

Beskattning av fastighetsregleringsförvärv

Fallstudie

Detta dokument redovisar vilken beskattning som kommer att ske av fastighetsregleringsförvärv. För detta ändamål har använts ett antal autentiska fastighetsregleringsfall. Syftet med dokumentet är att redovisa vilka beräkningar och ställningstaganden som kan bli aktuella när skatten fastställs. Dessa bygger i sin tur på ett deklarerat eller genom intyg uppskattat värde på den egendom som förvärvats genom fastighetsregleringen. Underlaget för skatteberäkningen benämns i studien förvärvsvärde.

I detta dokument redovisas endast beskattning av s.k. fastighetsbildningsförvärv, framförallt s.k. fastighetsregleringsförvärv. Beskattning i dessa fall kommer enligt förslaget ske enligt en ny lag. Köp, byte och gåva, dvs. s.k. jordabalksförvärv, kan också ligga till grund för fastighetsreglering. Dessa kommer dock, enligt Lantmäteriets förslag, att beskattas enligt gällande regler i stämpelskattelagen (SL). Hur sådan beskattning sker redovisas inte i detta dokument.

Genom fastighetsreglering kan överföras mark (med tillbehör) från en fastighet eller samfällighet till en annan sådan enhet. Överföring kan också ske av utrymmen, s.k. 3D-utrymmen. För att i texten i fortsättningen inte behöva skriva mark eller utrymme var gång kommer termen egendom att istället användas, när det inte är uttryckligen enbart mark som menas.

Syftet med redovisningen av alla fallen utom ett är att redovisa hur utfallet i skatt blir. Det fall som inte redovisar ett skatteutfall är istället ett försök till visualisering av hur processen med fastställande av skatt skulle kunna se ut. Det visar vilka mått och steg som en sådan process skulle innebära för beskattningsmyndighet och sakägare efter slutförd förrättning.

En sortering av fallen har skett i fyra kategorier. De tre första kategorierna innebär en uppdelning av fallen baserat på bedömd komplikationsgrad i förhållande till nuvarande procedur för beskattning av lagfarna förvärv för hela fastigheter enligt SL. Där kategori 1 avser ungefär motsvarande komplikationsgrad som enligt dagens SL, kategori 2 större komplikationsgrad och kategori 3 mycket större komplikationsgrad. Den fjärde kategorin avser att illustrera fall när undantag, enligt förslaget till ny lag, är tillämpliga.

I redovisning av beräkningar av värden eller skatt har avrundning skett till närmaste tusental kr (tkr). Det kan därför förekomma summeringsfel som beror på denna avrundning.

Det kan förekomma att fastigheter i förrättningar varit föremål för flera åtgärder. I synnerhet av intresse är när detta innebär att flera förvärv har skett som berör samma område/egendom. Det kan hända i förrättningar där en fastighetsreglering efterföljts av en klyvning eller där en klyvning efterföljts av en fastighetsreglering. I denna bilaga redovisas fall där fastighetsreglering efterföljs av klyvning. I bilagan avseende fallstudie av klyvning redovisas fall där klyvning efterföljs av fastighetsreglering.

Både förvärvare och överlåtare är (solidariskt) ansvariga för skatt pga. ett fastighetsregleringsförvärv. I förhållande till överlåtaren svarar dock förvärvaren för skatt för förvärvet. För enkelhets skull har i samtliga redovisade fall förutsatts att förvärvarna betalat skatt, i förhållande till ägarandel i mottagande fastighet.

I SL finns en regel om att den lägsta skatt som tas ut är 50 kronor. I detta dokument har valts att bortse från detta. När det i dokumentet anges att ingen skatt tas ut, eller att skatten är noll, menas således att det är det lägsta belopp som skatten omfattar som tas ut.

Ia. Två berörda fastigheter, överföring av en hel fastighet

Hela fastigheten N K 9 överförs till N K 15. Likviden som, efter överenskommelse, beslutas betalas är 140 mnkr.

N K 15 har innan regleringen en areal om 1695 m² och efter 7052 m². Den ägs av D R AB och har (innan regleringen) ett taxeringsvärde om 23 140 tkr, typkod 321 (hyreshusenhet, bostäder och lokaler).

N K 9 har innan regleringen en areal om 5357 och efter 0 m². Den ägs av M Ö AB och har (innan regleringen) ett taxeringsvärde om 119 mnkr, typkod 325 (hyreshusenhet, lokaler).

Bägge fastigheterna omfattas av samma detaljplan, en stadsplan från 1960. Fastighetsbildningen sker i överensstämmelse med denna. Bägge fastigheterna överensstämde också innan med planen, såväl till utformning som ändamål.

Åtgärden bedöms inte innebära någon förbättring av fastighetsindelningen.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Först måste vilket/vilka förvärv som fastighetsregleringen inneburit klargöras och vem/vilka som gjort det/dem. Det innebär inget särskilt problem här. Ett förvärv har skett. Det är ägaren till N K 15, D R AB, som gjort det.

Sedan så måste undersökas om förvärvet kan omfattas av något av undantagen. Så bedöms inte vara fallet.

Det tredje steget blir att bestämma förvärvsvärdet. Här kan man tänka sig olika möjliga sätt. Det kan tänkas att det i intyg eller deklARATION anges att förvärvsvärdet är detsamma som anges i överenskommelsen och ersättningsbeslutet, 140 mnkr, med avdrag av 350 tkr, eftersom det är en juridisk person som omfattas av skatteplikt som gjort förvärvet, dvs. 139 650 tkr. Om denna uppgift godtas kan en skatteberäkning ske med det beloppet som underlag.

Skatten blir då för ägaren till N K 15:

$$139\,650 \text{ tkr} * 0,0425 = 5\,935 \text{ tkr.}$$

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle underlagen för skatt enligt förutsättningarna ovan vara 140 mnkr. Det skulle innebära skatteuttag om 5 950 tkr.

Kommentar:

Det kan väl direkt sägas att detta är ett typexempel på ett fall som förklarar och motiverar införandet av en skatt för fastighetsreglering. Fastighetsbildningens övervägande syfte är uppenbarligen att undvika en stämpelskatt på nästan 6 mnkr. Den överenskomna likviden överstiger taxeringsvärdet och därmed finns lite eller inget, ur skattehänseende, för förvärvaren, att vinna på att genomföra åtgärden som ett fastighetsregleringsförvärv. Annorlunda hade det kanske varit om likviden understigit taxeringsvärdet för den förvärvade fastigheten. Då hade det kanske funnits incitament för förvärvaren att

göra ett fastighetsregleringsförvärv i alla fall, även om ”vinsten på stämpelskatten” naturligtvis blivit väsentligt mindre än enligt dagens system. Om däremot likviden varit så låg att den understigit 85 % av taxeringsvärdet på den förvärvade fastigheten kanske man åter kommit i ett läge att det, ur skattehänseende, varit gynnsammare för sökanden att genomföra förvärvet som ett köp med lagfartsansökan. Detta i så fall med avsikt och hopp om att beskattningsmyndigheten skulle godta ett återopande av undantaget i SL för gåva mot vederlag.

Om det hade varit så att den överenskomna likviden varit lägre, kanske i nivå med taxeringsvärdet för den förvärvade fastigheten, hade det naturligtvis kunnat sättas ifråga om den varit att anse som representativ för marknadsvärdet. I ett sådant fall hade det kanske funnits anledning för beskattningsmyndigheten att ställa krav på bestyrkande av angivet förvärvsvärde genom ett intyg av en sakkunnig värderare.

Hur det än är med riskerna för de olika sätt att försöka nedbringa skatten som angivits ovan, kan det ändå konstateras att den huvudsakliga vinsten för en förvärvare att genomföra, säkerställa, förvärvet av en värdefull fastighet genom fastighetsregleringsförvärv, istället för genom köp och lagfart, får anses eliminerad genom förslaget. Detta förstärks av att en förvärvare av en fastighet också i kalkylen måste ta med kostnader och tid för att genomföra en sådan förrättning. Det är därmed mer än en förhoppning att förslaget kommer att medföra att problemet med ”stämpelskatteförrättningar” kommer att bli löst.

Fallet redovisar också en situation där bedöms som möjligt att använda beslutad likvid i förrättningen som underlag värderingen. På så sätt uppstår en möjlighet att också göra en inbesparing av kostnaden för en sakkunnig värderare. Det allra troligaste är dock att valet blir att genomföra förvärvet inte som en fastighetsreglering, utan som ett köp med efterföljande lagfartsansökan. Skatten skulle i det fallet bli:

$$140 \text{ mnkr} * 0,0425 = 5 \text{ 950 tkr.}$$

I b. Två berörda fastigheter, överföring av ett område

Ett obebyggt område om 494 m² överförs från N S 2 till N S 14. Likviden som, efter överenskommelse, beslutas betalas är 560 tkr.

N S 2 har innan regleringen en areal om 6338 m² och efter 5844 m². Den ägs av P B AB och har (innan regleringen) ett taxeringsvärde om 6723 tkr, typkod 432 (industrienhet, lager). Förändringen av taxeringsvärdet N S 2 pga. överföringen bedöms vara 440 tkr.

N S 14 har innan regleringen en areal om 9841 och efter 10 335 m². Den ägs av F-AB S och har (innan regleringen) ett taxeringsvärde om 33 760 tkr, typkod 325 (hyreshusenhet, lokaler). Någon förändring av taxeringsvärdet för N S 14 pga. överföringen bedöms inte ske. (Taxeringsvärdet för mark för hyreshusenhet sätts i förhållande till byggrätten och den ändras inte genom åtgärden).

Bägge fastigheterna omfattas av samma detaljplan, en stadsplan från 1960. Fastighetsbildningen sker i överensstämmelse med denna. Bägge fastigheterna överensstämde också innan med planen, såväl till utformning som ändamål. Byggrätten för de fastigheter som berörs av fastighetsregleringen är i planen inte angiven på ett sätt som gör den proportionell mot fastighetsarealen.

Åtgärden bedöms inte innebära någon förbättring av fastighetsindelningen.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Först måste vilket/vilka förvärv som fastighetsregleringen inneburit klargöras och vem/vilka som gjort det/dem. Det innebär inget särskilt problem här. Ett förvärv har skett. Det är ägaren till N S 14, F-AB S, som gjort det.

Sedan så måste undersökas om förvärvet kan omfattas av något av undantagen. Så bedöms inte vara fallet.

Det tredje steget blir att bestämma förvärvsvärdet. Här kan man tänka sig olika möjliga sätt. Det kan tänkas att det i intyg eller deklaration anges att förvärvsvärdet är detsamma som anges i överenskommelsen och ersättningsbeslutet, 560 tkr, med avdrag av 350 tkr, dvs. 210 tkr. Om denna uppgift godtas kan en skatteberäkning ske med det beloppet som underlag.

Skatten blir då för ägaren till N S 14:

$$210 \text{ tkr} * 0,0425 = 9 \text{ tkr.}$$

En annan möjlighet är att det deklarerats ett förvärvsvärde som utgör en bedömning av värdeminskningen för N S 2, med en reduktion av 350 tkr. Här finns flera, eller rent av många, olika möjliga lösningar. Ett sätt att göra det är att räkna upp bedömd taxeringsvärdeminskning för N S 2 med ett index, låt säga 2,0 och sedan göra reduktionen. Bedömd värdeminskning blir då $2,0 * 440 = 880$ tkr. Om denna uppgift godtas blir skatten då för ägaren till N S 14:

$(880 - 350) * 0,0425 = 23$ tkr.

Det troligaste är nog ändå att deklarerat förvärvsvärde kommer att grundas på beloppet i ersättningsbeslutet.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle underlagen för skatt enligt förutsättningarna ovan vara 560 tkr resp. 880 tkr. Det skulle innebära skatteuttag om 24 tkr resp. 37 tkr.

Kommentar:

Fallet tydliggör att det kan finnas flera olika sätt att bestämma förvärvsvärdet, i synnerhet när det gäller förvärv av fastighetsdelar. Om förvärvsvärdet baseras på betald ersättning blir skatten 9 tkr och om det baseras på en bedömning av värdeminskningen för N S 2, bedömd som en uppräknig av taxeringsvärdeförändringen, blir skatten 23 tkr. Detta under förutsättning av förekomst av en skattereduktion.

Att användning skett av skattesatsen 4,25 % (0,0425) och skattereduktion 350 tkr beror på att mottagande (och ”betalande”) fastighet ägs av en juridisk person av en typ som inte omfattas av undantagen enligt 8 § SL.

I c. Tre berörda fastigheter, överföring av två områden

Ett obebyggt område om 400 m² överförs från N H 1:18 till N H 1:34. Likviden som, efter överenskommelse, beslutas betalas är 260 tkr.

I samma förrättning överförs också ett obebyggt område om 190 m² från N H 1:18 till N H 1:52. Samtidigt upphävs också ett gångservitut på N H 1:52 som gällt till förmån för N H 1:18. Likviden som, efter överenskommelse, beslutas betalas är 120 tkr.

N H 1:18 har innan regleringen en areal om 3729 m² och efter 3139 m². Den ägs av K S och har (innan regleringen) ett taxeringsvärde om 2997 tkr, typkod 220 (bebyggd småhusenhet). Förändringen av taxeringsvärdet för fastigheten genom de två markavståendena bedöms vara 176 tkr, varav 120 tkr beror på avståndet till N H 1:34 och 56 tkr beror på avståndet till N H 1:52.

N H 1:34 har innan regleringen en areal om 1950 m² och efter 2350 m². Den ägs av L E och har (innan regleringen) ett taxeringsvärde om 2567 tkr, typkod 220 (bebyggd småhusenhet).

N H 1:52 har innan regleringen en areal om 2323 m² och efter 2513 m². Den ägs av M L, 2/3, och A-L L, 1/3. och har (innan regleringen) ett taxeringsvärde om 2378 tkr, typkod 220 (bebyggd småhusenhet).

Vid tiden för fastighetsbildningen/förvärven fanns ingen detaljplan för området.

Marköverföringarna bedöms inte innebära någon förbättring av fastighetsindelningen, detta vare sig förvärven ses enskilt eller sammantaget.

Upphävandet av servitutet bedöms inte ha något nödvändigt funktionellt samband med överföringen av marken.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Det har gjorts två förvärv i förrättningen. Inget undantag är tillämpligt.

Ett förvärv har gjorts av ägaren till N H 1:34 för vilket betalats 260 tkr. I in-tyget anges ett förvärvsvärde som överensstämmer med beslutad likvid. Eftersom denna är betydligt lägre än reduktionen på 1 mnkr så blir skatten 0 kr. Detsamma gäller om en med index uppräknad taxeringsvärdeförändring (för N H 1:18) skulle ligga till grund, t.ex. $2,0 * 176 = 352$ tkr.

Det andra förvärvet har gjorts av ägarna till N H 1:52. Här har det också förekommit ett servitutsupphävande där de två berörda fastigheterna är involverade. Om servitutsupphävandet haft någon värdepåverkande betydelse så har det verkat i sänkande riktning. Skatteberäkningen i det här fallet blir lite utvidgade genom att det är två delägare till den mottagande fastigheten, och därmed två förvärvare. Det innebär att framräknat förvärvsvärde måste delas upp och det gäller såväl framräknad värdeminskning som reduktionen. Om bedömd taxeringsvärdeminskning uppräknad med ett index återigen används och godtas som mått så kan värdeminskningen bli t.ex. $2,0 * 56 = 112$ tkr. Det beloppet ska sedan fördelas efter ägarandelarna 2/3 och 1/3. En

fördelning av reduktionen får sedan ske på samma sätt. Resultatet av detta blir även i detta fall att skatten blir 0 kr.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle förvärvsvärdet för förvärvet som gjorts av ägaren till N H 1:34 vara 260 tkr, alternativt 352 tkr. Med största sannolikhet skulle beloppet 260 tkr ha valts. Det innebär en skatt på ca 4 tkr.

Förvärvsvärde, utan skattereduktion, för ägarna till N H 1:52 blir 75 tkr resp. 37 tkr. Det innebär skatt som ligger strax över resp. under 1 tkr för resp. delägare.

Kommentar:

Exemplet visar på konsekvenserna av att en åtgärd avseende en rättighet, ett servitut, förekommit i samma förrättning som överföring av egendom. Det får som resultatet i detta fall att det blir svårt att hänvisa till betald likvid som underlag för bestämning av förvärvsvärdet.

Här visas också betydelsen av den skattereduktion som vi föreslår. Det kan antas att det stora flertalet av fastighetsregleringsförvärv, i alla fall de som avser fastighetsdelar, kommer att befrias från skatt genom förekomsten av denna skattereduktion. Utan reduktionen hade ett skatteuttag gjorts på 260 tkr resp. 112 tkr. Då förvärvarna är fysiska personer, blir skattesatsen 1,5 %, och därmed skulle skatteintäkterna bli $0,015 * 260 = 4$ tkr resp. $0,015 * 112$ tkr = 2 tkr. Det är alltså ganska begränsade intäkter som går förlorade genom förekomst av en reduktion med den storlek vi föreslår. Dessutom kan med hänsyn tagen till kostnaderna för förfarandet, (värdering, administration etc.), såväl det samhällsekonomiska som ”företagsekonomiska” utbytet sättas ifråga, utan förekomst av en reduktion.

2a Två berörda fastigheter, upplåtelse av servitut, överföring av ett område

Förrättningen innebär att ett servitut upplåts för en gc-väg inkl. belysningsanläggning för O O 7:50 på O V 2. Samtidigt överförs också ett område om 185 m² från O O 7:50 till O V 2. Ersättning som ska betalas beslutas i förrättningen av lantmäterimyndigheten efter värdering, s.k. officialvärdering, då ägarna till de två berörda fastigheterna inte kunnat träffa en överenskommelse om detta. Enligt ersättningsbeslutet ska ägaren till O O 7:50, kommunen, betala 1 267 778 kr. till ägaren till O V 2, Cb Vk AB. Utöver detta ska ränta enligt 5 § räntelagen betalas på beloppet enligt ett i beslutet angivet sätt, (som inte här återges i detalj). Ersättningen ska betalas är i sin helhet fastighetsanknuten.

Enligt lantmäterimyndighetens värderingsutredning i förrättningsakten så ska ägaren till O O 7:50, kommunen, betala 1 434 445 kr. till ägaren till O V 2, Cb Vk AB, för servitutsupplåtelsen, medan ägaren till O V 2 å andra sidan ska betala 166 667 kr. till ägaren till O O 7:50 för överförd mark. lantmäterimyndigheten har i ersättningsbeslutet gjort en avräkning, dvs. i det här fallet en ”kvittning”, och redovisar där att ägaren till O O 7:50, kommunen, betala 1 267 778 kr. till ägaren till O V 2, Cb Vk AB. Också den ersättning som ägaren till O V 2 skulle betalat om det inte varit så att servitutet för O O 7:50 upplåtits är i sin helhet fastighetsanknuten.

O O 7:50 är en fastighet som bedöms till allra största delen (i areal) bestå av mark som i detaljplan är redovisad som allmän plats, med kommunen som huvudman. Dess ägare är också kommunen. I fastighetsregistret redovisas en mycket stor areal för fastigheten, men den kan antas vara osäker. Den har taxerats genom uppdelning i flera taxeringsenheter (bl.a. flera s.k. specialenheter för olika allmänna ändamål). Trots den stora arealen har den ändå ett sammantaget mycket lågt taxeringsvärde. Den arealmässigt största taxeringsenheten bedöms utgöras av en industrienhet, övrig mark (gatu- och parkmark), typkod 498. Om det sker någon förändring av taxeringsvärdet för fastigheten, sammantaget eller isolerat genom avståendet av mark, är svårt att bedöma, men här antas att så inte sker.

O V 2 är en fastighet som är bebyggd med ett s.k. storhus, dvs. en byggnad innehållande olika typer av kommersiella lokaler och viss andel bostäder. Dess areal innan fastighetsregleringen är 3018 m² och efter 3203 m². Det område som tillförs fastigheten är obebyggt, men inom det finns stentrappor och rabatter m.m. Dessa har innan fastighetsregleringen ägts och förvaltats av kommunen, men detta ansvar ska nu övergå till ägaren till O V 2. Fastigheten ägs av Cb Vk AB och har (innan regleringen) ett taxeringsvärde om 13 094 tkr, typkod 321 (hyreshusenhet, bostäder och lokaler). Någon förändring av taxeringsvärdet bedöms inte ske genom överföringen. Detta eftersom taxeringsvärdet för hyreshusenheter i huvudsak är beroende av byggrätten, och den förändras inte genom åtgärden.

Det med servitut upplåtna området är i gällande detaljplan från 2013 redovisat som ett markreservat avsett för en allmän gc-väg, ett s.k. x-område,

medan den överförda egendomen i planen är redovisad som kvartersmark för enskilt bebyggande, för bostäder, handel, kontor m.m. Det område som berörs av överföringen omfattas i sin helhet av prickmark, dvs. får inte byggas, och omfattas dessutom av skyddsbestämmelse för befintliga ekar. Fastighetsbildningen kan anses medföra ett genomförande av detaljplanen, och ske i överensstämmelse med den. Samtidigt kan inte sägas att utformningen för O O V 2 innan regleringen är sådan att den står i strid mot planen.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Kommunen har i förrättningen beslutats betala ersättning, men den gäller inte för förvärv av egendom. Den är därmed inte skattepliktig enligt SL.

Däremot har ägaren till O V 2 gjort ett förvärv. Fast det så att säga ligger dolt genom att förvärvaren inte betalt någon ersättning. Bedömd värdeminskning för avstående fastighet ska användas som underlag för detta förvärvsvärde. Inget undantag är tillämpligt. Däremot ska en reduktion göras. Förvärvaren är ett bolag, en juridisk person. Därför är reduktionens storlek 350 tkr.

Den värdepåverkan för O O 7:50, som markavståndet innebär, ska bestämmas och utgöra underlag för förvärvsvärdet. Lantmäterimyndigheten har i förrättningen angivit storleken på den likvid som skulle betalats, om någon ”kvittning” inte skett, till 166 667 kr. Detta är en vinstdelningssituation, vilket innebär att detta belopp måste vara större än värdeminskningen för O O 7:50.

Sammantaget innebär detta att skatten blir 0. Reduktionen är större än förvärvsvärdet i detta fall.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion utgör värdeminskningen för O O 7:50, vad den än är och så länge den är större än 0, underlag för skatt. Ovan har konstaterats att storleken på den likvid som skulle betalats, om någon ”kvittning” inte skett, skulle ha varit 166 667 kr. Om detta belopp deklarerats som förvärvsvärde så blir skatten:

$$0,0425 * 166\ 667 = 7\ \text{tkr.}$$

Det har ovan konstaterats att likviden tillkommit efter vinstdelning och att värdeminskningen för O O 7:50 sannolikt är mindre. Om det i deklARATIONEN kan visas en utredning som redovisar ett lägre värde som förvärvsvärde, så är det värdet som ska utgöra underlag för beskattning.

Kommentar:

Det finns en del att kommentera här.

I detta fall gick det genom en noggrann och initierad studie av lantmäterimyndighetens värderingsutredning i akten att ”extrahera” ett belopp vilket förvärvsvärdeunderlaget inte kunde överstiga. Hade ersättningen som kommunen betalade i förrättningen fastställts efter överenskommelse mellan

parterna hade detta inte varit möjligt. Då hade en värdering (av värdeminskningen för O O 7:50) blivit nödvändig. Vilket hade kunnat vara en grannliga uppgift.

En tredje sak att kommentera är det faktum att det är tänkbart att, om någon "kvittning" inte hade skett så hade, ett ersättningsbeslut enligt vilket ägaren till O V 2 skulle betala, också kunnat innehålla bestämmelser om att ränta skulle utgå på visst sätt. Sådana bestämmelser utgör en komplicerande faktor i det fall betald likvid önskas användas som mått på förvärvsvärdet. Detta utan att tillföra någon avgörande höjning av skattegrundande belopp, i den absoluta merparten av fallen. Det borde därför kunna godtas att i intyg ange beslutat belopp exkl. ränta som mått på förvärvsvärdet.

2b Två berörda fastigheter, upplåtelse av servitut, byte av tre områden

Förrättningen berör två fastigheter, T Ka 9 och 10, och innebär överföring av tre områden samt att ett servitut upplåts för en tillfartsväg. T Ka 9 tillförs ett område om 2 333 m² och avstår två områden om tillsammans 1 263 m², vilket innebär en ökning av arealen med 1070 m². (För T Ka 10 gäller givetvis vice versa). Överföringen innebär således ett utbyte av ägor. Dessutom bildas ett servitut för T Ka 10, på T Ka 9, för en tillfartsväg.

Enligt en till ansökan fogad överenskommelse tecknad av ägarna till fastigheterna ska en ersättning om 300 kr/ m² betalas ”för mellanskillnad av arealen”. Enligt ersättningsbeslutet i förrättningen ska ägaren till T Ka 9, Tb AB, betala 321 tkr till ägaren till T Ka 10, T K AB.

T Ka 9 är en fastighet som är bebyggd med ett flerbostadshus, dvs. en byggnad innehållande bostadslägenheter. Dess areal innan fastighetsregleringen är 9 491 m² och efter 10 561 m². Det område som tillförs fastigheten är obebyggt, men innehåller enligt (en ny) gällande detaljplan byggrätt för tillbyggnad av flerbostadshuset (se mer nedan). Fastigheten är taxerad som hyreshusenhet, bostäder, (typkod 321). Den del av taxeringsvärdet som avser marken uppgår innan regleringen till 8 100 tkr. Genom regleringen tillförs fastigheten byggrätt om uppskattningsvis 1 500 m² BTA. Genom tillämpning av den algoritm som gäller för beräkning av taxeringsvärde för (mark för) hyreshusenheter, bostäder, så bedöms fastighetens taxeringsvärde öka med 2 700 tkr. (Algoritmen är så konstruerad att markvärdet beräknas som 1 800 kr per 1 m² BTA byggrätt.) Den mark som tillförs fastigheten och som inte innehåller byggrätt är försedd med s.k. prickmark i detaljplanen. Dvs. den får inte byggas alls. Tillförandet av denna mark liksom bildandet av det belastande servitutet bedöms inte påverka fastighetens taxeringsvärde. Inte heller avståendet av mark till T Ka 10 bedöms isolerat innebära någon taxeringsvärdeförändring för T Ka 9, se mera nedan.

T Ka 10 är också en flerbostadsfastighet av samma taxeringstyp som T Ka 9. Dess areal minskar genom regleringen från 4 869 m² till 3 799 m². Den mark som tillförs fastigheten är i sin helhet också ”prickad” och den tillsammans med det bildade servitutet bedöms inte påverka (öka) fastighetens taxeringsvärde. När det gäller den mark som avstås (och innehåller byggrätt) så kan naturligtvis hävdas att avståendet av denna kommer att innebära en taxeringsvärdeminskning, motsvarande ökningen för T Ka 9. Men det kan också anföras att byggrätten är så lokaliserad att den endast kan utnyttjas som en tillbyggnad av flerbostadshuset på T Ka 9. (Syftet med framtagandet av den nya detaljplanen var i själva verket att möjliggöra en tillbyggnad av flerbostadshuset på T Ka 9.) Det innebär i så fall att förrättningen bedöms innebära att taxeringsvärdet för T Ka 10, inte förändras. En kontrollberäkning av det gällande (mark)taxeringsvärdet för fastigheten visar också att det står i direkt förhållande till en bedömd storlek (i BTA) för den existerande byggnaden på fastigheten, dvs. att hänsyn inte tagits till tillkommande byggrätt i den (nya) detaljplanen. Taxeringsvärdet för marken är för fastigheten 4000 tkr.

Servitutet som bildats bedöms i det här fallet inte ha varit nödvändigt för att kunna genomföra marköverföringarna. Behovet av detta har funnits redan tidigare och bekräftats genom den nya detaljplanen. Detta behov har inget samband med eller uppkommit genom att T Ka 10 tillförts eller avstått viss mark.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Det som skett i förrättningen är att det skett ett byte av ägor. Vårt förslag innehåller emellertid ingen motsvarighet till den regel om skattläggning av byten som finns i nuvarande SL. Ägaren till T Ka 9 ska därmed beskattas för förvärv av ett område från T Ka 10, medan ägaren till T Ka 10 ska beskattas för förvärv av två områden från T Ka 9. Det har således skett två förvärv i förrättningen.

Det innebär att ägaren till T Ka 9 ska deklarerera värdeminskningen för T Ka 10 genom avståendet av ett område, och utan att beakta värdeökningen som uppstått (för T Ka 10) genom att fastigheten erhållit två områden och ett servitut.

Ägaren till T Ka 10 ska deklarerera värdeminskningen för T Ka 9 som uppstår genom att den fastigheten avstår två områden. Detta utan att beakta den värdeförändring som fastigheten genomgår genom att fastigheten tillförs ett område, och att servitut upplåts på den.

Av vad som framgår ovan så bedöms överföringarna inte innebära några minskningar av taxeringsvärden för avstående fastigheter. Det är dock inte sannolikt att detsamma gäller marknadsvärdena. Det får antas att avståendena av mark innebär värdeminskningar, även om taxeringsvärdealgoritmen inte kan detektera dessa. Dessa får istället visas genom intyg eller liknande av sakkunnig. Hur detta ska ske i detta fall kan inte ges ett entydigt svar på i detta fall. Ett sätt skulle kunna vara att använda samma metod som ofta används för att bedöma ersättning för intrång på hyreshusfastigheter, nämligen en bedömning av förlusten av mark för parkeringsplatser och kapitaliserade hyresintäkter för det. Ett annat sätt skulle kunna vara att, något oegentligt, använda ett liknande marginalvärderesonemang som används för intrång på småhustomter. Den metoden innebär ett antagande att marknadsvärdeminskningen för fastigheten utgörs av ett marginalvärde. Detta marginalvärde är framräknat genom att avstådda kvadratmeter multipliceras med ett kvadratmetermarginalvärde. Det värdet är i sin tur framräknat genom att ett kvadratmetergenomsnittsvärde för tomtmarken multiplicerats med en procentsats. Denna procentsats utgörs av ett antagande av storleken på proportion mellan kvadratmetermarginalvärdet och kvadratmetergenomsnittsvärdet. I rättspraxis har denna proportion ofta ansetts vara kring 30 %.

T Ka 9 har innan regleringen en areal på 9 491 m². Dess markvärde antas vara marktaxeringsvärdet multiplicerat med ett index 2,0, dvs. $2,0 * 8\ 100\ \text{tkr} = 16\ 200\ \text{tkr}$. Det innebär ett genomsnittligt värde på $16\ 200\ \text{tkr} / 9\ 491 = 1\ 707\ \text{kr} / \text{m}^2$. Vilket i sin tur innebär ett marginellt värde på $0,3 * 1\ 707 = 512\ \text{kr} / \text{m}^2$. Detta värde multiplicerat med avstådd areal ger

värde­minskningen, dvs.: $512 * 1\,263 = 647$ tkr. Om denna uppgift godtas blir skatten då för ägaren till T Ka 10:

$$(647 - 350) * 0,0425 = 13 \text{ tkr.}$$

Skatten för ägaren till T Ka 9 beräknas på analogt sätt. T Ka 10 har innan regleringen en areal på $4\,869 \text{ m}^2$. Dess markvärde antas vara marktaxeringsvärdet multiplicerat med ett index 2,0, dvs. $2,0 * 4\,000 \text{ tkr} = 8\,000 \text{ tkr}$. Det innebär ett genomsnittligt värde på $8\,000 \text{ tkr} / 4\,869 = 1\,643 \text{ kr} / \text{m}^2$. Vilket i sin tur innebär ett marginellt värde på $0,3 * 1\,643 = 493 \text{ kr} / \text{m}^2$. Detta värde multiplicerat med avstådd areal ger värde­minskningen, dvs.: $493 * 2\,333 = 1\,150 \text{ tkr}$. Om denna uppgift godtas blir skatten då för ägaren till T Ka 9:

$$(1150 - 350) * 0,0425 = 34 \text{ tkr.}$$

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle förvärvsvärdet för förvärvet som gjorts av ägaren till T Ka 9 vara $1\,150 \text{ tkr}$. Det medför en skatt på 49 tkr .

Förvärvsvärde, utan skattereduktion, för ägaren till T Ka 10 blir 647 tkr . Det innebär en skatt på 27 tkr .

Skatteuttag om undantag tillämpliga

Det finns i 6 § p. 2 SL ett undantag för förvärv genom byte om det sker för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning. Detta gäller för byte enligt 4 kap. jordabalken (JB), dvs. för s.k. jordabalksförvärv. Något motsvarande undantag föreslår vi inte för fastighetsregleringsförvärv. Om ett markbyte genomförs genom en fastighetsreglering så behöver parterna således träffa ett bytesavtal enligt JB för att på så sätt komma i åtnjutande av detta undantag. Det har i tillämpningen hittills varit väldigt ovanligt med att bytesavtal enligt JB utgjort grund för beslut om fastighetsreglering. Det kan tänkas att det kan komma att bli en ändring om Lantmäteriets förslag genomförs. Denna studie behandlar dock, som sagt, inte beskattning av jordabalksförvärv, utan enbart fastighetsbildningsförvärv. Det förutsätts därför här att fastighetsägarna träffat överenskommelse om markbytet inom ramen för förrättningen, precis som skedde i den förrättning detta fall bygger på. Det är ett antagande som gäller också för alla andra fall i studien.

Kommentar:

Fallet exemplifierar situationen och metodiken när två fastigheter byter mark med varandra. Den ersättning som då betalas kan sägas vara en mellanskillnad. En sådan ersättning kan aldrig bli aktuell att använda som en indikator för förvärvsvärde. Ett byte av egendom ska alltså prövas för skatt som två förvärv. Ägare till vardera mottagande fastighet ska betala skatt för den värde­minskning som avstående fastighet orsakas. Värdepåverkan av att fastigheten också tillförs egendom ska inte beaktas och inte heller servituts- eller rättighetsåtgärd som inte har ett nödvändigt funktionellt samband med överföringen.

2c Tre berörda fastigheter, upplåtelse av servitut, överföring resp. byte av fyra områden

Förrättningen berör tre fastigheter, T K 8, 9 och 10, och innebär överföring av fyra områden samt att ett servitut upplåts för en tillfartsväg. Från T K 9 överförs ett område om 380 m² till T K 8. T K 9 tillförs ett område om 2 333 m² från T K 10 och avstår två områden om tillsammans 1 263 m² till sistnämnda fastighet, vilket innebär en ökning av arealen med 1070 m². (För T K 10 gäller givetvis vice versa). För T K 9 och T K 10 sker således ett utbyte av ägor. Dessutom bildas ett servitut för T K 10, på T K 9, för en tillfartsväg.

Enligt en till ansökan fogad överenskommelse tecknad av ägarna till fastigheterna ska en ersättning om 300 kr/ m² betalas ”för mellanskillnad av arealen”.

De tre fastigheterna omfattas av en detaljplan som fått laga kraft 2018. Alla tre fastigheterna får enligt detaljplanen användas för bostadsändamål. T K 8 får enligt planen bebyggas med högst 200 m² BYA i en våning. Vind får dock inredas. Byggrätten är lokaliserad i en ruta kring befintlig byggnad. T K 9 och T K 10 får bebyggas i en till tre våningar inom olika områden. Dessa byggrätter är lokaliserade tillsammans inom ett sammanhängande område vardera för resp. fastighet. (Se dock nedan beträffande marken som tillförs T K 9.) Vind får inte inredas.

Avräkningen i förrättningens ersättningsbeslut ser ut så här:

| Betalare | Fastighet, andel | Betalar (kr) | Mottagare |
|----------|------------------|--------------|-----------|
| U S | T K 8, ½ | 57 tkr | T K AB |
| G E S | T K 8, ½ | 57 tkr | T K AB |
| Tb AB | T K 9 | 207 tkr | T K AB |

T K 8 är en fastighet som är bebyggd med ett enbostadshus. Dess areal innan fastighetsregleringen är 805 m² och efter 1185 m². Det område som tillförs fastigheten är obebyggt, men är etablerat som trädgårdstomt, synbarligen hävdad som en sådan tillsammans med trädgårdstomten inom fastigheten, i dess utformning innan regleringen. Fastigheten är taxerad som småhusenhet, bostäder, (typkod 220). Taxeringsvärdet (innan regleringen) är 3649 tkr, fördelat på 1240 tkr för marken och 2409 tkr för byggnaden. Den mark som tillförs fastigheten innehåller en smal remsa byggrätt, lokaliserad så att den utgör en sammanhängande yta tillsammans med byggrätten på fastigheten i befintlig utformning. Resten av den tillförda marken är försedd med s.k. prickmark i detaljplanen. Dvs. den får inte bebyggas. Enligt riktvärdeangivelserna, för värdeområdet som fastigheten ligger inom, så är normaltomtens storlek 1000 m², korrigeringsbeloppet 310 kr/m² och normaltomtens riktvärde 1300 tkr. Taxeringsvärdet bedöms öka med 117 tkr

genom marktillförseln. Lagfarna ägare till T K 8 är två fysiska personer, U S och G E S, med hälften vardera.

T K 9 är en fastighet som är bebyggd med ett flerbostadshus, dvs. en byggnad innehållande bostadslägenheter. Dess areal innan fastighetsregleringen är 9 491 m² och efter 10 181 m². Det område som tillförs fastigheten är obebyggt, men innehåller enligt (den nya) detaljplanen byggrätt för tillbyggnad av flerbostadshuset (se mer nedan). Fastigheten är taxerad som hyreshusenhet, bostäder, (typkod 321). Genom regleringen tillförs fastigheten byggrätt om uppskattningsvis 1 500 m² BTA. Genom tillämpning av den algoritm som gäller för beräkning av taxeringsvärde för (mark för) hyreshusenheter, bostäder, så bedöms fastighetens taxeringsvärde öka med 2 700 tkr. (Algoritmen är så konstruerad att markvärdet beräknas som 1 800 kr per 1 m² BTA byggrätt.) Den mark som tillförs fastigheten och som inte innehåller byggrätt är försedd med s.k. prickmark i detaljplanen. Dvs. den får inte bebyggas alls. Tillförandet av denna mark liksom bildandet av det belastande servitutet bedöms inte påverka fastighetens taxeringsvärde. Lagfaren ägare till T K 9 är ett bolag, Tb AB.

T K 10 är också en flerbostadsfastighet av samma taxeringstyp som T K 9. Dess areal minskar genom regleringen från 4 869 m² till 3 799 m². Den mark som tillförs fastigheten är i sin helhet också ”prickad” och den tillsammans med det bildade servitutet bedöms inte påverka (öka) fastighetens taxeringsvärde. När det gäller den mark som avstås (och innehåller byggrätt) så kan naturligtvis hävdas att avståendet av denna kommer att innebära en taxeringsvärdeminskning, motsvarande ökningen för T K 9. Men det kan också anföras att byggrätten är så lokaliserad att den endast kan utnyttjas som en tillbyggnad av flerbostadshuset på T K 9. (Syftet med framtagandet av den nya detaljplanen var i själva verket att möjliggöra en tillbyggnad av flerbostadshuset på T K 9, samt en utökning av T K 8.) Det innebär i så fall att förrättningen bedöms innebära att taxeringsvärdet för T K 10 inte förändras. En kontrollberäkning av det gällande (mark)taxeringsvärdet för fastigheten visar också att det står i direkt förhållande till en bedömd storlek (i BTA) för den existerande byggnaden på fastigheten, dvs. att hänsyn inte tagits till tillkommande byggrätt i den (nya) detaljplanen. Lagfaren ägare till T K 10 är ett bolag, T K AB.

Servitutet som bildats bedöms i det här fallet inte ha varit nödvändigt för att kunna genomföra marköverföringarna. Behovet av detta har funnits redan tidigare och bekräftats genom den nya detaljplanen. Detta behov har inget samband med eller uppkommit genom att T K 10 tillförts eller avstått viss mark.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Det kan konstateras att det skett tre förvärv i förrättningen. Det kan också konstateras att eftersom en avräkning skett när det gäller ersättningsbetalningen så kan inte vad som beslutats i förrättningen, beträffande ersättningen, tjäna som underlag för att bestämma förvärvsvärdena. Istället får en

uppskattning ske av värdeminskningarna för T K 9 och T K 10. Dessa får sedan utgöra underlag för bestämning av förvärvsvärdena.

Ägarna till T K 8 ska skatta, eller en prövning om beskattning ska ske, för värdeminskningen för T K 9. Detsamma gäller för ägaren till T K 9 för värdeminskningen för T K 10. Ägaren till T K 10 ska också skatta för värdeminskningen för T K 9. Det handlar dock inte om samma värdeminskning. Prövningen för ägarna till T K 8 ska avse den värdeminskning för T K 9 som orsakats av det avstående. Prövningen för ägarna till T K 10 däremot ska avse den värdeminskning som avstående till den fastigheten orsakat. Vid uppskattningen av värdeminskningarna för T K 9 resp. T K 10 ska inte hänsyn tas till värdeökningen för dessa fastigheter som sker genom att dessa fastigheter också tillförs egendom. I detta fall ska inte heller hänsyn tas till de värdeförändringar som servitutsåtgärden orsakar.

Av vad som framgår ovan så bedöms överföringarna inte innebära några minskningar av taxeringsvärden för avstående fastigheter. Vi antar att det dock att det visas att det skett marknadsvärdeminskningar genom förvärven, sett isolerade från värdeökningar som också skett. Antagna värdeminskningar, beräknade enligt tidigare redovisad metodik, är 512 kr/ m² för T K 9 och 493 kr/ m² för T K 10.

Det innebär att skatten för vardera ägaren till T K 8 kan beräknas enligt följande:

$$\frac{1}{2} * (380 * 512 - \frac{1}{2} * 1 \text{ mnkr}) * 0,015 < 0.$$

Någon skatt behöver, pga. skattereduktionen, inte betalas av ägarna till T K 8.

För ägaren till T K 9 blir skatten:

$$((2 \text{ 333} * 493) - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 800 \text{ tkr} * 0,0425 = 34 \text{ tkr.}$$

För ägaren till T K 10 blir skatten:

$$((1 \text{ 263} * 512) - 350 \text{ tkr}) * 0,0425 = 647 \text{ tkr} * 0,0425 = 13 \text{ tkr.}$$

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion skulle förvärvsvärdet för förvärvet som gjorts av ägarna till T K 8 vara 195 tkr. Det medför en skatt på 3 tkr. Det innebär att vardera ägaren till T K 8 får betala en skatt på 1,5 tkr.

Förvärvsvärde, utan skattereduktion, för ägaren till T K 9 blir 1 150 tkr. Det innebär en skatt på 49 tkr.

Förvärvsvärde, utan skattereduktion, för ägaren till T K 10 blir 647 tkr. Det innebär en skatt på 27 tkr.

Skatteuttag om undantag tillämpliga

Se vad som sagts beträffande föregående fall.

Kommentar:

Fallet exemplifierar konsekvenser som kan uppstå när avräkning förekommit i en förrättning och likvider inte utväxlats direkt mellan de som berörts av en marköverföring. Dessa likvider kan då inte användas som mått på förvärvsvärde.

2d. Flera berörda fastigheter, överföring av flera områden, nyupplåtelse resp. upphävande av rättighet

En ny detaljplan ger fastigheter i ett bostadsområde större byggrätt än vad som gällde enligt tidigare plan. Planen möjliggör också att fastigheternas omfattning på marken utökas. Den senare möjligheten är i flertalet fall en förutsättning för att kunna utnyttja den ökade byggrätten. Enskilt huvudmannaskap gäller för allmän plats inom planen. All mark som är möjlig att föra över till bostadsfastigheterna utgjorde allmän plats i tidigare plan. Denna mark är upplåten för, och ingår i, en gemensamhetsanläggning för ändamålet grönområde. Gemensamhetsanläggningen förvaltas av en samfällighetsförening, T S samfällighetsförening, som också är lagfaren ägare till den fastighet, T V-D 1:1, vars mark är avsedd att överföras till bostadsfastigheterna. Två områden tillhörande två bostadsfastigheter ska emellertid överföras till T V-D 1:1 för att möjliggöra passager. Dessa två områden har således lagts ut som allmän plats i den nya planen.

En förrättning genomförs där 31 bostadsfastigheter genom fastighetsreglering tillförs mark som i den nya detaljplanen är redovisad som kvartersmark. Samtidigt avstår två av fastigheterna, som tillförs mark, också mark till T V-D 1:1. I förrättningen görs också en omprövning av gemensamhetsanläggningen. Denna innebär att mark som enligt den nya planen ska utgöra kvartersmark undantas från upplåtelsen. Detta medan marken som ska ingå i allmän plats upplåts för och tas med i gemensamhetsanläggningen.

Ansökan om fastighetsreglering inlämnas undertecknad av ägare till de fastigheter som ska utökas. Till ansökan bifogas ett medgivande av samfällighetsföreningen enligt vilket åtgärder enligt ansökan godtas, under förutsättning att arealförändringar ersätts med 500 kr/m². De fastighetsägare som ansökt om förrättningen har i ansökan medgivit ersättningsyrkandet. Medgivandena gäller också den mark som ska avstås till allmänplatsmarksfastigheten.

I förrättningsbesluten redovisas följande arealförändringar och ersättningsbetalningar:

| <u>Fastighet</u> | <u>Arealförändring</u> (m ²) | <u>Total arealförändring</u> | <u>Betalning</u> (kr) |
|------------------|---|------------------------------|--------------------------|
| T V-D 1:1 | + 19 | | |
| | -7231 | -7212 | -3606000 |
| T V-D 1:154 | 276 | 276 | 138000 |
| T V-D 1:155 | 203 | 203 | 101500 |
| T V-D 1:156 | 283 | 283 | 141500 |
| T V-D 1:157 | 323 | 323 | 161500 |
| T V-D 1:158 | 324 | 324 | 162000 |
| T V-D 1:159 | 264 | 264 | 132000 |

| | | | |
|-------------|-----|-----|--------|
| T V-D 1:163 | 183 | 183 | 91500 |
| T V-D 1:164 | 237 | 237 | 118500 |
| T V-D 1:165 | 288 | 288 | 144000 |
| T V-D 1:166 | 210 | 210 | 105000 |
| T V-D 1:167 | 124 | 113 | 56500 |
| | -11 | | |
| T V-D 1:169 | 92 | 92 | 46000 |
| T V-D 1:170 | 184 | 184 | 92000 |
| T V-D 1:171 | 92 | 92 | 46000 |
| T V-D 1:172 | 129 | 129 | 64500 |
| T V-D 1:173 | 473 | 473 | 236500 |
| T V-D 1:175 | 232 | 232 | 116000 |
| T V-D 1:177 | 246 | 246 | 123000 |
| T V-D 1:178 | 219 | 219 | 109500 |
| T V-D 1:179 | 276 | 276 | 138000 |
| T V-D 1:180 | 293 | 293 | 146500 |
| T V-D 1:181 | 250 | 250 | 125000 |
| T V-D 1:182 | 205 | 205 | 102500 |
| T V-D 1:183 | 113 | 105 | 52500 |
| | -8 | | |
| T V-D 1:184 | 325 | 325 | 162500 |
| T V-D 1:185 | 169 | 169 | 84500 |
| T V-D 1:186 | 200 | 200 | 100000 |
| T V-D 1:187 | 233 | 233 | 116500 |
| T V-D 1:188 | 264 | 264 | 132000 |
| T V-D 1:189 | 271 | 271 | 135500 |
| T V-D 1:190 | 250 | 250 | 125000 |

Bostadsfastigheterna har taxerats som typkod 220, bebyggd småhusenhet. De har placerats inom ett värdeområde där normaltomtens storlek angivits vara 750 m², normaltomtens markvärde ansetts vara 750 tkr och justeringsbeloppet för avvikande tomtareal 320 kr/m². Samtliga bostadsfastigheter är ägda av privatpersoner, och de flesta har minst två delägare.

T V-D 1:1 har taxerats som typkod 499, industrienhet med värde under 1000 kr. Det lär knappast ändras genom denna förrättning.

Ersättningsbeslutet i förrättningen är inte redovisat som en avräkning. (Det har antagligen inte ansetts finnas någon nytta med det eftersom antalet betalningar inte på detta sätt kan reduceras.) Ersättningsbeslutet är formulerat på sätt att ägarna till resp. bostadsfastighet ska betala de belopp som står under Betalning i tabellen ovan. För fastigheter med två delägare, ½ andel vardera, ska hälften av angivet belopp betalas av varje delägare. En komplikation är dock att de överenskommelser som legat till grund för och intagits i

ersättningsbeslutet egentligen avser tre ersättningsrättsliga situationer. 1) Ersättning för genom fastighetsreglering överförd mark (5 kap. 10-11 §§ FBL), 2) Ersättning för ny upplåtelse av rättighet till utrymme för gemensamhetsanläggning (13 § AL) 3) Ersättning för begränsning av upplåtelse av rättighet till utrymme för gemensamhetsanläggning (40 a § AL). Det är endast ersättning enligt den förstnämnda situationen som är skattepliktig. Varken överenskommelserna eller ersättningsbeslutet redovisar vilken ersättningssituation som beloppen avser, eller delar upp beloppen mellan dem. Det som komplicerar saken är att kretsen av delägande fastigheter i gemensamhetsanläggningen inte är densamma som det kollektiv som berörs av marköverföringarna.

Vad som ytterligare komplicerar saken är att det inte är frågan om enbart ensidiga förvärv. Tre fastigheter har genomfört markbyten, och en kvittning av ersättningsbelopp har skett för dessa förvärv.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

De belopp som beslutats som ersättning i förrättningen kan inte (omedelbart och generellt) användas som underlag för bestämmande av förvärvsvärden. Fråga är om det ändå, åtminstone i vissa fall, är möjligt och godtagbart att fastighetsägare deklarerar ett förvärvsvärde som är baserat på vad som beslutats betalas i ersättning. I detta fall godtar beskattningsmyndigheten deklARATIONER av betalad ersättning som förvärvsvärdet för de ensidiga förvärv som gjorts, men inte för de fastigheter som genomgått markbyten, dvs. av ägarna till T V-D 1:154-159, 1:163-166, 1:169-173, 1:175, 1:177-1:182 och 1:184-1:190, men inte av ägarna till T V-D 1:1, 1:167 och 1:183.

Här redovisas inte prövningen av skatteuttag för samtliga ensidiga förvärv. Det blir ganska många. Detta i synnerhet som de flesta av bostadsfastigheterna har minst två delägare. Redovisning sker för de två fastigheter som gjort de förvärv som genererat högsta resp. lägsta likviderna, samt för föreningens förvärv.

Den fastighet för vilken den högsta likviden betalats är T V-D 1:173. Betald likvid är 236 500 kr. Om detta belopp godtas som underlag för förvärvsvärdet så ligger det väl under skattereduktionen. Någon skatt ska därför inte utgå för detta förvärv. Under dessa förutsättningar gäller naturligtvis det samma för alla andra ensidiga förvärv som gjorts i förrättningen, inkl. de två fastigheter, T V-D 1:169 och 1:171, som betalat de lägsta likviderna. Det sagda borde kunna konstateras efter att en sakkunnig intygar att underlaget för förvärvsvärde inte överstiger skattereduktionen.

För de förvärv där betald ersättning inte godtagits som underlag för förvärvsvärde behöver en utredning och värdering göras, såvida det inte bedöms som uppenbart onödigt av den anledning att bedömt värde uppenbart understiger skattereduktionen.

Till T V-D 1:1 har förts två områden med små arealer, 8 resp. 11 m². Det är uppenbart att värdet av dessa understiger skattereduktionen, som är 350 tkr eftersom ägaren är en juridisk person.

Det kan antas att förvärvsvärdena för de marköverföringar som gjorts till T V-D 1:167 och 1:183 också med god marginal understiger skattereduktionen, men en utredning av dessa anses ändå behövlig. Marknadsvärdeminskningen för T V-D 1:1 pga. dessa resp. förvärv bedöms inte kunna bedömas enkelt. Därför görs och godtas istället bedömningar av resp. marknadsvärdeminskning för fastigheten baserad på ett marginalvärderesone-mang avseende de mottagande fastigheterna. Resultatet av dessa utredningar används som underlag för resp. förvärvsvärde.

Råtomtvärdet för T V-D 1:167 bedöms vara 1,5 mnkr. Fastighetens areal efter regleringen är 637 m². Förvärvad areal är 124 m². Det innebär ett genomsnittsvärde av 2355 kr/m² och ett (30 %-igt) marginalvärde på 706 kr/m². Om detta belopp multipliceras med förvärvad areal erhålls ett marginalvärde på $637 * 706 = 87$ tkr. Marknadsvärdeminskningen för den avstående fastigheten är troligen än lägre än detta belopp, men det godtas som underlag för förvärvsvärdet. Det då det med betydande marginal understiger skattereduktionen för fysiska personer, som är 1 mnkr, och det därmed bedöms som onödigt att göra bedömningen med ytterligare precision. Med tanke på den stora marginalen mellan framräknat värde och skattereduktionen, och det faktum att kvittad ersättning pga. markbytet bedöms vara av mycket begränsad storlek, kunde det kanske här varit aktuellt för beskattningsmyndigheten att godta betalad ersättning som ett mått på underlag för förvärvsvärde, och därmed släppt kravet på en värdeutredning enligt ovan.

När det gäller T V-D 1:183 så gäller motsvarande bedömda och beräknade siffror:

Råtomtvärde: 1 850 tkr

Areal efter reglering: 631 m²

Genomsnittsvärde: 2 932 kr/m²

Marginalvärde: 880 kr/m²

Förvärvad areal: 113

Underlag för förvärvsvärde: (<) 99 tkr

Slutresultatet för ägaren till T V-D 1:183 blir detsamma som för övriga; underlaget för förvärvsvärde understiger skattereduktionen med en betydande marginal.

Med en skattereduktion på 1 mnkr för fysiska personers förvärv och 350 tkr för juridiska personer så uttas inte någon skatt enligt detta förslag.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion så kommer skatteuttag ske enligt följande för de förvärv som har analyserats under föregående rubrik:

T V-D 1:173: $236,5 \text{ tkr} * 0,015 = 4 \text{ tkr}$

T V-D 1:169: $46 \text{ tkr} * 0,015 = 1 \text{ tkr}$

T V-D 1:171: $46 \text{ tkr} * 0,015 = 1 \text{ tkr}$

T V-D 1:167: (<) $87 \text{ tkr} * 0,015 = 1 \text{ tkr}$, alternativt $56,5 \text{ tkr} * 0,015 = 1 \text{ tkr}$

T V-D 1:183: (<) $99 \text{ tkr} * 0,015 = 1 \text{ tkr}$, alternativt $52,5 * 0,015 = 1 \text{ tkr}$.

För ägaren till T V-D 1:1s förvärv av två områden, om sammanlagt 19 m², kan med anledning av de ovanstående resultaten, dras slutsatsen att det kommer att bli frågan om begränsade underlag för förvärvsvärden, och därmed skatteuttag. Om marknadsvärdeminskningarna för avstående fastigheter baseras på ovan angivna marginalvärdeförändringar, så blir resultatet av detta: $706 * 11 + 880 * 8 = 8 \text{ tkr} + 7 \text{ tkr} = 15 \text{ tkr}$. Med en skattesats på 0,0425 blir uttagen skatt knappt 1 tkr.

Utan skattereduktion blir alltså skatteuttagen på de 32 förvärven i förrättningen belägna i ett spann mellan knappt 1 tkr och 4 tkr.

Skatteuttag om undantag tillämpliga

Se ovan.

Kommentar:

-

2e. Flera berörda fastigheter, överföring av flera områden, nyupplåtelse resp. upphävande av rättighet

En ny detaljplan avser att anpassa förhållanden i ett bostadskvarter till befintliga förhållanden. Kvarteret är ett s.k. storkvarter som består av 8 bostadsfastigheter, T Ö 66 - 73, med gemensam mark i form av en samfällighet, T Ö s:3. Fastigheterna har 12,5 % andel vardera i samfälligheten, dvs. 1/8 andel vardera. Samfällighetens hela yta är upplåten för en gemensamhetsanläggning, T Ö ga:12, för ändamålen vägar, ledningar, grönområde, lekplats m.m. Fastigheterna har en andel vardera för dess utförande resp. drift. Summan av andelarna är 8, dvs. varje fastighet har 1/8 i utförandet och driften.

Den nya detaljplanen genomförs fastighetsbildningsrättsligt i en förrättning. Genom förrättningen byter 15 områden fastighetstillhörighet. Samfälligheten avstår 11 områden och erhåller tre områden. Ett område förs från en bostadsfastighet till en annan. En omprövning av gemensamhetsanläggningen sker också så att dess utrymmesupplåtelse och geografiska omfattning överensstämmer med den nya omfattningen för samfälligheten. Dessutom upphävs ett servitut.

Samfälligheten och gemensamhetsanläggningen förvaltas av en samfällighetsförening, T Å g b samfällighetsförening. Sju av fastigheterna ägs av privatpersoner, två delägare per fastighet. Den åttonde fastigheten ägs av ett bolag.

Redovisning i en tabell är förmodligen det enklaste och mest överskådliga sättet att här beskriva de överföringar av områden som sker. Vertikalt i tabellen kan avläsas vad resp. enhet avstår och horisontellt vad resp. enhet mottar. Siffrorna redovisar arealerna för resp. område. Om det står flera siffror, t.ex. 247+175, innebär det att flera områden, i det här fallet två, avstås/mottagits.

| Avstående → Mottagande ↓ | T Ö 66 | T Ö 67 | T Ö 68 | T Ö 69 | T Ö 70 | T Ö 71 | T Ö 72 | T Ö 73 | T Ö s:3 |
|-----------------------------|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------------|
| T Ö 66 | X | | | | | | | | 608 + 686 |
| T Ö 67 | | X | | | | | | | 201 |
| T Ö 68 | | | X | | | | | | 136 |
| T Ö 69 | | | | X | | | | | 188 |
| T Ö 70 | | | | | X | 140 | | | 301 |
| T Ö 71 | | | | | | X | | | 31 |
| T Ö 72 | | | | | | | X | | 69 + 73 |
| T Ö 73 | | | | | | | | X | 326 + 140 |
| T Ö s:3 | 247 + 175 | | | | | | | 1 | X |

Överföringarna innebär följande arealförändringar:

$$T \text{ Ö } 66: 608 + 686 - 247 - 175 = + 872$$

$$T \text{ Ö } 67: + 201$$

$$T \text{ Ö } 68: + 136$$

$$T \text{ Ö } 69: + 188$$

$$T \text{ Ö } 70: 140 + 301 = + 441$$

$$T \text{ Ö } 71: + 31 - 140 = - 109$$

$$T \text{ Ö } 72: 69 + 73 = + 142$$

$$T \text{ Ö } 73: 326 + 140 - 1 = + 465$$

$$T \text{ Ö } s:3: 247 + 175 + 1 - 608 - 686 - 201 - 136 - 188 - 301 - 31 - 69 - 73 - 326 - 140 = - 2336$$

Avräkningen i förrättningens ersättningsbeslut ser ut så här:

| Betalare | Fastighet, andel | Betalar (kr) | Mottagare |
|----------|------------------|--------------|-------------------------------|
| CM | T Ö 66, ½ | 583 700 | T Å g b samfällighetsförening |
| AM | T Ö 66, ½ | 583 700 | T Å g b samfällighetsförening |
| AY | T Ö 67, ½ | 58 190 | T Å g b samfällighetsförening |
| SY | T Ö 67, ½ | 58 189 | T Å g b samfällighetsförening |
| TI | T Ö 68, ½ | 42 772 | T Å g b samfällighetsförening |
| EI | T Ö 68, ½ | 42 772 | T Å g b samfällighetsförening |
| HH | T Ö 69, ½ | 56 964 | T Å g b samfällighetsförening |
| KH | T Ö 69, ½ | 56 964 | T Å g b samfällighetsförening |
| CR | T Ö 70, ½ | 45 944 | PI |
| CR | T Ö 70, ½ | 45 943 | SI |
| CR | T Ö 70, ½ | 25 640 | T Å g b samfällighetsförening |
| BR | T Ö 70, ½ | 117 526 | T Å g b samfällighetsförening |
| FH | T Ö 72, ½ | 41 393 | T Å g b samfällighetsförening |
| MB | T Ö 72, ½ | 41 393 | T Å g b samfällighetsförening |
| Ts AB | T Ö 73 | 220 742 | T Å g b samfällighetsförening |

Ersättningarna i förrättningen har fastställts efter officialvärdering av lantmäterimyndigheten. Enligt värderingsutredningen i förrättningsakten har likvidvärdena för resp. område bestämts genom s.k. vinstdelning. Som vinstdelningsmetod har använts den s.k. genomsnittsvärdeometoden. I de fall fastighet har tillförts flera områden och/eller både avstått och överfört mark så har en addering resp. subtrahering gjorts av likvidvärdena. Resultatet för resp. fastighet har sedan i avräkningen delats upp på dess ägare efter ägarandel.

Det går inte av beslut eller övrigt i förrättningsakt avgöra huruvida någon del av de ersättningar som betalats avser de åtgärder som skett avseende servitut eller gemensamhetsanläggning.

T Ö 66 är den fastighet som får den största arealökningen. Den höga ersättningen som dess ägare får betala beror dock troligen inte bara på det. Av förrättningskartan framgår att på område som överförs ligger den ena halvan av ett bostadshus och detsamma gäller för en komplementbyggnad.

T Ö 66 och även T Ö 71 och 73 har taxerats som typkod 210, tomtmark, medan de övriga bostadsfastigheterna har taxerats som typkod 220, bebyggd småhusenhet.

Fastigheterna har i fastighetstaxeringen placerats inom ett värdeområde där normaltomtens storlek angivits vara 1700 m², normaltomtens markvärde anses vara 1100 tkr och justeringsbeloppet för avvikande tomtareal 110 kr/m². Samfälligheten är inte taxerad.

I nedanstående tabell redovisas de taxeringsvärden för T Ö 66 - 73 som redovisas i fastighetsregistrets allmänna del, taxeringsdelen innan regleringen och (enligt inlämnade värdeintyg) bedöms gälla för marken efter regleringen.

| Fastighet/enhet | Taxeringsvärde (innan) | Markvärde (innan) | Markvärde (efter) | Byggnadsvärde | Areal (efter) |
|-----------------|------------------------|-------------------|-------------------|---------------|---------------|
| T Ö 66 | 929 | 929 | 1025 | 0 | 2934 |
| T Ö 67 | 4655 | 1079 | 1091 | 3576 | 1948 |
| T Ö 68 | 4493 | 1084 | 1098 | 3409 | 1759 |
| T Ö 69 | 8898 | 1058 | 1079 | 7840 | 1840 |
| T Ö 70 | 4625 | 1093 | 1142 | 3532 | 2156 |

| | | | | | |
|---------|------|------|------|------|--------|
| T Ö 71 | 863 | 863 | 851 | 0 | 1616 |
| T Ö 72 | 4482 | 1073 | 1089 | 3409 | 1929 |
| T Ö 73 | 831 | 831 | 882 | 0 | 1899 |
| T Ö s:3 | 0 | | 0 | 0 | 16 725 |

Byggnadsvärden saknas för T Ö 66, T Ö 71 och T Ö 73. För tre fastigheterna har dessutom en justering gjorts nedåt av markvärdet pga. att tomtmarken inte finplanerats, dvs. iordningsställt som trädgård etc. (I fastighetsregistrets taxeringsdel anges: Justeringsorsak: Trädgårdsanläggning saknas helt (13).) Justeringsbeloppet för saknade trädgårdsanläggningar är 190 tkr.

Vid värdering av T Ö 66 efter regleringen uppstår ett problem i det att fastigheten nyligen bebyggt och tomtmarken iordningsställt. Dessa åtgärder har uppenbarligen ännu inte lett till omtaxering. Upprättaren av det värdeintyg som inlämnats har därför uppenbarligen valt att bortse från dessa åtgärder och redovisar bedömt taxeringsvärde efter regleringen så som fastigheten fortfarande vore obebyggd, och utan tomtanläggningar. En redovisning av markvärdet i nuvarande skick skulle hamna på 1215 tkr.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Det kan konstateras att det gjorts 11 förvärv i förrättningen. Två förvärv vardera för T Ö 70 och T Ö s:3 och ett förvärv vardera för T Ö 66-69 och 71-73. Här ska inte redovisas överväganden och bedömningar som gjorts för alla förvärv. Detta i synnerhet som de flesta av bostadsfastigheterna har två delägare.

Den fastighet för vilken den högsta likviden betalats är T Ö 66. Det kan antyda att det högsta förvärvsvärdet står att finna för det förvärv som dess ägare gjort. Enligt avräkningen har dess ägare betalt vardera 583 700 till samfällighetsföreningen, som är förvaltare av samfälligheten. Det är samfälligheten som är avstående i förvärvet. Om dessa belopp deklarerats och godtas så utgår skatt för vardera delägaren med:

$$(583\,700 - 1 \text{ mnkr}/2) * 0,015 = 83\,700 * 0,015 = \text{drygt } 1 \text{ tkr.}$$

Om deklaration inte görs så eller godtas är alternativet att skatteprövningen sker på ett underlag av en bedömning av marknadsvärdeminskningen för T Ö s:3. När en sådan bedömning görs betraktas samfälligheten i utgångsläget som en fastighet, med motsvarande läge och omfattning som samfälligheten. I vissa fall, bl.a. detta, går det ändå inte att göra en bedömning av marknadsvärdeminskningen. En sista utväg att bestämma ett förvärvsvärde i denna situation är då att bedöma värdeminskningen genom att approximera den genom ett marginalvärderesonemang baserat på den mottagande fastigheten, i sin utformning efter regleringen, som ett underlag. Om en bedömning görs att råtomtsvärdet för T Ö 66 är 2 mnkr, så ger det ett

genomsnittsvärde på $2\,000\,000 / 2934 = 682$. Vilket i sin tur innebär ett marginalvärde på $0,3 * 682 = 204$ kr /m². Marknadsvärdet förändringen (för T Ö 66) skulle då vara $204 * (608+686) = 264$ tkr.

Detta belopp ligger under skattereduktionsgränsen på 1 mnkr, och därmed skulle ingen skatt utgå för detta förvärv. Bedömningen och beräkningen utgår från att förvärvet avsett obebyggd och ej med tomtanläggningar anordnad och försedd mark.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion så kommer skatteuttag ske enligt följande för det förvärv som har analyserats under föregående rubrik:

Den fastighet för vilken den högsta likviden betalats är T Ö 66. Det kan antyda att det högsta förvärvsvärdet står att finna för det förvärv som dess ägare gjort. Enligt avräkningen har dess ägare betalt vardera 583 700 till samfällighetsföreningen, som är förvaltare av samfälligheten. Det är samfälligheten som är avstående i förvärvet. Om dessa belopp deklarerats och godtas så utgår skatt för vardera delägaren med:

$$(583\,700 / 2) * 0,015 = 291\,850 * 0,015 = \text{drygt } 4 \text{ tkr.}$$

Om skatteprövningen sker på ett underlag av en bedömning av marknadsvärdeminskningen för T Ö s:3, genom att approximera den genom ett marginalvärderesonemang baserat på den mottagande fastigheten, i sin utformning efter regleringen, så utgår skatt för förvärvet utgå med:

$$\frac{1}{2} * 204 * (608+686) * 0,015 = 2 \text{ tkr.}$$

Kommentar:

-

3a. Flera berörda fastigheter, överföring av flera områden, ny-upplåtelse resp. upphävande av rättighet

Fallet redovisar genomförande av en detaljplan med fastighetsindelningsbestämmelser, tidigare kallat fastighetsplan eller tomtindelning.

Fastighetsindelningsbestämmelser är en typ av planbestämmelser som kan användas om det underlättar genomförandet av en detaljplan. Sådana kan användas när en större omstrukturering av fastighetsindelningen behövs. Bestämmelserna ger särskilda verktyg i förrättning som syftar till att få till den planerade omstruktureringen.

Kvarteret S i T kommun innehåller äldre bebyggelse och en fastighetsindelning som kan betecknas som "trasig". Enligt en ny detaljplan ska kvarteret moderniseras, omstruktureras och bebyggelseförtätas. Kommunen ska också lösa in markbitar som ligger i kvarterets utkanter för att göra en utbyggnad och justering av det gatusystem som omger kvarteret. För att underlätta genomförandet av de förvärv och byten av mark som ska behövs inom kvarteret innehåller planen fastighetsindelningsbestämmelser. Dessa redovisar hur fastighetsindelningen ska se ut. Bestämmelserna måste följas vid fastighetsbildning och bygglov för ny byggnad får inte ges förrän fastighet i fråga anpassats i utformning i enlighet med bestämmelserna. Genomförandet av planen innebär också en förändring av fastighetsbeteckningarna från ett landsbygdsbaserat system med traktnamn till ett stadsbaserat system med kvarternamn.

Förändringarna, inkl. omregistreringar, som görs kan naturligtvis tänkas genomföras genom olika förrättningar och åtgärder, fördelade över tid. Fastighet för fastighet, så att säga. Här redovisas dock ett scenario där allt genomförs på samma gång.

I kvarteret finns 18 privatägda fastigheter som efter genomförandet ska bli 19. Av dem är 18 avsedda för enbostadshus och en för flerbostadshus. Fastigheterna är i olika stadier i omvandlingen. En del är redan färdigbildade och färdigbyggda. De berörs inte alls av någon förrättningsåtgärd. (Men kommer att ges en ny beteckning genom omregistrering.) Andra är bebyggda med äldre bostadshus och anslutna till kommunalt VA. Dessa fastigheters utformning behöver dock anpassas till vad som gäller enligt fastighetsindelningsbestämmelserna, vilket kan innebära både förvärv och avståenden. Den mark de innehar innan genomförandet är iordningställd med trädgårdsanläggningar och den mark de tillförs kan i vissa fall också vara det, i vissa fall inte. En tredje typ är bebyggda med äldre bostadsbyggnader som ska rivras i samband med saneringen. Några av dem är anslutna till kommunalt VA och/eller omgärdas av trädgårdsanläggningar, som dock kan komma att försvinna i samband med rivning och nybyggnation. En fjärde typ är fastigheter som är obebyggda och saknar trädgårdsanläggningar och anslutning till kommunalt VA. Dessa fastigheters utformning kommer vid

genomförandet att i hög omfattning förändras så att de kan bli bärare av ny bebyggelse.

En förrättning genomförs med 13 berörda fastigheter där 22 områden byter fastighetstillhörighet genom fastighetsreglering och en ny fastighet bildas genom avstyckning. (Dessutom sker vissa rättighetsåtgärder såsom upphävanden av äldre servitut och upplåtelse av ledningsrätt för allmänna ledningar, men dessa åtgärder bortses ifrån i denna redovisning.) De förändringar i fastighetsindelningen som förrättningen innebär redovisas i denna beskrivning:

FASTIGHETSREGLERING

| <u>Fastighet</u> | <u>Fi-gurnr</u> | <u>Erhål-ler</u> | <u>Av-står</u> | <u>Arealföränd-ring</u> | <u>Areal ef-ter</u> | <u>(Om)registrerad till</u> | <u>Ägare</u> | |
|------------------|-----------------|------------------|----------------|-------------------------|---------------------|-----------------------------|------------------|------------|
| <u>TT 1:1</u> | 1 | 40 | | | | | T kommun | |
| | 2 | 36 | | | | | | |
| | 3 | 106 | | | | | | |
| | 4 | 98 | | | | | | |
| | 5 | 49 | | | | | | |
| | 6 | 2 | | | | | | |
| | 7 | | | 222 | | | | |
| | 10 | | | 8 | | | | |
| | 18 | | | 6 | | | | |
| | 19 | 350 | | | | | | |
| | 20 | 345 | | | | | | |
| | 22 | 2 | | | | 792 | | Ej angivet |
| <u>TT 1:41</u> | 16 | | 30 | | | <u>TS 16</u> | K B | |
| | 17 | | 381 | | -411 | <u>1840</u> | | |
| <u>TT 1:46</u> | 18 | 6 | | | 6 | <u>TS 4</u> | G O (½), O O (½) | |
| <u>TT 1:247</u> | 22 | | 2 | | -2 | <u>TS 19</u> | G W (½), M W (½) | |
| <u>TT 1:319</u> | 6 | | 2 | | | <u>TS 1</u> | L A | |
| | 7 | 222 | | | | | | |
| | 8 | 526 | | | 746 | <u>2119</u> | | |

| <u>Fastighet</u> | <u>Fi- gurnr</u> | <u>Erhål- ler</u> | <u>Av- står</u> | <u>Arealföränd- ring</u> | <u>Areal ef- ter</u> | <u>(Om)registrerad till</u> | <u>Ägare</u> |
|----------------------------|----------------------|-----------------------|---------------------|------------------------------|--------------------------|---------------------------------|----------------|
| <u>TT</u> <u>1:4002</u> | 4 | | 98 | | | <u>TS 14</u> | JS (½), IS (½) |
| | 15 | 236 | | | | | |
| | 16 | 30 | | 168 | <u>1601</u> | | |
| <u>TT</u> <u>1:4012</u> | 3 | | 106 | | | <u>TS 5</u> | ABS |
| | 8 | | 526 | | | | |
| | 9 | | 389 | | | | |
| | 10 | 8 | | | | | |
| | 11 | 525 | | | | | |
| | 12 | 38 | | | | | |
| | 13 | 16 | | | | | |
| | 21 | | 192 | -626 | <u>8590</u> | | |
| <u>TT</u> <u>1:4016</u> | 1 | | 40 | | | <u>TS 12</u> | SH a O |
| | 2 | | 36 | | | | |
| | 11 | | 525 | | | | |
| | 12 | | 38 | | | | |
| | 13 | | 16 | | | | |
| | 14 | 311 | | -344 | <u>1206</u> | | |
| <u>TT</u> <u>1:4017</u> | | | | | 0 | <u>822 TS 11</u> | YA (½), IS (½) |
| <u>TT</u> <u>1:4018</u> | 14 | | 311 | -311 | <u>828</u> | <u>TS 10</u> | ML (½), NK (½) |
| <u>TT</u> <u>1:4019</u> | | | | | 0 | <u>1088 TS 9</u> | MM (½), RA (½) |
| <u>TT</u> <u>1:4048</u> | | | | | 0 | <u>635 TS 6</u> | MN (½), IN (½) |
| <u>TT</u> <u>1:4049</u> | | | | | 0 | <u>519 TS 7</u> | BW |
| <u>TT</u> <u>1:4050</u> | | | | | 0 | <u>742 TS 8</u> | TS (½), ES (½) |

| <u>Fastighet</u> | <u>Fi-gurnr</u> | <u>Erhål-ler</u> | <u>Av-står</u> | <u>Arealföränd-ring</u> | <u>Areal ef-ter</u> | <u>(Om)registrerad till</u> | <u>Ägare</u> |
|----------------------------|-----------------|------------------|----------------|-------------------------|---------------------|-----------------------------|------------------|
| <u>TT</u> <u>1:4101</u> | 5 | | 49 | | | <u>TS 15</u> | H S (½), I S (½) |
| | 15 | | 236 | | | | |
| | 17 | 381 | | 96 | <u>1025</u> | | |
| <u>TT</u> <u>1:4103</u> | 20 | | 345 | | | <u>TS 18</u> | J B (½), S B (½) |
| | 21 | 192 | | -153 | <u>1413</u> | | |
| <u>TT</u> <u>1:4104</u> | 19 | | 350 | | -350 | <u>TS 17</u> | J-E N |
| <u>TT</u> <u>1:4501</u> | 9 | 389 | | 389 | <u>1398</u> | <u>TS 2</u> | S E (½), R N (½) |
| <u>TT</u> <u>1:4502</u> | | | | | 0 | <u>TS 3</u> | G A |
| Summa | | | | | 0 | | |

AVSTYCKNING

| <u>Fastighet</u> | <u>Fi-gurnr</u> | <u>Erhål-ler</u> | <u>Av-står</u> | <u>Arealföränd-ring</u> | <u>Areal ef-ter</u> | <u>(Om)registrerad till</u> | <u>Ägare</u> |
|----------------------------|-----------------|------------------|----------------|-------------------------|---------------------|-----------------------------|--------------|
| <u>Lotten M</u> | 23 | 1101 | | 1101 | <u>1101</u> | <u>TS 13</u> | C O, köp |
| <u>TT</u> <u>1:4012</u> | 23 | | 1101 | -1101 | <u>7489</u> | <u>TS 5</u> | AB S |

Avräkningen i ersättningsbeslutet redovisar följande:

AVRÄKNING

| <u>Betalare</u> | <u>Fastighet, andel</u> | <u>Belopp</u> | <u>Mottagare</u> | <u>Fastighet, andel</u> |
|------------------------|--------------------------------|----------------------|-------------------------|--------------------------------|
| T kommun | <u>TT 1:1</u> | 276234 | K B | <u>TS 16</u> |
| G O | <u>TS 4, ½</u> | 6900 | K B | <u>TS 16</u> |
| O O | <u>TS 4, ½</u> | 6900 | K B | <u>TS 16</u> |
| L A | <u>TS 1</u> | 904593 | K B | <u>TS 16</u> |
| L A | <u>TS 1</u> | 129809 | AB S | <u>TS 5</u> |
| J S | <u>TS 14, ½</u> | 223104 | AB S | <u>TS 5</u> |
| I S | <u>TS 14, ½</u> | 223104 | AB S | <u>TS 5</u> |
| S H a O | <u>TS 12</u> | 35634 | AB S | <u>TS 5</u> |
| H S | <u>TS 15, ½</u> | 324524 | AB S | <u>TS 5</u> |
| I S | <u>TS 15, ½</u> | 324523 | AB S | <u>TS 5</u> |
| J B | <u>TS 18, ½</u> | 6688 | AB S | <u>TS 5</u> |
| J B | <u>TS 18, ½</u> | 84602 | M L | <u>TS 10, ½</u> |
| S B | <u>TS 18, ½</u> | 91290 | M L | <u>TS 10, ½</u> |
| S E | <u>TS 2, ½</u> | 201973 | M L | <u>TS 10, ½</u> |
| S E | <u>TS 2, ½</u> | 188194 | N K | <u>TS 10, ½</u> |
| R N | <u>TS 2, ½</u> | 189671 | N K | <u>TS 10, ½</u> |
| R N | <u>TS 2, ½</u> | 199150 | J-E N | <u>TS 17</u> |
| R N | <u>TS 2, ½</u> | 673 | G W | <u>TS 19, ½</u> |
| R N | <u>TS 2, ½</u> | 673 | M W | <u>TS 19, ½</u> |

TT 1:1 är kommunens fastighet för bl.a. allmänplatsmark i orten. TS 5 är den fastighet som är avsedd för uppförande av flerbostadshus och som ägs av ett byggbolag. Övriga fastigheter, TS 1-4 och TS 5-19, är avsedda för enbostadshus. TS 13 bildas genom avstyckning från den fastighet byggbolaget äger, övriga fastigheter får sin planenliga utformning genom fastighetsregleringen.

Ersättningarna som ska betalas i förrättningen bestäms efter värdering av lantmäterimyndigheten.

För den mark som genom fastighetsreglering förs till fastighet inom kvartalet tillämpas som huvudregel vid ersättningsbestämningen den s.k. genomsnittsvärdeprincipen. Den innebär att markvärdet utslaget per kvadratmeter för färdigbildad fastighet multipliceras med förvärvat areal. Denna princip har dock flera undantag beroende på bl.a. förhållanden som redovisats ovan såsom t.ex. om VA-anslutning skett, bebyggelse och trädgårdsanläggningar finns osv.

För den (allmänplats)mark som kommunen förvärvar tillämpas en marginalvärdeprincip, vilket innebär att värdet per kvadratmeter bestäms genom som en procentandel av genomsnittsvärdet för den avstående fastigheten. I de flesta fallen ligger procentandelen kring 30 %. Till detta kan ersättning tillkomma om trädgårdsanläggningar ianspråktagits samt i vissa fall om den

avstående fastigheten bedöms få ökad exponering för ljud eller ljus från trafiken på gatan.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (med skattereduktion) sker så här:

Det kan konstateras att en undersökning och prövning av alla de förvärv som skett i förrättningen kommer att bli ett omfattande arbete. Genom fastighetsregleringen har 22 områden bytt fastighetstillhörighet, dvs. varit föremål för förvärv. I flera fall har dock flera områden överförts mellan samma berörda fastigheter. Ett förvärv kan därför bestå av flera områden.

Till kommunens fastighet T T 1:1 har förts nio områden. I ett fall har förvärvet bestått av två områden från samma fastighet. Kommunen har således gjort åtta förvärv. I samtliga fall har förvärvet avsett allmän plats och dessa omfattas således av undantag.

Till T T 1:319, (omregistrerad till T S 1), har förts två områden, med två olika fastigheter som avstående. Ägaren till T T 1:319 har således gjort två förvärv. Det blir här alltså frågan om att göra prövning av beskattning för två förvärv.

Inventeringen kan fortsättas på motsvarande sätt för de andra förvärven. Här redovisas endast en sammanfattning av detta arbete enligt det följande:

| <i>Mottagande fastighet</i> | <i>Antal förvärvade områden</i> | <i>Antal förvärv</i> |
|-----------------------------|---------------------------------|----------------------|
| T T 1:46 (T S 4) | 1 | 1 |
| T T 1:4002 (T S 14) | 2 | 2 |
| T T 1:4012 (T S 5) | 4 | 2 |
| T T 1:4016 (T S 12) | 1 | 1 |
| T T 1:4101 (T S 15) | 1 | 1 |
| T T 1:4103 (T S 18) | 1 | 1 |
| T T 1:4501 (T S 2) | 1 | 1 |

Det kan antas att ett flertal av förvärven kommer vara skattebefriade pga. skattereduktionen.

Här ska inte redovisas en analys av alla de ovan angivna förvärven. Det skulle leda för långt. Istället väljs några av förvärven ut för denna analys.

Den största arealen som ett förvärv omfattat är överföringen av område 11-13, $525+38+16 = 579 \text{ m}^2$, från T T 1:4016 (T S 12), till T T 1:4012 (T S 5). Det som gör detta förvärv extra intressant att analysera ur beskattningssynpunkt är att förvärvaren är ett bolag, en juridisk person, för vilka skattereduktionen är lägre än för fysiska personer.

Om man studerar avräkningen ser man att ägaren till T T 1:319 (T S 1) är den som betalat mest i ersättning. Ägaren till fastigheten har gjort två förvärv. Det förvärv av dem som omfattat den största arealen är överföringen av 526 m^2 från T T 1:4012 (T S 5). Detta förvärv kommer därför också att analyseras här.

När det gäller förvärvet som ägaren till T T 1:4012 (T S 5) gjort så ska alltså värdeminskningen för T T 1:4016 (T S 12) sökas, obeaktat de andra förvärv som berört fastigheten. Värdeminskningen anges i deklARATIONEN till 340 tkr.

Detta värde har framtagits genom en bedömning av fastighetens markvärde (innan regleringen) följt av en marginalvärdeberäkning som gjorts analogt med exemplen ovan. Ett deklarerat värde om 340 tkr innebär om det godtas att någon skatt inte ska utgå då det ligger under skattereduktionen (som är 350 tkr för en juridisk person).

Överföringen av 526 m² från T T 1:4012 (T S 5) till T T 1:319 (T S 1) innebär att mark överförs från en hyreshusfastighet till småhusfastighet. Utmaningen i att bedöma marknadsvärdeminskningen för en hyreshusfastighet har beskrivits i ett exempel ovan. Ett antagande att denna minskning kan bedömas genom ett marginalvärderesonemang analogt med hur detta görs för en småhusfastighet, resulterar i att minskningen deklarerar till 250 tkr. Till detta värde har man kommit genom att bl.a. bedöma den avstående fastighetens bygg rätt till 4000 m² BTA. Värdet 250 tkr understiger skattereduktionen för förvärv av en fysisk person, som är 1 mnkr. Någon skatt ska således inte heller utgå för detta förvärv.

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan skattereduktion) sker så här:

Utan skattereduktion så kommer skatteuttag ske enligt följande för det förvärv som har analyserats under föregående rubrik:

För förvärvet som deklarerats till ett värde av 340 tkr utgår en skatt på $0,0425 * 340 \text{ tkr} = 15 \text{ tkr}$. Skattesatsen 4,25 % gäller eftersom det är en juridisk person som gjort förvärvet.

För förvärvet som deklarerats till ett värde av 250 tkr utgår en skatt på $0,015 * 250 \text{ tkr} = 4 \text{ tkr}$. Skattesatsen 1,5 % gäller eftersom det är en juridisk person som gjort förvärvet.

Kommentar:

Fallet redovisar ytterligare ett exempel på komplexiteten vid en skatteprövning av en förrättning där en fastighetsreglering berört många fastigheter. Det kan hända att en skattebefrielse blir aktuell för många de förvärv som gjorts. Det kan dock ofta inte konstateras förrän värderingar och relativt komplicerade beräkningar behövt göras.

3b. Utbyggnad av infrastruktur, flera berörda fastigheter, överföring av flera områden, rättighets- och samfällighetsåtgärder

Detta exempel utgör en omarbetning av exempel som redovisades av Lantmäteriet i ett tidigare utredningsarbete om stämpelskatt vid fastighetsbildning. Redovisningen av fallet har ett litet annat upplägg än de tidigare redovisade. Syftet med detta är att redovisa hur den stegvisa arbetsgången kan se ut, ur ett fågelperspektiv, vid fastställande av skatt i en förrättning där ett flertal fastigheter berörs av överföringar eller andra åtgärder genom fastighetsreglering.

Exemplet redovisar en förrättning som gjordes för att möjliggöra utbyggnad av ett avsnitt av en statlig infrastrukturanläggning. I förrättningen berörs 27 fastigheter och tre samfälligheter av marköverföringar. Sju av fastigheterna berörs endast av servitutsåtgärder. Det förekommer också överföring av andelar i samfälligheter, bl.a. en häradsallmänning, som inte på annat sätt berörs av förrättningen. Marköverföringarna sker således mellan 20 fastigheter och tre samfälligheter. Sammanlagt byter 77 markområden ägare.

Samtliga fastighetsbeteckningar är fingerade.

Avstådda och mottagna områden för respektive fastighet och samfällighet

1. Den första fastigheten, Eckersta 1:5, avstår fyra områden och erhåller tre. Ett område avstås till Karlberg 3:5, två till Ramsdal 1:3 och ett till Edeby 6:2. Två områden erhålls från Eckersta 7:1 och ett från Sanda 1:2. Det innebär två förvärv för fastighetens ägare att deklarerar.
2. Den andra fastigheten, Eckersta 1:7, erhåller två områden. Ett från Eckersta 1:8 och ett från Eckersta 7:1. Det innebär två förvärv för fastighetens ägare att deklarerar.
3. Den tredje fastigheten, Eckersta 1:8, avstår ett område. Det som ovan nämnts, till Eckersta 1:7. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del som behöver deklarerar.
4. Den fjärde fastigheten, Eckersta 1:13, avstår ett område. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del som behöver deklarerar.
5. Den femte fastigheten, Eckersta 1:14, avstår ett område och erhåller två. Avståendet sker till Karlberg 3:5. De två områden som erhålls kommer från Eckersta 1:13 och Eckersta 7:1. Det innebär två förvärv för fastighetens ägare att deklarerar.
6. Den sjätte fastigheten, Eckersta 2:3, avstår ett område. Ett i fastigheten gällande servitut upphävs. Servitutet gäller för en annan fastighet än den som får området. Eftersom nytta som erhålls genom upphävande av servitut inte omfattas av stämpelskatteplikt och fastigheten endast avstår mark behöver inget förvärv deklarerar.
7. Den sjunde fastigheten, Edeby 6:2, erhåller fyra områden. Ett från Ramsdal 3:3, ett från Ramsdal 1:14, ett från Eckersta 1:5 och ett från Eckersta 7:1. Det innebär fyra förvärv för fastighetens ägare som behöver deklarerar. Överfört område från Ramsdal 1:14 belastas av två servitut.

8. Den åttonde fastigheten, Eckersta 7:1, avstår 16 områden och erhåller tre. Tre områden avstås till Husby 1:1, ett till Säby 1:1, fem till Karlberg 3:5, ett till Ramsdal 1:17, ett till Edeby 6:2, två till Eckersta 1:5, ett till Eckersta 1:8, ett till Eckersta 1:14 och ett till Vreta 1:1. Ett område erhålls från Sanda 1:2, ett från Norrhem 2:1 och ett från Säby 1:1. Fastigheten både avstår till och erhåller mark från Säby 1:1. Det innebär att det finns tre förvärv att deklarerera. Överfört område från Norrhem 2:1 belastas av fyra servitut.

9. Den nionde fastigheten, Husby 1:1, avstår ett område och erhåller sju. Avståendet sker till Karlberg 3:5. Ett område erhålls från Ramsdal 8:1, ett från Ramsdal 3:3, ett från Ramsdal 1:3, tre från Eckersta 7:1 och ett från Ramsdal 1:14. De tre områdesöverföringarna från Eckersta 7:1 ses som ett förvärv. Det innebär fem förvärv att deklarerera.

10. Den tionde fastigheten, Karlberg 3:5, erhåller 26 områden. Fem från Eckersta 7:1, ett från Eckersta 1:5, ett från Eckersta 1:14, ett från Husby 1:1, två från Säby 1:1, två från samfälligheten Säby s:1, (deläggande ej fullt angivet i beskrivningen, Säby 1:1 ½ mantal, Säby 3:1 ½ mantal), ett från Sanda 1:2, ett från Ramsdal 1:17, två från Ramsdal 1:14, tre från Ramsdal 1:3, ett från Ramsdal 3:3, ett från Ramsdal 8:1, två från Sanda 1:2, ett från samfälligheten Ramsdal s:1, (vars delaktighet angivits i beskrivningen vara Ramsdal 1:2 49/400, Ramsdal 1:14 49/400, Ramsdal 8:1 280/400, Rockbo 1:1 2/400 och Sundbo 3:1 20/400), ett från Vreta 1:1 och ett från samfälligheten Säby s:2, (deläggande ej fullt angivet i beskrivningen, Säby 1:1 ½ mantal, Säby 3:1 ½ mantal). Det innebär 13 förvärv från fastigheter som ska deklarereras. Dessutom har tre förvärv skett från samfälligheter som ska deklarereras.

11. Den elfte fastigheten, Norrhem 2:1, avstår ett område till Eckersta 7:1. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarereras.

12. Den tolfte fastigheten, Norrhem 2:2, berörs endast av en verkan på servitut. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarereras.

13. Den trettonde fastigheten, Ramsdal 1:3, avstår 11 områden och erhåller fem. Ett område avstås till Husby 1:1, tre till Karlberg 3:5, fem till Ramsdal 8:1 och två till Ramsdal 1:14. Två områden erhålls från Eckersta 1:5, ett från Eckersta 2:3 och två från Ramsdal 1:14. Fastigheten både avstår till och erhåller mark från Ramsdal 1:14. Fastigheten avstår dessutom andelar i Råby häradsallmänning s:1, en servitutsbelastning övergår på Ramsdal 8:1, två servitut för Stadsäga 25:11 upphävs och ett nytt servitut bildas för Stadsäga 25:11. Det innebär att tre förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarereras.

14. Den fjortonde fastigheten, Ramsdal 1:14, avstår sju områden och erhåller sju. Ett område avstås till Husby 1:1, två till Karlberg 3:5, två till Ramsdal 1:3, ett till Edeby 6:2 och ett till Ramsdal 1:17. Två områden erhålls från Ramsdal 1:3, tre från samfälligheten Ramsdal s:1 och två från Rockbo 1:1. Fastigheten alltså både avstår till och erhåller mark från Ramsdal 1:3. En servitutsbelastning övergår på Edeby 6:2, ett servitut upphävs och ett

nybildas för Stadsäga 25:11. Två förvärv från fastigheter behöver deklarerar. Ett förvärv från en samfällighet ska också deklarerar.

15. Den femtonde fastigheten, Ramsdal 1:17, avstår ett område till Karlberg 3:5 och erhåller tre områden. Ett område från Eckersta 7:1, ett från Ramsdal 1:14 och ett från Ramsdal s:1. Det innebär tre förvärv att deklarerar.

16. Den sextonde fastigheten, Ramsdal 1:19, berörs endast genom verkan på ett servitut. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarerar.

17–18. Det gäller också de sjuttonde och artonde fastigheterna, Ramsdal 1:20 och 1:21. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarerar.

19. Den nittonde fastigheten, Ramsdal 3:3, avstår sex områden. Ett till Husby 1:1, ett till Karlberg 3:5, tre till Ramsdal 8:1 och ett till Edeby 6:2. Fastigheten avstår dessutom andelar i Råby häradsallmänning s:1. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarerar.

20. Den tjugonde fastigheten, Ramsdal 3:9, berörs endast genom verkan på ett servitut. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarerar.

21. Det gäller också den tjugoförsta fastigheten, Ramsdal 3:10.

22. Den tjuogoandra fastigheten, Ramsdal 8:1, avstår två områden och erhåller elva. Fastigheten erhåller dessutom andelar i samfälligheter, i bl.a. Ramsdal s:1 och Råby häradsallmänning s:1, från Ramsdal 1:3 och 3:3. Ett område avstår till Husby 1:1 och ett till Karlberg 3:5. Fem områden erhålls från Ramsdal 1:3, tre från Ramsdal 3:3 och tre från samfälligheten Ramsdal s:1. Fastigheten övertar belastningen av elva servitut. Tre belastande servitut upphävs och ett nybildas. Överföringarna från Ramsdal 1:3 och 3:3 innebär två förvärv att deklarerar. Överföringen av mark från samfälligheten Ramsdal s:1 innebär också ett förvärv att deklarerar. Förvärven av andelar i samfälligheter innebär också förvärv att deklarerar, om det är möjligt¹.

Den första samfälligheten, Ramsdal s:1, avstår åtta områden. Tre till Ramsdal 8:1, tre till Ramsdal 1:14, ett till Ramsdal 1:17 och ett till Karlberg 3:5. Dessutom avstår Ramsdal 1:3 och 3:3 sina andelar i samfälligheten till Ramsdal 8:1. Eftersom samfälligheten endast avstår mark uppstår inget förvärv för samfällighetsdelägarens del som behöver deklarerar.

¹ Överföring av andelar i samfälligheter är förvärv av fast egendom. Sådana överföringar kan ske såväl fristående som i samband med marköverföring. Överföring av andel i häradsallmänning likställs i detta sammanhang med överföring av samfällighet. Överföringar av andelar i samfälligheter kan vara så specificerade i förrättningsbeslut att det går att bedöma ett värde för dem. Men det inträffar ofta att det inte gör det. Det kan t.ex. ha överförts en i ett absolut tal beskriven andel i en samfällighet, utan att det i övrigt av handlingarna eller i fastighetsregistret framgår hur många det totala antalet andelar är i samfälligheten. Det kan också förekomma att storleken på andelar som överförs är angiven i en äldre "måttighet, t.ex. ett skattetal, t.ex. mantal, utan uppgift om det totala antalet. Beslut om överföring av andelar i samfälligheter kan också ha formulerats generellt eller som en säkerhetsventil, typ: Mottagande fastigheten erhåller alla till avstående fastighet hörande andelar i samfälligheter, eller eventuellt hörande andelar i samfälligheter.

23. Den tjugotredje fastigheten, Rockbo 1:1, avstår två områden till Ramsdal 1:14. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarerars.

24. Den tjugofjärde fastigheten, Sanda 1:2, avstår fem områden. Ett till Eckersta 7:1, tre till Karlberg 3:5 och ett till Eckersta 1:5. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarerars.

25. Den tjugofemte fastigheten, Stadsäga 25:11, också benämnd Eriksberg 2:2, berörs endast av ovan nämnda upphävanden och bildanden av servitut. Det innebär att inget förvärv för fastighetsägarens del behöver deklarerars.

26. Den tjugosjätte fastigheten, Säby 1:1, avstår fyra områden och erhåller ett. Ett område avstås till Eckersta 7:1, två till Karlberg 3:5 och ett till Vreta 1:1. Ett område erhålls från Eckersta 7:1. Fastigheten både avstår till och erhåller mark från Eckersta 7:1. Det förvärv som detta innebär behöver deklarerars.

Den andra samfälligheten, Säby s:1, avstår tre områden. Ett till Vreta 1:1 och två till Karlberg 3:5. Eftersom samfälligheten endast avstår mark uppstår inget förvärv för samfällighetsdelägarnas del som behöver deklarerars.

Den tredje samfälligheten, Säby s:2, avstår ett område till Kävsta 3:5. Eftersom samfälligheten endast avstår mark uppstår inget förvärv för samfällighetsdelägarnas del som behöver deklarerars.

27. Den tjugosjunde fastigheten, Vreta 1:1, avstår ett område och erhåller tre. Ett område avstås till Karlberg 3:5. Ett område erhålls från Säby s:1, ett från Säby 1:1 och ett från Eckersta 7:1. Överföringarna från Säby 1:1 och Eckersta 7:1 innebär två förvärv att deklarerars. Överföringen från samfälligheten Säby s:1 ska också deklarerars.

Utgallring av förvärv som är skattebefriade

Den första delen av undersökningen visar således att invenering behöver ske av 51 förvärv, varav sex utgör förvärv från samfälligheter. Till detta kommer förvärv av andelar i samfälligheter, som har gjorts av en fastighetsägare, som ska deklarerars, om det är möjligt.

Nästa steg är att avgöra om det finns jordabalksförvärv som legat till grund för fastighetsreglering. Det antas att så inte är fallet här.

Det steg som kommer efter det är att undersöka om det finns förvärvare eller förvärv som är skattebefriade.

Skattebefriade förvärvare

Karlberg 3:5 ägs av staten genom Trafikverket. Det är den infrastrukturfastighet vars utbyggnad givit upphov till förrättningen. Staten är enligt 2 § SL inte skattskyldig. 16 förvärv som är kopplade till denna fastighet behöver således inte inventeras. 35 (eller något/några fler om förvärv avseende andelar i samfälligheter bedöms möjliga att deklarerars) återstår.

Övriga fastigheter som berörs av regleringen har blivit involverade antingen beroende på avstående av mark till Karlberg 3:5 eller genom att de fått mark

avskuren genom anläggningen, som därför avstås till fastighet med huvuddelen av sin mark på den sidan. Förvärvarna i de fallen är inte i något fall skattebefriade.

Skattebefriade förvärv

Om det förekommit jordabalksförvärv i förrättningen så hade det naturligtvis kunnat tänkas att de förvärv som skett genom byte kunnat omfattas av undantagen enligt 6 § p. 2 i SL. Detta med åberopande att åtgärden medfört en lämpligare fastighetsindelning eller skett som ett led i åtgärder för jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering. Det har inte skett några jordabalksförvärv i förrättningen. Därför blir inte dessa undantag tillämpliga. Inget av de undantag som Lantmäteriet föreslår för fastighetsregleringsförvärv är tillämpliga.

Skattereduktion

Om ett system med skattereduktion införs kan det innebära att ytterligare möjligheter till skattebefrielse föreligger. Det kan antas vara fallet där värdet av det förvärvade inte överstiger skattereduktionen. Om en avräkning använts i ersättningsbeslutet, så att betald likvid inte motsvarar viss överföring, så är det svårt att avgöra om så är fallet, i detta skede av utredningen.

Värdering

Ersättningsbeslutet är meddelat i form av en avräkning. I denna redovisas bara vad respektive fastighetsägare ska utge och erhålla samt med vilka andra fastighetsägare som motpart det ska göras penningtransaktioner. Det redovisas inte heller i akten vilket likvidvärde som åsatts respektive område. Extra komplicerat att bryta upp och knyta erlagda ersättningar till områdena blir det på grund av att flera fastigheter är samägda och ingår i brukningsenheter och avräkningen i detta fall inte delat upp ersättningen för sådana fastigheter.²

Det torde därför vara så att de deklARATIONER och intyg som lämnas kommer att redovisa eller bygga på värderingar av överförda områden. Antalet deklARATIONER och intyg som kan förväntas blir därför 35 (eller något/några fler om förvärv avseende andelar i samfälligheter bedöms möjliga att deklarerar).

² Enligt Lantmäteriets Handbok FBL ska avräkning knyta än till en särskild fastighet, även i fall när flera fastigheter hör till samma ägare. I tillämpningen och historiskt sett har så inte alltid varit fallet.

3c. Kombinerade åtgärder, fastighetsreglering, tre berörda fastigheter, överföring av ett område och en hel fastighet, följt av klyvning av den mottagande fastigheten, fem delägare

T T 2:23 är en bostadsfastighet bebyggd med flera bostadshus av varierande ålder och kvalitet. Den är belägen längs kusten och innehåller både land och vatten. Dess areal är 28 243 m² och av detta är 14 570 m² land och 13 673 m² vatten. Fastigheten är samägd av fem personer, L H 1/6, Å S 1/6, N H 1/6, T H ¼ och M H-V ¼. För fastigheten gäller en detaljplan som vann laga kraft för ungefär fem år sedan. Detaljplanen redovisar tre byggrätter för bostadshus, enbostadshus för bostadsändamål om max 70 m² BRA, med tillhörande uthus om max 30 m² BRA. Byggrätterna är placerade utspridda på tre ställen av fastigheten med s.k. prickmark emellan, dvs. mark som saknar byggrätt. Den största delen av fastighetens landareal är redovisad som prickmark. Inom byggrätterna finns befintliga byggnader, både bostadshus och uthus. Vid och utanför strandlinjen finns dessutom områden avsedda för småbåtshamn – bryggor.

Delägarna önskar göra en klyvning innebärande en uppdelning i fyra lotter, en gemensam lott för L H och Å S med ½ andel vardera, en lott för N H, en lott för T H och en lott för M H-V.

Då detta visat sig inte vara möjligt genom att det endast finns tre, odelbara, byggrätter har de fem delägarna träffat en överenskommelse med ägaren till en grannfastighet, T T 2:52, om att denna i sin helhet ska överföras till T T 2:23 för att ingå i klyvningsmassan. T T 2:52 är bebyggd med ett bostadshus och ett uthus och omfattas av samma detaljplan. Detaljplanens reglering för T T 2:52 liknar den för T T 2:23. Detta på så sätt att planen redovisar små rutor med byggrätt för ett befintligt bostadshus resp. uthus och i övrigt redovisar fastighetens hela yta med prickmark, förutom ett mindre område vid och utanför strandlinjen avsett för småbåtshamn – bryggor.

T T 2:52s areal är 19 217 m², varav 10 200 m² land och 9 017 m² vatten.

Fastigheterna kan beskrivas som belägna mellan kustlinje och en enskild väg, inrättad som gemensamhetsanläggningen, T T ga:27. Gemensamhetsanläggningen är ursprungligen bildad som vägsamfällighet 1942 och ändrad 1968. Vägen har efter fastigheternas bildande på 1930-talet flyttats i läge. Det har därmed bildats ett ”glapp” mellan T T 2:23 och vägen. Detta område tillhör fastigheten T T 2:13. För att göra en anpassning och fortsatt ge säkerställd tillgång till vägen/gemensamhetsanläggningen, som fastigheten har del i, så har en överenskommelse träffats med ägaren till T T 2:13 om överföring av detta område.

T T 2:52 ägs av Le H och He H, med ½ andel vardera.

T T 2:13 ägs av C T och M T, med ½ andel vardera.

En förrättning genomförs varigenom i en första åtgärd hela fastigheten T T 2:52 och ett område om 1 364 m² av T T 2:13 överförs till T T 2:23. I en andra åtgärd görs sedan en klyvning av den ombildade fastigheten T T 2:23. Klyvningen innebär att fyra lotter bildas, en för varje bostadshus med tillhörande uthus enligt ovan, och i övrigt enligt följande:

Lotten A, (T T 2:333), areal 8 199 m², varav 3 895 m² land och 4 304 m² vatten. Tilldelad L H, ½ andel och Å S, ½ andel.

Lotten B, (T T 2:334), areal 8 399 m², varav 4 419 m² land och 3 980 m² vatten. Tilldelad T H.

Lotten C, (T T 2:335), areal 13 009 m², varav 7 620 m² land och 5 389 m² vatten. Tilldelad N H.

Lotten D, (T T 2:336), areal 19 217 m², varav 10 200 m² land och 9 017 m² vatten. Tilldelad M H-V. T T 2:336 har samma areal som T T 2:52 hade innan förrättningen. Utformning och innehåll är också i stort sett densamma.

Av den areal som vid klyvningen tilldelas T T 2:333 kommer 287 m² ursprungligen från T T 2:13 och 0 m² från T T 2:52. För de andra klyvningslotterna gäller följande siffror:

| <i>Klyvningslott</i> | <i>Areal från T T 2:13</i> | <i>Areal från T T 2:52</i> |
|----------------------|----------------------------|----------------------------|
| T T 2:334 | 437 | 0 |
| T T 2:335 | 640 | 17 |
| T T 2:336 | 0 | 19200 |

Genom åtgärderna bildas också servitut för avloppsbrunn med ledning resp. körväg med klyvningslotterna som berörda förmåns- resp. lastfastigheter. Dessutom fördelas och hanteras i övrigt befintliga servitut med också andra fastigheter som berörda samt klyvningsfastighetens andelar gemensamhetsanläggningen för väg, T T ga:27. Här ska dock i fortsättningen bortses från detta och antagandet görs att skatteprövningen inte påverkas.

Ersättning ska enligt ersättningsbeslutet betalas enligt följande avräkning:

AVRÄKNING

| <u>Betalare</u> | <u>Fastighet, andel</u> | <u>Belopp</u> | <u>Mottagare</u> | <u>Fastighet, andel</u> |
|------------------------|--------------------------------|----------------------|-------------------------|--------------------------------|
| L H | <u>T T 2:333, ½</u> | 645500 | C T | <u>T T 2:13, ½</u> |
| L H | <u>T T 2:333, ½</u> | 569500 | M T | <u>T T 2:13, ½</u> |
| Å S | <u>T T 2:333, ½</u> | 76000 | M T | <u>T T 2:13, ½</u> |
| Å S | <u>T T 2:333, ½</u> | 1139000 | Le H | <u>T T 2:52;½</u> |
| N H | <u>T T 2:234</u> | 1673000 | Le H | <u>T T 2:52;½</u> |
| T H | <u>T T 2:235</u> | 1940000 | Le H | <u>T T 2:52;½</u> |
| T H | <u>T T 2:235</u> | 2071500 | He H | <u>T T 2:52;½</u> |
| M H-V | <u>T T 2:236</u> | 2680500 | He H | <u>T T 2:52;½</u> |

Ett skatteuttag på förvärvsvärde (utan resp. med skattereduktion) sker så här:

Vad som betalats redovisas genom en avräkning. Genom den har de ersättningar som ska utväxlas mellan fem delägarna i klyvningsfastigheten och de två delägarparen för de i fastighetsregleringen avstående fastigheterna

reducerats till åtta betalningar. Om någon avräkning inte gjorts hade de fem delägarna i klyvningsfastigheten gjort tio betalningar pga. fastighetsregleringarna och när det gäller klyvningen hade en av delägarna, N H, betalat ersättning till de fyra andra. Sammanlagt 14 betalningar.

När det gäller skattebetalningar kan noteras att det varit fråga om tre förvärv som var och en av de fem klyvningsdelägarna har gjort. Det blir alltså aktuellt att göra 15 prövningar av skatt.

Skattebetalningarna kan sammanfattas i följande tabell:

Skatt fastighetsreglering 1

| Ägare | Andel | förvärvsvärde utan skattereduktion | skattesats | skatt utan skattereduktion | skattereduktion | förvärvsvärde med skattereduktion | skatt med skattereduktion |
|-------|--------|------------------------------------|------------|----------------------------|-----------------|-----------------------------------|---------------------------|
| LH | 0,1667 | 387000 | 0,015 | 1000 | 167000 | 220000 | 1000 |
| ÅS | 0,1667 | 387000 | 0,015 | 1000 | 167000 | 220000 | 1000 |
| NH | 0,1667 | 387000 | 0,015 | 1000 | 167000 | 220000 | 1000 |
| TH | 0,25 | 387000 | 0,015 | 1000 | 250000 | 137000 | 1000 |
| MH-V | 0,25 | 387000 | 0,015 | 1000 | 250000 | 137000 | 1000 |

Skatt fastighetsreglering 2

| Ägare | Andel | förvärvsvärde utan skattereduktion | skattesats | skatt utan skattereduktion | skattereduktion | förvärvsvärde med skattereduktion | skatt med skattereduktion |
|-------|--------|------------------------------------|------------|----------------------------|-----------------|-----------------------------------|---------------------------|
| LH | 0,1667 | 9504000 | 0,015 | 24000 | 167000 | 9337000 | 23000 |
| ÅS | 0,1667 | 9504000 | 0,015 | 24000 | 167000 | 9337000 | 23000 |
| NH | 0,1667 | 9504000 | 0,015 | 24000 | 167000 | 9337000 | 23000 |
| TH | 0,25 | 9504000 | 0,015 | 36000 | 250000 | 9254000 | 35000 |
| MH-V | 0,25 | 9504000 | 0,015 | 36000 | 250000 | 9254000 | 35000 |

Skatt klyvning

| Ägare | förvärvad andel | förvärvsvärde utan skattereduktion | skattesats | skatt utan skattereduktion | skattereduktion | förvärvsvärde med skattereduktion | skatt med skattereduktion |
|-------|-----------------|------------------------------------|------------|----------------------------|-----------------|-----------------------------------|---------------------------|
| LH | 0,3334 | 5764000 | 0,015 | 29000 | 500000 | 5264000 | 26000 |
| ÅS | 0,3334 | 5764000 | 0,015 | 29000 | 500000 | 5264000 | 26000 |
| NH | 0,8335 | 6222000 | 0,015 | 78000 | 1000000 | 5222000 | 65000 |
| TH | 0,75 | 10835000 | 0,015 | 122000 | 1000000 | 9835000 | 111000 |
| MH-V | 0,75 | 9504000 | 0,015 | 107000 | 1000000 | 8504000 | 96000 |

För de två fastighetsregleringarna ska de fem delägarna betala skatt i förhållande till sin andel i den oklurna fastigheten, klyvningsfastigheten. För alternativet med skattereduktion ska det beloppet fördelas mellan delägarna efter dessa ägarandelar och dras av från det värde som bedömts för förvärvad egendom.

När det gäller klyvningen ska de fem delägarna betala skatt baserad på värdet av förvärvad andel av den klyvningslott som resp. delägare förvärvat. För varje klyvningslott har ett förvärv gjorts. För alternativet med skattereduktion ska ett avdrag med en skattereduktion göras för varje förvärv, dvs. en skattereduktion för var klyvningslott får göras. De delägare som tilldelats en gemensam klyvningslott får delas på skattereduktionen efter ägarandelarna, dvs. i det här fallet 500 tkr var.

Åtgärden innebär att egendom först, vid fastighetsregleringen, har förvärvats av klyvningsdelägarna gemensamt och sedan, vid klyvningen, har fördelats genom ett förfarande som också definieras som ett förvärv. Därmed uppkommer frågeställning om beskattning kommer att ske så att säga dubbelt eller för egendom som förvärvats för att endast ägas momentant. Vi ska titta på det lite närmare.

L H och ÅS har vid fastighetsregleringen beskattats för förvärv av 1/6 vardera, (1/3 tillsammans), av T T 2:52 och del av T T 2:13. Vid klyvningen har de (tillsammans) tilldelats 287 (av totalt 1364)³ m² av arealen av delen av T T 2:13 och 0 (av totalt 19 217) m² av arealen av T T 2:52. Det innebär att de betalar skatt för den förvärvade arealen från T T 2:13 också vid klyvningen. Skatt betalar de vid klyvningen för förvärv av 2/3 av detta. Det innebär att de för den del av T T 2:13 som tillförs deras klyvningslott så betalas skatt för $1/3 + 2/3 = 1/1$. Så långt inget konstigt. Men det innebär också att de, vid fastighetsregleringarna, betalar skatt för förvärv av 1/3 av 1077 (av totalt) 1364 m² av arealen av delen av T T 2:13 och för förvärv av 1/3 av 19 217 (av totalt 19 217) m² av arealen av T T 2:52. Ingen del av dessa markområden förs till deras lott. Det innebär att de har betalat skatt för förvärv av 4308/16 368 av arealen av del av T T 2:13 som de ägt endast momentant och 76 868/230 604 av arealen av T T 2:52 som de ägt endast momentant.

Om liknande beräkningar och resonemang görs för de övriga klyvningsdelägarna så erhålls följande resultat:

N H: betalat skatt för 1854/16 368 av (arealen för) del av T T 2:13 och 38 434/230 604 av (arealen för) T T 2:52 som ägts endast momentant.

T H: betalat skatt för 2172/16 368 av (arealen för) del av T T 2:13 och 57 600/230 604 av (arealen för) T T 2:52 som ägts endast momentant.

M H-V: betalat skatt för 4092/16 368 av (arealen för) del av T T 2:13 och 51/230 604 av (arealen för) T T 2:52 som ägts endast momentant.

Slår man ihop dessa siffror så har de fem klyvningsdelägarna tillsammans betalat skatt för 75 % av (arealen för) del av T T 2:13 och dito för (arealen

³ I denna studie antas att värdet för genom fastighetsreglering förvärvad egendom som sedan fördelas genom klyvning är jämnt fördelat per kvadratmeter markareal. Så behöver naturligtvis inte vara fallet, och är nog sällan det. Här görs detta antagande för att kunna illustrera och beräkna den totala beskattning som orsakas klyvningsdelägarna.

för) T T 2:52 som ägts endast momentant. Det kan också beskrivas som att ett överuttag av skatt har skett med 75 % för dem tillsammans.

Kommentar:

Fallet redovisar effekter som uppstår när samma egendom blir föremål för skattlagda fastighetsbildningsåtgärder i flera led. Resultatet blir att skattläggning sker också för egendom som ägts endast momentant under förrättningens gång. Vilket också kan beskrivas som att ett överuttag av skatt skett.

4a. Fastighetsreglering, två berörda fastigheter, överföring av ett område, uppdelning av ersättningen i olika typer

Ett område om 136 m² överförs från T T 11:78 till T T 10:64. Likviden som, efter överenskommelse, beslutas betalas är 80 tkr. Det anges dock i ersättningsbeslutet att av den utgör 30 tkr fastighetsanknuten ersättning, (ersättning för minskning av marknadsvärde pga. intrång), och 50 tkr är personanknuten ersättning (annan ersättning för anpassningsåtgärder såsom flyttning av staket m.m.).

T T 10:64 är en fastighet som bedöms till allra största delen (i areal) bestå av mark som i detaljplan är redovisad som allmän plats, med kommunen som huvudman. Dess ägare är också kommunen. Arealredovisning för fastigheten i fastighetsregistret saknas. Den har taxerats genom uppdelning i flera taxeringsenheter, alla med taxeringsvärdet 0 kr. Den arealmässigt största taxeringsenheten bedöms utgöras av en industrienhet, övrig mark (gatu- och parkmark), typkod 498.

Den överförda egendomen är i detaljplan redovisad som allmän plats, gata, med kommunen som huvudman.

Ett skatteuttag sker så här:

Förvärvet är inte skattepliktigt enligt 6 § p. 2 i Lantmäteriets förslag till ny lag. (Skatteplikt föreligger inte vid kommuns ... förvärv av mark som enligt detaljplan ... ska användas för allmän plats ...)

Kommentar:

Förvärvet är inte skattepliktigt pga. det undantag som Lantmäteriet föreslår i den nya lagen. Redovisning av fallet sker för att illustrera också annan frågeställning än tillämpningen av undantaget för kommuns förvärv av allmän platsmark. Denna gäller den uppdelning av fastighetsregleringslikvid i fastighetsanknuten resp. personanknuten ersättning, som kan förekomma, och som innebär att beslutad ersättning inte går att använda som mått på förvärvsvärde.

4b. Fastighetsreglering, tre berörda fastigheter, överföring av två områden från en fastighet till två andra, den avstående fastigheten utplånas.

Överföring av två områden sker från T T 11:29 till T T 11:49 och T T 10:64. (Ett område till vardera mottagande fastighet). T T 11:29 utplånas genom åtgärden. Till T T 11:49 överförs 2887 m² och till T T 10:64 355 m². Ägare till T T 11:29 är när förrättningen inleds E V F dbo, ½ andel, och E J K dbo, ½ andel. Ägare till T T 11:49 och T 10:64 är kommunen. Hela T T 11:29 är i en detaljplan utlagd som allmän plats, med kommunalt huvudmannaskap. Den del som överförs till T T 11:49 är redovisad som park och den som överförs till T T 10:64 är redovisad som gata. T T 11:49 består till stora delar av mark som i detaljplanplan är redovisad som park, medan T T 10:64 till stora delar består av gatumark. Det kan vara en anledning till att det i förrättningen valts att ha två mottagande fastigheter för kommunen. En annan anledning är att i förrättningens inledning förelåg ingen överenskommelse mellan parterna och vilken ersättning som skulle betalas blev föremål för värdering av lantmäterimyndigheten. De två områdena hade olika värderingstekniska förutsättningar och då åsattes de olika s.k. likvidvärden av lantmäterimyndigheten, en s.k. parcellvärdering. När förrättningen sedan avslutas har ägandet till T T 11:29 skiftats ut på delägarna så att den ägs av A E 1/10 andel, K E 1/10 andel, U N 1/10 andel, H E 1/10 andel, K Å 1/10 och I A ½ andel. Vid det laget har också parterna kommit överens. Enligt ersättningsbeslutet i förrättningen ska ersättning betalas enligt följande avräkning: Kommunen, i egenskap av ägare till T T 10:64, ska betala 10 tkr till H E. Kommunen, i egenskap av ägare till T T 11:49, ska betala 90 tkr till H E. Kommunen, i egenskap av ägare till T T 11:49, ska betala 100 tkr till K E. Kommunen, i egenskap av ägare till T T 11:49, ska betala 100 tkr till U N. Kommunen, i egenskap av ägare till T T 11:49, ska betala 100 tkr till A E. Kommunen, i egenskap av ägare till T T 11:49, ska betala 100 tkr till K Å. Kommunen, i egenskap av ägare till T T 11:49, ska betala 500 tkr till I A.

T T 11:29 har taxeringsvärdet 0 kr, typkod 499 (industrienhet, övrig mark (gatu- och parkmark)). I fastighetsregistret redovisad arealuppgift för fastigheten, (rättat under förrättningen), är 3242 m² och efter ingen areal alls eftersom den avregistreras. T T 11:49 har samma taxering (värde 0 kr. resp. typkod 499). I fastighetsregistret redovisad areal för fastigheten innan regleringen anges till 40 000 m², men med tillägget att uppgiften är osäker. Efter regleringen anges den till 42 887 m², osäker. T T 10:64 består av flera taxeringsenheter och värderingsenheter, med olika typkoder. Det beror på att fastigheten, förutom gatumark, också innehåller skolor och andra

kommunala byggnader, tekniska försörjningsbyggnader (t.ex. pumpstationer och återvinningscentraler) m.m. En av typkoderna som åsatts fastigheten är 499. Fastigheten saknar arealuppgift i fastighetsregistret såväl före som efter regleringen.

Ett skatteuttag sker så här:

Förvärvet är inte skattepliktigt enligt 6 § p. 2 i Lantmäteriets förslag till ny lag. (Skatteplikt föreligger inte vid kommuns ... förvärv av mark som enligt detaljplan ... ska användas för allmän plats ...)

Kommentar:

-