättning på grund av brandförsäkringsavtal,

3) sammanföring av inteckningar,

4) inteckningar i skeppsbygge.

Ingår i fastighet som bildats genom sammanläggning egendom som före sammanläggningen besvärades av inteckningar, föreligger inte skatteplikt om inteckningar, högst till motsvarande belopp, meddelas i den nybildade fastigheten, inom ett år från det de tidigare inteckningarna upphört att gälla.

Skatteplikt föreligger inte heller för inteckningar som meddelas i sådan tomträtt för vilken upplåtelse är undantagen från skatteplikt enligt 6 § 9). Undantag från skatteplikt gäller dock bara till högst ett belopp som motsvarar inteckningar i tomträtt som upphört och under förutsättning att de nya inteckningarna meddelas inom ett år från det de tidigare inteckningarna upphört att gälla.

Skattesats

21 § Stämpelskatt tas ut med tio kronor för varje fullt tusental kronor av det belopp, som intecknas, dock lägst med tio kronor. För inteckning i skepp tas dock skatt ut med fyra kronor av motsvarande belopp.

Skattens beräkning

22 § Sker dödning och nyinteckning på grund av samtidig ansökan, beräknas skatten enligt 21 § på det nyintecknade beloppet med avdrag för den beräknade skatten för de inteckningar som dödas. Detta gäller dock bara om inteckningarna meddelas i egendom, eller näringsverksamhet, som helt eller delvis omfattades av de dödade inteckningarna.

Fastställande av skatt

23 § Skattskyldighet inträder i fall som avses i

a) 4 § när ansökan om lagfart eller inskrivning av tomträtt beviljas,

b) 13 § när ansökan om inskrivning beviljas, eller i fall då skepp genom förvärv upphör att vara svenskt, när avregistrering sker,

c) 19 § när inteckning beviljas, eller när inteckning förs över från skeppsbyggnadsregistret till skeppsregistret.

24 § Beslut om skatt skall meddelas när skattskyldigheten inträder, eller om hinder möter för detta, så snart hindret blivit undanröjt.

25 § Skattskyldig är i fråga om skatt för

a) förvärv av fast egendom, tomträtt eller skepp, båda kontrahenterna,

b) inteckning, den som har ansökt om inteckningen.

När flera svarar för skattens betalning är de solidariskt ansvariga.

26 § Inskrivningsmyndigheten får anmana den skattskyldige att lämna de uppgifter som behövs för att fastställa skatten. Anmaning får förenas med vite. Vitet skall bestämmas med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, dock ej till lägre belopp än femhundra kronor.

Försuttet vite döms ut av inskrivningsmyndigheten.

Betalning av skatt

27 § Skatten skall betalas till inskrivningsmyndigheten eller den myndighet regeringen bestämmer inom en månad från den dag, då beslut om skatten tillhandahålls sökanden. Innan beslut om skatten meddelats får skatten inte tas emot.

Fastställer överrätt skatten till högre belopp än inskrivningsmyndigheten skall tillkommande skattebelopp betalas inom en månad efter det att överrättens beslut meddelats.

28 § Om synnerliga skäl föreligger får inskrivningsmyndigheten bevilja anstånd med att betala skatten.

29 § Inskrivningsmyndigheten får inte lämna ut handling, som ligger till grund för skattens fastställande, eller pantbrev, förrän skatten har betalats.

Har en inteckning förts över från skeppsbyggnadsregistret till skeppsregi-

stret i samband med att ett skeppsbygge registrerats som skepp, får inte nationalitetshandling för skeppet lämnas ut förrän skatten för inteckningen har betalats.

30 § Har den skattskyldige inte betalat skatt inom föreskriven tid, skall restavgift tas ut med sex öre för varje hel krona av den skatt som inte har betalats i rätt tid, dock med minst femtio kronor. Öretal jämnas till närmast högre hela krontal. Restavgift betalas till inskrivningsmyndigheten.

Inskrivningsmyndigheten får befria från restavgift, om dröjsmålet med betalningen är obetydligt eller det annars finns särskilda skäl.

31 § Har skatt inte betalats inom föreskriven tid, skall skattebeloppet jämte i förekommande fall restavgift på framställning av inskrivningsmyndigheten omedelbart tas ut genom utmätning.

Återvinning

32 § Har efter det att beslut meddelats om fastställande av skatt

a) lagfart, inskrivning av tomträtt eller av förvärv av skepp eller inteckning undanröjts genom dom eller beslut som vunnit laga kraft,

b) inskrivning av förvärv av skepp avförts enligt 14 § tredje stycket sjölagen (1895: 35 s. 1),

kan den skattskyldige få återvinning av skatten.

Beslut om återvinning medför befrielse från skyldighet att betala fastställd skatt, eller rätt att återfå skatt som har betalats.

33 § Beslut om återvinning meddelas av inskrivningsmyndigheten. Ansökan om återvinning görs skriftligen hos myndigheten inom ett år efter det att förutsättningar för återvinning inträtt. Ansökan får dock alltid göras inom tre år från dagen för inskrivningsmyndighetens beslut om skattens fastställande.

Besvär

34 § Inskrivningsmyndighets beslut enligt denna lag får överklagas genom besvär hos hovrätten av den skattskyldige och granskningsmyndigheten.

Beslut om föreläggande av vite får inte överklagas.

35 § Besvär över inskrivningsmyndighets beslut enligt denna lag skall ges in till inskrivningsmyndigheten och vara ställda till hovrätten.

Beslut som innefattar prövning av fråga om fastställande eller återvinning av skatt, får överklagas inom tre år från dagen för beslutet. Har en part anfört besvär och vill även motparten överklaga beslutet, skall dennes besvär ha kommit in till hovrätten inom två månader från det att delgivning som avses i 52 kap. 7 § rättegångsbalken har skett. Prövningen av frågan om motpartens besvärstalan har fullföljts på föreskrivet sätt och inom rätt tid skall göras av hovrätten.

När besvär behörigen anförts över beslut, som avses i andra stycket, skall hovrätten alltid höra klagandens motpart över besvären.

Återbetalning

36 § Inskrivningsmyndigheten skall återbetala skatt enligt denna lag. Detta skall ske även om det beslut som ligger till grund för återbetalningen ännu inte har vunnit laga kraft.

Ränta skall, om inte annat följer av 38 §, utgå på det återbetalade beloppet från och med den dag då skatten har betalats till den dag då återbetalning görs.

Räntan beräknas för visst kalenderår efter den högre av de räntesatser som gäller för beräkning av ränta för året enligt 69 § 1 mom. andra stycket uppbördslagen (1953:272). Ränta utgår endast om räntebeloppet överstiger femtio kronor. Vid ränteberäkningen skall avrundning ske till närmast högre hela krontal.

Tillsyn över beslut om skatt

37 § Inskrivningsmyndighets beslut i ärenden om fastställande eller återvinning av stämpelskatt skall granskas av den myndighet som regeringen förordnar. Granskningsmyndigheten för det allmännas talan.

Särskilda föreskrifter

38 § Regeringen eller den myndighet regeringen förordnar kan i särskilda fall när synnerliga skäl föreligger medge befrielse från eller återbetalning av skatt.

Vid beslut om återbetalning av skatt, som meddelas med stöd av första stycket skall regeringen eller myndighet som där sägs, förordna i vad mån ränta skall utgå på det skattebelopp som skall återbetalas.

39 § Har regeringen med stöd av 19 kap. 24 § jordabalken för viss inskrivningsmyndighets område eller del av sådant område bestämt att inskrivning skall ske i inskrivningsregister i stället för i fastighetsbok eller tomträttsbok, meddelar regeringen de föreskrifter som behövs för skattens betalning. Regeringen får därvid besluta om undantag från 29 §.

40 § De föreskrifter som fordras för tillämpning av denna lag, meddelas av regeringen eller den myndighet regeringen förordnar.

---

1. Denna lag träder i kraft den ..... då stämpelskattelagen (1964: 308) skall upphöra att gälla.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i ärenden där före ikraftträdandet skatten har fastställts i samband med att ansökan om inskrivningsåtgärd har förklarats vilande.

3. Skatteplikt föreligger inte i fråga om förvärv av tomträtter på vilket övergångsbestämmelserna till lagen (1953: 415) angående ändring i lagen (1907: 36 s. 1) om nyttjanderätt till fast egendom, 4 kap. sistnämnda lag, skall tillämpas i sin äldre lydelse.

4. Skattskyldighet föreligger inte vid förvärv av fast egendom genom tillskott till bolag i enlighet med lagen (1963: 583) om avveckling av fideikommiss.

5. Äldre bestämmelser om skattefrihet gäller fortfarande i fråga om förvärv som skett med stöd av lagen (1925: 334) om rätt i vissa fall för nyttjanderättshavare att inlösa under nyttjanderätt upplåtet område.

6. Har inteckning dödats eller av annan anledning upphört att gälla före ikraftträdandet skall 12 § i den gamla lagen fortfarande tillämpas.

7. Äldre bestämmelser om återvinning gäller för skatt som har fastställts före ikraftträdandet.

8. Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till en föreskrift som har ersatts av en bestämmelse i denna lag tillämpas i stället den nya bestämmelsen.

2. Förslag till Förordning om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Denna förordning gäller i fråga om skatt enligt lagen (1983: 000) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Beteckningar i förordningen har samma innebörd som i den lagen.

Skattens beräkning

2 § Värdet av tillbehör till fastighet skall fastställas efter intyg av sakkunnig eller annan utredning.

3 § Värdet av sådan egendom som anges i 10 § lagen (1983:000) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter skall fastställas efter intyg av sakkunnig eller annan utredning. Föreligger särskilda skäl får inskrivningsmyndigheten påkalla att länsstyrelsen åsätter egendomen värde till ledning för skattens bestämmande. Länsstyrelsen skall därvid bestämma värdet med ledning av vad som sägs i 22 § 2 mom. lagen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt.

4 § Värdet av utländskt myntslag beräknas efter den köpkurs på checkar, utställda i samma myntslag, som gäller vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Vid beräkning av skatt enligt 22 § lagen (1983: 000) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter skall dock värdet av de tidigare inteckningrna beräknas efter den kurs som gäller vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde för de nya inteckningarna.

Kan värdet av utländskt myntslag inte beräknas efter de grunder som anges i första stycket bestämmer riksbanken hur beräkningen skall ske.

Fastställande av skatt m.m.

5 § Fastställt skattebelopp antecknas på expedition i ärendet. Om anteckning angående expeditionsavgift gäller bestämmelserna i expeditionskungörelsen (1964: 618).

Utgår i ett ärende såväl skatt som expeditionsavgift anges summan av beloppen.

6 § I dagbok över inskrivningsärenden antecknas det värde som ligger till grund för fastställande av stämpelskatt och den fastställda skattens belopp.

Om en inskrivningsmyndighets beslut i ett skatteärende överklagas, antecknas i dagboken uppgift om den dag då besvärsinlagan kommer in.

Fastställer överrätt skatten till annat belopp än inskrivningsmyndigheten, lämnas meddelande om detta till inskrivningsmyndigheten.

Återvinning m.m.

7 § Inskrivningsmyndighet för särskild förteckning i två exemplar över ärenden om återvinning av stämpelskatt. Ärendena tas upp i förteckningen efter hand som de kommer in och numreras i löpande följd för kalenderår. För varje ärende hänvisas i förteckningen till det ärendê i vilket skatten har fastställts.

Beslut i återvinningsärende med angivande av dagen för beslutet tas upp i förteckningen. Innebär beslutet bifall till ansökningen skall detta tillsammans med beloppet antecknas. Skälen för beslutet anges genom hänvisning till tillämpat lagrum. Innebär beslutet att ansökningen avslås, skall beslutet sättas upp särskilt. Avskrift av sådant avslagsbeslut skall genast sändas till sökanden i rekommenderat brev. I förteckningen hänvisas till det särskilt uppsatta beslutet.

När återvinningsärende har avgjorts, skall den som fattat beslutet bestyrka införingarna i förteckningen med sitt namn.

Vid bifall till ansökan om återvinning skall beslutet antecknas i dagbok vid det ärende som ansökningen avser.

8 § I fråga om aktbildning och utgallring i återvinningsärenden skall bestämmelserna i 16-19 §§ protokollskungörelsen (1971: 1066) för de allmänna domstolarna gälla i tillämpliga delar.

Underrättelser m.m.

9 § Betalas inte fastställd skatt inom tre veckor från den dag då expedition i ärendet har tillhandahållits, skall den skattskyldige skriftligen erinras om betalningsskyldigheten. Sådan underrättelse skall innehålla uppgift om det belopp som skall betalas, den tid inom vilken betalning skall ske samt den myndighet till vilken beloppet skall betalas.

Vid underrättelsen skall fogas postgiroinbetalningskort med erforderliga uppgifter ifyllda.

Fastställer överrätt skatt till högre belopp än förut har beräknats skall underrättelse enligt första stycket genast tillställas den skattskyldige av överrätten.

10 § Inskrivningsmyndighet skall anteckna när underrättelse enligt 9 § skickas i en särskild förteckning. Överrätt skall göra motsvarande anteckning på dagboksbladet i ärendet.

11 § Om överrätt fastställt skatten till annat belopp än vad inskrivningsmyndigheten har beslutat, skall avskrift av beslutet genast sändas till inskrivningsmyndigheten.

Handlingar som har legat till grund för skattens fastställande skall överlämnas till överrätten för anteckning av den fastställda skatten när denna har fastställts till högre belopp än förut beräknats. Kan handlingen inte överlämnas skall avskrift av handlingen i stället ges in eller, om det inte sker, av myndigheten göras på den skattskyldiges bekostnad. Sedan överrätten har antecknat den fastställda skatten, skall handlingen eller avskriften på denna genast sändas till inskrivningsmyndigheten.

12 § När skatt återbetalas skall detta om möjligt antecknas på den handling som upptar beslut om skatten.

Tillsyn över skattens fastställande

13 § Granskningsmyndighet som avses i 37 § lagen (1983: 000) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter är kammarkollegiet.

14 § Inskrivningsmyndighet skall för varje månad före utgången av nästa månad sända ett exemplar av förteckningen över återvinningsärenden enligt 7 § till kammarkollegiet. Vid förteckningen skall fogas akterna i de ärenden som redovisas i förteckningen.

Om insändande av dagbok över inskrivningsärenden gäller särskilda bestämmelser.

15 § När granskningen av de handlingar som anges i 14 § första stycket har avslutats, skall kammarkollegiet återställa akterna till inskrivningsmyndigheten.

Granskningen av alla under ett år avlämnade dagböcker och förteckningar med tillhörande handlingar bör vara avslutad före utgången av följande år.

Tillsyn över uppbörd m.m.

16 § Tillsynen över uppbörd och redovisning av stämpelskatt som fastställts enligt lagen (1983: 000) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter utövas av domstolsverket. Domstolsverket skall särskilt kontrollera att stämpelskatt uppbärs med fastställt belopp.

Domstolsverket skall minst en gång varje år kontrollera redovisningen av stämpelskatt hos inskrivningsmyndighet utan att denna underrättas om detta i förväg.

17 § Visas oredlighet eller försumlighet i fråga om uppbörd eller redovisning av skatt skall domstolsverket vidta de åtgärder som är påkallade.

18 § Bestämmelserna i denna förordning innebär inte någon inskränkning i vad som annars gäller om kontroll över medelsförvaltning eller om allmän tillsynsskyldighet för myndighet.

19 § Om den skatt som har fastställts av inskrivningsmyndighet inte har kunnat tas ut, får domstolsverket avskriva beloppet i myndighetens räkenskaper.

Uppbörd av stämpelskatt vid centralnämnden för fastighetsdata m.m.

20 § I fråga om stämpelskatt som enligt 11 § första stycket fastighetsdatakungörelsen (1974: 1058) skall betalas in till centralnämnden för fastighetsdata skall 27-29 §§ lagen (1983: 000) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter tillämpas. Andra handlingar än pantbrev får dock lämnas ut av inskrivningsmyndighet utan hinder av 29 § nämnda lag.

Fastställd skatt tas ut mot postförskott. Så snart det lämpligen kan ske och senast den femtonde dagen efter uppbördsmånadens utgång, skall centralnämnden för fastighetsdata sätta in de under månaden influtna stämpelskatterna på statsverkets checkräkning i riksbanken.

Om inte skatten betalas in inom tre veckor efter det att centralnämnden för fastighetsdata avsänt postförskottsförsändelsen, skall nämnden skriftligen erinra den skattskyldige om betalningsskyldigheten.

Om inte skatten betalas in inom föreskriven tid, skall centralnämnden för fastighetsdata överlämna handlingarna i ärendet till inskrivningsmyndigheten

Särskilda bestämmelser

21 § Närmare föreskrifter om uppbörd och redovisning av stämpelskatt hos inskrivningsmyndighet meddelas av domstolsverket.

22 § Myndighet som avses i 27 § första stycket lagen (1983: 000)om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter är domstolsverket.

23 § Domstolsverket får meddela föreskrifter i fråga om befrielse från skyldigheten att erlägga restavgift enligt 30 § andra stycket lagen (1983: 000) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

Denna förordning träder i kraft den . . . . .

3. Förslag till Förordning om ändring i stämpelkungörelsen (1964: 619)[1]

Härigenom föreskrivs i fråga om stämpelkungörelsen (1964: 619)

dels att 6, 19-22, 28, 30-31, 33 a och 36 §§ skall upphävas samt att rubriken närmast före 33 a § skall utgå,

dels att rubriken närmast före 19 § skall lyda "Tillsyn över uppbörden" och att rubriken närmast före 29 § skall lyda "Underrättelser om avgiftsskyldighet m.m."

dels att 1, 7, 12, 23-25, 29, 33, 35 och 37 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

[1] Utredningen har i sitt förra betänkande Avgifter vid tingsrätt m.m. (Ds B 1980: 7) bl.a. föreslagit att samtliga bestämmelser som rör stämpelförskott skall upphävas eftersom de är obsoleta. Utredningens förslag i denna del är f.n. ej genomfört. Detsamma är fallet med vissa andra förslag till ändring i stämpelkungörelsen.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §[2]	
Denna kungörelse *äger tillämpning på skatt enligt stämpelskattelagen (1964:308) samt avgift* enligt expeditionskungörelsen (1964:618) och förordningen (1975:1129) om expeditionsavgift vid centralnämnden för fastighetsdata.	Denna kungörelse *gäller ifråga om avgifter* enligt expeditionskungörelsen (1964:618) och förordningen (1975:1129) om expeditionsavgift vid centralnämnden för fastighetsdata.
7 §	
Stämpelbeläggning bör ske med så få märken som möjligt. *För skatt och avgift sker gemensam stämpelbeläggning.*	Stämpelbeläggning bör ske med så få märken som möjligt.
Stämpelmärke *sättes* på handling som utlämnas till den betalningsskyldige. Stämpelmärke som avser ansökningsavgift *sättes* på det exemplar av ansökningen som ligger kvar hos myndigheten.	Stämpelmärke *sätts* på handling som utlämnas till den betalningsskyldige. Stämpelmärke som avser ansökningsavgift *sätts* på det exemplar av ansökningen som ligger kvar hos myndigheten.
Utgår avgift för avskrift som skall användas vid aktbildning eller delgivning eller *eljest* för expedition som *icke tillställes* den betalningsskyldige, skall stämpelbeläggningen ske på annan expedition, om sådan utfärdas.	*Skall* avgift *tas ut* för avskrift som skall användas vid aktbildning eller delgivning eller *annars* för expedition som *inte tillställs* den betalningsskyldige, skall stämpelbeläggningen ske på annan expedition, om sådan utfärdas.
Stämpelmärke som avser avgift för avtryckskortregister *sättes* på särskild handling med vilken registret överlämnas till beställaren. Sådan handling skall innehålla uppgift om det antal kort registret omfattar.	Stämpelmärke som avser avgift för avtryckskortregister *sätts* på särskild handling med vilken registret överlämnas till beställaren. Sådan handling skall innehålla uppgift om det antal kort registret omfattar.

Uppbörd och redovisning

12 §[3]

Myndighet som mottagit stämpelmärken i förskott skall inleverera influtna stämpelmedel till riksskatteverket.

Det åligger myndighet som mottagit stämpelmärken i förskott att föra räkenskaper över stämpelmärken och stämpelmedel. För detta ändamål skall myndigheten föra

1) förteckning över expeditioner för vilka *stämpelskatt eller* expeditionsavgift utgår,	1) förteckning över expeditioner för vilka expeditionsavgift utgår,

2) journal över expeditioner som sändas mot postförskott,

[2] Senaste lydelse 1975: 1131.

[3] Senaste lydelse 1971: 839, jfr anm. under fotnot 1.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

3) kassabok över influtna medel,

4) liggare över mottagna stämpelmärken och till riksskatteverket inlevererade stämpelmedel.

23 §[4]

Tillsyn över uppbörd och redovisning av stämpelmedel utövas av riksskatteverket i fråga om myndighet som mottagit stämpelmärken i förskott. Motsvarande tillsyn avseende *stämpelskatt och* avgift enligt expeditionskungörelsen (1964:618) utövas av domstolsverket i fråga om domstol. *Tillsynsmyndighet skall särskilt kontrollera att stämpelskatt uppbäres med fastställt belopp.*

Tillsyn över uppbörd och redovisning av stämpelmedel utövas av riksskatteverket i fråga om myndighet som mottagit stämpelmärken i förskott. Motsvarande tillsyn avseende avgift enligt expeditionskungörelsen (1964:618) utövas av domstolsverket i fråga om domstol.

Tillsynsmyndighet skall minst en gång varje år *låta anställa inventering av* stämpelmärken och *kontroll av* redovisningen *av stämpelskatt och avgift enligt expeditionskungörelsen* hos *myndighet* som avses i första stycket utan att *denna* underrättas *därom* i förväg.

Tillsynsmyndighet skall minst en gång varje år *inventera* stämpelmärken och *kontrollera* redovisningen hos *myndigheter* som avses i första stycket utan att *dessa* underrättas i förväg.

24 §[5]

Visas oredlighet eller försumlighet i fråga om uppbörd eller redovisning av *skatt eller* avgift som avses i 23 § skall tillsynsmyndighet som där sägs *vidtaga de åtgärder som äro* påkallade.

Visas oredlighet eller försumlighet i fråga om uppbörd eller redovisning av avgift som avses i 23 § skall tillsynsmyndighet som där sägs *vidta* de åtgärder som *är* påkallade.

25 §

Bestämmelserna i denna kungörelse *innebära icke* någon inskränkning i vad som *eljest* gäller om kontroll över medelsförvaltning eller om allmän tillsynsskyldighet för myndighet.

Bestämmelserna i denna kungörelse *innebär inte* någon inskränkning i vad som *annars* gäller om kontroll över medelsförvaltning eller om allmän tillsynsskyldighet för myndighet.

29 §[6]

Inbetalas skatt som fastställts av inskrivningsmyndighet icke inom tre veckor från den dag då expedition i ärendet blivit tillgänglig eller, vid tillämpning av 30 § 1 mom. andra stycket stämpelskattelagen (1964:308), från den senare dag då

[4] Senaste lydelse 1975: 37, jfr anm. under fotnot 1.

[5] Senaste lydelse 1975: 37.

[6] Senaste lydelse 1975: 37, jfr anm. under fotnot 1.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
beslutet om skattens fastställande meddelats, skall den som ingett handling, vilken legat till grund för skattens fastställande, skriftligen erinra som betalningsskyldigheten. Sådan underrättelse skall innehålla uppgift om det belopp som skall erläggas, om den tid inom vilken inbetalningen skall ske och om den myndighet till vilken beloppet skall inbetalas.	
Vid underrättelse enligt första stycket skall fogas postgiroinbetalningskort med erforderliga uppgifter ifyllda.	
Fastställer överrätt skatt till högre belopp än förut beräknats eller vitsordar skattskyldig anmärkning av granskningsmyndighet, skall underrättelse enligt första stycket ofördröjligen tillställas den skattskyldige av överrätten eller granskningsmyndigheten.	
Om skyldighet att lämna skriftlig erinran angående avgift för expedition *gälla* bestämmelserna i 25 § expeditionskungörelsen (1964:618).	Om skyldighet att lämna skriftlig erinran angående avgift för expedition *gäller* bestämmelserna i 25 § expeditionskungörelsen (1964:618).
33 §[7]	
Om den skatt som *har* fastställts av inskrivningsmyndighet inte har kunnat tas ut, får domstolsverket *avskriva beloppet* i myndighetens räkenskaper.	Om både stämpelskatt och expeditionsavgift fastställts av inskrivningsmyndighet, får domstolsverket, *om förutsättningar föreligger att avskriva skatt som* inte har kunnat tas ut, även *skriva av expeditionsavgiften* i myndighetens räkenskaper.
Om både stämpelskatt och expeditionsavgift *tas ut i ett ärende, skall bestämmelsen i första stycket tillämpas även i fråga om avgiften.*	
35 §[8]	
De ytterligare föreskrifter som fordras för tillämpning av stämpelskattelagen (1964:308) meddelas av riksskatteverket i fråga om stämpelskatt som fastställes av denna myndighet.	

Närmare bestämmelser om försäljning av stämpelmärken från postverket samt om uppbörd och redovisning av därvid influtna stämpelmedel meddelas av poststyrelsen.

[7] Senaste lydelse 1982: 466.

[8] Senaste lydelse 1975: 947.

Nuvarande lydelse

Närmare föreskrifter om uppbörd och redovisning av *stämpelskatt* och avgift enligt expeditionskungörelsen (1964:618) vid domstol meddelas av domstolsverket. I övrigt meddelar riksskatteverket de föreskrifter som fordras för tillämpning av denna kungörelse i vad den avser tillhandahållande av stämpelmärken samt uppbörd och redovisning av stämpelmedel. När sådana föreskrifter meddelas skall *erforderligt* samråd ske med riksrevisionsverket.

Föreslagen lydelse

Närmare föreskrifter om uppbörd och redovisning av avgift enligt expeditionskungörelsen (1964:618) vid domstol meddelas av domstolsverket. I övrigt meddelar riksskatteverket de föreskrifter som fordras för tillämpning av denna kungörelse i vad den avser tillhandahållande av stämpelmärken, samt uppbörd och redovisning av stämpelmedel. När sådana föreskrifter meddelas skall, *om det behövs,* samråd ske med riksrevisionsverket.

37 §[9]

Med inskrivningsmyndighet avses i denna kungörelse även sjöfartsregistret. *Vad som föreskrives om inskrivningsärenden gäller även registerärenden som handlägges av sjöfartsregistret.*

Med inskrivningsmyndighet avses i denna kungörelse även sjöfartsregistret.

Denna förordning träder i kraft den. . . . . Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om stämpelskatt som har fastställts enligt stämpelskattelagen (1964:308).

4. Förslag till Förordning om ändring i kungörelsen (1971:784) med tillämpningsföreskrifter för inskrivningsväsendet enligt jordabalken

Härigenom föreskrivs att 4 § kungörelsen (1971:784) med tillämpningsföreskrifter för inskrivningsväsendet enligt jordabalken[1] skall ha nedan angivna lydelse

Nuvarande lydelse

4 §[2]

Sökande skall *inge* de handlingar som han vill åberopa till stöd för sin ansökan. *Avser ansökan lagfart eller inskrivning av tomträtt skall sökanden förete bevis om egendomens taxeringsvärde och typkod året närmast före det år då lagfarten eller inskrivningen sökes.*

Föreslagen lydelse

Sökande skall *ge in* de handlingar som han vill åberopa till stöd för sin ansökan. *Görs* ansökan av flera sökande gemensamt och avser ansökningen lagfart eller inskrivning av tomträtt, skall ansökningen innehålla uppgift om hur stor andel av fastigheten eller tomträtten varje

[9] Senaste lydelse 1975: 947.

[1] Kungörelsen omtryckt 1977:162.

[2] Senaste lydelse 1975:1120.

Nuvarande lydelse

I ansökan eller annan handling som ges in i inskrivningsärende skall beträffande överlåtare, upplåtare och förvärvare anges person- eller organisationsnummer, där sådant finns, och namn.

Göres ansökan av flera sökande gemensamt och avser ansökningen lagfart eller inskrivning av tomträtt, skall ansökningen innehålla uppgift om hur stor andel av fastigheten eller tomträtten varje sökande innehar. Sker det ej och underlåter sökandena att efterkomma föreläggande att komplettera ansökningen, skall den anses avse andelar efter huvudtalet.

Föreslagen lydelse

sökande innehar. Sker det ej och underlåter sökandena att efterkomma föreläggande att komplettera ansökningen, skall den anses avse andelar efter huvudtalet.

I ansökan eller annan handling som ges in i inskrivningsärende skall beträffande överlåtare, upplåtare och förvärvare anges person- eller organisationsnummer, där sådant finns, och namn.

Denna förordning träder i kraft den . . . . . .

1 Inledning

1.1 Utredningsuppdraget

Vid regeringssammanträde den 21 april 1977 bemyndigades statsrådet och chefen för budgetdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om stämpelskatt och expeditionsavgift samt avgifter för förhandsbesked i taxeringsfrågor.

I utredningens direktiv (Dir 1977: 55) erinras inledningsvis om att nu gällande författningar i fråga om stämpelskatt har varit i kraft sedan år 1965. Vidare anförs.

Genom 1964 års reform av stämpelskatten och expeditionsavgiften moderniserades och förenklades bestämmelserna avsevärt. Förhållandena på dessa områden har emellertid sedan mitten av 1960-talet undergått stora förändringar. Trots partiella reformer – föranledda av exempelvis ny lagstiftning inom fastighets- och sjörätten samt utvecklingen på dataområdet – framstår regelsystemet i flera avseenden som otidsenligt. En översyn av regleringen på dessa områden framstår därför som motiverad. Översynen bör i första hand syfta till ett förenklat och mer lättöverskådligt system.

I direktiven fästs vidare uppmärksamhet på följande särskilda frågor som rör stämpelskatt.

Efter SL:s införande har nya regler om marks överförande genom fastighetsreglering tillkommit. Sådan marköverföring är inte stämpelskattepliktig. Kammarkollegiet har i skrivelse den 16 maj 1975 fäst regeringens uppmärksamhet på att fastighetsreglering i vissa fall använts i syfte att undgå stämpelskatt. Utredaren bör därför undersöka i vilken omfattning institutet utnyttjas i sådant syfte. Det bör emellertid beaktas att det redan vid fastighetsbildningslagens tillkomst stod klart att fastighetsreglering medför ett visst bortfall av stämpelskatt. Som då anfördes bör det fiskala intresset inte få lägga hinder i vägen för den i andra avseenden mest lämpliga handläggningsformen vid fastighetsbildning (prop. 1969: 128 s. B451). Å andra sidan bör det inte accepteras att institutet används i syfte att undgå stämpelskatt. Har detta förekommit, bör förslag till erforderliga ändringar i reglerna läggas fram.

Undantagen från stämpelskatt – särskilt lagfartsstämpel – har tilldragit sig viss uppmärksamhet. Från kommunalt håll har gjorts gällande att en effektiv kommunal markpolitik ofta i tiden ligger före det fastighetsrättsliga planarbetet. Det i SL uppställda kravet på att markens användning skall framgå av fastställd plan för att kommun i vissa fall skall få skattebefrielse kan därför vara svårt att uppfylla. Utredaren bör undersöka möjligheterna till jämkning av nämnda bestämmelser. Reglerna om undantag från skatteplikt – särskilt för kommunala förvärv – bör också ses över i syfte

att om möjligt inrymma de fall som f.n. dispensvägen medges befrielse. Bestämmelserna om återvinning av skatt bör granskas på motsvarande sätt.

Riksskatteverket har uppmärksammat vissa problem vid tillämpningen av SL. Detta gäller exempelvis beskattningen av lotterier och av utländska värdepapper. Det bör ankomma på utredaren att kartlägga dessa problem och, om det behövs, föreslå ändrade regler.

1.2 Utredningsarbetet

Utredningen, som började sitt arbete med en översyn av ExpK, har i juni 1980 avlämnat betänkandet Avgifter vid tingsrätt m.m. (Ds B 1980: 7). I betänkandet har utredningen gjort en lagteknisk översyn av nämnda regler och föreslagit en särskild förordning om avgifter vid tingsrätt. Vidare föreslogs att länsstyrelserna inte längre skall medverka vid indrivning av obetalda stämpelskatter och viss ändring av reglerna om skattefrihet vid förvärv av fiskeskepp.

Betänkandet har föranlett förslag i prop. 1981/82: 31 och har vad rör ovan nämnda delar om stämpelskatt lagts till grund för lagstiftning (SkU 1981/82:15, rskr 62, SFS 1982: 36). Efter det att utredningen avlämnade sitt delbetänkande har arbetet bedrivits i två arbetsgrupper. Den ena har fortsatt översynen av ExpK. Den andra, vars överväganden och förslag redovisas i detta betänkande, har arbetat med översynen av SL.

Till utredningen har överlämnats följande skrivelser rörande stämpelskatt:

	Angående
Kammarkollegiet[1]	Ifrågasatta bestämmelser om stämpelskatt vid fastighetsreglering. Ifrågasatt upphävande av 8 § 1 mom. första stycket tredje (numera fjärde) punkten SL.
Landstingsförbundet[1]	Frihet från skatteplikt vid förvärv av fast egendom för landstingskommun.
Sveriges Redareförening[1]	Stämpelskattesatsens höjd vid skeppsinteckning. Köpeskillingsförsäkran vid skeppsförvärv.
Riksskatteverket[1]	Formerna för åtalsanmälan rörande skattebrott.
Hans E Olsson ByggnadsAB[1]	Återvinning enligt 42 § 2 mom. andra stycket SL.
Sveriges Redareförening	Stämpelskattesatsens höjd vid inteckning i och förvärv av skepp.

[1] Av regeringen överlämnade skrivelser.

Sveriges Skeppsklarerare- och Skeppsmäklareförening	Köpeskillingsförsäkran vid skeppsförvärv.
Sveriges Industriförbund	Ifrågasatt skattskyldighet beträffande fastighetsöverlåtelser i samband med koncernbildningar.

Utredningen har avgett remissyttranden över följande betänkanden:

- Kapitalmarknaden i svensk ekonomi (SOU 1978: 11-13),
- Ny plan- och bygglag (SOU 1979: 65-66),
- Lotterier och spel (SOU 1979: 29-30),
- Besvärsregler vid allmän fastighetstaxering, följdändringar m.m. (Ds B 1980: 8) och
- Punktskatter och prisregleringsavgifter (SOU 1981: 83-84).

Den i direktiven särskilt uppmärksammade frågan om utnyttjande av fastighetsreglering i stämpelskatteundandragande syfte har föranlett uppdrag till lantmäteriverket att undersöka omfattningen av fastighetsreglering. Uppdraget har redovisats i en promemoria, se bilaga 1.

Statistiska centralbyrån har på utredningens uppdrag bearbetat visst statistikmaterial i syfte att belysa de ekonomiska effekterna av vissa av utredningens förslag. Utredningen har också i viss utsträckning inhämtat uppgifter från olika inskrivnings- och andra myndigheter angående frekvensen av vissa ärendetyper.

Utredningen har därutöver under arbetets gång haft fortlöpande kontakter med företrädare för domstolsverket, centralnämnden för fastighetsdata (CFD) och sjöfartsregistret vid Stockholms tingsrätt. Utredningen har också haft kontakt med punktskatteutredningen (Fi 1970: 57), utredningen om företagsinteckning (Ju 1972: 12), pantbrevsutredningen (Ju 1979: 02), 1976 års fastighetskommitté (Fi 1976: 05), viteskommittén (Ju 1979: 01) och skattetilläggsutredningen (Fi 1975: 06).

2 Gällande bestämmelser

2.1 Allmänt

Stämpelskatt (stämpelavgift) har funnits i Sverige sedan mitten på 1600-talet. Benämningen hänger samman med att vissa avtal för att bli giltiga förutsatte användning av stämplat papper – charta sigillata – som staten tillhandahöll mot betalning. Med tiden ändrades systemet genom att handlingarna försågs med stämpelmärken. Stämpelmärken förekommer numera endast beträffande vissa expeditioner från statliga myndigheter samt i fråga om vissa ansökningar vid domstol.

Nu gällande lagstiftning om stämpelskatt trädde i kraft den 1 januari 1965 och grundas på förslag av stämpelutredningen. Närmare bestämmelser om uppbörd och tillsyn m.m. återfinns i kungörelsen (1964: 619) om stämplar samt uppbörd och redovisning av stämpelmedel m.m. – stämpelkungörelsen.

Stämpelskatten anknyter nära till civilrättsliga regler i exempelvis jordabalken (JB), aktiebolagslagen (ABL) och sjölagen. När ändringar gjorts i civilrätten har justeringar i stämpelskattereglerna varit nödvändiga. Genom den nya JB, fastighetsbildningslagen, ABL och sjölagen har under 1970- talet betydande partiella reformer vidtagits i stämpelskattesystemet.

SL har också genomgått andra förändringar. Systemet med stämpelmärken har numera slopats. Från stämpelskatteplikt har vidare undantagits obligationer och andra liknande skuldebrev, utländska värdepapper och kommanditdelägares insatser. Stämpelskatten på lotterier har slopats fr.o.m. den 1 januari 1983. Vissa skattesatsjusteringar har också vidtagits sedan SL:s ikraftträdande.

Stämpelskatt utgår för

förvärv av fast egendom, tomträtter och skepp,

inteckning i fast egendom, tomträtter, skepp, luftfartyg, företag och järnväg för enskild trafik och

emission av *aktier*.

Stämpelskatteintäkterna uppgick under kalenderåret 1981 till 1 238,6 milj. kr.[1]

Stämpelskatt fastställs dels av inskrivningsmyndighet, dels av RSV efter i princip olika beskattningsregler. Gemensamt är dock att skatten erläggs till staten och att staten inte är skattskyldig (1 och 2 §§).

[1] Stämpelskatteintäkterna för budgetåret 1981/82 var 1 365 milj. kr.

2.2 Stämpelskatt hos inskrivningsmyndighet

2.2.1 Skatteobjekten

Fast egendom och tomträtter: Stämpelskatt skall erläggas för vissa uppräknade förvärv av fast egendom och tomträtt. Förvärv genom gåva, arv och liknande är inte stämpelskattepliktigt. Sker gåva mot övertagande av ansvar för intecknad skuld eller annan ersättning, skall frågan om förvärvet är skatteplikigt bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter vid fånget (3 §). Särskilda skattefrihetsfall finns angivna i 4 §. Detta gäller bl.a. makes förvärv för att åstadkomma enhetliga lagfartsförhållanden, fastighetsbyte för vissa rationaliseringsändamål, vissa tillskottsförvärv och sådana förvärv av kommun eller annan menighet som enligt fastställd plan skall användas för vissa allmänna ändamål. Vidareöverlåtelse på i princip oförändrade köpevillkor, s.k. transportköp, beskattas endast beträffande det sista förvärvet (5 §). Främmande stats förvärv av egendom som är avsedd för beskickning eller konsulat kan av regeringen undantas från skatteplikt (6 §).

Skepp: Stämpelskatt skall erläggas för i princip samma slag av förvärv som gäller för fast egendom. Såväl förvärv av helt skepp som förvärv av andel i skepp är stämpelskattepliktiga (13 §). Undantagna från skatteplikt är bl.a. förvärv av utländskt skepp, skeppsbygge och nybyggt skepp om förvärvet sker från byggaren (14 §). Skattefrihet föreligger dessutom i samband med transportköp (15 §).

Inteckning: Stämpelskatt skall erläggas för inteckning i fast egendom, tomträtt, skepp, luftfartyg, företag och järnväg. Undantagna från skatteplikt är inteckningar i skeppsbyggen och inteckning i järnväg för allmän trafik (11 §). Vidare gäller skattefrihet i vissa särskilda fall då ny inteckning ersätter tidigare inteckning – s.k. inteckningssanering (12 §). Skattefriheten uppnås här genom att från skatten på den eller de nya inteckningarna avräknas ett belopp som svarar mot skatten på den eller de tidigare inteckningarna.

2.2.2 Skattesatserna

Skatteuttaget för förvärv av *fast egendom och tomträtt* är femton kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde (7 § första stycket). Om egendom förvärvas av juridiska personer utgår skatten med dubbelt belopp med de undantag som framgår av 7 § andra stycket. För förvärv av *skepp* utgår skatt med en krona för varje fullt hundratal kronor av skeppets värde (16 §). För *inteckning* utgår skatt med tio kronor av varje fullt tusental av det intecknade kapitalbeloppet utom för inteckning i skepp där skattesatsen är fyra kronor för varje fullt tusental kronor av kapitalbeloppet (11 § andra stycket).

2.2.3 Grunderna för skattens beräkning

Vid förvärv av *fast egendom* beräknas stämpelskatten i normalfallet med utgångspunkt i köpeskillingen eller motsvarande vederlag. Om fastighetens taxeringsvärde för året före lagfartsansökan är högre, beräknas stämpelskatten på grundval av nämnda taxeringsvärde. Saknas taxeringsvärde eller visas

att detta är högre än egendomens värde vid tidpunkten för fångeshandlingens upprättande, beräknas skatten i stället på sistnämnda värde. Vid förvärv genom byte gäller särskilda värderingsregler. Principen är dock densamma som vid köp nämligen att det högsta av den förvärvade egendomens värde respektive vederlagets värde skall läggas till grund för skatteberäkningen (8 § 1 mom.). Vid förvärv av *tomträtt* beräknas stämpelskatten på grundval av avgälden för ett år. Är vederlaget vid överlåtelsen högre, beräknas skatten på vederlaget (8 § 2 mom.). Beskattningsunderlaget vid förvärv av *skepp* är skeppets värde vid tiden för förvärvet. Vid köp förutsätts köpeskillingen motsvara värdet om det inte finns anledning att anta att värdet är högre (16 §). I fråga om *inteckning* utgör stämpelskatten en multipel av det intecknade kapitalbeloppet.

2.2.4 Uppgiftsskyldighet m.m.

Vid förvärv av *fast egendom* och *tomträtt* är det – som framgått av vad som nyss sagts – fångeshandlingen som bildar underlag i beskattningsärendet. Inskrivningsmyndigheten kan dessutom förelägga en skattskyldig att ge in värdeintyg eller annan utredning som behövs för att fastställa skatten till ett riktigt belopp (33 §). I fråga om köp och försäljning av *skepp* föreskrivs att vid ansökan om inskrivning eller avregistrering skall fogas skriftlig försäkran av överlåtare och förvärvare om köpeskillingen. Vid andra typer av skattepliktiga fång inges intyg om skeppets värde, (17 och 18 §§). För att få fram den utredning som behövs i skatteärendet har öppnats möjlighet för beskattningsmyndigheten att utfärda föreläggande – med eller utan vite (33–34 §§).

2.2.5 Beskattningsmyndigheter

Beskattningsmyndighet i fråga om *fast egendom* och *tomträtt* är den inskrivningsmyndighet till vilkens inskrivningsområde fastigheterna hör. I fråga om *skepp* är sjöfartsregistret vid Stockholms tingsrätt beskattningsmyndighet. Ärenden om inteckning i luftfartyg och inskrivning rörande järnväg handläggs också vid Stockholms tingsrätt. Ärende om företagsinteckning tas i princip upp av inskrivningsmyndigheten i den kommun där verksamheten bedrivs eller, om näringsidkaren är aktiebolag, där bolagets styrelse har sitt säte (30 § 2 mom. andra stycket jfrt med 30 § 1 mom. a) och b).[2]

2.2.6 Skattens fastställande m.m.

Beslut om stämpelskatt meddelas och skattskyldighet inträder den inskrivningsdag beslut fattas eller ansökan förklaras vilande (30 § 1 mom. a) och b) samt 30 § 2 mom. tredje stycket a)–c)). Beträffande skatt för förvärv svarar båda kontrahenterna solidariskt för skattens betalning. Skattskyldig för inteckning är den som vid tiden för skattskyldighetens inträde är behörig att ansöka om eller medge inteckning (32 §).

[2] En översiktlig redogörelse avseende verksamheten vid de olika inskrivningsmyndigheterna återfinns i utredningens tidigare betänkande Avgifter vid tingsrätt m.m. (Ds B 1980: 7) avsnitt 4.3.

2.2.7 Återvinning, besvär m.m.

Genom återvinning kan stämpelskatt återbetalas. En förutsättning är att nya omständigheter tillkommit efter beslutet. Rätt till återvinning föreligger endast i de särskilda fall som anges i 42 §. Beslut om återvinning meddelas av beskattningsmyndigheten efter särskild ansökan (43 § första stycket).

Inskrivningsmyndighets beslut om stämpelskatt överklagas hos hovrätten genom besvär. Rätt att överklaga tillkommer den skattskyldige och kammarkollegiet som för det allmännas talan (44 §). Besvärstiden är tre år från dagen för skattebeslutet (45 §).

2.2.8 Uppbörd

Betalning av stämpelskatt regleras i 36 §. Beskattningsmyndigheten är betalningsmottagare. För de inskrivningsmyndigheter som har inskrivningsregister grundade på automatisk databehandling är dock CFD betalningsmottagare. Betalning av skatt skall i princip ske inom en månad efter beslut i ärendet. Dessförinnan får betalning inte tas emot. Anstånd med skattens erläggande får beviljas av beskattningsmyndigheten om synnerliga skäl föreligger. Om betalning ej sker i rätt tid, gäller enligt 37 § att förfallet belopp jämte eventuell restavgift omedelbart skall tas ut genom utmätning. Framställning om utmätning görs av beskattningsmyndigheten. Återbetalning av för mycket betald skatt sker genom vederbörande länsstyrelse i den ordning som anges i uppbördslagen för restitution av skatt. Ränta utgår i princip på det återbetalda beloppet (47 §).

2.2.9 Tillsyn, anmärkningsförfarandet m.m.

Inskrivningsmyndighets beslut i ärenden om fastställande eller återvinning av stämpelskatt granskas av den myndighet som regeringen förordnar (48 §). I 22 § stämpelkungörelsen har kammarkollegiet fått sådant förordnande.

Tillsynen över uppbörden utövas av domstolsverket (23 § stämpelkungörelsen). Särskilda bestämmelser gäller dock för stämpelskatt där CFD är uppbördsmyndighet (33 a § stämpelkungörelsen).

Som tidigare nämnts för kammarkollegiet det allmännas talan i ärenden om stämpelskatt. Vid sidan av den vanliga besvärsordningen finns vidare ett särskilt anmärkningsförfarande som grundas på att en inom kammarkollegiet upprättad promemoria godkänns av den skattskyldige efter hörande av inskrivningsmyndigheten. Sker sådant godkännande, ersätter det i promemorian intagna beslutet tidigare skattebeslut. Rättelse av skattebeslut kan göras med stöd av 17:15 RB. Skattebrottslagens (1971: 69) bestämmelser gäller i tillämpliga delar för stämpelskatt (1 § Skbrl).

Regeringen eller den myndighet regeringen förordnar kan om synnerliga skäl föreligger, medge befrielse från eller återbetalning av skatt (56 §). Kammarkollegiet har av regeringen bemyndigats att pröva vissa sådana frågor. Se förordning (1979:293) om befrielse från eller återbetalning av viss stämpelskatt.

2.3 Stämpelskatt hos RSV

Stämpelskatt tas ut för aktier. Den skall erläggas för aktier som ges ut i samband med att bolag bildas eller vid ökning av aktiekapital i redan befintliga bolag. Skatten utgår med en procent av aktiens nominella belopp eller, om emissionskursen är högre, av detta belopp. Betalas vissa aktier med pengar och andra aktier genom tillskott av annat än pengar, skall skatten beräknas som om alla aktier betalats med pengar. Betalas samtliga aktier genom tillskott av annat än pengar, beräknas skatten efter det nominella beloppet (19 §). – Till skillnad från vad som gäller för stämpelskatt vid inskrivningsmyndighet bygger beskattningen av aktier på ett deklarationsförfarande. Deklaration skall enligt huvudregeln avlämnas inom två månader från registreringen hos patent- och registreringsverket (PRV). Huvudregeln kompletteras – utom i fråga om fondemission – av en skyldighet att inkomma med deklaration inom två månader från det betalning erhållits för aktierna. Är deklarationen inte undertecknad av bolagets styrelse, skall genom protokollsutdrag visas att styrelsen beslutat lämna de uppgifter som deklarationen innehåller (27 §). Riksskatteverket kan genom föreläggande – med eller utan vite – vända sig till den som är eller kan antas vara skattskyldig och begära in de uppgifter som behövs för att ta ställning i skatteärendet.

Skattskyldighet inträder när registrering om fullgjord betalning har skett. Vid fondemission inträder dock skattskyldighet när ökningen av aktiekapitalet registreras hos PRV (30 § 2 mom. tredje stycket d)). För skattens erläggande är bolaget och dess styrelseledamöter solidariskt ansvariga (32 §). Rätt till återvinning av erlagd skatt föreligger om bolaget trätt i likvidation på grund av att aktierna inte till fullo betalats (42 § 3 mom.). I fråga om fastställande av skatt, efterbeskattning, administrativa sanktionsavgifter, besvär m.m. gäller i princip förfarandelagen.

Betalning av stämpelskatt skall ske till RSV inom samma tid som gäller för deklarations ingivande. Eventuellt tillkommande skatt erlägggs inom tid som verket bestämmer (36 § andra stycket). Vad gäller möjlighet att medge anstånd med skattens erläggande, förfarandet vid dröjsmål med betalning och därmed sammanhängande frågor gäller motsvarande bestämmelser som för stämpelskatt fastställd av inskrivningsmyndighet (36 och 37 §§). Om återbetalning av skatt finns bestämmelser i 29 § förfarandelagen. Enligt denna paragraf kan den skattskyldige, om för mycket skatt inbetalats, återfå vad som erlagts för mycket. Ränta utgår härvid fr.o.m. inbetalningsdagen (47 § tredje stycket). Det allmännas talan skall föras av den som är utsedd att vara allmänt ombud enligt 2 § förfarandelagen (49 §). Befrielse från eller återbetalning av skatt kan om synnerliga skäl föreligger, medges av regeringen eller den myndighet regeringen förordnar. Befrielse eller återbetalning kan även avse särskild avgift (56 §). RSV har i fråga om stämpelskatt för aktier meddelats befogenhet att pröva frågor enligt 56 § SL.

3 Utredningens överväganden

3.1 Inledning

Som framhållits i direktiven framstår det nuvarande regelsystemet i SL i flera avseenden som otidsenligt. Reglerna är dessutom svåröverskådliga och komplicerade. Främst hänger detta samman med att SL innehåller två skilda regelsystem, ett för stämpelskatt vid inskrivningsmyndighet och ett för stämpelskatt vid RSV. Vidare har betydande ändringar inom civilrätten föranlett justeringar av och tillägg i SL, vars ursprungliga systematik därmed rubbats. SL innehåller också i stor utsträckning föreskrifter av ren verkställighetskaraktär.

Utredningen har inte till huvuduppgift att i sak pröva stämpelskattesystemet eller dess grundläggande principer. Utredningen skall i stället göra en teknisk översyn med syfte att åstadkomma de förenklingar i regelsystemet som är möjliga.

Stämpelskatten har sin naturliga anknytning till å ena sidan inskrivningsväsendet och å den andra RSV:s punktskatteenhet. De båda typerna av stämpelskatt har praktiskt taget ingen beröring med varandra. Utredningen har mot denna bakgrund ansett det naturligt att författningsmässigt helt skilja dessa regelkomplex från varandra. Denna uppdelning och utredningens övriga överväganden har lett till att utredningen föreslår att SL ersätts med två författningar, den ena för stämpelskatt hos inskrivningsmyndighet och den andra för stämpelskatt hos RSV.

Stämpelskatt som fastställs av RSV utgår numera endast på aktier sedan stämpelskatten på lotterier slopats fr.o.m. årsskiftet 1982/83 (se prop. 1981/82: 170, SkU 1982/83: 06, rskr 1982/83: 41, SFS 1982/83: 1015). Med anledning härav har de i direktiven särskilt uppmärksammade frågeställningarna rörande beskattningen av lotterier kommit att förlora sin aktualitet. Detsamma gäller i fråga om stämpelskatt på vissa utländska värdepapper sedan också denna beskattning upphävts (se prop. 1978/79: 165, SkU 1979/80: 10, rskr. 1979/80: 61, SFS 1979: 1060). Det är uppenbart att betydande förenklingar kunde nås om även den rest av punktbeskattning som stämpelskatten på aktier utgör utmönstrades ur stämpelskattesystemet. Utredningen har närmare redovisat detta i avsnitt 3.2.10. Med hänsyn till direktivens utformning anser sig emellertid utredningen förhindrad att lämna förslag om en sådan åtgärd. I stället har utredningen – med beaktande av förslagen i betänkandet Punktskatter och prisregleringsavgifter (SOU 1981: 83-84) – angett hur stämpelskatten på aktier bör anordnas.

Utredningens arbete har koncentrerats på frågor som hänger samman med stämpelskatt vid inskrivningsmyndighet. I betänkandet läggs fram förslag till lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Förslagen bygger i allt väsentligt på gällande lagstiftning. Utredningen har strävat efter att inom ramen för gällande system ta till vara varje möjlighet till förenkling.

I utredningens allmänna översyn har vissa frågor uppmärksammats särskilt. Hit hör återvinningsrätten för juridiska personer i samband med vidareförsäljning av fast egendom, tidpunkten för skattens fastställande och skattskyldighetens inträde, den dubbla stämpelskatten för juridiska personers förvärv av fast egendom samt reglerna om s.k. transportköp.

De nu angivna principiellt viktiga frågeställningarna tas i betänkandet upp i särskilda avsnitt.

Sveriges Redareförening har i en skrivelse till regeringen begärt lättnader i stämpelskatten i samband med skeppsinteckning. Regeringen har överlämnat skrivelsen till utredningen. Föreningen har vidare i skrivelse till utredningen begärt andra lättnader i stämpelbeskattningen och därvid hänvisat till vad som gäller i andra länder. Efter föreningens skrivelser och regeringens överlämnande har riksdagen antagit nya sjöfartspolitiska riktlinjer på grundval av förslagen i prop. 1979/80: 166. Härvid avvisades förslag om lättnader i stämpelbeskattningen. Statsmakterna har alltså tagit ställning till de av föreningen väckta frågorna och utredningens förslag i dessa delar innebär därför endast att nu gällande regler förs över till det nya regelsystemet.

Utredningen har övervägt att föra in regler om skattetillägg, förseningsavgift och efterbeskattning i fråga om stämpelskatt vid inskrivningsmyndighet men avstått från att lägga fram sådana förslag. Regler om skattetillägg och förseningsavgift förutsätter i princip ett deklarationsförfarande. Eftersom stämpelskatt vid inskrivningsmyndighet tas ut utan deklaration, faller enligt utredningens mening frågan om att föra in regler om skattetillägg och förseningsavgift. Frågan om efterbeskattning har tidigare prövats och därvid avvisats (se prop. 1964: 75 s. 259). Utredningen ansluter sig till den bedömning som gjordes i detta lagstiftningsärende. Enligt utredningens mening är ett införande av efterbeskattningsregler på detta område förenat med större nackdelar än fördelar. Även frågan om att införa särskilda rättelsebestämmelser för stämpelskatt vid inskrivningsmyndighet har övervägts. Utredningen har erfarit att rättegångsutredningen (Ju 1977: 06) har denna fråga under övervägande i hela dess vidd. Med hänsyn till att det är olämpligt att föra in särskilda rättelseregler endast för stämpelskatt avstår utredningen från att lägga fram ett sådant förslag.

En annan fråga som har övervägts är att flytta över kammarkollegiets granskningsuppgifter på RSV. I och för sig vore detta naturligt eftersom RSV är den centrala tillsynsmyndigheten för skatteområdet i stort. Utredningen har därvid kommit till den uppfattningen att om en överflyttning skall ske, bör även motsvarande tillsyn enligt AGL flyttas över på RSV. Enligt utredningens mening är detta emellertid en organisatorisk fråga som bör övervägas i annat sammanhang. Utredningen avstår därför från att lägga fram något förslag till ändring av nuvarande ordning.

I utredningens betänkande Avgifter vid tingsrätt m.m. (Ds B 1980: 7)

förutskickades att utredningen i samband med översynen av SL avsåg att behandla frågor om införande av dröjsmålsränta för både stämpelskatter och expeditionsavgifter (s. 202). Skatteindrivningsutredningen (B 1981: 02) har nu fått till uppgift att se över hela det problemkomplex som rör räntor och restavgifter. Utredningen anser det lämpligast att hithörande frågor såvitt avser stämpelskatten behandlas i detta större sammanhang och lägger därför inte fram förslag i ämnet.

I uppdraget att se över SL har också ingått att ta ställning till vissa i direktiven uppmärksammade frågor (bl.a. stämpelskatt vid fastighetsreglering, undantag från skatteplikt beträffande kommunala förvärv, begränsning av dispensregeln – se avsnitt 1.1). Dessa frågor redovisas särskilt. Detsamma gäller några frågor som enligt utredningens mening fordrar särskild uppmärksamhet t.ex. överlåtelser inom koncerner och förslagens ekonomiska konsekvenser. I avsnittet Övriga frågor har slutligen samlats bl.a. vissa frågor rörande förfarandet.

3.2 Särskilda frågor

3.2.1 Fastighetsreglering

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. Samtidigt har understrukits att det redan vid FBL:s tillkomst stod klart att fastighetsreglering medför ett visst bortfall. Som då anfördes (prop. 1969: 128 s. B 451) får det fiskala intresset inte lägga hinder i vägen för den i andra avseenden mest lämpliga handläggningsformen vid fastighetsbildning.

I frågan har en skrivelse från kammarkollegiet till regeringen överlämnats till utredningen. Av skrivelsen framgår att taxeringsavdelningen vid länsstyrelsen i Örebro län underrättat kollegiet om två ärenden rörande fastighetsreglering och under hand givit uttryck för den meningen att det vid fastighetsregleringen genomförda förfaringssättet synes innebära en form av kringgående av skattelag.

Av handlingarna beträffande de båda ärendena framgår att till grund för fastighetsregleringarna legat köpebrev respektive köpekontrakt vilka upprättats före ansökan om fastighetsreglering. Dessa handlingar har sedan vid fastighetsregleringens genomförande ansetts som sådant medgivande till fastighetsreglering som avses i 5 kap. 18 § första stycket 3 FBL. Kollegiet har i sin skrivelse anfört att det kommit till kollegiets kännedom att samma metod som den som använts i de båda nämnda fallen, använts i mycket stor utsträckning.

Utredningen har uppdragit åt lantmäteriverket att undersöka omfattningen av fastighetsreglering. Uppdraget har redovisats i en promemoria, "Undersökning angående omfattningen av marköverföring genom fastighetsreglering', vilken promemoria fogas till betänkandet som bilaga 1. De i promemorian redovisade undersökningarna hänför sig till åren 1972 – 1978.

Verket har vidare redovisat en sammanställning som bl.a. visar den totala arealen i hela riket som under budgetåren 1975/76 – 1979/80 varit föremål för fastighetsreglering. Av denna sammanställning framgår att omfattningen av överföring av mark genom fastighetsreglering är i avtagande. Verkets bedömning är också att denna tendens kommer att stå sig de närmaste åren.

Utredningen har med ledning av de i promemorian lämnade uppgifterna sökt beräkna stämpelskattebortfallet. Därvid har nu gällande stämpelskattesatser, 1,5 % respektive 3 %, använts.

Vad avser fastighetsreglering för *lantbruksändamål* leder beräkningarna till följande resultat (medelvärde/år).

Mottagare av överförd mark	Areal hektar/procent		Beräknat värde/ hektar	Värde milj. kr	"Stämpelskattebortfall" milj. kr
Staten	2 800	2,7	2 150	6	0[a]
Övriga juridiska personer	45 000	43	2 150	96	2,8
Make	350	0,3	2 150	0,75	0[b]
Övriga fysiska personer	56 350	54	2 150	121	1,8
Summa	104 000	100	–	223,75	4,6

[a] Skattefri enligt 2 § SL

[b] Andelen i sig försumbar särskilt vid beaktande av att denna kategori torde kunna innehålla fall som enligt 4 § 1) SL ändå är undantagna från stämpelskatteplikt.

Lantmäteriverket har i sin undersökning angett den totala årliga omfattningen av stämpelbeskattade jordbruksfastighetsköp under åren 1976 – 1978 till 1,5 – 2,5 miljarder kr. Används medeltalet 2 miljarder kr./år kan fastighetsregleringarna värdemässigt grovt räknat uppskattas till 10 % av de årliga jordbruksfastighetsöverlåtelserna.

När det gäller fastighetsregleringarnas inverkan på stämpelskatteintäkterna bör dock beträffande fastighetsregleringar för lantbruksändamål bestämmelserna i 4 § 2) SL beaktas. Enligt dessa bestämmelser föreligger inte skatteplikt för förvärv genom byte i den mån vederlaget utgörs av annan fast egendom, om bytet sker för att åstadkomma lämpligare fastighetsindelning eller utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Av lantmäteriverkets undersökning framgår att huvuddelen eller 74 % av den totala arealen under åren 1972 – 1975 har överförts vid ensidiga marköverföringar medan återstående 26 % har överförts som ökning vid omarrondering. Räknas sistnämnda överföringar bort – under antagande att de ändå hade varit stämpelskattefria enligt 4 § 2) SL – ger undersökningen följande resultat:

Mottagare av överförd mark	Areal/ hektar	Värde/ hektar	Värde milj. kr	"Stämpelskatte-bortfall" milj. kr
Övriga juridiska personer	33 300	2 150	71,6	2,1
Övriga fysiska personer	41 700	2 150	89,6	1,3
Summa			161,2	3,4

Skattebortfallet sjunker då från 10 till 8 %.

Undersökningen av fastighetsreglering för *bostads-, fritids- och övriga ändamål* leder till följande beräkningar.

Mottagare av överförd mark	Areal hektar/ procent		Värde/ hektar	Värde milj. kr	"Stämpelskatte-bortfall" milj kr
Staten	901	2,1	239 733	216	0
Kommun	343	0,8	93 294	32	0[c]
Övriga juridiska personer	29 206	68	30 062	878	26,4
Make			försumbart		
Övriga fysiska personer	12 437	28	8 603	107	1,6
Summa	42 887	98,9	–	1 233	28

[c] Fall som enligt 4 § 6) SL är undantagna från stämpelskatt.

Lantmäteriverket har i undersökningen angett den årliga stämpelskattepliktiga omsättningen av annan fastighet under åren 1976 – 1978 till 20 – 30 miljarder kr. Relateras medelvärdet härav – 25 miljarder kr. – till fastighetsregleringarnas värdemässiga omfattning utgör fastighetsregleringarna ca 4 % av den totala omsättningen.

Skattebortfallets storlek blir något olika om man vid beräkningen använder sig av en areal- eller en värdefördelning. Oavsett vilket av dessa beräkningsätt man använder kan dock skattebortfallet grovt skattas till högst 5 %.

Läggs undersökningsresultaten samman får man följande resultat:

Mottagare av överförd mark	Areal/hektar	Värde milj. kr	"Stämpelskatte-bortfall" milj. kr
Staten	3 701	113	0
Kommun	343	32	0
Övriga juridiska personer	74 206	974	29
Make	350	0,75	0
Övriga fysiska personer	68 787	228	3,4
Summa	147 737	1 347,75	32,4

De 32,4 milj. kr. i stämpelskattebortfall motsvarar 4,1 % av den på lantmäteriverkets uppgifter framräknade totala medelskatteintäkten för åren 1976 - 1978.

Den företagna undersökningen leder således till att det stämpelskattebortfall som fastighetsregleringarna föranleder kan uppskattas till mindre än 5 % av den totala stämpelskatteintäkten p.g.a. fastighetsomsättning. Eftersom fastighetsregleringarna inte är i ökande, kan resultatet, enligt utredningens mening, användas som mått på det skattebortfall fastighetsregleringarna årligen medför. Detta skattebortfall anser utredningen ligga inom ramen för vad som ansågs godtagbart vid tidpunkten för institutets införande.

I frågan om i vad mån institutet används för att undgå stämpelskatt har utredningen bl.a. studerat de av kammarkollegiet anförda ärendena. Vidare har studerats ett antal stämpelskatteavgöranden i vilka överföring av mark genom fastighetsreglering på olika sätt ingått i kombination med andra förvärvssätt: NJA 1975 s. 13, 1977 s. 166, 1981 s. 1068, hovrättens för Västra Sverige avgörande 25.11 1975 SÖ 122, Göta hovrätts avgörande 26.2 1979 SÖ 46 och 21.12 1979 SÖ 396.

I sammanhanget bör påpekas att den vinst en förvärvare gör p.g.a. utebliven stämpelskatt i inte oväsentlig mån neutraliseras av de avgifter som tas ut i samband med fastighetsregleringen enligt lantmäteritaxan (1971:1101).

Oavsett om sistnämnda förhållanden vägs in i bedömningen eller ej har utredningen inte i något konkret fall, vare sig i de omnämnda ärendena eller i det övriga material som gåtts igenom, ansett sig kunna konstatera att fastighetsregleringsinstitutet tillgripits enbart i syfte att undgå stämpelskatt.

Sammanfattningsvis har enligt utredningens mening överföring av mark genom fastighetsreglering ej antagit sådana proportioner vid sidan av vanliga förvärv att omfattningen härav och därigenom stämpelskattebortfallet kan anses större än vad lagstiftaren hade att räkna med då institutet infördes. Eftersom utredningen ej heller i de utredningar som företagits funnit belägg för att institutet används i enbart stämpelskatteundandragande syfte har utredningen stannat för att inte föreslå några beskattningsregler beträffande marköverföring genom fastighetsreglering.

3.2.2 Överlåtelser inom koncerner m.m.

I en skrivelse som överlämnats till utredningen har Sveriges Industriförbund begärt att möjligheterna för stämpelskattefrihet vid överlåtelser inom koncerner skall utredas. I skrivelsen har förbundet som skäl för sin framställning redovisat följande exempel. I samband med en omorganisation av en koncern bildades två nya bolag för den operativa verksamheten medan moderbolaget övergick till att fungera som sammanhållande ledningsföretag. På grund av stämpelskatten – beräknad till ca 30 milj. kr. – har dock de fasta anläggningstillgångarna inte ansetts kunna överföras till de operativa bolagen. Moderbolaget hyr i stället ut dessa till dotterbolagen vilket medför vissa administrativa och andra problem.

Enligt förbundets uppfattning kan man redan av principiella skäl ifrågasätta om överlåtelser inom koncerner av verksamhetsbetingade anläggningsfastigheter kan jämföras med andra stämpelskattepliktiga omsättningar. Förbundet hävdar att samma näringspolitiska och andra skäl som åberopats som stöd för skattefrihet vid fusioner enligt 174 § 1944 års aktiebolagslag kan åberopas också i de nu aktuella fallen. Från stämpelskatt bör åtminstone kunna undantas fastighetsöverlåtelser som sker mellan koncernbolag i samband med att den huvudsakliga delen av den på fastigheten bedrivna verksamheten överlåtes till samma koncernbolag som förvärvar fastigheten. Förbundet menar vidare att om stämpelskattefriheten görs beroende av att överlåtelsefastighet eller aktier i det övertagande bolaget inte överlåtes inom viss tid från fastighetsförvärvet torde goda garantier kunna skapas mot missbruk.

Även Sveriges Redareförening har i en skrivelse som överlämnats till utredningen bl.a. ifrågasatt om inte stämpelskatten kan avskaffas i samband med överlåtelser av teknisk natur inom en och samma koncern.

De enda skattefrihetsregler angående koncernförhållanden som finns i SL gäller förvärv i samband med fusion av helägt dotterbolag och bestämmelserna har i sak varit oförändrade alltsedan de infördes år 1954.

I förarbetena till de ursprungliga bestämmelserna påpekades bl.a. att fusion trots hittills genomförda skattelättnader i andra skattesammanhang inte kommit till stånd i önskad omfattning och att orsaken till detta kunde sökas i de allmänna avgifter såsom lagfartsstämpel och dylikt som ett moderbolag hade att erlägga vid övertagande av ett dotterbolag.

Departementschefen anförde bl.a. att regleringen inte borde lägga oberättigade hinder i vägen för sådana fusioner som kan anses innebära en önskvärd företagskoncentration. Från denna utgångspunkt skulle stämpelskattefrihet i och för sig kunna komma i fråga om syftet var att ernå en företagsekonomiskt lämplig organisation. Detta gällde dock givetvis inte då fusionsformen begagnades huvudsakligen i syfte att överlåta egendom från ett rättssubjekt till ett annat. Departementschefen ansåg därför att den enda möjligheten att dra en klar gräns mellan de olika fallen var att begränsa stämpelskattefriheten till förvärv genom fusion av helägt dotterbolag med moderbolag, trots att vissa invändningar kunde göras gällande. En bidragande orsak till gränsdragningens utformning var också att liknande grunder använts i fråga om utskiftningsskatt (prop. 1954: 184 s. 16). Även i förarbetena till SL framfördes tankar på en utökad skattefrihet beträffande

förvärv genom fusion för att åstadkomma önskvärda organisatoriska omläggningar. Tankarna avvisades dock under hänvisning till att den redan år 1954 påtalade risken för att stämpelskattefriheten kunde missbrukas och till svårigheterna att genomföra en rationell gränsdragning mellan skattefria och skattepliktiga fusioner.

Vissa förändringar har på senare tid genomförts i fråga om den civilrättsliga regleringen av fusioner. Den nya aktiebolagslagen (1975: 1385) gäller sedan den 1 januari 1977. Bestämmelser om den fusionsform som reglerades i 175 § i 1944 års lag återfinns i 14 kap. 1 § aktiebolagslagen medan fusion av helägt dotterbolag regleras i 14 kap. 8 § samma lag. Dessutom har införts en ny form av fusion s.k. kombination (14 kap. 2 § sistnämnda lag) som innebär att två eller flera bolag (överlåtande bolag) uppgår i ett nytt bolag som bildas i och med fusionen. Fusionsformen har närmast karaktären av bolagsbildning med rätt att teckna aktier mot apport (prop. 1975: 103 s. 524).

De skäl som vid SL's tillkomst anfördes för en begränsning av skattefriheten till fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag gäller fortfarande. Utredningen anser av samma skäl det inte möjligt att låta skattefriheten omfatta den typ av fusion som benämns kombination (14 kap. 2 § aktiebolagslagen). Utredningen föreslår alltså att stämpelskattefriheten begränsas till att gälla fusion enligt 14 kap. 8 § aktiebolagslagen.

Vad som nyss anförts mot skattefrihet i andra fusionsfall än enligt 14 kap. 8 § aktiebolagslagen gäller också för överlåtelse av fast egendom eller skepp inom koncerner. Mot den av förbundet anvisade lösningen att förena skattefrihet med villkor kan resas flera invändningar. Det framstår som uppenbart att det i praktiken skulle vara ytterst svårt att anordna en effektiv kontroll av ett sådant system. Vid en samlad bedömning anser sig därför utredningen inte kunna ställa sig bakom industriförbundets och redareföreningens framställningar.

Emellertid hyser utredningen förståelse för industriförbundets och redareföreningens uppfattning att stämpelskattefrihet i samband med vissa överlåtelser inom koncerner kan framstå som motiverad. Det är dock som nämnts inte möjligt att i en lagregel på ett godtagbart sätt avgränsa dessa fall. I stället anser utredningen att skattebefrielse kan ifrågakomma dispensvägen, om överlåtelser också från det allmännas synpunkter framstår som särskilt välgrundad.

Med hänsyn till vad ovan sagts har utredningen stannat för att inte föreslå andra ändringar av bestämmelserna inom detta område än att utsträcka de skattepliktiga fången till att avse även förvärv genom den nya fusionsformen kombination och göra de redaktionella förändringar som föranleds av den nya aktiebolagslagen.

3.2.3 Kommunernas förvärv

Enligt 4 § 6) SL är vissa kommunala och andra menigheters förvärv av mark undantagna från skatteplikt. En förutsättning för skattefrihet är att de ändamål för vilka marken förvärvats skall framgå av fastställd plan.

Skattefrihetsregeln härrör från stämpelutredningens förslag, som förutom kravet på fastställd plan var begränsat till kommuns förvärv av allmän plats

eller begravningsplats. Under remissbehandlingen av stämpelutredningens betänkande framställdes önskemål om både en utvidgning av förvärvsändamålen och en jämkning av kravet på fastställd plan. I regeringsförslaget (prop. 1964: 75) skedde en anpassning av förvärvsändamålen till full överensstämmelse med kommunalskattelagens dåvarande skattefrihetsregler för kommun. Ytterligare utvidgning av skattefria ändamål ansåg departementschefen strida mot kravet på att stämpelskatteförordningens bestämmelser skulle vara enkla och lätta att tillämpa. "I enlighet härmed bör också fasthållas vid kravet, att ändamålet med markens användning skall framgå av plan som är fastställd vid tidpunkten för förvärvet" (prop. 1964: 75 s. 81). De skattefria förvärvsändamålen har sedan den 1 januari 1981 (SFS 1980: 963) anpassats till de skattefrihetsregler som gäller i fastighetstaxeringslagen, vilka ersätter tidigare motsvarande regler i kommunalskattelagen. Anpassningen har i viss mån inneburit en utvidgning av skattefria förvärvsmöjligheter för kommun. Möjligheterna begränsas dock fortfarande, som inledningsvis nämnts, av att fastighetens användning skall framgå av fastställd plan.

Dessa bestämmelser har särskilt uppmärksammats i utredningens direktiv enligt vilka utredningen bör undersöka möjligheterna till jämkning av nämnda bestämmelser. Till utredningen har i denna fråga även överlämnats en skrivelse från Svenska Landstingsförbundet vari bl.a. anförs att utvecklingen av landstingskommunernas verksamhet har nödvändiggjort inköp av fast egendom i så snabb takt att verksamhetens art inte före förvärvet framgått av fastställd plan. Landstingskommunerna har vidare i ett flertal fall inköpt fast egendom i områden där endast utomplansbestämmelser gäller. Att ändamålet för förvärvet fastställts vid landstingsmöte eller överensstämmer med en av kommunfullmäktige före förvärvet antagen dispositionsplan har inte godtagits som grund för skattebefrielse. Skrivelsen utmynnar i en hemställan om erforderliga lagändringar för att säkerställa skattefrihet för landstingens förvärv av fast egendom.

Utredningen konstaterar till en början att endast vissa av de kommunala förvärven är stämpelskattefria. En utvidgning av skattefriheten till att omfatta alla kommunala fastighetsförvärv ligger utanför ramen för utredningens uppdrag. Dessutom skulle en ändring i antydd riktning innebära ett skattebortfall som kan uppskattas till ca 10 milj. kr./år. För utredningen återstår därför att granska huruvida den begränsade skattefriheten förutsätter gällande krav på att fastighetens användning skall framgå av fastställd plan. Utredningen anser de i prop. 1964: 75 angivna skälen fortfarande bärande. Det är av särskild betydelse att inskrivningsmyndighetens prövning är av formell natur. Något godtagbart alternativ till kravet på fastställd plan har utredningen ej kunnat finna. Inte heller framstår en vidgad rätt till återvinning som någon lämplig lösning. Övervägande skäl talar därför för att bibehålla gällande ordning. Undantagen från skatteplikt bör alltså alltjämt avse vissa förvärv för uppräknade ändamål av allmännyttig karaktär som framgår av fastställd plan. I fråga om förvärvsändamålen anser dock utredningen att en fullständig anpassning till fastighetstaxeringslagens skattefrihetsbestämmelser beträffande specialbyggnad bör ske, varigenom utöver de i 4 § 6) SL uppräknade byggnadstyperna även bör ingå försvarsbyggnad, kommunikationsbyggnad, distributions- och reningsan-

läggning. Genom hänvisningen till begreppet specialbyggnad vinner lagtexten i enkelhet.

I utredningens uppdrag i detta sammanhang ingår också att särskilt se över reglerna om undantag från skatteplikt i syfte att om möjligt inrymma de fall som för närvarande medges befrielse genom dispens. Denna fråga behandlas under avsnitt 3.2.9.

3.2.4 Transportköp

Skattefrihet föreligger enligt SL vid s.k. transportköp av fast egendom, tomträtter och skepp. Bestämmelserna är i sina detaljer något olika för fastighet och skepp. Reglerna är dock genomgående konstruerade så att skatt i dessa fall endast erläggs för det sista förvärvet.

Särbestämmelser för transportköp har funnits sedan mitten på 1800-talet. Den äldsta skattefrihetsbestämmelsen reglerade transportköp av fast egendom och infördes år 1857. Denna bestämmelse har sin motsvarighet i dag i 5 § första stycket SL och infördes närmast av billighetsskäl.

Skattefrihetsregler för transportköp av skepp infördes år 1916 utan särskild motivering. Bestämmelsen motsvaras i princip av nu gällande 15 § första stycket SL.

År 1921 infördes skattefrihetsregler för transport av fast egendom genom tillskott till bolag eller förening. Bestämmelserna motiverades med att den samtidigt införda stämpelavgiften för förvärv genom tillskott annars skulle slå alltför hårt (Bevu 1921:44, s. 27). Samma år infördes skattefrihetsbestämmelser för det fall andel av förvärvat fartyg transporterades till delägare i nybildat rederi och då fartyg eller andel i fartyget överläts till nybildat bolag. Syftet var att undvika dubbelbeskattning när fartyg köptes för sådana rederiers eller bolags räkning, som höll på att bildas.

Olika tekniska ändringar av bestämmelserna har under årens lopp skett. I samband med SL:s tillkomst inordnades transporter av tomträttsavtal och utökades bestämmelserna om transportköp av skepp till att avse även transporter genom tillskott. Några uttalanden av senare datum angående den principiella grunden för skattefriheten vid transportöverlåtelser finns dock inte.

Utredningen har varit i kontakt med bl.a. inskrivningsmyndigheten vid Stockholms tingsrätt och sjöfartsregistret för att få uppgifter angående omfattningen av utnyttjandet av transportköpsbestämmelserna. Av inhämtade upplysningar framgår att transportköp av fast egendom enligt 5 § första stycket SL förekommer nästan varje inskrivningsdag, medan transportöverlåtelser av fast egendom genom tillskott ytterst sällan förekommer. Transportköp av skepp enligt 15 § första stycket SL har endast förekommit någon enstaka gång och transportöverlåtelse av skepp enligt 15 § andra stycket SL har inte alls förekommit. Från inskrivningsmyndigheten vid Stockholms tingsrätt har vidare upplysts att transportköp av fastighet ofta medför merarbete för inskrivningsmyndigheten bl.a. i de fall då förvärvstillstånd erfordras.

De skäl som ursprungligen anfördes för bestämmelser om transportköp var närmast billighetsskäl. Dessa skäl anser utredningen i och för sig inte var tillräckliga för skattefrihet. Det är enligt utredningens uppfattning t.ex. inte

riktigt att skattefrihet skall gälla när överlåtelser sker på oförändrade villkor, men inte om köparen av omständigheterna tvingas att ändra köpevillkoren, exempelvis genom att sätta ned priset. Mot denna bakgrund och då övriga transportavtal knappast förekommer anser utredningen att den särskilda skattefriheten i samband med transportavtal bör slopas. Förslaget innebär enligt utredningens mening en klar förenkling i regelsystemet.

Genom 5 § femte stycket SL är bestämmelserna i tredje stycket samma paragraf om avräkning och återvinning vid transportköp tillämpliga på förköp enligt förköpslagen (1967: 868). Behovet av dessa avräknings- och återvinningsregler bortfaller emellertid även vid förköp om utredningens förslag att knyta skattskyldighetens inträde till tidpunkten för inskrivningens beviljande godtas (beträffande utredningens förslag i denna del se avsnitt 3.2.7). Av utredningens förslag följer att bestämmelserna i 5 och 15 §§ kan upphävas.

3.2.5 Inteckningssanering

Vid sidan av de i 11 § sista stycket SL uppräknade direkta undantagen från skatteplikt för inteckning inträder skattefrihet i vissa särskilda fall. Detta gäller då ny inteckning beviljas eller ansökan om inteckning förklaras vilande efter eller i samband med att tidigare inteckning dödas eller av annan anledning upphört att gälla - s.k. inteckningssanering.. Institutet regleras i 12 § första stycket SL. Ett antal förutsättningar måste härvidlag vara uppfyllda. Nyinteckning måste beviljas eller förklaras vilande inom ett år från det att den tidigare inteckningen upphörde att gälla. Den nya inteckningen måste avse egendom som helt eller delvis omfattades av den tidigare inteckningen. Skattefriheten uppnås genom att skatten på den nya inteckningen nedsätts med ett belopp motsvarande skatten för den tidigare inteckningen.

Det stämpelskatterättsliga saneringsinstitutet infördes genom SL. Enligt 12 § tredje stycket i dess ursprungliga lydelse fick avräkning ske om dödning av inteckning samtidigt åtföljdes av nyinteckning grundad på ny handling. Syftet med bestämmelsen var att uppmuntra till utrensning av gamla inteckningar i fastighetsböckerna så att man därur direkt skulle kunna utläsa en fastighets aktuella belastning.

År 1968 ändrades paragrafens lydelse. Bl.a. slopades samtidighetskravet beträffande inteckningssanering. Syftet härmed var närmast att utöka institutets tillämpningsområde så att även inteckningar som hade upphört att gälla av annan anledning än dödning, skattefritt skulle kunna ersättas av ny inteckning grundad på ny handling. Beträffande denna typ av inteckningssanering kunde inte något samtidighetskrav upprätthållas. I konsekvens härmed fann departementschefen skäl att släppa samtidighetskravet för de ursprungliga saneringsfallen (prop. 1968: 89 s. 57). Genom denna ändring uppkom också möjlighet till partiell avräkning. Föreskrifter om anteckningsskyldighet – nuvarande andra stycket – infördes därför samtidigt för att förhindra att skatten tillgodoräknas flera gånger.

Första stycket i paragrafen fick sin nuvarande lydelse år 1971 (prop. 1971: 82).

Från domstolsverket har påtalats att tillämpningssvårigheter mött vid

dödning och nyinteckning för belopp som inte lyder på jämna tusentals kronor. Vidare har hävdats att de praktiska synpunkter som lades till grund för att slopa samtidighetskravet inte längre är giltiga. Enligt domstolsverket kan det slutliga resultatet av 1968 och 1971 års ändringar sammanvägt med jordabalkens bestämmelser sägas ha medfört försämringar för inskrivningsmyndigheterna. Tillämpningssvårigheter har uppstått särskilt vid successiva dödningar och nyinteckningar. Vidare har förfarandet belastats med kontroll av ettårsfristen och anteckningsskyldigheten. Domstolsverket anser att skattefriheten bör begränsas till de fall där saneringsintresse verkligen föreligger och att inskrivningsmyndigheterna bör besparas såväl kontrollen av ettårsfristen som anteckningsskyldigheten. Dessutom bör från skatten på det sammanlagda beloppet på nya inteckningar avräknas den beräknade skatten på det sammanlagda beloppet av de tidigare inteckningarna.

Enligt verket har det dessutom visat sig att den nu gällande ettårsfristen sällan utnyttjas i praktiken. Vid en undersökning hos sju av landets inskrivningsmyndigheter framkom beträffande perioden januari - oktober 1976 att av drygt 5 000 ansökningar utgjorde endast 56 annat än ansökningar vid samma tillfälle.

Utredningen har låtit SCB utföra en motsvarande undersökning för kalenderåret 1980, begränsad till tre inskrivningsmyndigheter i Norrland. Därvid framkom att av totalt 1 164 ansökningar hänförde sig 19 till gruppen skilda ansökningar.

Ettårsfristen

Någon anledning att med förmånliga skatteregler uppmuntra till andra åtgärder än dödning och nyinteckning föreligger enligt utredningens mening inte längre i fråga om inteckning i fastighet. I huvudsak är det endast härigenom som en sanering som inte kan åstdkommas på annat sätt företas i böckerna. Eftersom den inteckningsberättigade helt disponerar över dessa åtgärder saknas också anledning att bibehålla ettårsfristen. Gällande regler innebär besvär för inskrivningsmyndigheterna i form av kontroll m.m. Med hänsyn härtill föreslår utredningen att de nu gällande avräkningsmöjligheterna i framtiden endast skall gälla vid samtidig dödning och nyinteckning, dvs. i rena saneringsfall. En sådan ändring medför avsevärda lättnader för inskrivningsmyndigheterna. Begränsas avräkningsfallen till samtidig dödning och nyinteckning blir bestämmelserna i andra och tredje stycket i 12 § SL onödiga och kan utgå.

I och för sig är bestämmelserna i 12 § SL generellt tillämpliga på samtliga förekommande inteckningsområden. Förutom för fast egendom och tomträtt är sedan år 1976 pantbrevskonstruktionen införd när det gäller inteckning i skepp. Inte heller för denna kategori föreligger längre skäl för att med förmånliga skatteregler uppmuntra till annat än dödning och samtidig nyinteckning. Däremot gäller för närvarande vid såväl inteckning i företag som i luftfartyg – i och för sig även beträffande järnväg, som dock saknar praktisk betydelse i sammanhanget – den ursprungliga konstruktionen med ingivande av skuldebrev. Inom dessa områden kan alltjämt det förfarande förekomma som 1968 års ändringar syftade till att motverka omfattningen av.

Utredningen har på grundval av SCB:s Statistiska meddelanden R 1981: 9 uppskattat de olika inteckningsområdenas procentuella fördelning från intäktssynpunkt för kalenderåret 1980, varvid följande erhållits:

□	fast egendom och tomträtt	ca 79,6 %
□	företagsinteckningar	" 19 %
□	skepp	" 1,2 %
□	luftfartyg	" 0,1 %

Som framgår utgör fast egendom och tomträtt den helt dominerande inteckningsgruppen. Dessutom är samtliga här berörda inteckningsområden f.n föremål för översyn. Utredningen (Ju 1972: 12) angående företagsinteckning har i september 1981 avlämnat sitt slutbetänkande Företagshypotek (SOU 1981: 76), i vilket föreslås att konstruktionen av rätt på grund av företagsinteckning skall anpassas till den konstruktion av panträtt på grund av inteckning i fast egendom som infördes genom JB. Förslaget bereds f.n. inom regeringskansliet.

Pantbrevsutredningen (Ju 1979: 02) har i januari 1983 avlämnat betänkandet Pantbrev (SOU 1982: 57). I detta betänkande föreslås att pantbrevssystemet införs beträffande luftfartyg. För fastighetsrätten och sjörätten föreslås pantbrevssystemet bestå.

Med anledning härav anser utredningen att man bör kunna utgå ifrån att ett i princip enhetligt panträttssystem kommer att införas för samtliga aktuella inteckningsområden i vilket genomgående gäller att pantbrev eller motsvarande kommer att utfärdas som bevis på en efter ansökan beviljad inteckning. Utredningen har i sina överväganden utgått från att så kommer att ske inom så snar framtid att ifrågavarande pantbrevskonstruktioner i huvudsak kommer att vara gällande när en lag byggd på utredningens förslag kan träda i kraft. Med pantbrevssystemet genomfört inom samtliga inteckningsområden kan i princip det resonemang som anförts beträffande inteckning i fast egendom och tomträtt appliceras även på inteckning i företag och luftfartyg.

Beräkningssättet

I fråga om beräkningssättet innebär domstolsverkets förslag införandet av en schablonmetod. Redan nu skulle schablonmetoden ge samma resultat som nuvarande beräkningsgrunder (lagmetoden) beträffande de inteckningsområden där stämpelskatten är 1 % (fast egendom, företagsinteckning, luftfartyg) om var och en av de nya inteckningarna är på minst 1 000 kr. och på fullt tusental kronor. Vad angår inteckning i skepp (0,4 %) ger schablonmetoden samma resultat som lagmetoden vid motsvarande förhållanden men först vid ett minsta belopp på varje ny inteckning av 3 000 kr.

I de fall skillnad uppstår rör det sig om förhållandevis små belopp, ömsom till nackdel och ömsom till fördel för den skattskyldige respektive staten vilket närmare framgår av exemplen i bilaga 4.

Enligt utredningens mening innebär schablonmetoden avsevärda förenklingar från tillämpningssynpunkt. Några större betänkligheter mot att ändra skatteavräkningen till denna metod kan knappast föreligga eftersom

skatteavräkningsbeloppet redan enligt gällande ordning är schabloniserat i den meningen att vad som avräknats inte är vad som tidigare har erlagts utan vad som skulle ha utgått med för det aktuella tillfället gällande skattesatser. Med hänsyn till de förenklingar schablonmetoden medför föreslår utredningen att denna beräkningsmetod skall införas vid inteckningssanering.

3.2.6 Dubbel stämpelskatt

Skattesatsen för förvärv av fast egendom och tomträtter är för fysiska personer 1,5 % av egendomens värde. Om egendomen förvärvas av en juridisk person skall dock skatten utgå med dubbelt belopp. Betydande undantag från den dubbla skatten finns dock, såsom t.ex. för bostadsrättsföreningar. allmännyttiga bostadsföretag, kreditinrättningar och dödsbon.

Regeln om dubbel stämpelskatt för vissa juridiska personer är av mycket gammalt datum. Ursprungligen avsåg den endast aktiebolag. Genom 1965 års lagstiftning blev den huvudregel för juridiska personer, dock med betydande undantag. Regeln har motiverats med att fast egendom till betydande värde innehas av vissa juridiska personer och att omsättningshastigheten för denna egendom är klart lägre än för fastigheter tillhörande fysiska personer.

För att ytterligare markera att den högre skattesatsen var betingad av den lägre omsättningshastigheten infördes år 1965 en rätt till återvinning av hälften av erlagd dubbel stämpelskatt om egendomen åter avyttrades inom 10 år.

Utredningen har övervägt att slopa den dubbla stämpelskatten av främst två skäl. För det första ifrågasätter utredningen om huvudskälet för den dubbla skattesatsen, den lägre omsättningshastigheten, alltjämt är bärande. Så har t.ex. fastighetsöverlåtelser inom koncerner och i samband med bolagsbildningar sannolikt ökat under senare år. För det andra skulle enligt utredningens mening ett avskaffande av den dubbla stämpelskatten och därmed också ett slopande av rätten till återvinning vid avyttring inom 10 år, avsevärt förenkla regelsystemet. Gränsdragningsproblemen mellan personer med enkel och dubbel skatt försvinner. Antalet återvinningsfall minskar, vilket är till fördel både för de skattskyldiga och för inskrivningsmyndigheterna.

Med hjälp av visst underlag från statistiska centralbyrån har utredningen beräknat att ett slopande av den dubbla stämpelskatten under år 1980 skulle ha inneburit ett skattebortfall på ca 100 milj. kr. Härifrån bör dock dras inbesparade återbetalningar på omkring 13 milj. kr.

Utredningen är medveten om att detta inkomstbortfall måste kompenseras om den dubbla skatten skall slopas.

De vinster som uppnås i form av en förenklad hantering av skatten om den dubbla skatten slopas är enligt utredningen så stora att förslaget bör genomföras.

3.2.7 Skattskyldighetens inträde

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde i fråga om stämpelskatt som fastställs av inskrivningsmyndighet har ändrats vid flera tillfällen.

Före år 1965 gällde att stämpelavgiften skulle erläggas samtidigt som handlingarna lämnades in till rätten. Genom införandet av SL försköts skattskyldighetens inträde till den tidpunkt när inskrivningsdomaren först upptog ärendet till prövning.

I samband med införandet av nya jordabalken år 1972 försköts tidpunkten ytterligare framåt på så sätt att skattskyldighet inträdde först när ansökningen bifölls eller förklarades vilande. Som skäl angavs bl.a. – förutom en förenkling av regelsystemet – att motverka den ökning av antalet återvinningsfall som det nya uppskovsinstitutet kunde befaras medföra. Denna reglering är alltjämt gällande.

Utredningen har i enlighet med sina direktiv undersökt möjligheterna att förenkla reglerna i SL. Därvid har utredningen som ett alternativ undersökt om förutsättningar finns att ytterligare förskjuta skattskyldighetens inträde framåt i tiden, nämligen till tiden för ärendets slutliga avgörande, eller, annorlunda uttryckt, lagfartens eller inteckningens beviljande. En sådan ordning skulle enligt utredningen medföra flera fördelar. För det första skulle antalet återvinningsfall (se avsnitt 3.2.8) kunna begränsas kraftigt. Således blir nuvarande regler om rätt till återvinning, när ansökan om lagfart, inskrivning av tomträtt eller inteckning avslagits eller återtagits, överflödiga. Återvinningsrätten i samband med kommunala förköp kan också tas bort.

Vidare har utredningen uppmärksammat att problem f.n. föreligger när skattefastställelsen grundar sig på kontrakt som innehåller preliminära köpeskillingar, köpeskillingar som relateras till ungefärliga arealuppgifter o.d. I praxis godtas sådana kontrakt för erhållande av vilande lagfarter. Om köpeskillingen därefter justeras råder osäkerhet om de skattskyldiga har möjlighet att få tillbaka skatt eller att betala in ytterligare skatt. En förskjutning av tidpunkten för skattskyldighetens inträde till lagfartens beviljande skulle i stort eliminera detta problem. När lagfarten beviljas skall nämligen enligt utredningens uppfattning köpeskillingen vara slutligt bestämd.

En sådan förskjutning av skattskyldighetens inträde innebär också att behovet av regler om efterbeskattning begränsas. Utredningen har också avstått från att föreslå ett införande av sådana regler (avsnitt 3.1).

Slutligen vill utredningen erinra om att stämpelskatten på lagfarter och inteckningar av tradition betraktats som en skatt på fastighetsomsättningen. Denna omsättning kan inte anses som definitiv förrän lagfarten är beviljad. Från rent skatteteoretisk synpunkt synes därför lagfartens beviljande vara den mest korrekta tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Ett genomförande av förskjutningen av skattskyldighetens inträde framåt i tiden medför även vissa nackdelar. En senarelagd inbetalning av skatten medför ränteförluster. Som anges i avsnitt 3.4.1 kan den beräknas till storleksordningen 2–3 milj. kr. per år.

En annan nackdel är att det finns en risk att vilandeförklarade ansökningar inte kommer att fullföljas. I och för sig finns i jordabalken regler som ger inskrivningsmyndigheterna möjlighet att få en ansökan fullföljd eller förklarad förfallen. Frågan är om reglerna tillämpas på ett sådant sätt att ansökningarna verkligen fullföljs.

Utredningen har i detta sammanhang haft kontakter med domstolsverket, som därvid hävdat att inskrivningsmyndigheternas rutiner vid hanteringen av vilandeförklarade ansökningar bör kunna ordnas så att dessa ansökningar antingen fullföljs eller förklaras förfallna inom en skälig tidrymd.

Sammantaget anser utredningen att fördelarna med förslaget klart överväger nackdelarna. Utredningen föreslår därför att skattskyldighet skall inträda när lagfarten eller inteckningen beviljas.

3.2.8 Återvinning

Återvinningsinstitutet infördes den 1 januari 1965. Syftet härmed var att få en möjlighet att få skattebeslutet omprövat av inskrivningsmyndigheten. Institutet skulle i princip användas när den skattskyldige åberopade vissa nya omständigheter medan besvärsvägen skulle användas för omprövning av beslut som enligt klaganden fattats i strid mot gällande bestämmelser. För att begränsa institutets tillämpningsområde kunde återvinning endast fås i vissa angivna situationer, som ansågs praktiskt eller principiellt viktiga.

Reglerna om återvinning fick sin nuvarande lydelse den 1 januari 1976. I 42 § 1 mom. SL medges återvinning dels om skatt har fastställts i samband med vilandeförklaring av en ansökan och ansökningen därefter har avslagits eller förfallit efter återkallelse, dels om en lagfart eller en inskrivning av en tomträtt, ett skeppsförvärv eller en inteckning har undanröjts genom en dom eller ett beslut.

Genom utredningens förslag att flytta fram tidpunkten för skattskyldighetens inträde till den då lagfarten eller inskrivningen beviljas blir det först nämnda återvinningsfallet överflödigt. Utredningen föreslår därför att det slopas.

Det andra fallet, återvinning sedan beviljad lagfart eller annan inskrivning undanröjts, påverkas inte av utredningens förslag om ändrad tidpunkt för skattskyldighetens inträde. Några andra skäl att slopa rätten till återvinning i detta fall föreligger inte heller, varför det enligt utredningens mening bör kvarstå.

Ytterligare en återvinningssituation regleras i 42 § 1 mom. SL, nämligen rätt till återvinning när en inskrivning av ett skeppsförvärv avförs enligt 14 § tredje stycket sjölagen (1895: 35 s. 1). Det är här fråga om villkorade förvärv av skepp. Sådana förvärv kan skrivas in och stämpelskatt skall betalas vid inskrivningen. Om sedan villkoret görs gällande skall inskrivningen föras av enligt nämnda lagrum i sjölagen. Utredningen anser att skatt inte bör utgå i denna situation och att återvinningsregeln således är motiverad. Som alternativ till återvinning kan övervägas att förskjuta skattskyldighetens inträde till den tidpunkt då förvärvet inte längre är beroende av något villkor. En sådan förskjutning skulle dock komplicera lagstiftningen avsevärt, varför utredningen stannar för att föreslå att regeln om återvinning behålls i detta fall.

Bestämmelserna om återvinning enligt 42 § 2 mom. SL blir också överflödiga som en följd av utredningens förslag att dels slopa särbestämmelserna om transportköp, dels avskaffa den dubbla stämpelskatten för vissa juridiska personer.

Återvinningsfallet i 42 § 3 mom. SL gäller skatt för aktier och behandlas i

avsnittet 3.2.10.

Sammanfattningsvis bör alltså nuvarande bestämmelser om återvinning i 42 § 1 mom. b) och d) behållas och övriga återvinningsfall slopas. I och för sig kan det diskuteras att i förenklingssyfte helt slopa återvinningsinstitutet. Utredningen anser dock att det är principiellt felaktigt att beskatta ett förvärv av fast egendom eller skepp, vilket av domstol ogiltigförklaras. Vidare bör redan den kraftiga begränsning av institutet som föreslås bidra till att tillämpningen av lagen förenklas betydligt.

3.2.9 Dispenser

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer kan när synnerliga skäl föreligger medge befrielse från eller återbetalning av stämpelskatt. Bemyndigande att besluta har i särskild förordning (1979: 293) lämnats kammarkollegiet då det gäller stämpelskatt som fastställs av inskrivningsmyndighet och i övrigt RSV. Myndigheternas beslut överklagas till regeringen, som också prövar dispenser angående skeppsförvärv och inteckning i skepp eller luftfartyg samt frågor av principiell betydelse.

Restitution efter dispens förekom enligt reglerna i SF. Dispensinstitutet i SL är tänkt närmast som ett komplement till återvinningsreglerna (prop. 1964: 75 s. 271). Möjlighet finns också att medge befrielse från skatt som inte erlagts.

Utredningen har enligt direktiven till uppgift att särskilt undersöka i vad mån sådana fall som f.n. medges befrielse dispensvägen kan inrymmas i de generella reglerna om undantag från skatteplikt resp. återvinning. Speciell uppmärksamhet skulle därvid ägnas åt de kommunala förvärven.

Gruppen av dispensärenden är heterogent sammansatt och skiftar från tid till annan. De kommunala förvärv som vid tiden för direktivens utformande åtnjöt skattebefrielse genom dispens var i huvudsak förvärv som föranleddes av sammanslagningar av kommunala eller allmännyttiga bostadsföretag, antingen på grund av kommunsammanslagningar eller av rationaliseringsskäl. Dessa typer av ärenden förekommer numera sällan. En annan urskiljbar grupp är ärenden om befrielse från stämpelskatt i samband med avveckling av s.k. 5 000 kronors-bolag (prop. 1973: 168 s. 20). Denna typ av ärenden kommer att försvinna inom en nära framtid. Ytterligare en annan grupp av ärenden gäller dispens vid skeppsöverlåtelser. Avgörandena i dessa ärenden är betingade av näringspolitiska och sjöfartspolitiska hänsyn. I övrigt åberopas det varierande skäl till stöd för dispensyrkandet. Utredningen anser att det numera inte finns någon särskild grupp som bör inordnas i reglerna om skattefrihet eller återvinning. Enligt utredningens mening bör alltså även i fortsättningen befrielse från eller återbetalning av skatt i särskilda fall medges genom dispens om synnerliga skäl föreligger. Eftersom en sådan regel endast innebär en rätt för regeringen att i särskilda fall medge undantag från skattereglerna torde några hinder från grundlagssynpunkt inte föreligga.

Till frågan om dispensprövningen skall ankomma på regeringen eller annan myndighet, anser utredningen att den nuvarande ordningen bör bestå. Kammarkollegiet bör även i fortsättningen pröva ärenden om dispens såvida de inte är av principiell betydelse eller gäller skepp eller inteckning i luftfartyg.

3.2.10 Aktier

Stämpelskatt skall betalas när ett aktiebolag bildas och när ett bolags aktiekapital ökas. Skatten är en procent av aktiens nominella belopp eller, om ett högre belopp betalas, av detta högre belopp. RSV är beskattningsmyndighet.

Statens intäkter av stämpelskatten på aktier var under år 1981 ungefär 82 milj. kr.[1]

I propositionen 1978/79: 165 om den svenska kapitalmarknaden uttalade föredragande statsrådet att den av vissa remissinstanser väckta frågan om ett avskaffande av stämpelskatten på aktier närmare borde utredas av stämpelskatteutredningen (s. 149).

De synpunkter som framfördes i detta sammanhang var närmast att kostnaden för stämpelskatten på aktier motverkar syftet med bestämmelserna i lagen (1967: 94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning, den s.k. Anell- lagen, att underlätta bolagens anskaffande av nytt kapital från aktieägarnas sida. Särskilt pekades på relationen mellan det s.k. Anellavdragets storlek – då fem % av vad som har betalts för nytecknade aktier – och aktiestämpelskattesatsen.

I och för sig kan utredningen instämma i att stämpelskatten kan motverka Anell-lagens syfte även om stämpelskattens betydelse i detta avseende torde ha minskat genom de ändringar i Anell-lagen som på senare tid har företagits. Ett mer näraliggande skäl för att avskaffa stämpelskatten på aktier är att så har skett i fråga om övriga typer av värdepapper. Stämpelskatt kan på detta område härigenom sägas ha förlorat sin tidigare karaktär av allmän kapitalomsättningsskatt. Ett slopande av stämpelskatten på aktier skulle givetvis medföra förenklingar från lagteknisk synpunkt. Stämpelskatt skulle då avse sådan skatt som tas ut av inskrivningsmyndigheterna och RSV:s bestyr med stämpelskatten skulle upphöra.

Dessa fördelar måste dock vägas mot det intäktsbortfall som skulle bli följden. I denna avvägning måste, enligt utredningens mening, de rent politiska övervägandena ha större tyngd än de tekniska och utredningen har därför avstått från att ta ställning till frågan om ett upphävande av stämpelskatten på aktier. Olika möjligheter att förenkla skattens hantering har dock undersökts. Som tidigare nämnts har utredningen kommit fram till att regelsystemet för aktiestämpelskatten bör regleras i en särskild lag.

Som en möjlig förenklingsåtgärd har utredningen vidare övervägt att föreslå att skatten alltid skall beräknas på aktiens nominella belopp. S.k. överkurser skulle då inte beskattas. Med en sådan ordning skulle sannolikt nuvarande system med skatteredovisning genom ett deklarationsförfarande kunna slopas. Skatten skulle i stället kunna tas ut genom ett debiteringsförfarande i samband med registreringen av aktierna hos patent- och registreringsverket.

Utredningen har vid dessa överväganden bedömt det angeläget att eventuella inkomstbortfall för staten bör begränsas i görligaste mån. Vid genomgång av vissa nyemissioner i börsbolag under åren 1979-1981 har utredningen funnit att överkurser regelmässigt förekommer och har avsett betydande belopp. Omfattningen av överkurser i framtiden är svår att förutse. Utredningen gör dock den bedömningen att ett slopande av

[1] Intäkten under budgetåret 1981/82 var ca 114 milj. kr.

beskattningen av överkurser innebär ett inte obetydligt skattebortfall. Med hänsyn härtill är utredningen trots de tekniska förenklingar som kan uppnås inte beredd att föreslå en beskattning grundad på aktiernas nominella belopp.

Utredningen har konstaterat att bestämmelsen i 32 § SL om skattskyldighet för aktiestämpelskatt har orsakat problem i den praktiska tillämpningen. Såväl bolaget som bolagets styrelseledamöter är skattskyldiga. Osäkerhet råder emellertid om t.ex. en styrelseledamot som har tillkommit efter det skatteplikt inträtt är skattskyldig.

Motsvarande skattskyldighetsregel torde inte finnas i annan skattelagstiftning. I lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning finns efter mönster av uppbördslagen m.fl. författningar en regel som i princip innebär att den som i egenskap av företrädare för skattskyldig juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att betala in skatt är betalningsskyldig för skatten tillsammans med den skattskyldige. Punktskatteutredningen föreslår att regeln överförs till den föreslagna lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Lagen föreslås i sin helhet bli tillämplig på stämpelskatt. Även om regeln endast delvis kan ersätta nuvarande bestämmelser anser utredningen att liksom vad gäller på andra skatteområden, endast bolaget skall vara skattskyldigt. Regeln om skattskyldighet för styrelseledamöter föreslås sålunda slopad. I konsekvens härmed bör även bestämmelsen i 27 § första stycket sista punkten SL upphävas.

Återvinning av stämpelskatt på aktier kan medges enligt 42 § 3 mom. SL. Enligt 1944 års aktiebolagslag gällde att ett bolag kunde registreras när hälften av aktiekapitalet var betalt. Stämpelskatteplikt inträdde vid registreringen och för att resterande aktiekapital skulle betalas in inom viss tid stadgades att bolaget skulle likvideras vid bristande betalning. I och med likvidationen inträdde rätt till återvinning av skatten. Enligt 1975 års aktiebolagslag kan ett nybildat bolag inte registreras förrän full betalning för aktierna har erlagts. Grunden för återvinningsregeln i 42 § 3 mom. SL har därför bortfallit och regeln föreslås avskaffad. I sammanhanget kan påpekas att punktskatteutredningen också, om än på delvis andra grunder, har föreslagit att denna återvinningsregel skall upphävas (se SOU 1981: 83 s. 329).

I fråga om förfarandet när det gäller stämpelskatt på aktier anser även utredningen, som också har framhållits i yttrandet över punktskatteutredningens betänkande, att samma regler bör gälla som för förfarandet beträffande övrig punktbeskattning. Den ovan nämnda föreslagna nya punktskattelagen bör därför göras tillämplig på stämpelskatten på aktier. Utredningen erinrar dock om att utredningen i sitt ovan nämnda yttrande anfört att straffansvarighetsbestämmelsen i 51 § SL bör upphävas. Eftersom förslag till förfarandelagstiftning redan finns och utredningen ansluter sig till förslaget avstår utredningen från att lämna särskilda förslag om hur författningsreglerna på detta område bör utformas.

3.3 Övriga frågor

3.3.1 Anmärkningsförfarandet

Som tidigare nämnts har kammarkollegiet, om det visar sig att skatten blivit för lågt beräknad, i vissa fall möjlighet att framställa anmärkning, vilken om den godkänns av den skattskyldige gäller som beslut om fastställelse av skatten. Enligt uppgift från kammarkollegiet har detta anmärkningsförfarande under de senaste åren endast tillämpats vid något enstaka tillfälle. Kollegiet har vidare anfört att institutet kan vara besvärligt att tillämpa. Med hänsyn till att institutet i princip torde sakna praktisk betydelse, föreslår utredningen att anmärkningsförfarandet slopas. Ändring bör således i fortsättningen sökas besvärsvägen i dessa fall.

3.3.2 Egendom som förvärvas av konsulat eller beskickning

Enligt utredningens mening är bestämmelsen om regeringens befogenhet att undanta främmande stats förvärv av egendom som är avsedd för beskickning eller konsulat från skatteplikt (6 § SL) överflödig eftersom skattefrågor om dylika förvärv numera är reglerad i lagen (1976: 661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Bestämmelsen föreslås därför slopad.

3.3.3 Värdet av utländskt myntslag

I 31 § SL anges hur värdet av utländskt myntslag skall beräknas vid fastställande av stämpelskatt. Sjöfartsregistret har påpekat att osäkerhet råder om bestämmelserna skall tillämpas i samband med avräkning av skatt enligt 12 § SL. En metod som har använts har varit att tillgodoräkna skatt på den dödade inteckningen motsvarande nyinteckningsdatums valutavärde. En annan metod är att tillgodoräkna skatt motsvarande valutavärdet vid tidpunkten för skattepliktens inträde för den dödade inteckningen. Riktigheten av den förstnämnda metoden kan ifrågasättas med hänsyn till nuvarande lydelse av 31 § SL.

Tillgodoräknande av skatt enligt 12 § SL och enligt utredningens motsvarande förslag sker efter schablon. Det saknar därvid betydelse hur mycket skatt som faktiskt har erlagts. Med hänsyn härtill anser utredningen att avräkning i de nu aktuella fallen bör göras med utgångspunkt från valutakursen vid tiden för nyinteckningen.

En bestämmelse av detta innehåll har enligt utredningens mening närmast karaktären av en tillämpningsföreskrift. Detta gäller även bestämmelserna i 31 § SL. Utredningen föreslår därför att bestämmelserna tas in i en förordning och kompletteras i enlighet med vad som nyss sagts.

3.3.4 Tillsyn över stämpelbeläggning

I 50 § SL stadgas bl.a. att myndighet i vissa fall bör tillse att ingiven handling är försedd med stämpel till behörigt belopp.

Stämpelmärken förekommer inte längre i stämpelskattesammanhang och 50 § SL kan därför slopas.

3.3.5 Åtalsanmälan

Till utredningen har från RSV överlämnats en skrivelse angående formerna för åtalsanmälan vid skattebrott. I fråga om stämpelskatt fastställd av RSV har punktskatteutredningen i sitt betänkande SOU 1981: 83, 84 föreslagit en bestämmelse om åtalsanmälan (28 § förslaget till förordning om punktskatter och prisregleringsavgifter), utformad efter mönster i sjömansskattekungörelsen och mervärdeskattekungörelsen (SFS 1978: 624 och 625). Utredningen anser sig därför inte behöva lämna något förslag i denna del. När det gäller stämpelskatt fastställd av inskrivningsmyndighet föreligger det enligt utredningens mening inte något praktiskt behov av en sådan bestämmelse.

3.3.6 Fastighetslängder hos inskrivningsmyndighet

I vissa inskrivningsärenden skall sökanden förete bevis om egendomens taxeringsvärde och typkod året före det år lagfart söks (4 § kk (1971: 784) med tillämpningsföreskrifter för inskrivningsväsendet enligt jordabalken – inskrivningskungörelsen). Sådant bevis utfärdas av den lokala skattemyndigheten. Den nuvarande ordningen är enligt utredningens mening onödigt omständlig både för sökanden och för de lokala skattemyndigheterna. Det händer inte sällan att inskrivningsmyndigheterna får in taxeringsbevis avseende fel år och ibland att bevis överhuvudtaget inte lämnas in. Vissa inskrivningsmyndigheter tar in erforderliga uppgifter per telefon, andra begär komplettering av sökanden. I båda fallen ökar ärendets handläggningstid.

Hos inskrivningsmyndigheter där fastighets- och tomträttsregister förs med hjälp av automatisk databehandling finns direkt tillgång till erforderliga taxeringsuppgifter (4 § fastighetsdatakungörelsen). Ansökan om lagfart eller inskrivning av tomträtt hos dessa inskrivningsmyndigheter behöver därför inte åtföljas av taxeringsbevis.

Enligt utredningens mening skulle klara fördelar uppnås om också övriga inskrivningsmyndigheter fick tillgång till erforderliga uppgifter ur fastighetslängderna. Även i andra sammanhang torde tillgång till uppgifter ur fastighetslängderna vara till nytta för tingsrätterna t.ex. i samband med bouppteckningsärendena. En sådan lösning innebär vidare att allmänheten får samma service oavsett om inskrivningsmyndigheten är inordnad i fastighetsdatsystemet eller ej.

Utredningen föreslår därför att de inskrivningsmyndigheter som står utanför fastighetsdatasystemet skall förses med utdrag av fastighetslängderna. Utdragen bör innehålla motsvarande uppgifter som de som inskrivningsmyndigheter inordnade i fastighetsdatasystemet har tillgång till. Utdragen bör framställas av vederbörande länsstyrelse. Som framgår av de i avsnitt 3.4 redovisade konsekvenserna är kostnaderna för förslaget endast marginella. Som en konsekvens av utredningens förslag bör 4 § första stycket andra punkten inskrivningskungörelsen upphävas.

3.4 Ekonomiska konsekvenser och finansiering

3.4.1 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

I avsnitt 3.2.7 föreslår utredningen att tidpunkten för skattskyldighetens inträde skall förskjutas så att skattskyldighet inträder när lagfart, inskrivning eller inteckning beviljas. Förslaget kommer att innebära ränteförluster för staten på grund av senare inbetalning av skatten. För att uppskatta denna ränteförlust har utredningen sökt beräkna vad en sådan ändring skulle ha inneburit i fråga om 1981 års stämpelskatteintäkter. Under hand har inhämtats uppgifter om vilandeförklaringarnas andel i förhållande till lagfarternas etc. beviljande per normal inskrivningsdag under år 1981 hos 12 av landets 94 inskrivningsmyndigheter och genomsnittlig handläggningstid hos dessa myndigheter från vilandeförklaring till lagfarts beviljande. Vidare har i fråga om tio av dessa myndigheter som under 1981 redovisade intäkterna till domstolsverket från verket inhämtats uppgift om totalt influten stämpelskatt på grund av fastighetsförvärv för varje myndighet. Uppgifterna framgår av nedanstående tablå:

Inskrivnings myndighet	Uppskattad andel vilande förklaringar (%)	Genomsnittlig handläggningstid vilande-förkl. lagfart (mån.)	Stämpelskatt (milj. kr)
Norrköping	2–5	3	13,6
Östersund	2	3	6,6
Södra Roslag	5–10	3	CFD fr. o. m. 1.4 1981
Bollnäs	0,5	3	CFD fr. o. m. 1.6 1980
Sölvesborg	2,5	3	1,6
Karlstad	6,5	3	6,5
Halmstad	3	under 3	7,5
Piteå	2	3–6	3,2
Lycksele	10	6	1,9
Boden	0–1	3	1,0
Nacka	15	3	15,5
Jönköping	10	3	8,5

Hos de tio inskrivningsmyndigheter som redovisar intäkten till domstolsverket hade enligt dessa uppgifter skatteinbetalningen fördröjts med i genomsnitt tre månader.

Vid en räntesats på 12 % skulle denna fördröjning, under förutsättning att den genomsnittliga procentandelen vilandeförklaringar (5,4 %) även motsvarar vilandeförklaringarnas värdemässiga andel (66 milj. kr. x 5,4 % = 3,5 milj. kr.), ha medfört en ränteförlust på (3,5 milj. kr. x 12 % x 0,25 år =) 105 000 kr. eller 0,16 % av totalintäkten 66 milj. kr. hos dessa myndigheter för fastighetsförvärv. Utredningen har dock i sina beräkningar avrundat ränteförlusten till 0,2 %.

Fördröjningen av skatteinbetalningen kommer dock att slå igenom i samtliga fall där vilandeförklaring förekommer. Ränteförluster kommer således att uppstå även när det gäller inteckning i fast egendom och tomträtter. I fråga om de inskrivningsmyndigheter som redovisar intäkterna

till domstolsverket bör man kunna utgå ifrån att ränteförlusten kan beräknas med ledning av samma procentsats eftersom andelen vilandeförklarade inteckningsansökningar snarast torde vara mindre än andelen vilandeförklarade ansökningar om lagfart etc. Även den framräknade genomsnittliga handläggningstiden torde kunna läggas till grund för denna beräkning.

Enligt uppgift från domstolsverket utgjorde redovisad stämpelskatteintäkt för fastighetsförvärv inkl. tomträtter under år 1981, 502 milj. kr. och för fastighetsinteckningar 485 milj. kr. Ränteförlusten på dessa intäkter skulle således ha uppgått till (987 x 0,2 % =) knappt 2 milj. kr.

För att ange den totala förlusten måste till ovan angivet belopp läggas den ränteförlust en övergång medför på stämpelskatteintäkten i fråga om de inskrivningsmyndigheter som är knutna till CFD. CFD har endast kunnat lämna uppgift om att den totala stämpelskatteintäkten för år 1981 var 212,4 milj. kr. Utredningen anser att man även här kan utgå från den framräknade ränteförlusten på 0,2 %.

För år 1981 skulle alltså ränteförlusten ha uppgått till *2,4 milj. kr.*

3.4.2 Slopande av den dubbla stämpelskatten

I avsnitt 3.2.6 föreslår utredningen att den dubbla stämpelskatten för vissa juridiska personers förvärv skall slopas. SCB har på uppdrag av utredningen redovisat de förvärv som föranlett lagfart eller vilande lagfart under år 1980. Annan fastighet och jordbruksfastighet har redovisats var för sig. Sammanställningen över annan fastighet baseras på preliminära uppgifter medan sammanställningen över jordbruksfastigheter är grundad på definitiva uppgifter. Detta innebär att uppgifterna beträffande annan fastighet är något mer osäkra.

I sammanställningarna har förvärven fördelats på olika kategorier av förvärvare. Det av SCB framställda underlaget tar inte hänsyn till att vissa förvärv är undantagna från skatteplikt. Detta medför att en beräknad skatt på detta underlag blir högre än den verkliga. Utredningen har i sina beräkningr tagit hänsyn till att statens och dödsbos förvärv är fria från stämpelskatt (den huvudsakliga förvärvsformen för dödsbo är arv).

Enligt SCB:s sammanställning fördelar sig förvärven enligt följande:

Förvärvare	Enkel Stämpelskatt		Beskattningsunderlag	
	mkr	(%)	mkr	(%)
Kyrkan	1,5	0,2	105,636	0,25
Kommun	10,0	1,3	672,421	1,6
Bostadsr.för.	21,3	2,8	1 419,697	3,4
Allm. bostf.	5,1	0,7	341,654	0,8
Fys. pers.	448,3	58,4	29 889,415	71,5
Summa	486,2	63,4	32 428,823	77,5

Förvärvare	Dubbel Stämpelskatt		Beskattningsunderlag	
	mkr	(%)	mkr	(%)
Svenska AB	234,4	30,6	7 814,490	18,7
Annan jur. p.	46,4	6,0	1 546,001	3,7
Summa	280,8	36,6	9 360,491	22,4
Summa totalt	767	100	41 789,314	99,9

På grundval av de uppgifter som SCB lämnat blir således stämpelskatten 767 milj. kr.

Enligt uppgift från domstolsverket uppgick redovisad stämpelskatteintäkt härrörande från fastighetsförvärv och inteckningar under år 1980 till 921,9 milj. kr. Härav härrör 485,1 milj. kr. från förvärv vilket motsvarar 52,6 %.

CFD har inte kunnat göra motsvarande särredovisning. Den totala stämpelskatteintäkten hos CFD under år 1980 var 106 milj. kr. Under antagande att fördelningen av intäkt på förvärv och inteckningar är densamma inom CFD:s område som inom domstolsverkets hänför sig 55,8 milj. kr till förvärv (52,6 %).

Den totala stämpelskatteintäkten under år 1980 avseende fastighetsförvärv uppgick alltså till (485,1 + 55,8 =) 540,9 milj, kr.

Sistnämnda belopp utgör endast 70,52 % av den SL-intäkt som har framräknats på grundval av SCB:s uppgifter angående det beskattningsbara fastighetsomsättningsvärdet, i vilken del statliga och dödsboförvärv redan har frånräknats. Resterande del (29,48 %) kan antas hänförlig till gåva, arv, dubbelräkningar vid transportköp och andra typer av skattefria förvärv.

Utgår man från domstolsverkets och CFD:s uppgifter angående stämpelskatteintäkten kan det beskattningsbara fastighetsvärdet under år 1980 beräknas till 29 469,824 milj. kr. (70,52 % av 41 789,314 milj. kr.).

Överförs den i tabellen ovan redovisade procentuella fördelningen mellan dubbel och enkel stämpelskatt på domstolsverkets och CFD:s siffror, leder detta till att 342,9 milj. kr. (63,4 % av 540,9 milj. kr.) utgör enkel stämpelskatt och 198 milj. kr. (36,6 % av 540,9 milj. kr.) utgör dubbel stämpelskatt.

Ett slopande av dubbel stämpelskatt skulle för detta år således medföra ett skattebortfall på *99 milj.kr.*

Vidare bör beaktas att med ett slopande av den dubbla stämpelskatten följer avskaffandet av rätten till återvinning vid avyttring inom tio år. Den skatt som har återvunnits på denna grund under år 1980 har av utredningen beräknats till *ca. 13milj. kr.* Denna summa bör dras från nyss angivna 99 milj. kr.

Skattebortfallet blir således netto *86 milj. kr.*

3.4.3 Fastighetslängder hos inskrivningsmyndighet

I avsnitt 3.3.6 föreslår utredningen att de inskrivningsmyndigheter som f.n. inte är anknutna till fastighetsdatasystemet skall förses med utdrag ur fastighetslängd. Kostnaden härför har av domstolsverket beräknats till 100 000 kr.

3.4.4 Finansiering

De kostnader som räknats fram i de närmast föregående avsnitten är följande:

1) tidpunkten för skattskyldighetens inträde 2,4 milj. kr.
2) slopande av den dubbla stämpelskatten 86,0 " "
3) fastighetslängder hos inskrivningsmyndighet 0,1 " "

Som framgått hänför sig beräkningarna över de två huvudposterna (1) och 2) ovan) till olika år (1980 och 1981). Eftersom kostnaden för slopandet av den dubbla stämpelskatten är den helt dominerande posten anser utredningen att de olika delposterna kan läggas samman. Den framräknade totalkostnaden blir således *88,5 milj. kr.*

Räknat på det i avsnitt 3.4.2 framräknade beskattningsbara fastighetsvärdet för år 1980, 29 469,824 milj. kr., täcks kostnaden 88,5 milj. kr. om skattesatsen för fastighetsförvärv höjs med (29 469,824 x X% = 88,5) 0,3 %, dvs. till *1,8 %*.

Med hänsyn till de osäkerhetsfaktorer som de redovisade beräkningarna innehåller anser utredningen att skattesatsen bör höjas till 2 %. En sådan höjning skulle ge ett visst överskott. Därigenom är utredningens förslag finansierade med god marginal.

4 Specialmotivering

Det förslag till lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter som utredningen lägger fram bygger på huvudprinciperna i SL. Sett i stora drag skiljer sig regelsystemet i utredningens förslag i förhållande till motsvarande bestämmelser i SL i huvudsak i de delar som har tagits upp till behandling i avsnitt 3. De nuvarande bestämmelserna i SL har i princip förts över till förslaget med de justeringar de redovisade ställningstagandena har föranlett. Som framhållits i de föregående avsnitten har utredningens överväganden lett till att ett flertal bestämmelser kan mönstras ut. Till de paragrafer som har slopats hör 5, 6, 10, 15 och 50 §§ SL. Dessutom har bl.a. bestämmelserna i 1 § andra stycket, 13 § tredje stycket och 32 § tredje stycket SL inte förts över då de enligt utredningens mening inte fyller någon funktion. Dessa och övriga skillnader redovisas schematiskt i de till betänkandet fogade bilagorna 2 och 3. Härutöver har bestämmelser av verkställighetskaraktär samlats i en tillämpningsförordning. Hit hör bestämmelserna i 8 § SL om vilket underlag inskrivningsmyndigheten behöver i form av intyg m.m. för att kunna fastställa skatten till rätt belopp samt om inskrivningsmyndighetens möjlighet att påkalla att länsstyrelsen åsätter egendomen särskilt värde och bestämmelserna i 31 § SL om värdet av utländsk valuta. Även bestämmelserna i 36 § första stycket sista punkten och i 47 § första stycket andra punkten SL om skyldighet att lämna inskrivningsmyndighet uppgift om tillkommande respektive för mycket erlagd skatt har av samma anledning tagits in i tillämpningsförordningen. Detsamma är fallet med bestämmelsen i 37 § 2 mom. tredje stycket SL om befogenhet att meddela föreskrifter om befrielse från restavgift samt bestämmelsen om anteckningsskyldighet i 47 § fjärde stycket SL. Befogenheten att meddela föreskrifter om befrielse från restavgift bör enligt utredningens mening överföras från RSV till domstolsverket i fråga om stämpelskatt som fastställs av inskrivningsmyndighet. Också dessa skillnader redovisas schematiskt i de ovan nämnda bilagorna. Till den föreslagna tillämpningsförordningen har också förts över de bestämmelser i stämpelkungörelsen (1964: 619) som gäller stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Ändringar i stämpelkungörelsen föreslås i motsvarande mån. Även de bestämmelser i stämpelkungörelsen som gäller stämpelskatt vid RSV föreslås upphävda. Dessa bör tas in i en särskild tillämpningsförordning om stämpelskatt på aktier. Stämpelkungörelsen föreslås således i fortsättningen avse endast expeditionsavgifter. Vid denna författningsmässiga uppdelning av bestämmelserna i stämpelkungörelsen har utredningen utgått från gällande rätt och inte föreslagit andra materiella

förändringar än sådana som föranleds av utredningens överväganden i detta betänkande. Utredningen vill dock fästa uppmärksamheten på att i förra betänkandet (Ds B 1980:7) lämnats förslag till ändring i stämpelkungörelsen, bl.a. med anledning av förslaget om särskild förordning om avgifter vid tingsrätt.

Systemet med åsättande av stämpelmärken förekommer inte längre vid inskrivningsmyndigheternas skattebeslut,varför begreppet stämpelskatt i och för sig saknar relevans. Utredningen har därför övervägt att slopa denna beteckning och ersätta den med en annan mer adekvat. Det har emellertid visat sig svårt att finna en beteckning som i ett enda ord anger skattens karaktär. Med hänsyn härtill samt till att termen stämpelskatt är vedertagen och allmänt känd har utredningen ansett att denna beteckning bör behållas i den av utredningen föreslagna lagen.

Förslag till lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Inledande bestämmelser

1 §

I denna paragraf anges den nya lagens tillämpningsområde. Paragrafen motsvarar i princip 1 § SL. Utredningen har dock ansett det lämpligt att uttryckligen ange de olika skatteobjekten.

2 §

Paragrafen motsvarar 2 § SL.

3 §

I första stycket fastslås att inskrivningsmyndighet är beskattningsmyndighet. Andra stycket motsvarar 30 § 2 mom. första stycket SL.

Förvärv av fast egendom och tomträtter

Skatteplikt

4 §

I denna paragraf, som motsvarar 3 § första och andra stycket SL, anges vilka förvärv som är skattepliktiga. Det är en rent redaktionell ändring att de olika förvärvssätten räknas upp i fyra punkter. Som anförts i avsnitt 3.2.2 anser utredningen att till skattepliktiga förvärv bör hänföras även den fusionsform - kombination - som regleras i 14 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385).

5 §

I paragrafen, som motsvarar 3 § tredje stycket SL, behandlas gränsdragningen mellan köp och gåva.

Enligt den nu gällande bestämmelsen i SL skall – om ett som gåva betecknat förvärv skett mot övertagande av skuld – frågan om förvärvet är att anse som gåva eller annat skattepliktigt fång avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter av vilka fångets huvudsakliga innebörd framgår. Syftet med denna bestämmelse är att förhindra vissa skentransaktioner. Angående den

närmare innebörden av bestämmelsen anförde departementschefen (prop. 1964: 75 s. 88), att skatteplikt som regel kommer att föreligga, då de övertagna inteckningarna eller vederlaget motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet, även om det verkliga värdet är betydligt större än taxeringsvärdet. "Om de övertagna inteckningarna inte överstiger 50 % av taxeringsvärdet, torde i regel gåva anses föreligga. Mest svårbedömda blir således de fall, där de övertagna inteckningarna utgör mellan 50 och 100 % av taxeringsvärdet och här får helt överlåtas åt praxis att bedöma överlåtelsens huvudsakliga innebörd."

Sedan ifrågavarande regel trädde i kraft år 1965 har frågan om en som gåva betecknad överlåtelse från stämpelskattesynpunkt skall bedömas som gåva eller köp eller annat skattepliktigt fång prövats vid flera tillfällen. Därvid har det övertagna inteckningsansvaret eller vederlagets storlek i förhållande till det för fastigheten gällande taxeringsvärdet i första hand blivit den avgörande faktorn. I rättsfallet NJA 1970 s. 469 uttalade högsta domstolen att fånget borde hänföras till gåva om vederlaget inte uppgick till 85 procent av fastighetens värde i stämpelskattehänseende och omständigheterna i övrigt ej föranledde till annat (jfr även NJA 1967 s. 135, 1968 s. 151 och s. 409, 1975 C 224, 1977 C 146, Sv JT 1969 rf s. 40). När vederlaget varit exakt 85 % har stämpelskatt utgått (se NJA 1978 s 232). I ett rättsfall (NJA 1980 s. 291) har en överlåtelse bedömts som köp trots att vederlaget något understeg 85 procent av fastighetens taxeringsvärde. Omständigheterna i detta fall var emellertid speciella.

I praxis har således en "85-procentsregel" vuxit fram. Utredningen anser att denna praxis bör kodifieras. Härigenom får man en regel som blir lätt att tillämpa både för allmänheten och inskrivningsmyndigheterna.

Ett särskilt problem som inte har direkt anknytning till bestämmelsen som sådan men som ändå har visst samband med gränsdragningen mellan stämpelskattepliktiga förvärv och gåva ligger i förhållandet mellan stämpelskatt och gåvoskatt. När det gäller stämpelskatt bedöms transaktionen enligt gällande regler efter sin huvudsakliga innebörd. I fråga om gåvoskatt delas rättshandlingen upp i en onerös och en benefik del. Detta medför att för samma överlåtelse kan komma att utgå både stämpelskatt såsom för köp och gåvoskatt (jfr NJA 1968 s. 156 och NJA 1975 C 224). Som reglerna är utformade är detta ofrånkomligt. Reglernas utformning kan också medföra att varken gåvoskatt eller stämpelskatt utgår därigenom att tillämpligt taxeringsvärde vid gåvobeskattningen är det som gäller året före gåvan medan tillämpligt taxeringsvärde enligt SL är det som gäller året innan lagfart söks.

Utredningen har vad gäller den förstnämnda situationen, som hänger samman med att gåvo- och stämpelskatteunderlaget ej är kommensurabla enheter, ej ansett sig ha anledning att i sitt arbete behandla och föreslå ändringar i gåvoskattelagstiftningen, men anser att det finns skäl att påpeka problemet. Vad gäller sistnämnda situation anser utredningen inte att problemet är av sådan storleksordning att det finns skäl att tillskapa en undantagsregel från huvudregeln att gällande taxeringsvärde i stämpelskattesammanhang är taxeringsvärdet året innan lagfart söks.

6 §

I denna paragraf behandlas undantagen från skatteplikt. Bestämmelserna i punkterna 1) - 3) och 7) - 9) har i oförändrat skick förts över från 4 § SL.

Punkt 4) motsvarar 4 § 4) SL. Bestämmelsen har dock anpassats till den nya försäkringsrörelselagen (1982: 713).

Enligt 4 § 5) SL gäller att förvärv av järnväg för allmän trafik eller av mark för sådan järnväg är undantagen från skatteplikt. Förvärv av järnväg för enskild trafik eller förvärv av mark för sådan järnväg är däremot skattepliktig. Från inskrivningsmyndigheten vid Stockholms domsaga, som är central inskrivningsmyndighet rörande järnvägar, har inhämtats att järnvägar för enskild trafik i praktiken inte längre används som särskilda inskrivningsobjekt. De järnvägar för enskild trafik som alltjämt förekommer utgör i rättsligt hänseende tillbehör till fast egendom. Enligt utredningens mening behöver man därför inte i lagtexten behålla den nuvarande skillnaden mellan järnväg för allmän respektive enskild trafik. Punkt 5) i utredningens förslag har utformats med beaktande härav.

Punkt 6), som motsvarar 4 § 6) SL har behandlats i avsnitt 3.2.3.

Enligt 4 § 7) SL undantas från skatteplikt förvärv enligt lagen (1925: 334) om rätt i vissa fall för nyttjanderättshavare att inlösa under nyttjanderätt upplåtet område (ensittarlagen). Denna lag upphörde att gälla i och med utgången av år 1976. Ärende om inlösen, som vid denna tidpunkt var anhängigt, skall dock handläggas enligt lagen. Utredningen har konstaterat att det än i dag finns ett antal oavslutade inlösenärenden och att det kan ta många år innan ärendegruppen upphör. Eftersom några nya förvärv enligt ensittarlagen inte blir aktuella, har det ansetts lämpligt att reglera kvarstående frågor i en övergångsbestämmelse.

Enligt 4 § 11) SL föreligger inte skatteplikt vid återgång av fång i fall, där rätt till återvinning föreligger enligt 42 § SL. När bestämmelsen infördes uttalade departementschefen (prop. 1964: 75 s. 98 och 259): "Bakgrunden till denna punkt rörande återgång framgår av vad jag ämnar anföra vid 42 §. – Då en transaktion skett enbart för att vinna rättelse beträffande register- eller lagfartsförhållanden, bör den i praxis medgivna skattefriheten behållas. I de fall, där överlåtelse av fast egendom eller tomträtt återgår, avser återvinningsmöjligheten den skatt som erlagts eller skall erläggas för överlåtelsen. För det fång som återgången kan anses utgöra har i 4 § SL föreskrivits skattefrihet." Om ett köp hävs och lagfarten undanröjs av domstol, blir den för säljaren tidigare beviljade lagfarten gällande. Någon ny lagfart beviljas alltså inte för honom och något skattepliktigt förvärv föreligger inte (jfr 4 §). Mot denna bakgrund har utredningen funnit att 4 § 11) SL kan utmönstras utan att detta medför någon ändring i sak.

Skattesats

7 §

I denna paragraf, som motsvaras av 7 § första stycket SL, anges skattesatsen. Som framgått av avsnitt 3.4.4 föreslår utredningen att skattesatsen höjs från femton till tjugo kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde.

Skattens beräkning

I 8 - 11 §§, som i princip motsvarar 8 § SL, ges regler för värdering av fast egendom.

8 §

Denna paragraf innehåller huvudreglerna för värdering av fast egendom vid köp. Den motsvarar i princip 8 § 1 mom. första stycket SL.

Enligt nu gällande regler i SL skall till grund för beskattningen läggas det högsta värdet av köpeskillingen respektive taxeringsvärdet året före det år då lagfart söks. Utredningen har – i syfte att förenkla tillämpningen – övervägt att använda en enda värderingsgrund. Det ligger därvid närmast till hands att låta köpeskillingen utgöra underlag för beskattningen. Den kan med fog sägas vara en tillförlitlig värdemätare på det aktuella omsättningsvärdet och läggs enligt nuvarande ordning – trots de höjningar som gjorts av taxeringsvärdena – till grund för beskattningen i flertalet fall. Att använda köpeskillingen som enda värderingsregel kan dock medföra risker för missbruk. Även om det är en förutsättning för giltigt köp att köpeskillingen är riktigt angiven i fångeshandlingen (JB 4: 1) och även om det ligger i förvärvarens intresse – med tanke på framtida realisationsvinstbeskattning – att inte få för lågt ingångsvärde, är det enligt utredningens mening tveksamt om dessa faktorer i praktiken kan anses utgöra tillräckliga garantier mot missbruk. Utredningen vill därför inte förorda att köpeskillingen skall vara enda värderingsgrund.

En annan väg som skulle medföra förenklingar är att enbart använda taxeringsvärdet som värderingsgrund. Detta är den officiella värdemätare som läggs till grund för beskattning i andra sammanhang. Emellertid lider det nuvarande fastighetstaxeringssystemet av den bristen, att taxeringsvärdena i princip gäller i så lång tid som fem år. Dessa värden förlorar därmed successivt i aktualitet. 1976 års fastighetstaxeringskommitté har dock i uppdrag att utreda möjligheterna att införa ett system med "rullande" fastighetstaxering. Kommittén har utarbetat en teknisk modell enligt vilken det kan bli aktuellt med årliga omräkningar av åsatta taxeringsvärden. Skulle systemet införas, finns det enligt utredningens mening skäl att allvarligt överväga att endast använda taxeringsvärdet som värderingsgrund.

Mot denna bakgrund har utredningen stannat för att inte föreslå någon ändring av de grundläggande värderingsreglerna vid köp. Köpeskillingen skall alltså även i fortsättningen bilda utgångspunkt för beskattningen. Om taxeringsvärdet året närmast före det år lagfart söks är högre än köpeskillingen skall skatten dock beräknas på detta värde.

Enligt 8 § 1 mom. första stycket SL skall hänsyn tas till sådana tillbehör till fastighet som avses i 2 kap. 3 § JB. Till taxeringsvärdet skall läggas värdet av sådana tillbehör. I utredningens förslag har denna regel tagits in i andra stycket.

Enligt 8 § 1 mom. första stycket fjärde punkten SL skall rätt till avkomst eller annan förmån av egendomen som förbehållits säljaren inte inräknas i köpeskillingen. Olika åsikter kan i och för sig framföras om riktigheten härav. Å ena sidan kan hävdas att förbehållna förmåner bör ses som en del av vederlaget och att vederlaget bör beskattas oavsett i vilken form det erläggs.

Å andra sidan kan de förbehållan förmånerna ses som en belastning för förvärvaren som trots att förmånen inte längre är sakrättsligt skyddad minskar omsättningsvärdet. Förbehåll av detta slag är sällsynta vid köp. Utredningen har därför stannat för att slopa undantaget för förbehållna förmåner. Enligt förslaget skall således dylika förbehåll räknas in i köpeskillingen.

Utredningen har i samband med behandlingen av denna fråga erfarit att det ibland uppstår problem i samband med skatteunderlagets beräknande då vederlaget inte är bestämt i pengar. Det har framkommit att olika uppfattningar föreligger om hur värdet av lös egendom skall beräknas. Enligt utredningens uppfattning bör bestämmelserna i AGL tillämpas i dessa fall i syfte att få till stånd en enhetlig värdering. Ett näraliggande fall är då betalning delvis sker i form av livränta eller annan liknande framtida utbetalning. Enligt stadgad praxis beräknas i dessa fall det kapitaliserade värdet härav med ledning av de till AGL fogade tabellerna II och III. Det har beträffande båda dessa fall övervägts att i klarhetens intresse lagfästa de angivna värderingsreglerna. Utredningen är emellertid av den meningen att det är onödigt att tynga lagtexten med uttryckliga bestämmelser härom.

I tredje stycket anges att de grundlägande värderingsreglerna vid köp skall gälla även i andra fall när förvärv sker mot vederlag. Denna bestämmelse motsvarar 8 § 1 mom. andra stycket första punkten SL.

9 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om värdering av fast egendom vid byte. Den motsvarar i princip 8 § 1 mom. andra stycket SL.

Utredningens förslag innebär inte någon ändring i sak. Vid byte av fast egendom med olika taxeringsvärden skall alltså skatten även i fortsättningen för varje förvärv beräknas på det högsta av dessa taxeringsvärden. Vid SL:s tillkomst motiverades denna regel med att skatten för den fastighet som har det lägsta taxeringsvärdet bör beräknas efter vederlaget (se prop. 1964: 75 s. 132). Följande exempel belyser regelns närmare innebörd:

En fastighet (A), som har ett taxeringsvärde om 100 000 kr., byts mot en fastighet (B) med taxeringsvärdet 50 000 kr. Den som erhåller B har därmed lämnat ett vederlag om 100 000 kr. och skatten för hans förvärv skall beräknas med ledning av detta vederlag. Den som erhåller A har lämnat endast 50 000 kr. i vederlag. Eftersom vederlaget understiger taxeringsvärdet för A, skall sistnämnda värde läggas till grund för beskattningen av detta förvärv.

I andra stycket behandlas de fall då s.k. mellangift ingår i transaktionen. Inte heller i dessa fall innebär utredningens förslag någon ändring i sak. Regeln innebär att skatten för vardera förvärvet skall beräknas på det högre av två värden, nämligen värdet av den förvärvade fasta egendomen och värdet av det vederlag som belöper på denna egendom. Följande exempel belyser bestämmelsens innebörd:

A förvärvar genom ett bytesavtal en fastighet med ett taxeringsvärde på 100 000 kr av B. I byte har A lämnat en fastighet med ett taxeringsvärde på 50 000 kr. samt 25 000 kr. i mellangift. Skatten beträffande A's förvärv skall beräknas efter 100 000 kr., som är den förvärvade fasta egendomens värde, eftersom det vederlag han lämnat i utbyte (75 000 kr.) understiger taxeringsvärdet. Skatten beträffande B's förvärv skall

beräknas efter värdet av vad fångesmannen (A) erhållit i utbyte efter avdrag för den mellangift denna (A) må ha lämnat (100 000 kr. - 25 000 kr. =) 75 000 kr., vilket är det vederlag B i praktiken har lämnat eftersom han erhöll 25 000 kr. för mellanskillnaden. Eftersom detta värde överstiger taxeringsvärdet 50 000 kr. skall skatten beräknas på vederlaget. Hade A lämnat 50 000 kr. i mellangift hade skatten på B's förvärv beräknats på 50 000 kr. (taxeringsvärdet).

Bestämmelserna ger således samma effekt som om transaktionen genomförts som två separata köp.

10 §

I denna paragraf regleras i första stycket vad som skall gälla om taxeringsvärde saknas eller om egendomen av vissa orsaker gått ned i värde. I andra stycket behandlas verkan av värdehöjande åtgärder. Bestämmelserna motsvarar 8 § 1 mom. tredje och fjärde stycket SL.

Utredningens förslag innebär inte någon ändring i sak. Exemplifieringen i första stycket har dock inte gjorts lika omfattande som i 8 § 1 mom. tredje stycket SL. Vid tillämpningen skall – utöver vad som framgår av lagtexten – även i fortsättningen beaktas att egendomen nedgått i värde till följd av vattenflöde eler annan sådan tilldragelse, borttagande av viss anläggning på egendomen eller av tillbehör till denna och nedläggning av rörelse, i vilken egendomen varit använd.

Enligt kammarkollegiet föreligger en viss osäkerhet om bestämmelsernas innebörd i samband med överlåtelse genom entreprenadkontrakt, dvs. då köparen förvärvar en obebyggd tomt och säljaren samtidigt åtar sig att för köparens räkning uppföra ett hus på tomten. Vid tidpunkten för köpekontraktets upprättande är huset ofta till viss del uppfört. I det fall att tomten har ett taxeringsvärde avseende året innan lagfart söks föreligger olika meningar om taxeringsvärdet skall läggas till grund för skatteberäkningen eller om huruvida skatten skall beräknas på värdet vid tidpunkten för fångeshandlingens upprättande.

Den avgörande tidpunkten för bestämmande av underlaget för beskattning är enligt utredningens uppfattning tidpunkten för fångeshandlingens upprättande. I det här skisserade fallet avspeglar inte taxeringsbeviset värdet av den fasta egendom som överlåtes. Av 10 § andra stycket kan därför slutas att värdet vid tidpunkten för förvärvet skall bestämmas med ledning av ett värdeintyg.

Följande exempel belyser bestämmelsernas innebörd:

A förvärvar genom köpekontrakt en obebyggd tomt från B. B åtar sig samtidigt att på tomten uppföra ett hus. Den totala köpeskillingen är 350 000 kr. Tomten har ett taxeringsvärde på 50 000 kr. Vid tidpunkten för kontraktets upprättande är huset färdigställt så långt att värdet av tomten och uppförd del av huset enligt värdeintyg är 100 000 kr. Skatten skall i detta fall beräknas på värdet 100 000 kr.

11 §

Denna paragraf innehåller bestämmelser om värdering av tomträtt vid upplåtelse och överlåtelse. Den motsvarar 8 § 2 mom. SL.

12 §

Denna paragraf innehåller en presumtionsregel för beräkning av skatten när genom samma fångeshandling förvärvas både fast och lös egendom. Bestämmelsen motsvarar 9 § SL.

Förvärv av skepp

Skatteplikt

13 §

I denna paragraf, som motsvarar bestämmelserna i 13 § SL, anges vilka förvärv som är skattepliktiga. Enligt nu gällande lydelse skall stämpelskatt erläggas för förvärv av skepp eller andel i skepp med ett värde av minst 25 000 kr.

Konstruktionen med värdegräns är av gammalt datum och höjdes vid SL's tillkomst från 6 000 kr. till 25 000 kr. Höjningen genomfördes närmast av praktiska skäl och främst av hänsyn till kontrollsvårigheter när det gällde förvärv av mindre nöjes- och fritidsbåtar (prop. 1964: 75 s. 164).

Nuvarande bestämmelser om skatteplikt vid skeppsförvärv innebär att stämpelskatt endast skall utgå för förvärv i andra hand av svenskt skepp eller andel i sådant skepp. Som förutsättning gäller vidare att skeppet är avsett för yrkesmässig sjöfart och är värt minst 25 000 kr.

Förvärv av nöjes- och fritidsbåtar är alltså undantagna från skatteplikt oavsett värde. I dagens läge torde skepp avsedda för yrkesmässig sjöfart ha ett värde som överstiger 25 000 kr. Med anledning härav har enligt utredningens mening värdegränsen förlorat sin aktualitet och behövs inte längre.

Som anförts i avsnitt 3.2.2 anser utredningen att till skattepliktiga förvärv bör hänföras även den fusionsform – kombination – som regleras i 14 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385). Bestämmelser härom har tagits in i 13 § 3).

Redaktionellt skiljer sig lagtexten i förslaget från 13 § SL därigenom att de olika förvärvssätten räknas upp i tre punkter. Vidare har sista stycket i nuvarande paragraf inte förts över. Någon ändring av rättsläget är inte avsedd härmed. Enligt utredningens mening framgår det med tillräcklig tydlighet att bestämmelserna i den föreslagna paragrafen gäller även för det fall skepp genom förvärv upphör att vara svenskt.

14 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från skatteplikt. Bestämmelserna är identiska med de i 14 § SL 1)–4). Bestämmelserna i 14 § 5) SL om undantag från skatteplikt vid återgång av fång i fall, där rätt till återvinning föreligger enligt 42 § SL har mönstrats ut av samma skäl som redovisats i samband med 6 §

Skattesats

15 §

Paragrafen motsvarar 16 § första stycket SL.

Skattens beräkning

16 §

Denna paragraf motsvarar 16 § andra stycket SL.

Om det finns skäl att anta att köpeskillingen är lägre än det verkliga värdet och antagandet styrks av verkställd utredning skall skatten beräknas på det verkliga värdet.

17 §

Bestämmelserna i paragrafen anger de handlingar som erfordras för att skatten skall kunna beräknas till ett riktigt belopp och motsvarar nu gällande 17 § SL.

Enligt gällande föreskrifter skall vid förvärv genom köp skriftlig försäkran av överlåtare och förvärvare om köpeskillingen s.k. köpeskillingsförsäkran, alltid ges in. Till utredningen har från regeringen överlämnats en skrivelse från Sveriges Redareförening vari ifrågasätts om det är motiverat att kräva in sådan försäkran från utländska köpare eftersom möjligheterna att göra straffrättsliga sanktioner gällande och att indriva skatter från dem torde vara ytterst begränsade. Föreningen anser att det borde räcka med en försäkran från den svenske säljaren. Ytterligare en skrivelse av delvis samma innehåll har inkommit till utredningen från Sveriges Skeppsklarerare- och Skeppsmäklarförening.

Bestämmelser om köpeskillingsförsäkran har förekommit sedan tiden före SL's tillkomst och i SL erhöll bestämmelserna sin nuvarande utformning år 1976 i samband med vissa ändringar i sjölagen.

Grunden för köpeskillingsförsäkran – någon uttrycklig motivering har inte lämnats i förarbetena till SL – torde vara att det vid köp av fartyg inte finns några regler om köpets form. Ett fartyg kan överlåtas formlöst till skillnad från vad som gäller i fråga om fast egendom.

Vid utarbetandet av ändringarna i sjölagen övervägdes att införa formkrav vid fartygsköp men man avstod från detta bl.a. med hänsyn till marknadens utpräglat internationella karaktär och behovet av att kunna träffa snabba avtal. Man förutsatte att de nya registrerings- och inskrivningsreglerna skulle leda till att skriftlig form som regel skulle tillämpas vid förvärv av fartyg utan föreskrift om detta (SOU 1970: 74 s. 96 och prop. 1973: 42 s. 232).

Ett upphävande av obligatorisk köpeskillingsförsäkran torde i praktiken medföra vissa lättnader. Enligt vad som inhämtats från sjöfartsregistret ges skriftlig köpehandling som regel in vid registrering. Emellertid är denna vanligen endast undertecknad av säljaren. Utredningen anser att dubbel skriftlig dokumentation är onödig och att det finns goda skäl att förvänta sig att köpehandlingarna i framtiden kommer att undertecknas av båda parter.

Utredningen anser därför att det bör räcka att köpeskillingsförsäkran ges in endast i de fall då annan skriftlig dokumentation, t.ex. köpeavtal saknas eller om sådant finns detta inte innehåller uppgift om köpeskilling eller saknar parternas underskrifter. En sådan ändring innebär inte någon större skillnad från skattestraffrättslig synpunkt. Inkommen skriftlig köpehandling till stöd för registrering av äganderättsövergång av skepp grundar, för det fall den innehåller oriktig uppgift, ansvar enligt skattebrottslagen på samma sätt

som oriktigt angiven köpeskilling i köpehandling beträffande fastighetsöverlåtelse.

De svårigheter Sveriges Redareförening och Sveriges Skeppsklarerare- och Skeppsmäklareförening anfört i sina skrivelser om att få den utländska parten att skriva under en köpeskillingsförsäkran kan leda till tidsutdräkt och andra problem för den svenska parten i avtalet. Den utländska partens ansvar är också i praktiken svår att utkräva. Från praktisk synpunkt bör det därför vara tillräckligt att endast den svenska parten undertecknar köpeskillingsförsäkran.

I förslaget har bestämmelserna om köpeskillingsförsäkran utformats i enlighet härmed. Övriga bestämmelser i nuvarande 17 § SL är överförda i oförändrat skick.

18 §

Bestämmelsen i denna paragraf motsvarar i sak föreskrifterna i 18 § SL.

Inteckning

Skatteplikt

19 §

Denna paragraf motsvarar i princip bestämmelserna i 11 § första stycket SL. Inteckning kan beviljas i fast egendom, tomträtter, luftfartyg, skepp, företag och järnväg.

20 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från skatteplikt för inteckningar.

Första stycket i paragrafen motsvarar i princip 11 § tredje stycket SL. Undantagen från skatteplikt har dock kunnat begränsas i förhållande till gällande ordning.

Punkten 1 gäller undantag från skatteplikt för inteckning i järnväg och motsvarar 11 § tredje stycket 1) SL. Enligt gällande rätt gäller undantaget endast för inteckning meddelad i järnväg för allmän trafik. Inteckning i järnväg för enskild trafik är alltså skattepliktig. Enligt vad utredningen har inhämtat förekommer dock inte längre att enskilda järnvägar utnyttjas som självständiga inteckningsobjekt. Undantaget från skatteplikt bör därför gälla generellt för inteckningar i järnvägar.

Punkten 2 överensstämmer, bortsett från en redaktionell ändring, med 11 § tredje stycket 3) SL.

Punkten 3 undantar sammanföring av inteckningar från skatteplikt. Motsvarande undantag återfinns i 11 § tredje stycket 4) SL. Enligt gällande bestämmelser är också utbytesinstitutet undantaget från skatteplikt. Utbyte av pantbrev är enligt utredningens mening en åtgärd som faller utanför skatteplikten eftersom skatten enligt 19 § gäller uttag av inteckning och belastningshöjden inte berörs. Undantaget har därför ansetts överflödigt och inte förts över till den föreslagna lagen. Möjligen skulle undantaget för sammanföringsinstitutet kunna slopas av samma skäl. Med hänsyn till innehållet i 22 kap. 8 a § JB anser dock utredningen att det i syfte att undvika

tveksamhet bör kvarstå.

Punkten 4 överensstämmer, bortsett från en redaktionell ändring, med 11 § tredje stycket 8) SL.

Övriga undantag i gällande bestämmelser, nämligen 11 § tredje stycket 2) och 5)–7) SL, behöver enligt utredningen inte föras över till den föreslagna lagen av följande skäl.

Undantaget i punkten 2) blir överflödigt, eftersom skatteplikt enligt utredningens förslag inte inträder förrän en ansökan om inteckning fullföljs.

I punkten 5) stadgas undantag från skatteplikt när en inteckning utsträckes att gälla i flera fastigheter eller luftfartyg. Utredningen har i annat sammanhang föreslagit en begränsning av det s.k. saneringsinstitutet till att gälla endast samtidig dödning och nyinteckning inom i princip bestående inteckningsenheter (se avsnitt 3.2.5). Detta förslag kan komma att leda till att institutet utsträckning får en ökad användning. En sådan utveckling är enligt domstolsverket inte önskvärd, då utsträckningsärenden förorsakar problem för inskrivningsmyndigheterna. Med hänsyn härtill och då några principiella invändningar inte torde kunna göras mot att beskatta utsträckningar, föreslår utredningen att undantaget från skatteplikt slopas.

Undantaget i punkten 6) från skatteplikt för vissa nya pantbrev är – i likhet med undantaget för utbyte av pantbrev – överflödigt och föreslås därför inte överflyttat till den föreslagna lagen.

Utredningen har utgått från att pantbrevsinstitutet införs även för luftfartyg. Härigenom kommer undantaget från skatteplikt i punkten 7) att sakna betydelse och kan därför tas bort.

I paragrafens *andra stycke* föreskrivs undantag från skatteplikt vid nyinteckning i samband med sammanläggning. F.n. är det vanligt att inteckningarna i de fastigheter som skall ingå i sammanläggningen dödas före denna. Efter sammanläggningen intecknas den nybildade fastigheten, varvid skatteavräkning sker med stöd av 12 § SL. Genom utredningens förslag att avräkning skall få ske endast vid samtidig dödning och nyinteckning (se 22 §) blir avräkning i praktiken inte längre möjlig i dessa fall. Utredningen anser – i likhet med domstolsverket – att detta är en olycklig konsekvens av de föreslagna reglerna om avräkning vid sanering. Utredningen föreslår därför att i paragrafens andra stycke införs en regel om undantag från skatteplikt i fråga om nyinteckning efter sammanläggning under samma förutsättningar som gäller enligt SL.

En med sammanläggningsfallen liknande situation är upplåtelse av tomträtt i nybildad fastighet vars mark helt eller delvis tidigare ingått i fastighet som varit upplåten till tomträttshavaren med tomträtt. Inte heller här blir avräkning av skatten på tidigare gällande inteckningar möjlig enligt den ordning utredningen föreslår i fråga om skatteavräkning vid inteckningssanering. Utredningen föreslår därför att inteckningsöverföringar i dessa sammanhang bör undantas från skatt upp till ett belopp motsvarande skatten på de inteckningar som gällde i den tidigare tomträtten under samma förutsättningar som föreslagits för sammanläggningsfallen. *Tredje stycket* har utformats i enlighet härmed.

Skattesats

21 §

I paragrafen, som motsvarar 11 § andra stycket SL, anges skattesatsen.

Skattens beräkning

22 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkningsgrunderna vid s.k. inteckningssanering. Nu gällande bestämmelser återfinns i 12 § SL. I avsnitt 3.2.5 har redogjorts för de allmänna överväganden som föranlett förslagets utformning. Bestämmelserna har utformats under antagande att pantbrevskonstruktionen kommer att införas för sådana inteckningar som kan komma att omfattas av reglerna.

Enligt förslaget begränsas avräkningsreglernas tillämpningsområde till samtidig dödning och nyinteckning. Endast i dessa fall föreligger enligt utredningens mening ett verkligt saneringsintresse. Förslaget i denna del medför att skatteavräkning inte kommer att kunna äga rum vid "överföring" av inteckning från en inteckningsenhet som upphör att existera, trots att den nya inteckningen helt eller delvis omfattar samma egendom som den tidigare inteckningen. Det inteckningsområde som närmast berörs är inteckningar i fastigheter. Den föreslagna regeln innebär att man inte skattefritt kan föra över inteckningar vid fastighetsreglering. Enligt nuvarande regler torde avräkning mot det gamla inteckningsbeloppet kunna ske vid fastighetsreglering, eftersom nyinteckningen avser delvis samma egendom. Enligt utredningens mening överväger dock fördelarna med förslaget då det i detta fall inte föreligger någon egentlig saneringssituation.

Fastställande av skatt

23 §

I denna paragraf behandlas tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Nu gällande bestämmelser finns i 30 § 2 mom. tredje stycket a) - c) SL. Som närmare motiverats i avsnitt 3.2.7 anser utredningen att skattskyldighetens inträde bör förskjutas till den tidpunkt inskrivning beviljas. Bestämmelserna har utformats i enlighet härmed.

24 §

I paragrafen anges när beslut om skatt skall meddelas. I sak motsvarande bestämmelser finns f.n. i 30 § 1 mom. första stycket a) och b) och 30 § 1 mom. andra stycket SL. I konsekvens med utredningens ställningstagande i fråga om tidpunkten för skattskyldighetens inträde skall beslut om fastställelse av skatt meddelas när inskrivningsåtgärd beviljas. Genom den föreslagna ordningen minskar behovet av en bestämmelse om uppskov. En sådan bestämmelse kan dock inte undvaras. Det kan nämligen inte uteslutas att hinder för skattens fastställande föreligger trots att inskrivningsärendet kan avslutas. Bl.a. har uppskovsinstitutet kommit till användning vid enstaka tillfällen beträffande inskrivning av skepp, trots att systemet med vilandeförklaring inte förekommer inom detta område. Hos de inskrivningsmyndigheter som tillämpar inskrivningsregister är varje vardag inskrivningsdag.

Möjligheten att till inskrivningsdagen hinna lämna kompletterande uppgifter för skatteärendets avgörande är därför begränsad.

25 §

Genom bestämmelserna i denna paragraf regleras skattskyldigheten dvs. ansvarigheten för skattens erläggande gentemot statsverket. Bestämmelserna har sin motsvarighet i 32 § SL första stycket a) och b) samt andra stycket.

I fråga om skattskyldighet för förvärv anser utredningen att den nuvarande ordningen bör bestå med hänsyn till regelns syfte att säkerställa statens intresse. Första stycket a) i förslaget motsvarar därför nu gällande bestämmelse.

Ej heller beträffande inteckning har utredningen funnit skäl att föreslå någon ändring i sak. Emellertid har förslaget i denna del anpassats till pantbrevssystemets införande på samtliga inteckningsområden.

26 §

Enligt nuvarande ordning gäller den i 33 § SL föreskrivna uppgiftsskyldigheten även den som skäligen kan antas vara skattskyldig i den mån föreläggande meddelas av inskrivningsmyndigheten (33 § tredje stycket SL). Denna bestämmelse har ej förts över då den enligt utredningens mening saknar praktisk betydelse inom det tillämpningsområde lagförslaget omfattar.

Vitesbestämmelserna har varit oförändrade sedan SL:s tillkomst. De skiljer sig numera från motsvarande bestämmelser i annan skattelagstiftning bl.a. genom föreskrivna maximi- och minimibelopp. Inom de flesta andra skatteområden, så även i AGL, är lägsta vitesbelopp 500 kr. och något maximibelopp anges inte. Förslaget har anpassats till denna ordning.

Betalning av skatt

27 §

Denna paragraf innehåller regler om betalningstid och betalningsmottagare. Bestämmelserna motsvarar i princip nuvarande bestämmelser i 36 § första stycket SL.

28 §

Enligt denna paragraf, som motsvarar 36 § tredje stycket SL, får inskrivningsmyndigheten bevilja anstånd med skattens erläggande om synnerliga skäl föreligger.

Denna bestämmelse bör tillämpas mycket restriktivt. Det skall vara fråga om nedsatt skatteinbetalningsförmåga på grund av oförvållad omständighet i situationer som ansluter till laga förfall.

29 §

Bestämmelserna i denna paragraf motsvarar i princip bestämmelserna i 36 § fjärde stycket SL.

Enligt gällande ordning får beskattningsmyndigheten inte lämna ut den handling som ligger till grund för skattens fastställande eller, när det är fråga om inteckning inom de områden där systemet med pantbrev är infört,

pantbrev eller vilandebevis, förrän skatten har erlagts. Motsvarande gäller beträffande nationalitetshandling för skepp när inteckning överförs från skeppsbyggnadsregistret till skeppsregistret i samband med att skeppsbygge registreras som skepp. Syftet med bestämmelserna är att säkerställa betalningen av skatten. I praktiken upprätthålls detta krav genom att ärendet i fråga lämnas ut mot postförskott.

Till följd av utredningens förslag i fråga om tidpunkten för skattskyldighetens inträde och fastställelse av skatten kan inte förbudet mot att lämna ut handling längre upprätthållas när ansökan förklaras vilande. Detsamma gäller det nuvarande förbudet mot att lämna ut vilandebevis.

30 §

Denna paragraf motsvarar 37 § 2 mom. första och andra stycket SL.

31 §

Till denna paragraf har överförts bestämmelserna i 37 § 1 mom. SL.

Återvinning

32 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om förutsättningarna för återvinning, första stycket, och om vad beslut om återvinning innebär, andra stycket. Bestämmelserna motsvarar 42 § 1 mom. första stycket b) och d) samt andra stycket SL. Till följd av utredningens förslag om tidpunkten för skattskyldighetens inträde - se avsnitt 3.2.7 - har övriga återvinningsfall i detta moment enligt nuvarande ordning kunnat slopas.

33 §

Till denna paragraf har förfarandebestämmelserna i 43 § första stycket SL förts över.

Enligt bestämmelserna i 43 § andra stycket SL får återvinning på grund av återtagen ansökan om inteckning ej beviljas om inte vilandebevis återställs. – Som en konsekvens av utredningens förslag om tidpunkten för skattefastställelse har denna grund för återvinning mönstrats ut.

I 43 § sista stycket SL anges från vilken tidpunkt besvärstiden skall räknas i samband med en godkänd anmärkning enligt det särskilda förfarande som utredningen föreslagit slopat (3.3.1). Bestämmelsen har därför inte förts över till förslaget.

Besvär

34 §

I denna paragraf ges regler om besvärsförfarandet. Bestämmelserna motsvarar helt vad som enligt 44 § SL gäller i fråga om besvär över inskrivningsmyndighets beslut.

35 §

Paragrafen motsvarar 45 § SL.

Återbetalning

36 §

I paragrafen regleras sättet för återbetalning av skatt på grund av återvinning eller då överinstans fastställt skatten till lägre belopp än beskattningsmyndigheten beslutat samt vid dispens.

Gällande bestämmelser om återbetalning finns i 47 § SL, varifrån huvudinnehållet i förslaget har hämtats. Vissa modifieringar har dock företagits.

Enligt gällande ordning skall länsstyrelsen i den ordning som är föreskriven i uppbördslagen återbetala skatt i de fall inskrivningsmyndighet är beskattningsmyndighet. Länsstyrelsens funktion vad gäller uppbörd vid för sen inbetalning, tilläggsbetalning och restavgift beträffande skatt fastställd av inskrivningsmyndighet har nyligen förts över till beskattningsmyndigheten genom ändringar i 36 och 37 §§ SL. Enligt utredningens mening bör därför även återbetalning av skatt ombesörjas av inskrivningsmyndigheten. Paragrafens första stycke har utformats i enlighet härmed.

Enligt 47 § andra stycket SL utgår ränta på det återbetalade beloppet utom när återbetalning sker på grund av återvinning av hälften av dubbel stämpelskatt. Utredningen har föreslagit att denna återvinningsgrund skall utmönstras eftersom samma skattesats skall gälla för samtliga skattepliktiga förvärv av fast egendom och tomträtt. Som en konsekvens härav kommer förutsättningar för ifrågavarande undantag beträffande ränta att bortfalla. Ränta skall således i princip utgå i samtliga fall av återbetalning av skatt.

Ränta utgår för närvarande enligt 47 § andra stycket SL med 5 % per år fr.o.m. dagen för inbetalning på grund av det ursprungliga beslutet om fastställande av skatt t.o.m. dagen för återbetalning, dock längst tills en månad förflutit sedan det beslut som grundar återbetalningen vunnit laga kraft. Utredningen föreslår att sistnämnda tidsgräns slopas eftersom utredningen anser det felaktigt att fördröjning i handläggningen från utbetalande myndighets sida drabbar enskild part. Som anförts under avnsitt 3.1 har utredningen avstått från att föreslå bestämmelser om dröjsmålsränta med hänsyn till att skatteindrivningsutredningen har till uppgift att se över ränte- och restavgiftskomplexet i sin helhet. Utredningen anser trots detta att räntesatsen vid återbetalning bör ändras till den i andra skatteåterbetalningssammanhang gängse, nämligen den räntesatskonstruktion som gäller enligt uppbördslagen. Av samma skäl föreslås att minimibeloppet för utbetalning av ränta höjs till 50 kr.

Paragrafens andra och tredje stycke har utformats under beaktande av vad ovan sagts.

Tillsyn över beslut om skatt

37 §

Till denna paragraf har överförts innehållet i bestämmelserna i 48 § SL samt tillämpliga delar av 49 § SL.

Särskilda föreskrifter

38 §

Föreskriften motsvaras i tillämpliga delar av 56 § SL. Som anförts i avsnitt 3.2.9 anser utredningen att det även i fortsättningen skall vara möjligt att i särskilda fall befria från eller återbetala stämpelskatt om synnerliga skäl föreligger.

Bestämmelsen i 56 § sista stycket SL avser det fallet att befogenheten att meddela dispens delegeras till inskrivningsmyndigheten. Sådan delegering har hittills inte förekommit och enligt utredningens mening bör även framdeles beskattnings- och dispensutövningen hållas åtskilda. Bestämmelsen har därför inte tagits med i paragraftexten.

39 §

Till denna paragraf har överförts bestämmelserna i 38 a § SL vilka ger regeringen möjlighet att utfärda de särföreskrifter som behövs där inskrivningsregister förekommer. I dessa fall finns fångeshandlingar m.m. hos inskrivningsmyndigheterna medan bevis om lagfart m.m. utfärdas av CFD. Kravet på att handling som ligger till grund för skattens fastställande inte får lämnas ut förrän skatten har betalts, dvs. att fångeshandling och lagfartsbevis skall expedieras samtidigt mot postförskott, kan svårligen upprätthållas i dessa fall. Möjligheten för regeringen att besluta om undantag från dessa krav bör alltjämt kvarstå.

40 §

Paragrafen motsvarar 57 § SL och bemyndigar regeringen att meddela eller förordna annan myndighet att meddela tillämpningsföreskrifter.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Punkt 1 Som tidigare framgått föreslår utredningen att bestämmelserna om stämpelskatt på aktier tas in i en särskild lag anpassad till den kommande förfarandelagstiftningen på punktskatteområdet. Av praktiska skäl bör den föreslagna lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter träda i kraft vid samma tidpunkt. Eftersom denna inte är känd för utredningen har något förslag om tidpunkt för ikraftträdande av förevarande lagförslag inte lämnats.

Punkt 2 I princip anser utredningen att den nya lagen skall tillämpas fulit ut i ärenden som avgörs efter ikraftträdandet. Utredningens förslag innebär emellertid bl.a. att tidpunkten för skattskyldighetens inträde förskjuts till inskrivningsärendets definitiva avgörande (se avsnitt 3.2.6). På fastighetsrättens område kommer därigenom övergångsvis ärenden att slutligt avgöras efter ikraftträdandet varvid skattskyldighet inträder enligt de nya reglerna trots att skatt har fastställts före ikraftträdandet enligt nuvarande bestämmelser. I syfte att förhindra att skatt tas ut ännu en gång i dessa fall stadgas i denna bestämmelse att de äldre bestämmelserna (närmast 10 § och 11 § tredje stycket 2) SL) fortfarande skall gälla. Bestämmelsens syfte är också att förhindra att tillämpningsproblem uppstår i fråga om vilken skattesats juridiska personers fastighetsförvärv skall beräknas efter i det fall att skatt har fastställts i samband med vilandeförklaring som har beslutats före

ikraftträdandet och där inskrivningsärendet slutligt avgörs efter ikraftträdandet. Av bestämmelsen följer att den äldre skattesatsen skall tillämpas även i dessa fall.

Punkt 3 Bestämmelsen motsvarar punkt 4 i övergångsbestämmelserna till SL.

Punkt 4 Denna bestämmelse motsvarar punkt 5 i övergångsbestämmelserna till SL.

Punkt 5 Denna bestämmelse avser inlösen enligt ensittarlagen och behandlas närmare i specialmotiveringen till 6 §.

Punkt 6 Utredningens förslag till bestämmelser om avräkning av skatt vid inteckningssanering (22 §) innehåller inte någon motsvarighet till den enligt 12 § SL gällande ettårsfristen. Utredningen anser dock att vid ikraftträdandet löpande ettårsfrister bör få utnyttjas.

Punkt 7 Bestämmelserna om återvinning enligt utredningens förslag (32 §, avsnitt 3.2.8) innebär avsevärda begränsningar i förhållande till gällande ordning. Enligt utredningens mening bör de vid ikraftträdandet löpande tidsfristerna för rätt till återvinning enligt SL kunna utnyttjas även om detta innebär att de nuvarande bestämmelserna kommer att gälla under lång tid. Detta gäller särskilt i sådana fall där dubbel stämpelskatt har betalts.

Punkt 8 Genom denna bestämmelse blir den nya lagens bestämmelser tillämpliga om det i andra lagar eller författningar hänvisas till motsvarande bestämmelser i SL. Övergångsbestämmelsen täcker emellertid inte sådana fall där en hänvisning avser SL som sådan. Utredningens förslag förutsätter därför redaktionella ändringar i följande författningar:

- skattebrottslagen (1971: 69),
- lagen (1971: 1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
- fastighetsdatakungörelsen (1974: 1058),
- bevissäkringslagen (1975: 1027),
- förordningen (1979: 293) om befrielse från eller återbetalning av viss stämpelskatt,
- förordningen (1979: 572) med tingsrättsinstruktion och
- förordningen (1982: 1037) med instruktion för kammarkollegiet.

Särskilt yttrande

Av *experten F. A. af Sandeberg*

Efterbeskattning

Stämpelskattelagen saknar bestämmelser om efterbeskattning. Det uppkommer inte sällan behov av en sådan möjlighet. Har en "preliminär" köpeskilling kommit att ligga till grund för skatten eller har kontrahenterna redan vid överlåtelsen i handlingarna satt ut en lägre köpeskilling än den verkliga är det i dag osäkert om ytterligare skatt kan uttagas. Rättelse kan inte ske besvärsvägen. I praktiken har frågan i bland kunnat lösas så att inskrivningsmyndighet sedan förhållandet anmälts av köparen och sedan även säljaren hörts tagit upp anmälningen som ett nytt ärende och debiterat mer skatt. Detta tillvägagångssätt har dock underkänts av två hovrätter och frågan är nu hänskjuten till högsta domstolen. Enligt min mening är behovet av lagstiftning påkallat eftersom det både för berörda myndigheter och för den som vill betala korrekt skatt förefaller otillfredsställande att ändring inte kan ske. Omgången att efter process undanröja lagfarten och sedan söka ny lagfart på köpehandling med den rätta köpeskillingen utnyttjas av förståeliga skäl inte.

Jag föreslår en bestämmelse av följande innebörd.

Har köpehandling upptagit preliminär köpeskilling eller eljest oriktig köpeskilling och har stämpelskatt till följd härav uttagits med för lågt belopp äger inskrivningsmyndigheten uttaga ytterligare skatt.

Rättelse av felaktigt beslut

I sak ense med utredningen vill jag dock framföra följande.

Med hänsyn till felens art framstår inte sällan de rättelsemöjligheter som stå till buds som omständliga. Det normala är att klaga till hovrätt. I vissa fall kan det ganska komplicerade anmärkningsförfarandet användas. Enligt RB 17: 15 kan dock självrättelse ske av uppenbara skriv- och räknefel.

Det är mycket vanligt med skattebeslut där uppenbara fel förekommit. Ofta är de förorsakade av att värderingshandlingarna är oriktiga. Det skulle vara lämpligt inte bara att befria hovrätterna från denna typ av stämpelskattemål utan även skapa ett enklare förfarande.

Instansordningen skulle rubbas om det infördes en prövningsinstans vid sidan av inskrivningsmyndighet och hovrätt exempelvis granskningsmyndigheten. Däremot är det en framkomlig väg att utöka inskrivningsmyndigheternas möjligheter till självrättelse. Om de enligt RB 17: 15 avser uppenbara skriv- och räknefel så bör de med fördel när det gäller stämpelskatt kunna

utökas till att avse även andra uppenbara fel. Parterna vid rättelseförfarandet bör vara skattskyldig och granskningsmyndigheten. De skall beredas tillfälle till yttrande.

Värderingsreglerna

Det är värdefullt om man utan att tynga lagtexten kan göra bestämmelserna så kompletta som möjligt. För värdering av lös egendom exempelvis aktier, lösa saker och rätt till livränta, torde reglerna i 23 § arvsskatte- och gåvoskattelagen kunnat analogivis tillämpas. Så skall ske även i framtiden. I praktiken kan konstateras att det i bland uppstår felaktigheter eller diskussioner rörande värdering av här berörd egendom eftersom ingen uttrycklig föreskrift finns i SL. Erfarenhetsmässigt skulle det vara till fördel om en värderingsbestämmelse kunde intagas i lagtexten eller i förordningen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndighet.

Enligt min mening skulle följande vara tillräckligt.

Lös egendom värderas enligt 23 § arvsskatte- och gåvoskattelagen.

Bilaga 1

PROMEMORIA
1980-06-30 Dnr 3101-595-80

Stämpelskatteutredningen
Budgetdepartementet
Fack
103 10 STOCKHOLM

Undersökning angående omfattningen av marköverföring genom fastighetsreglering

1 Inledning, undersökningens uppläggning m.m.

På uppdrag av stämpelskatteutredningen har inom lantmäteriverket (LMV) utförts en undersökning rörande omfattningen av marköverföring genom fastighetsreglering. Undersökningen har i allt väsentligt genomförts på det sätt som skisserades i en till stämpelskatteutredningen tidigare översänd skrivelse (1979-03-14). Undersökningen redovisas i denna promemoria.

I lantmäteriets löpande redovisning, här främst det centrala ärenderegistret, fördelas fastighetsregleringar allt efter ändamålet med regleringen på följande fyra grupper, nämligen fastighetsregleringar för lantbruks-, bostads-, fritids- och andra ändamål.

Då det gäller fastighetsregleringar för lantbruksändamål har de i följande avsnitt presenterade uppgifterna om överförda arealer hämtats från en av LMV tidigare utförd undersökning

avseende åren 1972-1975 och som redovisats dels i jordförvärvsutredningens betänkande (SOU 1977: 93 sid 50-53), dels i LMVs informationsblad ''Fastighetsavdelningen informerar'' (1978-02-07).

Den nämnda undersökningen lämnar emellertid frågan om den värdemässiga omfattningen obesvarad. Uppgifterna om överförda arealer har därför i den nu redovisade undersökningen kombinerats med en beräkning av genomsnittliga hektarvärden på den överförda arealen. Underlaget för dessa beräkningar har hämtats ur offentlig statistik. Genom dessa beräkningar har erhållits en uppfattning om det totala värdet av den areal som under viss period fastighetsreglerats för lantbruksändamål.

Då det gäller fastighetsregleringen för bostads-, fritids- och övriga ändamål har under våren 1979 genomförts en enkel stickprovsundersökning i Kronobergs, Gävleborgs och Västerbottens län. Stickprovet har omfattat var tionde fastighetsreglering av det nämnda slaget som avslutats under åren 1975-1978. Vid stickprovsundersökningen har, genom närmare studier av förrättningsakterna i fråga, bestämts den överförda markens fördelning på skilda typer av mark (tomtmark, gatumark, industrimark etc) samt de häremot svarande genomsnittliga marknadsvärdena. Vidare har bestämts förvärvens fördelning på förvärv av fysiska respektive juridiska personer samt vissa andra förhållanden. I motsats till fallet med fastighetsregleringar för lantbruksändamål, där värdet av överförd mark beräknats genom studier av allmänt tillgänglig köpeskillingsstatistik, har således i fråga om fastighetsregleringar av det senare behandlade slaget värdet bestämts direkt utifrån faktiskt betalda ersättningar i de undersökta fallen. De från stickprovsundersökningen hämtade uppgifterna har därefter kombinerats med ur LMVs ärenderegister hämtade uppgifter om

den arealmässiga omfattningen av fastighetsregleringar av nämnt slag i de aktuella länen. Sammantaget bedöms detta ge en godtagbar bild av dessa fastighetsregleringar såväl areal- som värdemässigt i de tre undersökta länen.

Slutligen redovisas vissa beräkningar för riket som helhet grundade dels på uppgifter från den nu genomförda stickprovsundersökningen, dels på uppgifter om totalt överförd areal hämtade ur ärenderegistret.

2 Fastighetsregleringar för lantbruksändamål

I den tidigare nämnda undersökningen ingick var tredje fastighetsreglering för lantbruksändamål som avslutats under åren 1972-1975. De siffror som redovisas är emellertid uppräknade så att de anknyter till den totala mängden fastighetsregleringar. Undersökningen i fråga tog sikte enbart på fastighetsregleringar som inneburit utvidgning av fastighet. Omarronderingsföretag, dvs fastighetsregleringar som i huvudsak innebär en omreglering av fastighetsmassan utan vare sig nämnvärd ökning eller minskning av de berörda fastigheterna, lämnades utanför. I vissa fall innebär emellertid en större fastighetsreglering samtidig omarrondering av flera fastigheter och utvidning av en eller flera av fastigheterna. När det gäller sådana blandade fall avgränsades undersökningen av praktiska skäl till att avse bara de fall där fastighet ökats med minst två hektar åker eller tio hektar produktiv skogsmark. När det gäller fastighetsregleringar som enbart inneburit storleksförändring, dvs de ensidiga marköverföringarna, ingår däremot samtliga fastighetsregleringar för lantbruksändamål oavsett arealen.

Under perioden 1972-1975 har genom fastighetsreglering för lantbruksändamål överförts en sammanlagd areal av 416 749 ha,

dvs i genomsnitt något mer än 100 000 ha per år. Fördelningen på år framgår av följande tabell.

	Överförd totalareal ha	Antal överföringar
1972	54 231	1 191
1973	121 216	2 499
1974	113 139	2 127
1975	128 163	2 301
1972-1975	416 749	8 118

Av denna areal har huvuddelen eller 74 procent (307 000 ha) överförts vid ensidiga marköverföringar och återstående 26 procent (110 000 ha) som ökning vid omarrondering.

När det gäller frågan hur stor del av den överförda arealen som förvärvats av fysiska respektive juridiska personer är en uppdelning inte möjlig att göra enbart på grundval av LMVs tidigare insamlade material. En sådan uppdelning har i stället gjorts med stöd av lantbruksstyrelsens meddelanden ''Lantbruksnämndernas verksamhet m m''. Den i dessa meddelanden redovisade fördelningen på fysiska respektive juridiska personers förvärv avser vanliga köp. Då det bedömts som tillräckligt realistiskt har samma fördelning tillämpats i fråga om fastighetsregleringarna. Fördelningen har därvid gjorts med ledning närmast av verksamhetsberättelsen för år 1976. Verksamhetsberättelserna för tidigare år under 1970-talet visar emellertid ungefär samma fördelning.

I medeltal har som ovan redovisats under perioden 1972-1975 ca 104 000 ha/år fastighetsreglerats för lantbruksändamål. Därav har juridiska personer förvärvat cirka 47 500 ha och fysiska personer cirka 56 700 ha. I medeltal under undersökningsperioden 1972-1975 bedöms staten ha förvärvat

cirka 2 800 ha/år. Motsvarande förvärv från make bedöms utgöra cirka 350 ha/år. Om dessa arealer räknas bort återstår 45 000 ha som årligen förvärvats av juridiska personer och 56 000 ha som årligen förvärvats av fysiska personer, alltsammans förvärv för vilka stämpelskatt skulle erlagts om fastighetsregleringarna ersatts av vanliga köp enligt jordabalkens bestämmelser.

För att erhålla en uppfattning om värdet på den sålunda genom fastighetsreglering överförda arealen har utnyttjats Statistiska Centralbyråns (SCB) officiella fastighetsprisstatistik över jord- och skogsbruksfastigheter. Fastighetsprisstatistiken i fråga har under de senaste åren undergått vissa förändringar. Bl a sker sedan något år tillbaka en insamling av köpeskillingsmaterial rörande fastighetsregleringar. Redovisning av prisstatistik för fastighetsregleringar har emellertid skett endast från och med år 1976 (SCBs statistiska meddelanden P 1978: 9.3). Av prisstatistiken framgår att taxeringsvärdet på den överförda marken under 1976 var 44 000 kr som ett genomsnitt per överföring och för riket som helhet.

Med ledning av uppgifterna i statistiken har vidare köpeskillingskoefficienten (K/T) för 1976 beräknats som ett ovägt medelvärde till 3.11 (summa medelvärde köpeskilling/summa medelvärde taxeringsvärde). Tillämpas K/T på medeltaxeringsvärdet erhålls därvid 136 840 kr som den köpeskilling som i medeltal erlades för en ''normal'' marköverföring i riket under 1976. Då de tidigare redovisade uppgifterna om arealer och antal överföringar avser åren 1972-1975 har den ovan redovisade genomsnittliga köpeskillingen 136 840 kr omräknats till respektive år med hjälp av konsumentprisindex (KPI).

Följande tabell erhålls efter omräkning av den genomsnittliga köpeskillingen till respektive år.

	1972	1973	1974	1975	Medeltal
Överförd areal (ha)	54 231	121 216	113 128	128 163	104 187
Antal överföringar	1 191	2 499	2 127	2 301	2 029
Areal/överföring (ha)	45,5	48,5	53,2	55,7	51,3
Omräknad köpeskill	96 361	102 809	113 197	124 302	109 167
Kr/ha	2 118	2 120	2 128	2 232	2 150

I medeltal för perioden 1972-1975 betalades således cirka 109 000 kr för en fastighetsreglering för lantbruksändamål omfattande cirka 51 ha, vilket för riket ger en genomsnittlig köpeskilling på 2 150 kr/ha. Tillämpas det sålunda framräknade hektarvärdet på de tidigare redovisade arealuppgifterna ger detta vid handen att fysiska personer under den berörda perioden 1972-1975 årligen förvärvade mark genom fastighetsreglering för lantbruksändamål (ca 56 000 ha) till ett värde av i runt tal 121 milj kr. Motsvarande förvärv för juridiska personer (ca 45 000 ha) uppgick till 96 milj kr.

3 Fastighetsregleringar för bostads-, fritids- och andra ändamål

Vid den inledningsvis nämnda stickprovsundersökningen samlades för de berörda fallen in följande uppgifter från de av fastighetsbildningsmyndigheten upprättade förrättningsakterna.

Överförd areal

Arealuppgiften har utnyttjats framför allt för att bestämma ersättningen i kr/ha och avser fastighetens nettoökning vid marköverföring. Uppgifter om totalt överförd areal inom länet resp riket har däremot hämtats ur LMVs ärenderegister.

Förvärvarkategori

1 Staten
2 Kommun
3 Annan juridisk person
4 Make
5 Annan fysisk person

Planförhållanden

Redovisning har skett mot bakgrund av bestämmelserna i kommunalskattelagen (5 § 1 mom b och d) angående undantag från stämpelskatteplikt.

Marktyp

1 Tomtmark
2 Gatumark (vägmark)
3 Parkmark
4 Jordbruksmark (även råmark för exploatering)
5 Skogsmark
6 Industrimark
7 Övrig mark

Uppdelningen har skett dels mot bakgrund av de ovan nämnda bestämmelserna i kommunalskattelagen, dels för att säkrare kunna göra uppskattningar av det genomsnittliga marknadsvärdet på den överförda arealen.

Byggnader

Om byggnader funnits på den överförda marken så har detta särskilt angivits. Den del av köpeskillingen som belöper på byggnader har angivits om det framgått av förrättningsakten. I annat fall har byggnadsvärdet skattats med ledning av akten. (Det är dock mera sällan som byggnader av något värde överförs vid fastighetsreglering, framför allt p g a stadgandet i 5 kap 7 § fastighetsbildningslagen).

Ersättning

Ersättningen avser fastighetens arealökning. I något enstaka fall har ersättningen också avsett byggnad, varvid den del av ersättningen som bedömts belöpa på byggnaden frånräknats. I några fall ingår ersättning för växande gröda. Detta har ansetts vara av underordnad betydelse då fastighetsvärdet normalt betingas av andra faktorer.

Inom de tre berörda länen har under perioden 1975-1978 årligen cirka 3 100 ha överförts vid fastighetsreglering för bostads-, fritids- och andra ändamål. Den arealmässiga omfattningen framgår av följande tabell.

År	Inom G, X och AC län totalt överförd areal för bostads-, fritids- och andra ändamål ha
1975	3 172
1976	3 067
1977	2 499
1978	3 818
Medeltal per år	3 139

Tillämpas de ur stickprovsundersökningen beräknade uppgifterna om fördelning på marktyp och motsvarande genomsnittliga ersättningar på de ur ärenderegistret hämtade uppgifterna om årligen överförd areal för de aktuella ändamålen erhålls följande.

Marktyp	% av total areal	Inom G, X o AC län överförd areal ha/år	Kr/ha	Värde totalt 1 000-tal kr
1 Tomtmark	2,6	82	306 400	25 382
2 Gatumark (vägmark)	0,4	12	15 700	188
3 Parkmark	0,3	9	21 100	190
4 Jordbruksmark (råmark)	51,8	1 626	19 400	31 544
5 Skogsmark	31,6	992	4 800	4 762
6 Industrimark	3,3	104	183 600	19 094
7 Övrig mark	10,0	314	30 400	9 546
Summa	100	3 139		90 706

Sammanställningen ger vid handen att den överförda arealen haft ett värde av i runt tal 91 milj. kr.

Fördelas den areal av varje särskild marktyp som under ett år berörts av fastighetsreglering och det värde som denna areal representerar på fysiska resp juridiska personers förvärv erhålls följande resultat (alla marktyper sammanslagna).

Förvärvskategori	Överförd areal ha/år	%	Värde 1 000-tal kr	%
Fysiska personer	910	29	7 891	9
Juridiska personer	2 229	71	82 815	91
Summa	3 139	100	90 706	100

Därav har statens förvärv, makes förvärv från andra maken samt de tidigare nämnda förvärven, vilka berörs i kommunalskattelagens 5 § 1 mom punkterna b och d, följande omfattning.

Förvärvstyp	Överförd areal ha/år	Värde 1 000-tal kr
Statens förvärv	66	15 873
Maka/make-förvärv	försumbart	
Kommunala förvärv (vissa ändamål)	25	2 358
Summa	91	18 231

Frånräknas de nu nämnda förvärven från den totala mängden förvärv för bostads-, fritids- och andra ändamål erhålls följande uppdelning på fysiska resp juridiska personers förvärv.

	Fysiska personer		Juridiska personer	
	Areal ha/år	Värde 1 000-tal kr	Areal ha/år	värde 1 000-tal kr
Total omfattning	910	7 891	2 229	82 815
Avgår:				
Statliga förvärv	-	-	66	15 873
Maka/make-förvärv	försumbart		-	-
Kommunala förvärv (KL 5 § 1 mom b och d)	-	-	25	2 358
Återstår	910	7 891	2 138	64 584

Inom de tre berörda länen överfördes således under perioden 1975-1978 genom fastighetsreglering årligen ca 3 000 ha mark för bostads-, fritids- och andra ändamål till ett sammanlagt värde av drygt 72 milj kr. Av detta avsåg ca 900 ha och nära 8 milj kr överföring till fysisk person medan ca 2 100 ha och närmare 65 milj kr avsåg överföring till juridisk person.

Uppgifterna bör med hänsyn till de använda undersöknings- och beräkningsmetoderna ses som ganska grova mått men bedöms som sådana vara godtagbara.

Det bör sedan bedömas om det är möjligt att med utgångspunkt från uppgifterna för de tre aktuella länen redovisa uppgifter som avser hela riket. De i stickprovet utvalda länens geografiska spridning och förhållandet att samtliga innehåller tätortsregioner med medelstora tätorter (Växjö, Gävle och Umeå) talar för att de är något sånär representativa i de här berörda avseendena. En uppräkning till riksnivå med ledning av uppgifter om den arealmässiga

omfattningen av fastighetsregleringarna enligt LMVs ärenderegister synes därför kunna vara meningsfylld. Det bör emellertid starkt strykas under att de rikssiffror som kan räknas fram på detta sätt blir förenade med betydande osäkerhet. De kanske närmast bör ses som räkneexempel, men torde ändå ge en uppfattning om den sannolika storleksordningen.

Inom riket har årligen ca 43 000 ha överförts vid fastighetsreglering för bostads-, fritids- och andra ändamål. Den arealmässiga omfattningen framgår nedan.

År	Inom riket överförd areal för bostads-, fritids- och andra ändamål ha
1975	44 200
1976	64 800
1977	36 300
1978	26 300
Medeltal per år	42 900

Tillämpas nu de ur stickprovsundersökningen beräknade uppgifterna om fördelning på marktyp m m på de ur ärenderegistret hämtade uppgifterna om överförd areal i riket som helhet erhålls följande sammanställning.

Marktyp	% av total areal	Överförd areal ha/år	Kr/ha	Värde totalt milj kr
1 Tomtmark	2,6	1 115	306 400	341
2 Gatumark (vägmark)	0,4	172	15 700	3
3 Parkmark	0,3	129	21 100	3
4 Jordbruksmark (råmark)	51,8	22 215	19 400	431
5 Skogsmark	31,6	13 552	4 800	65
6 Industrimark	3,3	1 415	183 600	260
7 Övrig mark	10,0	4 289	30 400	130
Summa	100	42 887		1 233

Sammanställningen ger vid handen att fastighetsregleringarna för bostads-, fritids- och andra ändamål årligen haft en värdemässig omfattning av storleksordningen 1 200 milj kr. Stora variationer mellan åren föreligger emellertid som framgår ovan.

Fördelas den areal som under ett år berörts av fastighetsreglering av det angivna slaget och det värde som denna areal representerar på fysiska resp juridiska personers förvärv erhålls följande resultat.

Förvärvskategori	Överförd areal ha/år	Värde milj kr
Fysiska personer	12 437	107
Juridiska personer	30 450	1 126
Summa	42 887	1 233

Därav belöper på statens förvärv m m följande belopp.

Förvärvstyp	Areal ha/år	Värde milj kr
Statens förvärv	901	216
Maka/make-förvärv	försumbart	
Kommunala förvärv (vissa ändamål)	343	32
Summa	1 244	248

Frånräknas dessa förvärv erhålls följande uppdelning på fysiska resp juridiska personers förvärv.

	Fysiska personer		Juridiska personer	
	Areal ha/år	Värde milj kr	Areal ha/år	Värde milj kr
Förvärv	12 437	107	29 206	878

Inom riket överfördes således under perioden 1975-1978 genom fastighetsreglering för bostads-, fritids- och andra ändamål årligen ca 42 000 ha med ett uppskattat värde av omkring 1 miljard kronor. Av detta utgjorde ca 12 000 ha och drygt 100

milj kr överlåtelser till fysisk person och ca 29 000 ha och närmare 900 milj kr överlåtelser till juridisk person.

De här redovisade uppgifterna rörande fastighetsregleringar inom riket kan för perspektivets skull jämföras med tillgängliga uppgifter beträffande köp enligt jordabalkens bestämmelser. Under åren 1976-1978 överläts årligen genom köp jordbruksfastigheter inom landet för en sammanlagd köpeskilling av i storleksordningen 1,5 - 2,5 miljarder kronor. Under samma tid överläts vidare årligen annan fastighet för en sammanlagd köpeskilling av i storleksordningen 20-30 miljarder kronor.

Det är, för att återgå till marköverföringarna genom fastighetsreglering, påfallande att de juridiska personerna har en dominerande andel av förvärven när det gäller bostads-, fritids- och andra ändamål medan fördelningen mellan fysiska och juridiska personer är ganska jämn när det gäller marköverföring för lantbruksändamål. Eftersom undersökningen inte innefattar några uppgifter om vilka olika slag av juridiska personer som svarat för marköverföringarna - bortsett från de redan avräknade förvärv som staten och i vissa speciella fall kommunerna gjort - ger materialet inga utgångspunkter för en analys av orsakerna till de juridiska personernas dominans. Möjligen kan det emellertid förtjäna att påpekas i sammanhanget att kommunala bostadsföretag (stiftelser och aktiebolag) och andra exploatörsföretag självfallet ingår bland de här aktuella juridiska personerna. Markexploatering för bebyggelse är erfarenhetsmässigt ett av de vanligare sammanhang i vilka fastighetsreglering kan ingå som ett led. Hur pass stor del av de här redovisade marköverföringarna som belöper på exploateringsföretagen finns det emellertid inte underlag för att bedöma.

För lantmäteriverket

Olle Millgård

Bo Hansson

Bilaga 2

Tabell som visar närmaste motsvarighet i nu gällande bestämmelser till de olika paragraferna i förslaget till lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (SLIM)

SLIM	SL	
1 §	1 §	första stycket
2 §	2 §	
3 §	30 §	2 mom. första och andra stycket
4 §	3 §	första och andra stycket
5 §	3 §	tredje stycket
6 §	4 §	1)–6) och 8)–10)
7 §	7 §	första stycket
8 §	8 §	1 mom. första stycket och andra stycket första punkten
9 §	8 §	1 mom. andra stycket
10 §	8 §	1 mom. tredje och fjärde stycket
11 §	8 §	2 mom.
12 §	9 §	
13 §	13 §	första och andra stycket
14 §	14 §	1)–4)
15 §	16 §	första stycket
16 §	16 §	andra stycket
17 §	17 §	
18 §	18 §	
19 §	11 §	första stycket
20 §	11 §	tredje stycket 1), 3)–4) och 8)
21 §	11 §	andra stycket
22 §	12 §	första stycket
23 §	30 §	2 mom. tredje stycket a)–c)
24 §	30 §	1 mom. första stycket a)–b) och andra stycket
25 §	32 §	första stycket a)–b) och andra stycket
26 §	33 §	första och andra stycket och 34 §
27 §	36 §	första stycket utom sista punkten
28 §	36 §	tredje stycket

SLIM	SL	
29 §	36 §	fjärde stycket
30 §	37 §	2 mom. första och andra stycket
31 §	37 §	1 mom.
32 §	42 §	1 mom. första stycket b) och d) samt andra stycket
33 §	43 §	första stycket
34 §	44 §	
35 §	45 §	
36 §	47 §	första stycket första och sista punkten samt andra stycket första punkten
37 §	48 § och 49 §	första punkten
38 §	56 §	första och tredje stycket
39 §	38 a §	
40 §	57 §	

Bilaga 3

Tabell som visar föreslagna motsvarigheter m. m. till nu gällande bestämmelser i SL. Under rubriken förslag ingår, förutom utredningens förslag, även punktskatteutredningens förslag till förfaranderegler för stämpelskatt på aktier. Syftet med tabellen är närmast att visa var nuvarande bestämmelser i SL förutsätts komma att återfinnas.

SL		Förslag	
1 §	första stycket	1 §	SLIM[a]
	andra stycket	upphävs	
2 §		2 §	SLIM
3 §	första stycket	4 §	första stycket SLIM
	andra stycket	4 §	andra stycket SLIM
	tredje stycket	5 §	SLIM
4 §	1)–6)	6 §	1)–6) SLIM
	7)		övergångsbestämmelse p 5 SLIM
	8)–10)	6 §	7)–9) SLIM
	11)	upphävs	
5 §		upphävs	
6 §		upphävs	
7 §	första stycket	7 §	SLIM
	andra stycket	upphävs	
8 § 1 mom.			
	första stycket		
	första–tredje punkterna	8 §	första och andra stycket SLIM samt SLIMF[b]
	fjärde punkten	upphävs	
	andra stycket		
	första punkten	8 §	tredje stycket SLIM
	andra–tredje punkterna	9 §	SLIM
	fjärde punkten	8 §	tredje stycket SLIM jfrt första stycket samma paragraf
	tredje stycket		
	första punkten	10 §	första stycket första punkten SLIM
	andra punkten	10 §	tredje stycket SLIM samt SLIMF
	tredje punkten	10 §	första stycket andra punkten SLIM
	fjärde stycket	10 §	andra stycket SLIM

SL		Förslag	
	femte stycket	SLIMF	
2 mom.		11 §	SLIM
9 §		12 §	SLIM
10 §		upphävs	
11 §	första stycket	19 §	SLIM
	andra stycket	21 §	SLIM
	tredje stycket,		
	1)	20 §	1) SLIM
	2)	upphävs	
	3)–4)	20 §	2)–3) SLIM
	5)–7)	upphävs	
	8)	20 §	4) SLIM
12 §	första stycket	22 §	SLIM
	andra och tredje styckena	upphävs	
13 §	första och andra styckena	13 §	SLIM
	tredje stycket	upphävs	
14 §	1)–4)	14 §	1)–4) SLIM
	5)	upphävs	
15 §		upphävs	
16 §	första stycket	15 §	SLIM
	andra stycket	16 §	SLIM
17 §		17 §	SLIM
18 §		18 §	SLIM
19 §		SLAK[c]	
27 §	*första stycket*		
	första och andra punkten	2 kap	(1, 6 §§) LPP[d]
	sista punkten	upphävs	
	andra stycket	2 kap	(8 §) LPP
28 §		upphävd SFS 1982:1015	
29 §		upphävd SFS 1982:1015	
30 § 1 mom.			
	första stycket		
	a)–b)	24 §	SLIM
	c)	4 kap	LPP
	andra stycket	24 §	SLIM
	tredje stycket	4 kap	LPP
2 mom.	första stycket	3 §	andra stycket SLIM
	andra stycket	3 §	första stycket SLIM
	tredje stycket		
	a)–c)	23 §	a)–c) SLIM
	d)	SLAK	
	e)	upphävd SFS 1982:1015	
31 §		SLIMF	
32 §	*första stycket*		
	a)–b)	25 §	a)–b) SLIM
	c)	SLAK	
	d)	upphävd SFS 1982:1015	
	andra stycket	25 §	andra stycket SLIM
	tredje stycket	upphävs	
33 §		26 §	första stycket, första punkten SLIM respektive
		3 kap	LPP
34 §		26 §	första stycket andra och tredje punkten samt andra

SL		Förslag	
			stycket SLIM respektive
		3 kap	LPP
35 §		4 kap	LPP
36 §	*första stycket*		
	första–tredje punkten	27 §	SLIM
	sista punkten	SLIMF	
	andra stycket	5 kap	LPP
	tredje stycket	28 §	SLIM
	fjärde stycket	29 §	SLIM
37 §	1 mom.	31 §	SLIM
2 mom.	första och andra stycket	30 §	SLIM
	tredje stycket	SLIMF, respektive	
		5 kap	(11 §) LPP
38 a §		39 §	SLIM
39–41 §§		7 kap	LPP
41 a–41 b §§		"Lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning"[e]	
42 § 1 mom.			
	första stycket		
	a)	upphävs	
	b)	32 §	första stycket a) SLIM
	c)	upphävs	
	d)	32 §	första stycket b) SLIM
	andra stycket	32 §	andra stycket SLIM
2 mom.–3 mom.		upphävs	
43 §	första stycket	33 §	SLIM
	andra–tredje stycket	upphävs	
44 §		34 §	SLIM
45 §	*första stycket*		
	första punkten	35 §	första stycket SLIM
	andra punkten	upphävs	
	andra och tredje stycket	35 §	andra och tredje stycket SLIM
46 §		8 kap	LPP
47 §	*första stycket*		
	första och tredje punkten	36 §	första stycket SLIM
	andra punkten	SLIM F	
	andra stycket		
	första punkten	36 §	andra och tredje stycket SLIM
	andra punkten	upphävs	
	tredje stycke	5 kap	(12–14 §§) LPP
	fjärde stycket	SLIMF	
48 §		37 §	SLIM
49 §		37 §	SLIM respektive
		1 kap	(7 §) LPP
50 §		upphävs	
51 §		upphävs	
56 §	första stycket	38 §	första stycket SLIM respektive
		9 kap	(4 §) LPP

SL		Förslag	
	andra stycket	"Lag om avgiftssanktioner vid viss konsumtionsbeskattning"	
	tredje stycket	38 §	andra stycket SLIM
	fjärde stycket	upphävs	
57 §		40 §	SLIM

[a] Förslag till lag om stämpelskatt vid inskrivningsmyndighet.
[b] Förslag till tillämpningsförordning till SLIM.
[c] "Lag om stämpelskatt på aktier"
[d] Förslag till lag om punktskatter och prisregleringsavgifter
[e] Skattetilläggsutredningens förslag i SOU 1982:54.

Bilaga 4

Effekterna av i avsnitt 3.2.5 föreslagen beräkningsmetod vid inteckningssanering

Ex. 1		Skatt (vid 1 %)		Skatt (vid 0,4 %)	
		Lag-metod	Schablon-metod	Lag-metod	Schablon-metod
Nya int.					
1)	10 900	100	Skatten på	40	Skatten på
2)	10 900	100	34 700	40	34 700
3)	12 900	120	–	48	–
S:a	34 700	320	340	128	136
Dödade int.					
	32 700	320	320	128	128
Ytterligare skatt		0	20	0	8

Schablonmetoden föranleder extra skatt för sökanden med 20 respektive 8 kr.

Ex. 2					
Nya int.					
10 à	1 000	100	100	100	40
Dödade int.					
	10 000	100	100	40	40
Ytterligare skatt		0	0	60	0

Schablonmetoden föranleder att staten förlorar 60 kr. vid en skattesats på 0,4 %.

Ex. 3					
Nya int.					
1)	33 333	330	Skatten på	132	Skatten på
2)	33 333	330	100 000	132	100 000
3)	33 334	330	–	132	–
S:a	100 000	990	1 000	396	400
Dödade int.					
	100 000	1 000	1 000	400	400
Skatt till godo		10	0	4	0

Nuvarande beräkningssätt ger sökanden 10 respektive 4 kr. till godo som kan utnyttjas vid ytterligare nyinteckning inom ett år. Enligt schablonmetoden uppkommer inte något tillgodohavande.

Statens offentliga utredningar 1983

Kronologisk förteckning

1. Fristående skolor för inte längre skolpliktiga elever. U.
2. Nytt militärt ansvarssystem. Ju.
3. Skatteregler om traktamenten m. m. Fi.
4. Om hälften vore kvinnor. A.
5. Koncession för försäkringsrörelse. Fi.
6. Radon i bostäder. Jo.
7. Ersättning för miljöskador. Ju.
8. Stämpelskatt. Fi.

Statens offentliga utredningar 1983

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Nytt militärt ansvarssystem. [2]
Ersättning för miljöskador. [7]

Finansdepartementet

Skatteregler om traktamenten m. m. [3]
Koncession för försäkringsrörelse. [5]
Stämpelskatt. [8]

Utbildningsdepartementet

Fristående skolor för inte längre skolpliktiga elever. [1]

Jordbruksdepartementet

Radon i bostäder. [6]

Arbetsmarknadsdepartementet

Om hälften vore kvinnor. [4]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.

Liber
AB Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-07315-3
ISSN 0375-250X