

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2004-12-06

Närvarande: f.d. regeringsrådet Karl-Ingvar Rundqvist, justitierådet Torgny Håstad och regeringsrådet Göran Schäder.

Effektivare handläggning av stämpelskatteärenden

Enligt en lagrådsremiss den 18 november 2004 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
2. lag om ändring i lagen (2004:86) om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. lag om ändring i lagen (2004:82) om ändring i lagen (1955:227) om inskrivning av rätt till luftfartyg,
4. lag om ändring i sjölagen (1994:1009),
5. lag om ändring i lagen (2003:528) om företagsinteckning.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Cecilia Silfverhjem.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet

Förslaget till lag om ändring i lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

26 §

Enligt gällande rätt (se avsnitt 4.3.1) bestäms ingen stämpelskatt förrän köpeskillingen är slutligt fastställd mellan parterna. Köpet kan dock vara bindande med en preliminär köpeskillning, så att köparen beviljas lagfart. Härigenom kan köparen få en skattekredit tills den händelse som den slutliga köpeskillingen gjorts beroende av har inträffat. Ofta är det fråga om en tilläggsköpeskillning som gjorts beroende av ett bygglov. Skattebeslutet skjuts dock upp också i andra fall då köpeskillingen är preliminär, således också om den slutliga köpeskillingen kan komma att bli lägre än den som bestämts preliminärt (varvid köparen ändå kan få lagfart om inte 20 kap. 7 § 11 jordabalken är tillämplig).

Enligt förslaget till ett nytt andra stycke i 26 § skall, i de fall en köpehandling innehåller villkor om tilläggsköpeskillning, skattebeslutet grundas på den köpeskillning som är angiven i köpehandlingen om annat inte framgår av värderingsbestämmelserna i 9–14 §§. När den slutliga köpeskillingen är känd, skall inskrivningsmyndigheten meddela ett nytt beslut som grundas på den sammanlagda köpeskillingen, om inte annat framgår av 9–14 §§.

I den allmänna motiveringen (avsnitt 5.1) framhålls att nuvarande bestämmelser om fastställande av skatt innebär att staten förlorar inte oväsentliga belopp i form av ränteinkomster, eftersom skatten i fall av uppskjuten skattläggning betalas in först när kännedom vunnits om den slutliga köpeskillingen. Vidare nämns att de nuvarande reglernas utformning kan leda till att uppskovsmöjligheten missbrukas. Hanteringen av ärenden med uppskov innebär dessutom en

belastning för inskrivningsmyndigheterna. Komplettering av lagen bör därför ske så att det beträffande samma förvärv blir möjligt att fastställa stämpelskatten i omgångar. Förslaget begränsar sig till de fall då köpeskillingen innehåller villkor om tilläggsköpeskillning, dvs. fall där den slutliga köpeskillingen blir högre än den preliminära.

Hovrätten för Nedre Norrland har tagit upp frågan om inte skattebeslut bör kunna fattas i omgångar också när köpeskillingen kan komma att bli lägre. Enligt regeringens uppfattning saknas emellertid skäl – utöver de möjligheter till återvinning och nedsättning av skatt som finns i dag – att införa regler som gör det möjligt att räkna om stämpelskatten till ett lägre belopp. – Det kan här tilläggas att hänvisningen till återvinning inte är relevant och att enligt 42 § möjlighet till nedsättning föreligger bara om det i särskilda fall föreligger synnerliga skäl.

I 25 § – som anger att skattskyldighet vid bl.a. köp inträder när ansökan om inskrivning (lagfart) beviljas, varvid skatten enligt 9 § normalt skall beräknas på köpeskillingen – görs ingen skillnad mellan fallet att köpeskillingen kan komma att höjas och fallet att den kan komma att sänkas. Någon sådan skillnad bör därför inte göras utan att 25 § kompletteras. Utgångspunkten är således att det i dag föreligger hinder enligt 26 § mot att fastställa skatten, vare sig villkor finns om höjning eller sänkning av köpeskillingen.

Den föreslagna ändringen av handlägningsordningen enligt 26 § avser villkor om tilläggsköpeskillning och innebär att "basköpeskillingen" tas ut direkt vid köpet, varefter tilläggsköpeskillingen ger upphov till ett nytt skattebeslut. Eftersom ingen motsvarande regel föreslås beträffande en köpeskillning som angetts kunna komma att bli nedsatt (antingen i den formen att den lägsta, ovillkorliga köpeskillingen skall föranleda omedelbar beskattning med eventuell efterföljande tilläggs-

beskattning eller i den formen att den preliminära köpeskillingen läggs till grund för skatten men köparen får en vid sidan av 42 § ovillkorlig rätt till återbetalning om köpeskillingen sedermera sätts ned), blir handläggningsordningen således oförändrad i dessa fall, dvs. skattebeslutet skall skjutas upp.

Enligt Lagrådets mening ger remissförslaget med den valda begränsningen till villkor om tilläggsköpeskilling upphov till oklarhet. I remissen berörs inte frågan hur beslutsfattandet skall ske t.ex. i den situationen att det finns ett avtalsvillkor om tilläggsköpeskilling under en viss förutsättning och samtidigt ett villkor om nedsatt köpeskilling under en annan förutsättning. Lagtexten i det föreslagna andra stycket synes täcka in även sådana "blandade" fall. Om skattebeslutet i sådana situationer liksom enligt gällande rätt skall skjutas upp, behöver lagtexten förtydligas, något som i och för sig skulle kunna ske t.ex. genom att omedelbart efter orden "villkor om tilläggsköpeskilling" tillfoga orden "men inte något annat villkor som gör köpeskillingens storlek beroende av senare händelser".

Görs det en begränsning på angivet sätt till fall då enbart villkor om tilläggsköpeskilling föreligger kan ifrågasättas om regleringen skulle tillgodose syftena med förslaget, däribland att undvika missbruk av uppskovsmöjligheten. Det kan vara enkelt för avtalsparter som så vill att i köpehandlingen föra in något villkor utöver det om tilläggsköpeskilling och därmed uppnå ett uppskov med skattläggningen. Den tilltänkta ordningen med möjlighet till beslut i omgångar skulle således kunna bli urholkad.

Om gällande rätt skall ändras kan frågan ställas om det inte skulle vara principiellt mer tillfredsställande att stämpelskattens storlek kunde beslutas i omgångar oavsett om den preliminära köpeskillingen i senare skede jämkades uppåt eller nedåt. Ifall sålunda skatt

omedelbart tas ut på den preliminära köpeskillingen, varefter en nedsättning av denna ger köparen rätt till återbetalning och en tilläggsköpeskillning leder till ökad skatt, löses det blandade fallet. Dessutom skulle regeln kunna göras tillämplig på fall där parterna i köpehandlingen inte omnämnt utan förutsatt vad som följer av lag, nämligen att köparen kan få rätt till prisavdrag. Någon skillnad mellan dessa båda fall synes knappast motiverad vid stämpelbeläggning. Om lagstiftaren vill minska den administrativa belastning som korrigeringar medför, vore det möjligt att införa ett tröskelvärde, bestämt antingen i ett absolut belopp eller i procent av den preliminära köpeskillingen/redan uttagna stämpelskatten.

Enligt Lagrådets mening skulle det med hänsyn till den tveksamhet man kan känna inför ett genomförande av remissförslaget, vara av värde om utgångspunkterna och ordningen för stämpelskattebesluten togs upp till mer förutsättningslös behandling inför ställningstagande i lagstiftningsfrågan.

27 a och 27 b §§ samt rubriken närmast före 27 a §

I lagrådsremissen föreslås att det i stämpelskattelagen tas in nya bestämmelser gällande omprövning av inskrivningsmyndighetens beslut. Bestämmelserna har placerats som nya 27 a och 27 b §§ under ny rubrik, Omprövning av beslut.

Den föreslagna inplaceringen blir inte tillfredsställande, bl.a. eftersom nuvarande 28 §, som handlar om föreläggande att lämna uppgifter som behövs för att fastställa stämpelskatten, därmed skulle föras in under den nya rubriken trots att den sakligt hör hemma under den närmast före 25 § befintliga rubriken Fastställande av skatt. Den lämpligaste platsen för de nya bestämmelserna synes med hänsyn till deras innehåll vara omedelbart före lagens avsnitt om överkla-

gande, som finns i 38–39 b §§. Lagrådet förordar således att omprövningsbestämmelserna förs in som 37 a och 37 b §§ och att den nya rubriken sätts närmast före 37 a §. Godtas detta bör en paragrafhänvisning i den senare av de båda paragraferna följdändras.

Lagförslagen nr 3 – 5

Vad Lagrådets anfört om ändrad inplacering av nya paragrafer i förslaget till lag om ändring i stämpelskattelagen leder, om det godtas, till följdändringar av här förekommande hänvisningar till dessa paragrafer.

Lagförslag nr 2

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.