

Regeringens proposition

2002/03:79

Direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid
omarrondering

Prop.
2002/03:79

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 10 april 2003

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att utgifter för lantmäteriförrättningar i samband med omarronderingar som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering skall dras av omedelbart. I gengäld skall utgifterna inte räknas in i det anskaffningsvärde som ligger till grund för förhöjt skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv och inte heller i kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond. Avdragna utgifter får inte heller räknas in i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen när fastigheten avyttras.

Syftet med förslaget är att stimulera till sådana omarronderingar så att mer rationella brukningsenheter tillskapas inom ägosplittrade områden där fastigheterna har många små och utspridda skiften.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2003. Äldre bestämmelser skall tillämpas på lantmäteriförrättningsutgifter som är hänförliga till 2002 och tidigare.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	5
4	Bakgrund	5
4.1	Naturvårdsavtal	5
4.2	Omarrondering	6
4.3	Gällande skatteregler.....	7
4.3.1	Skogskonto och skogsskadekonto	7
4.3.2	Naturvårdsavtal	7
4.3.3	Skogsavdrag.....	8
4.3.4	Lantmäteriförrättningsutgifter	9
4.3.5	Tidigare översyn av den skattemässiga behandlingen av lantmäteriförrättningsutgifter	10
5	Överväganden och förslag.....	12
5.1	Naturvårdsavtal	12
5.2	Lantmäteriförrättningsutgifter i samband med omarrondering	13
5.3	Ikraftträdande	16
6	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	17
7	Författningskommentar till förslaget om lag om ändring i lagen (1999:1229) om inkomstskatt.....	18
Bilaga 1	Promemorians förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	22
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser	24
Bilaga 3	Lagrådsremissens lagförslag	25
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	28
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 10 april 2003	32

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2002/03:79

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 21 kap. 15 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas två ny paragrafer, 16 kap. 20 a § och 45 kap. 15 a §, samt närmast före 16 kap. 20 a § och 45 kap. 15 a § två nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

Lantmäteriförrättningsutgifter

20 a §

Lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering skall dras av omedelbart.

21 kap.

15 §

Vid rationaliseringsförvärv skall i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Utgifter som har dragits av med stöd av 16 kap. 20 a § skall inte räknas in i anskaffningsvärdet.

45 kap.

Lantmäteriförrättningsutgifter

15 a §

Utgifter som har dragits av med stöd av 16 kap. 20 a § skall inte räknas in i omkostnadsbeloppet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003. De nya bestämmelserna tillämpas på lantmäteriförrättningsutgifter som är hänförliga till tid efter år 2002.

Skatteutskottet har i betänkandet 2001/02:SkU15 föreslagit att riksdagen skall besluta om tillkännagivanden till regeringen *dels* om möjligheten att sätta in ersättningar som utgår enligt naturvårdsavtal på skogskonto, *dels* att den skattemässiga behandlingen av lantmäterikostnader bör ses över och att regeringen lägger fram förslag baserat på denna översyn. Riksdagen har den 13 mars 2002 lämnat över betänkandet och anmält att den samma dag bifallit utskottets förslag till riksdagsbeslut (rskr. 2001/02:177).

Till grund för lagrådsremissen ligger en promemoria som har upprättats i Finansdepartementet. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remitterats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Promemorian och en sammanställning över remissinstansernas yttranden finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Fi2003/683).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 20 mars 2003 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet har inte ansett sig kunna tillstyrka lagförslaget. Enligt Lagrådet är ett omedelbart avdrag svårt att förena med principerna i inkomstskattesystemet. Lagrådet anser att det är en brist att alternativet med nedsättning av lantmäteritaxan inte har utretts. Lagrådet har vidare pekat på att lagförslaget kan ge upphov till tillämpningsproblem i fråga om såväl omfattningen som återföringen.

Till skillnad från lagrådsremissen innebär propositionen att avdragna utgifter inte skall återföras till beskattning i inkomstlaget näringsverksamhet, men i gengäld inte ses som en förbättringsutgift vid beräkning av omkostnadsbeloppet vid en avyttring. Härigenom förenklas lagstiftningen och den praktiska tillämpningen betydligt och man undviker de problem som lagrådet har pekat på i denna del. I övrigt har Lagrådets synpunkter på lagtextens utformning och placering följts.

Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 5.2 och i författningskommentaren.

4 Bakgrund

4.1 Naturvårdsavtal

I 7 kap. miljöbalken finns regler om skydd för naturområden. Olika landskapstyper skall kunna bevaras i huvudsakligen oförändrat skick genom att naturområden avsätts t.ex. som naturreservat eller biotop-skyddsområde.

Naturvårdsavtal är ett tidsbegränsat civilrättsligt avtal som tecknas mellan staten genom skogsvårdsstyrelsen och en skogsägare i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärden. Enligt 7 kap. 3 § jordabalken skall vad som överenskommit genom ett naturvårdsavtal

anses som en nyttjanderätt. Avtalen tecknas vanligen för en period mellan 30 och 50 år.

Naturvårdsavtalen vänder sig främst till markägare som förutom att äga skogsmark med höga naturvärden, också är intresserade av att bevara dessa värden. Detta förutsätter oftast att markägaren avstår från viss avverkning. Fram till och med 2001 hade cirka 670 avtal ingåtts.

Den ekonomiska ersättning som utgår till markägaren har snarare karaktären av ett stimulansbidrag än en ekonomisk ersättning för förlorade virkesvärden. De utbetalade ersättningarna ligger hittills i genomsnitt på 8 000–10 000 kronor/ha. Ersättningen motsvarar inte skogsägarens intäktsbortfall eller kostnad och kan inte sättas in på skogskonto.

4.2 Omarrondering

Omarrondering är en fastighetsbildningsåtgärd. Vid en omarrondering för man samman en fastighets spridda skiften till större områden med lämplig storlek och form. För den enskilde markägaren innebär åtgärden ett bättre ordnat ägande och förbättrade förutsättningar att bedriva jord- och skogsbruk. En sanerad fastighetsindelning innebär också förenklingar för vägmyndigheter vid projektering av nya vägar, för kommuner vid ledningsdragningar, för lantmäterimyndigheten vid förande av fastighetsregister, för skattemyndigheten i taxeringsarbetet och för tingsrätterna i lagfartsärenden. Enligt en studie som redovisas i lantmäteriutredningens slutbetänkande SOU 1994:90 (s. 186) är den årliga merkostnaden för de tre sistnämnda myndigheterna i storleksordningen 10 miljoner kronor/år på grund av fastighetsförhållandena i Dalarna.

När det gäller behovet av omarrondering anses Dalarna inta en särställning. Ägosplittringen i Dalarna består i att fastigheterna har många skiften som ofta är små, smala och vitt utspridda. Dessutom förekommer ofta komplexa ägarförhållanden på grund av en hög samägarfrekvens och en rik förekomst av samfälligheter. Den storskiftesreform som genomfördes i större delen av Dalarna under 1800-talet blev snabbt urholkad, bl.a. på grund av en svag fastighetsrättslig lagstiftning. Med stöd av en speciell lagstiftning, ”dalalagen”, genomfördes under åren 1930–1980 laga skiften på cirka 200 000 ha. Det sista laga skiftet avslutades först 1984. Efter fastighetsbildningslagens tillkomst har omarronderingar genomförts på cirka 200 000 ha.

Länsstyrelsen i Dalarnas län uppger att det för närvarande pågår fem olika projekt i olika stadier omfattande cirka 50 000 ha och med cirka 2 200 berörda markägare. Dessutom har ytterligare ett projekt inletts som omfattar cirka 60 000 ha och med cirka 2 500 berörda markägare. I planeringsskedet ligger även ett projekt omfattande cirka 45 000 ha och med cirka 2 000 berörda markägare. Tre av de pågående projekten kommer att avslutas inom ett år. Enligt länsstyrelsens uppfattning är cirka 400 000 ha av skogsmarken i Dalarna svårt ägosplittrad och ytterligare cirka 200 000 ha något mindre ägosplittrad. Enligt lantmäteriet i Mora finns det ett behov av att omarrondera förstnämnda marker. Även sistnämnda marker kan komma att omfattas av

omarrondering, men är i nuläget inte prioriterade. I den planerade omarronderingen kommer cirka 12 000–14 000 markägare att beröras. Av den tänkta arealen för omarrondering ägs cirka 25–30 procent av skogsbolag. Omarronderingen planeras för genomförande under omkring en 20-årsperiod med en omfattning av cirka 15–20 000 ha mark per år.

Enligt undersökningar utförda av lantmäteriet i Dalarna har tidigare omarronderingsprojekt medfört ökade aktiviteter samt ökad sysselsättning och omsättning i skogsbruket.

Den genomsnittliga kostnaden för en lantmäteriförrättning varigenom omarrondering sker är i dag cirka 1 800 kronor/ha, varav markägaren betalar cirka 1 000 kronor.

Praxis har tolkats så att utgifter för lantmäteriförrättning i regel har betraktats som utgifter som har samband med förvärvet av en fastighet eller som utgifter för åtgärder som på ett bestående sätt höjer värdet på fastigheten och som i likhet med andra utgifter för anskaffning eller förbättring av fastighet inte är omedelbart avdragsgilla (SOU 1995:137 s. 139).

4.3 Gällande skatteregler

4.3.1 Skogskonto och skogsskadekonto

Bestämmelserna om skogskonto och skogsskadekonto finns i 21 kap. 21–40 §§ inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Syftet med bestämmelserna är att möjliggöra inkomstutjämnning mellan skilda beskattningsår. Reglerna gäller endast enskilda näringsidkare. Insättning får göras på skogskonto hos en bank per år. Lägsta insättning är 5 000 kronor på skogskonto och 50 000 kronor på skogsskadekonto. Ränta utgår på skogskontomedel och banken innehåller en definitiv källskatt med 15 procent av räntan. Resterande ränta på skogskontomedel beskattas som intäkt av näringsverksamhet när beloppet tas ut från kontot. Den huvudsakliga skillnaden mellan kontoformerna är att medel på skogsskadekonto får stå kvar på kontot i tjugo år medan skogskontomedlen får stå kvar i tio år.

Avdragets storlek är knutet till beskattningsårets skogsintäkter (inklusive försäkringsintäkter). Avdraget (kontoinsättningen) får avse ett belopp motsvarande högst 60 procent av intäkterna avseende avverkningsrätter och 40 procent av intäkterna i övriga fall. Avdraget är större vid skogsskador.

Uttag från skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt i inkomstlaget näringsverksamhet. Intäkten räknas inte in i den avdragsgrundande skogsintäkten, dvs. den kan inte ligga till grund för ett skogsavdrag. Hälften av medlen på skogskonto m.m. beaktas vid räntefördelning.

4.3.2 Naturvårdsavtal

Som tidigare nämnts (avsnitt 4.1) skall vad som överenskommits genom ett naturvårdsavtal anses som en nyttjanderätt.

Engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till skogsbruk är skattepliktig näringsverksamhetsinkomst om upplåtelsen avser begränsad tid men inte om den avser obegränsad tid. Regeringsrätten har i en dom från oktober 2002 (RÅ 2002 ref. 84) fastställt ett förhandsbesked från skatterättsnämnden, där nämnden funnit att en engångsersättning i anledning av ett nyttjanderättsavtal som löper över flera (25) år skall periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid.

Ersättning för en allframtidsupplåtelse likställs med en fastighetsavyttring och beskattas enligt kapitalvinstreglerna.

Den ersättning som en markägare har erhållit i samband med att han tecknat ett naturvårdsavtal avser inte ersättning för förlorade virkesvärden, intäktsbortfall eller kostnader och kan inte sättas in på skogskonto.

4.3.3 Skogsavdrag

En grundläggande tanke bakom reglerna om skogsbeskattning är att en skogsägare skall beskattas för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen. Rena kapitaluttag skall inte träffas av beskattning. Ersättningen för avyttrad skog tas upp som intäkt av näringsverksamhet och den önskade effekten uppnås genom att skogsägaren får ett schablonmässigt avdrag, skogsavdrag, som skall motsvara värdet av kapitaluttaget. De nuvarande bestämmelserna infördes vid 1981 års taxering (prop. 1978/79:204) och finns nu i 21 kap. 4–19 §§ IL.

Skogsavdrag skall beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten (21 kap. 5 § IL). Anskaffningsvärdet är det värde som avser skog och skogsmark vid förvärv av en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet. Avdragsutrymmet är det högsta belopp som fastighetsägaren får dra av under innehavstiden. Den avdragsgrundande skogsintäkten motsvarar hela ersättningen avseende avverkningsrätter och 60 procent av ersättningen i övriga fall.

Om en fastighet förvärvas genom *köp, byte eller på liknande sätt*, anses som anskaffningsvärde så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet (21 kap. 12 § IL). Ett exempel kan illustrera. Fastigheten köps för 800 000 kronor. Taxeringsvärdet är 200 000 kronor, varav skogsbruksvärde 100 000 kronor. Anskaffningsvärdet blir $(100\,000/200\,000 \times 800\,000 =)$ 400 000 kronor. Normalt är det endast ersättningen som proportioneras. Vid rationaliseringsförvärv får dock lantmäteriutgiften räknas med (prop. 1978/79:204 s. 51 och 77 f).

Schablonregeln frångås om det inte går att proportionera ersättningen eller i fall där regeln leder till uppenbart felaktiga resultat. Riksskatteverket anger i sin handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet, m.m. vid 2002 års taxering (s. 1047) att en anledning till jämkning kan vara att förvärvet kan ha skett så lång tid efter närmast föregående fastighetstaxering att delvärdena i det taxeringsvärde som

gäller vid förvärvstillfället inte längre är rättvisande. Marknadsvärdet för byggnader av olika ägoslag kan ha utvecklats klart olikformigt. Vidare kan avsevärda ändringar av fastighetens fysiska beskaffenhet, genom t.ex. byggnationer, avverkningar eller delavyttringar, ha medfört att relationerna mellan taxeringsvärdets delvärden inte längre motsvarar de verkliga förhållandena.

Vid *benefika* förvärv (t.ex. arv, testamente, gåva) gäller en kontinuitetsregel (21 kap. 16 § IL). Omfattar förvärvet all skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet, tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

Avdragsutrymmet är för fysiska personer 50 procent av anskaffningsvärdet för skogen. Avdraget får ett beskattningsår uppgå till 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten. Reglerna innebär att en skogsägare under innehavstiden kan behandla skogsersättningar motsvarande hälften av anskaffningsvärdet som kapitaluttag. För juridiska personer är avdragsnivån lägre. De får under innehavstiden göra avdrag med sammanlagt 25 procent av anskaffningsvärdet. Avdrag ges inte med lägre belopp än 15 000 kronor.

Vid omläggningen av skogsbeskattningen 1979 (prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500) infördes möjligheten att vid så kallade rationaliseringsförvärv (21 kap. 10 § IL) till anskaffningsvärdet lägga samtliga utgifter för förvärvet, dvs. även utgifter för lagfart och lantmäteriförrättningar, som belöper på skogen och skogsmarken. Det gör att avdragsutrymmet i dessa fall blir något högre. Därtill kommer att avdragsnivån är höjd. Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Reglerna gäller bara vid onerösa förvärv och endast för enskilda näringsidkare. De är i tiden begränsade till det beskattningsår när fastigheten förvärvas och de fem följande beskattningsåren.

Gjorda skogsavdrag minskar det skattemässiga värdet som ligger till grund för kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond (33 kap. 12 § resp. 34 kap. 7 § jämförda med 2 kap. 32 § IL).

4.3.4 Lantmäteriförrättningsutgifter

Lantmäteriförrättningsutgifter anses normalt inte vara avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Med undantag för skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv beaktas sådana utgifter först vid en avyttring av fastigheten. Frågan om avdrag har varit uppe i andra sammanhang (jfr bl.a. SOU 1995:137 och prop. 1996/97:154). Argumenten för avdragsrätt är att fastighetsregleringar och andra åtgärder inte alltid resulterar i en utvidgning av en förvärvskälla. I många fall är syftet i stället att effektivisera driften eller att reducera kostnaderna, varför det sägs vara möjligt att betrakta utgiften som en naturlig utgift i den pågående driften. En invändning mot avdragsrätt har varit att strukturrationaliseringar inte bara behöver innebära smärre ägojämknings utan också kan avse så stora förändringar att utgifterna har karaktär av förvärv av en fastighet.

Fastighetsbildning sker enligt 2 kap. 1 § fastighetsbildningslagen (1970:988, FBL) såsom fastighetsreglering, om den avser *ombildning* av

fastigheter, och såsom avstyckning, klyvning eller sammanläggning, om den avser *nybildning* av fastighet. I FBL finns också bestämmelser om *fastighetsbestämning*. Genom fastighetsbestämning avgörs bl.a. frågor om beskaffenheten av gällande fastighetsindelning samt frågor rörande beståndet eller omfånget av ledningsrätt eller vissa servitut. Frågor om fastighetsbildning och fastighetsbestämning prövas vid förrättning som handläggs av lantmäterimyndighet. I praxis får avdrag inte göras för lantmäteriutgifter som har samband med fastighetsbildning. Utgifterna (jfr prop. 1978/79:204 s. 77) anses normalt vara utgifter för förvärv eller förbättring av fastigheten. Liksom andra utgifter för förvärv och förbättring av en fastighet beaktas de vid kapitalvinstbeskattningen i samband med en försäljning av fastigheten. Vid den löpande taxeringen har avdrag dock fått göras för utgifter för gränsbestämning (numera fastighetsbestämning). Vid s.k. rationaliseringsförvärv får emellertid lantmäteriförrättningsutgifterna räknas in i avdragsutrymmet för skogsavdrag.

4.3.5 Tidigare översyn av den skattemässiga behandlingen av lantmäteriförrättningsutgifter

Frågan om avdragsrätt för lantmäteriförrättningsutgifter har behandlats vid flera tillfällen. I Kapitalförlustutredningens betänkande Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen (SOU 1995:137) finns (s. 140–143) en redogörelse för det tidigare utredningsarbetet.

Kapitalförlustutredningen utgår (s. 143–148.) vid sin bedömning av avdragsrätten för lantmäteriförrättningsutgifter från hur utgifter för lagfart behandlas skattemässigt. Enligt gällande rätt hänförs utgifter för lagfart och andra utgifter som har ett direkt samband med ett förvärv av en fastighet till fastighetens anskaffningsutgift. Sådana utgifter kan inte dras av direkt. Har en fastighet som består av både mark och byggnad anskaffats kan den del av anskaffningsutgiften som belöper på byggnaden dras av genom årliga värdeminskningsskogsavdrag. Den del som belöper på marken får dras av först vid en avyttring av fastigheten. När det gäller skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv beaktas emellertid, som framgått ovan, även de lagfartsutgifter som hänför sig till förvärvet av skogsmarken vid den löpande beskattningen.

Det saknas enligt kapitalförlustutredningen anledning att betrakta lantmäteriförrättningsutgifter som uppkommit i samband med *nybildning* (avstyckning, klyvning eller sammanläggning) av en fastighet som annat än utgifter för anskaffning av fastigheten. Så länge man inte är beredd att ändra den skattemässiga behandlingen av utgifter för lagfart finns det inte heller någon anledning att föreslå lagstiftning för att ändra gällande rätt vad gäller avdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid *nybildning* av fastighet.

Förrättningsutgifter som har uppkommit i anledning av *fastighetsbestämning* är omedelbart avdragsgilla. Sådana utgifter kan rimligen inte betraktas som en anskaffningsutgift för fastigheten och torde i regel inte heller medföra att fastighetens värde höjs. Det finns därför inte någon anledning att ändra praxis genom lagstiftning.

När det gäller utgifter som har uppkommit i samband med *fastighetsreglering* anser kapitalförlustutredningen att bilden inte är lika entydig. Olika typfall kan urskiljas. Ett exempel där lantmäteriförrättningsutgifterna bör jämföras med utgifter för lagfart är det fall då en presumtiv köpare av en viss fastighet kan välja att förvärva den genom fastighetsreglering eller köp. Det kan vara möjligt om han äger en annan närliggande fastighet (jfr SOU 1994:90 s. 231). Vid omarronderingar framstår det däremot många gånger som främmande att betrakta förrättningsutgifterna som anskaffningsutgift för fastigheten. Det ursprungliga markinnehavet förändras inte i någon väsentlig grad. Avsikten med omarronderingen är ofta att förbättra driftförhållandena. Utgifterna kan därför ses som naturliga utgifter i den pågående driften och det talar för att de i likhet med utgifter för fastighetsbestämning bör dras av omedelbart. Till skillnad från utgifter för fastighetsbestämning torde dock utgifter för fastighetsreglering som genomförs i strukturrationaliseringssyfte i regel avse åtgärder som medför att fastigheten i fråga får ett högre värde än vad den hade dessförinnan. Syftet är ju bl.a. att skapa bättre förutsättningar för skogsbruket. Kapitalförlustutredningen anser därför att avdragsrätten måste bedömas med utgångspunkt i hur utgifter för förbättring av en fastighet brukar behandlas.

Huvudprincipen är att förbättringsutgifter inte dras av omedelbart. Utgifter för ny-, till- och ombyggnad dras av genom värdeminskningsskatt. Är det däremot fråga om reparationsutgifter får avdrag göras omedelbart. Sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet jämföras med reparationer och får dras av omedelbart (det utvidgade reparationsbegreppet). Den sortens ändringsarbeten anses inte medföra någon bestående värdehöjning. Avdragsrätten motiveras av vad som kan anses riktigt från företagsekonomiska utgångspunkter. När det gäller utgifter för sådana fastighetsregleringar inom skogsbruket som genomförs i rationaliseringssyfte men som inte innebär någon väsentlig utvidgning av markinnehavet (omarronderingar) är det enligt kapitalförlustutredningen svårt att hävda att de inte medför en bestående värdehöjning av fastigheten. Såsom systemet nu är uppbyggt bör sådana utgifter därför inte få dras av omedelbart.

Kapitalförlustutredningens slutsats är att behovet av strukturrationaliseringar inte framstår som så särpräglat för just jord- och skogsbruket att det motiverar en omedelbar avdragsrätt för lantmäteri-förrättningsutgifter. Det är uppenbart att det även inom andra verksamheter kan förekomma fastighetsförvärv av rationaliseringsskäl. För att uppnå enhetlighet borde avdrag få göras även för de förvärven. Är man beredd att förslå detta uppkommer i sin tur fråga om inte även utgifter för förvärv av andra tillgångar som genomförs i rationaliseringssyfte borde få dras av på en gång. Anser man att det finns skäl att underlätta rationaliseringsverksamheten (omarrondering eller storleks-rationalisering) inom jord- och skogsbruket genom ökad avdragsrätt vid den löpande beskattningen bör det inte göras någon åtskillnad mellan förvärv genom köp eller genom fastighetsreglering eller annan fastighetsbildningsåtgärd. Önskar man underlätta att omarronderingar kommer till

stånd bör man välja att öka nedsättningsbeloppet enligt lantmäteritaxan i stället för att införa särregler på skatterättens område.

Regeringen delade utredningens uppfattning att gällande regler i fråga om lantmäteriförrättningsutgifter stämmer överens med skattesystemets grundläggande principer (prop. 1996/97:154 s. 49). Vad särskilt avsåg omarronderingar ansåg regeringen visserligen att det fanns starkare skäl för en skattemässig särbehandling, men regeringen ansåg ändå att omarronderingar hellre borde underlättas genom nedsättning av lantmäteritaxan (angiven prop. s. 50).

5 Överväganden och förslag

5.1 Naturvårdsavtal

Regeringens bedömning: Ersättning som erhålls vid tecknande av naturvårdsavtal bör inte heller fortsättningsvis kunna sättas in på skogskonto.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De som har yttrat sig i frågan instämmer i bedömningen. *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Jordägareförbund* har emellertid såsom sin principiella inställning framfört att beskattningen av ersättningar för allframtidsupplåtelser för naturvårdsändamål och av engångsersättningar på grund av naturvårdsavtal bör slopas.

Skälen för regeringens bedömning: Frågan huruvida ersättningar för naturvårdsavtal eller allframtidsupplåtelser för naturvårdsändamål bör helt skattebefrias omfattas inte av promemorieförslaget. Regeringen tar redan av det skälet inte upp frågan i detta lagstiftningsärende.

Vad avser möjligheten att sätta in ersättningar från naturvårdsavtal på skogskonto kan konstateras att systemen med naturvårdsavtal och skogskontoavsättningar har olika syften och tidshorisonter varför det, såsom skatteutskottet har anfört, finns skäl som talar emot tanken att ersättningar enligt naturvårdsavtal skall kunna sättas in på skogskonto. Samtidigt kan det, som utskottet vidare har anfört, från näringsidkarens utgångspunkt uppfattas som inkonsekvent att ersättningar som gör det möjligt att avstå från avverkningar inte skall behandlas på samma sätt som skogsintäkter i fråga om insättning på skogskonto. Det skulle därför i och för sig kunna anses rimligt att låta ersättningar som utgår enligt naturvårdsavtal sättas in på skogskonto.

Emellertid har Regeringsrätten, som tidigare nämnts, i en nyligen meddelad dom (RÅ 2002 ref. 84) fastställt ett förhandsbesked från skatterättsnämnden, där nämnden funnit att en engångsersättning i anledning av ett nyttjanderättsavtal som löper över flera (25) år skall periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid. Enligt regeringens bedömning bör samma synsätt kunna anläggas på ersättning som erhålls vid tecknande av naturvårdsavtal. Eftersom ersättningen således kan periodiseras och redovisas linjärt under avtalets löptid kan

det enligt regeringens mening inte anses motiverat att införa en möjlighet att använda skogskontot för ersättningen. Ersättningen bör därför inte heller fortsättningsvis kunna sättas in på skogskonto.

5.2 Lantmäteriförrättningsutgifter i samband med omarrondering

Regeringens förslag: Lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering skall dras av omedelbart. Utgifter som har dragits av skall inte räknas in i det förhöjda anskaffningsvärde som ligger till grund för skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv och skall inte heller räknas in i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Inte heller skall utgifterna ingå i omkostnadsbeloppet vid en avyttring av fastigheten

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens, utom såtillvida att i promemorian inte beaktades direktavdragets inverkan på kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Vidare föreslogs i promemorian att avdraget skulle återföras vid en avyttring av fastigheten.

Remissinstanserna: Så gott som alla remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har ingen erinran mot förslaget. Två remissinstanser – *Uppsala Universitet* och *Länsrätten i Dalarnas län* – avstyrker en rätt till omedelbart avdrag. Dessa anser att de skäl som anförts för införande av en omedelbar avdragsrätt inte är så starka att de motiverar en avvikelse från den principiellt riktiga behandlingen av denna typ av utgifter, att det förefaller naturligare att behörig myndighet får bestämma om en i sammanhanget lämplig/differentierad lantmäteriavgift och att det kan ifrågasättas om förslaget blir ekonomiskt effektivt för mindre lantbruksenheter som år efter år ger skattemässiga underskott.

Riksskatteverket anser att en avdragsrätt endast bör införas om det inte anses möjligt att öka nedsättningsbeloppet enligt lantmäteritaxan. En sådan lösning framstår som enklare för fastighetsägarna och skatteförvaltningen. *Riksskatteverket* påpekar vidare att lantmäteriförrättningsutgifter, vid föreslagna ändringar, inte bör räknas in i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond samt anser i övrigt, i likhet med andra remissinstanser, att de föreslagna övergångsbestämmelserna bör förtydligas. *Riksrevisionsverket* anser att om de ekonomiska och finansiella effekterna blir vägledande i valet mellan avdrag för utgifter för lantmäteriförrättningar och nedsättning av lantmäteritaxan så bör dessa effekter utredas även för det senare alternativet.

Kammarrätten i Sundsvall ifrågasätter om inte uttrycket ”lantmäteriförrättningsutgifter” är att föredra framför det i promemorian använda uttrycket ”lantmäteriutgifter” eftersom det förra uttrycket ansluter till förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmäteriförrättningar och bättre avspeglar vad som avses. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* föreslår att det i 45 kap. IL tas in en förtydligande bestämmelse som stadgar att ifrågavarande lantmäteri-

förrättningsutgifter utgör förbättringsutgifter. *Lantmäteriverket* anser att lantmäteriförrättningsutgifter generellt bör vara avdragsgilla, oavsett om de är hänförliga till omarronderingsområden, och att det så långt möjligt bör klargöras vad som avses med en omarrondering som är önskvärd från allmän synpunkt. *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Sveriges Jordägareförbund* och *Fastighetsägarna Sverige* anser att den återföring av avdraget som föreslås vid avyttring av fastigheter inte kan motiveras på principiella grunder, eftersom förslaget om direktavdrag är ett avsteg från annars gällande principer, och föreslår i stället att reglerna konstrueras så att omkostnadsbeloppet justeras vid avyttringen. De anser vidare, i likhet med *Svenska Revisorsamfundet*, att de återföringsregler som i övrigt gäller i samband med avyttring av en näringsfastighet bör ändras. *Sveriges Lantbruksuniversitet* framhåller att den föreslagna återföringen medför att redovisningen blir besvärligare för företagen och ifrågasätter om de skatteintäkter detta skulle ge inte är små i förhållande till det ökade besväret. Vidare anförs att det finns en stor risk för att återföringen glöms bort på grund av den relativt långa tiden mellan avdrag och återföring.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen finner i likhet med Kammarrätten i Sundsvall att lantmäteriförrättningsutgifter är en lämplig benämning på ifrågavarande utgifter. Lantmäteriförrättningsutgifter i samband med omarrondering behandlas, som kapitalförlustutredningens analys visar, på ett sätt som är helt förenligt med gällande skatterättsliga principer och det kan mot denna bakgrund starkt ifrågasättas om en särreglering bör införas för att underlätta den sortens strukturrationaliseringar inom jord- och skogsbruket.

Såsom framgått av redogörelsen för gällande rätt räknas lantmäteriförrättningsutgifter in i anskaffningsvärdet vid beräkning av avdragsutrymmet för skogsavdrag i samband med så kallade rationaliseringsförvärv. Motsvarande gäller utgifter för lagfart samt andra utgifter som belöper på skogen och skogsmarken i samband med sådana förvärv. Bestämmelsen infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen 1979. Avdrag i någon form ansågs vara motiverat för utgifter för förrättningar som var angelägna ur rationaliseringssynpunkt. Syftet var alltså att stimulera en omstrukturering till mer lämpliga brukningsenheter.

Samma skäl talar för att tillåta avdrag i någon form för lantmäteriförrättningsutgifter i samband med omarrondering, inte minst mot bakgrund av undersökningar utförda av lantmäteriet i Dalarna enligt vilka tidigare omarronderingsprojekt har medfört ökade aktiviteter samt ökad sysselsättning och omsättning i skogsbruket. Vid omarrondering framstår det till och med som naturligare att avdrag får göras omedelbart, eftersom åtgärden normalt ingår som ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering och avser en fastighetsreglering som är önskvärd från allmän synpunkt.

Goda skäl kan således anföras såväl för som mot en avdragsrätt för utgifter för omarrondering. De remissinstanser som har avstyrkt förslaget har framhållit att en omedelbar avdragsrätt för lantmäteriförrättningsutgifter innebär en avvikelse från den systematiskt korrekta behandlingen av utgifterna. Även andra remissinstanser har gjort samma påpekande, men ändå godtagit förslaget på grund av dess positiva samhälls-ekonomiska och offentligfinansiella effekter. *Lagrådet* har anfört att en

omarrondering typiskt sett leder till att värdet på en berörd fastighet varaktigt ökar och att det därför finns fog för bedömningen att en rätt till omedelbart avdrag är svår att förena med principerna i inkomstskattesystemet. Lagrådet har vidare anfört att det får anses vara en brist att någon analys inte har redovisats i fråga om alternativet med ökad nedsättning av den avgift som skall betalas till lantmäteriet vid en omarrondering. Mycket talar enligt Lagrådet för att en sådan lösning skulle uppnå syftena med lagstiftningen på ett bättre och enklare sätt.

Regeringen anser för sin del att det värde som ligger i ett konsistent skattesystem inte i och för sig bör utesluta att undantag kan tillskapas så länge det är just ett undantag, som inte omkullkastar huvudprinciper, och det därutöver finns starka skäl för det. Vid den avvägning för och emot som måste göras anser regeringen i förevarande fall att de samhälls-ekonomiska aspekterna bör ges särskild tyngd och att dessa, enligt vad som framgår av avsnitt 6, är sådana att de motiverar att en avdragsrätt för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering införs. Alternativet med ytterligare nedsättning av lantmäteritaxan har inte visat sig möjligt, men regeringen anser att den nu valda lösningen är väl ägnad att tillgodose avsedda syften.

En bestämmelse med anledning av förslaget föreslås tas in i en ny paragraf i 16 kap. 20 a § IL.

Det bör inte vara möjligt att såväl göra direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering som att räkna med dem i det anskaffningsvärde som ligger till grund för beräkning av skogsavdrag. Lantmäteriförrättningsutgifterna bör därför inte få räknas med i anskaffningsvärdet om förutsättningarna för direktavdrag är uppfyllda. Ett nytt andra stycke med denna innebörd bör införas i 21 kap. 15 § IL.

Vid avyttring av en näringsfastighet skall enligt nuvarande ordning gjorda skogsavdrag inte minska det omkostnadsbelopp som ligger till grund för kapitalvinstberäkningen, utan i stället återförs i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 2 § 2 IL). I linje med det föreslogs i promemorian och lagrådsremissen att lantmäteriförrättningsutgifter för vilka direktavdrag har erhållits skulle återförs i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av en näringsfastighet. I gengäld skulle utgiften beaktas inom ramen för kapitalvinstbeskattningen.

En del remissinstanser har invänt mot denna ordning. Som argument mot förslaget har bl.a. förenklingsskäl anförts. Synpunkter har även framförts på återföringsreglerna i övrigt i 26 kap. 2 § IL. Dessa återföringsregler har emellertid inte varit föremål för den nu företagna lagöversynen eller det tillkännagivande från skatteutskottet som ligger till grund för översynen och en översyn av dessa regler i deras helhet kräver mer ingående överväganden än vad som är möjliga i det här lagstiftningsärendet.

Lagrådet har anfört att den föreslagna regeln om att avdrag skall återföras till beskattning är svår att hantera när lång tid har förflutit och ytterligare fastighetsbildningar har skett. Som en särskild svårighet har framhållits att deklaramaterial bara förvaras under en begränsad tid. Lagrådet har istället föreslagit att återföringen begränsas till viss tid, på sätt som sker med utgifter för förbättrande reparationer, m.m.

Regeringen kan i och för sig inte se att den föreslagna återföringen skulle vålla svårigheter som det inte skulle gå att hantera. Samtidigt står

det emellertid klart att en återföring skulle medföra ökad administration för såväl skattskyldiga som skatteförvaltningen. Nuvärdet av det allmännas skattebortfall torde med hänsyn till de långa innehavstiderna för fastighetsbeståndet i fråga bli mycket lågt. Av förenklingsskäl bör återföring därför inte ske. Som en följd skall å andra sidan avdragna lantmäteriförrättningsutgifter inte räknas in i det omkostnadsbelopp som ligger till grund för kapitalvinstbeskattningen. Ett särskilt stadgande om det bör införas i en ny paragraf i 45 kap. 15 a § IL.

Som framgått av redogörelsen för gällande rätt ingår gjorda skogsavdrag inte i underlaget för räntefördelning eller avsättning till expansionsfond som skall utgöras av fullbeskattat eget kapital i verksamheten. Tekniskt åstadkoms det genom att underlaget baseras på det så kallade skattemässiga värdet och att detta minskas med bl.a. gjorda skogsavdrag. Genom föreslagna lagändringar kommer lantmäteri-förrättningsutgifterna inte att ingå som en delpost i underlaget för skogsavdrag. I gengäld får de avdragna utgifterna, som tidigare nämnts, inte ingå det omkostnadsbelopp som ligger till grund för en kapitalvinstberäkning vid avyttring av fastigheten. Följaktligen kommer de inte heller att ingå i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond enligt 2 kap. 32 § IL.

5.3 Ikraftträdande

Regeringens förslag: De nya reglerna om direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter skall träda i kraft den 1 juli 2003. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas i fråga om lantmäteriförrättningsutgifter som är hänförliga till 2002 och tidigare.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens.

Remissinstanserna: Några av de remissinstanser som har yttrat sig på denna punkt anser att den föreslagna ikraftträdandebestämmelsen bör förtydligas. *Kammarrätten i Sundsvall* anser att ikraftträdandebestämmelserna har utformats på ett sätt som gör att det verkar som om även lantmäteriförrättningar som har avslutats före utgången av år 2002 kan komma att beröras av de nya lagreglerna.

Skälen för regeringens förslag: Det är angeläget att de föreslagna lagändringarna kan träda i kraft så snart som möjligt och att de omfattar redan innevarande år. De nya reglerna bör därför träda i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas i fråga om utgifter som är hänförliga till 2003 och senare. För fysiska personer innebär det att de nya reglerna alltså kommer att gälla retroaktivt under, i normalfallet, sex månader. Det innebär vidare att lantmäteriförrättningsutgifter som är hänförliga till år 2002 och tidigare inte skall omfattas av den omedelbara avdragsrätten. Dessa skall alltså behandlas enligt nuvarande ordning och får således läggas till det anskaffningsvärde enligt 21 kap. 15 § IL som ligger till grund för förhöjt skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv.

En beräkning av kostnaden för direktavdrag för lantmäteri-förrättningsutgifter vid omarrondering kräver ett ingående mikromaterial, dvs. uppgifter om alla berörda markägare och deras taxeringssituation samt till hur stor del omarronderingen berör dem. Eftersom insamlande av dessa uppgifter skulle vara kostsamt och tidsödande har en uppskattning av kostnaden gjorts på basis av den allmänna information från Dalarnas län som tidigare redogjorts för i avsnitt 4.2. Enligt uppgift från lantmäteriet i Dalarna skulle en uppräknig av effekten från Dalarnas län med cirka 5 procent motsvara en riksnivå.

Överslagsberäkningen baseras på den vägda genomsnittliga marginalskatten för näringsverksamhet och den beräknade marginalskatten för aktiebolag.

Enligt uppgifter från lantmäteriet i Mora debiteras kostnaden för omarrondering när denna är avslutad. Man använder sig inte av den möjlighet som finns att innan förrättningen har avslutats utfärda en så kallad delräkning enligt 8 § förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmäteriförrättningar. Man har heller inte tagit betalt för en förrättning som har ställts in eller inte har kunnat avslutas. Kostnaderna har då stannat på statsverket.

Under åren 2003–2005 respektive 2010–2012 räknar lantmäteriet med att pågående omarronderingar kommer att slutföras med mellan 12 000 och 35 000 ha per år, sammanlagt ca 155 000 ha. Därefter räknar lantmäteriet med att ca 20 000 ha per år kommer att omarronderas under en tjuugoårsperiod, innan de prioriterade markerna omfattande 400 000 ha har omarronderats. Beräkningen tar sin utgångspunkt i dessa uppgifter.

Lantmäterikostnaden för markägaren blir cirka 1 000 kronor/ha och för skogsbolag görs beräkningen även på en kostnad av 1 800 kronor/ha. Beräkningen görs med hänsyn tagen både till om 25 eller 30 procent av marken ägs av skogsbolagen.

En fråga som inställer sig är om direktavdraget reducerar intäkterna eller ökar förlusterna i näringsverksamheten. I förstnämnda fall fås en direkt effekt på skatteintäkterna och i sistnämnda fall sker en förskjutning av effekten till senare år. I beräkningen görs antagandet att alla näringsidkare går med vinst, dvs. att effekten av avdraget blir maximal för alla. Vid en jämförelse med dagens ordning med skogsavdrag antas att omarronderingar rent allmänt utgör rationaliseringsförvärv för vilka lantmäteriförrättningsutgifterna kan räknas med i det anskaffningsvärde som ligger till grund för skogsavdraget. Vidare antas i detta avseende att alla kommer upp till den beloppsgräns om 15 000 kronor som gäller för att skogsavdrag överhuvudtaget skall få göras och att samtliga kan utnyttja hela avdraget första året.

Eftersom avdragna lantmäteriförrättningsutgifter inte skall ingå i anskaffningsvärdet vid en försäljning av fastigheten, vilket påverkar kapitalvinsbeskattningen, krävs ett antagande om innehavstiden för fastigheten. Med ledning av uppgifter från lantmäteriet i Mora har antagits att den genomsnittliga innehavstiden av näringsfastigheter är 25 år för fysiska personer och att bolagens innehav är permanent.

Kostnadseffekten uppräknas till riksnivå med hjälp av den av lantmäteriet antagna schablonen.

Vid angivna antaganden erhålls en skatteeffekt på 2,4–9,8 miljoner kronor per år för de projekt som beräknas avslutas fram till och med år 2012, sammanlagt 32,2–43,3 miljoner kronor. För tjugoårsperioden därefter erhålls en skatteeffekt på 4,1–5,6 miljoner kronor per år.

Vid beräkningen har inte tagits hänsyn till eventuella skatteintäkter från en effektiviserad och rationaliserad skogsverksamhet. Som tidigare nämnts ger undersökningar som gjorts av lantmäteriet i Dalarna vid handen att aktiviteterna i skogsbruket har ökat som en följd av tidigare omarronderingsprojekt, vilket har resulterat i ökad sysselsättning och omsättning i skogsbruket. Skulle detta beaktas kommer den skattemässiga nettoeffekten att förändras. En ökad aktivitet i skogsbruket till följd av omarronderingar skulle kunna resultera i en positiv skattemässig nettoeffekt.

Till detta kommer en besparingseffekt på 10 miljoner kronor per år genom den förenkling och minskning av merkostnader som en sanerad fastighetsindelning skulle innebära för kommunerna, lantmäterimyndigheten och skattemyndigheten i Dalarnas län.

Sammantaget torde detta leda till att effekten av att medge direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter blir positiv både avseende intäkt- och utgiftssidan.

7 Författningskommentar till förslaget om lag om ändring i lagen (1999:1229) om inkomstskatt

16 kap.

20 a §

Paragrafen är ny och reglerar den omedelbara avdragsrätten för lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är en del i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering. Paragrafen har utformats och placerats i 16 kap. IL i enlighet med Lagrådets förslag.

Det låter sig inte med någon allmän formel exakt avgränsa sådana fastighetsregleringsåtgärder som bör anses utgöra led i en omarrondering, för vilken markägaren skall göra avdrag, från andra fastighetsregleringsåtgärder där avdrag inte heller fortsättningsvis skall komma i fråga, t.ex. successiva markbyten. Den närmare gränsdragningen måste därför överlämnas till rättstillämpningen. Som några allmänna utgångspunkter för gränsdragningen kan följande tjäna.

Omarrondering är en fastighetsregleringsåtgärd som avser sammanförande av fastigheters spridda skiften till större områden med lämplig storlek och form. Syftet är – såsom vid rationaliseringsförvärv – att möjliggöra rationellare jord- och skogsbruk. I detta ligger att det skall vara fråga om jord- eller skogsbruksmark samt att det regelmässigt krävs att flera fastigheter med olika ägare är involverade. En omarrondering

medför som regel inte någon väsentlig förändring av storleken på den enskildes markinnehav.

Lagrådet har ansett att det inte närmare framgår vad som skall läggas in i begreppet omarrondering och att det inte framgår om en fastighetsägare som inom ramen för en större förrättning markant ökar sitt markinnehav skall ha rätt till avdrag och inte heller om avdrag skall göras för bara en del av avgiften om förrättningen – i sin helhet eller såvitt avser den berörde fastighetsägaren – har inslag av såväl omarrondering som storleksrationalisering.

Regeringen anser inte att eventuella gränsdragningsproblem skall överdrivas. Omarronderingarna skiljer sig från storleksrationaliseringarna i fråga om de problem man avser att komma till rätta med och i fråga om medlen för detta. Storleksrationaliseringar syftar till att motverka olägenheterna av små brukningsenheter, dvs. de rationalitetsproblem som ett litet markinnehav medför även om detta inte skulle bestå av utspridda skiften. Det är inte nödvändigt att detta problem löses genom fastighetsbildningsåtgärder, utan det kan lika gärna ske genom tillskottsförvärv av mark. Omarronderingar å andra sidan syftar till att motverka de olägenheter som följer av att markinnehavet är fördelat på spridda skiften och bildandet av sammanhängande enheter kräver i dessa fall att fastighetsbildningsåtgärder vidtas.

Beträffande den markfördelning som sker i samband med en omarrondering kan konstateras att markägarna, beroende bl.a. på skiftenas olika värden, kan komma att erhålla mer eller mindre mark än de från början hade. När det är fråga om rena bytessituationer aktualiseras inte någon kapitalvinstbeskattning (45 kap. 5 § IL) och det torde normalt inte finnas anledning att ifrågasätta omfördelningen som ett naturligt led i omarronderingen. Även om det skulle förekomma inslag av storleksrationalisering genom att någon eller några markägare, mot ersättning till andra markägare, utökar sitt markinnehav bör detta inte heller utgöra något hinder mot omedelbart avdrag så länge det sker inom ramen för omarronderingen och så länge tillskapandet av såväl de fastigheter som har ökat i storlek som de som har minskat i storlek utgör ett led i jord- och skogsbrukets yttre rationalisering.

I lagrådsremissen har för rätt till omedelbart avdrag uppställts ett krav på att omarronderingen skall vara önskvärd ur allmän synpunkt, vilket skulle presumeras vara fallet om omarronderingen kvalificerar som ett rationaliseringsförvärv enligt 21 kap. 10 § IL. *Lagrådet* har ansett att kravet är vagt och svårtillämpat och har förordat att samma uttrycksätt används som i 21 kap. 10 § IL, dvs. att det skall vara fråga om en omarrondering som är ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering. Regeringen delar *Lagrådets* bedömning och paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Vid bedömningen av om omarronderingen är ett led i jord- eller skogsbrukets rationalisering bör kunna presumeras att så är fallet om de omarronderade fastigheterna tillhör ett omarronderingsområde enligt vad som anges i bilagan till jordförvärvsförordningen (1991:736) – dvs. ett område för vilket länsstyrelsen har fastställt en plan för rationalisering av ägostrukturen – och förhållandena dessutom är sådana att förutsättning för nedsättning av lantmäteriets avgift enligt 7 § förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmåteriförrättningar föreligger. I andra

fall får det ankomma på den skattskyldige att styrka att omarronderingen utgör ett led i jord- eller skogsbrukets rationalisering. Detta får ske på samma sätt som vid rationaliseringsförvärv (jfr. prop. 1999/2000:02 s. 283).

Lagrådet har anfört att det inte kan uteslutas att det utanför de i bilagan till jordförvärvsförordningen uppräknade omarronderingsområdena kan förekomma förrättningar som i lika hög grad bör berättiga till avdrag. Enligt Lagrådet synes den i lagrådsremissen föreslagna lagtexten ge utrymme för avdrag i dessa fall. Vad Lagrådet således har anfört är säkert riktigt utifrån en teoretisk utgångspunkt. För det fall det utanför omarronderingsområdena skulle göras förrättningar där den enskilde styrker att det föreligger förutsättningar för omedelbart avdrag saknas, som Lagrådet är inne på, sakliga skäl att utesluta dem från den omedelbara avdragsrätten. Regeringen har emellertid svårt att tro att frågan skulle vålla några problem i praktiken.

Syftet med avdragsrätten, att stimulera intresset hos skogsägarna att genomföra omarronderingar som är ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering, gäller främst fysiska personer. Undantagsvis kan det dock tänkas finnas ett stimulansbehov även i fråga om juridiska personer som t.ex. en samfällighetsförening. Med hänsyn till det och till enhetlighets-skäl bör avdraget även tillkomma juridiska personer.

15 §

Till paragrafen har fogats ett nytt *andra stycke*. Bestämmelsen innebär att utgifter som har dragits av med stöd av den nya 16 kap. 20 a § IL inte skall inräknas i det anskaffningsvärde som ligger till grund för skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv.

45 kap.

15 a §

Paragrafen är ny och är en konsekvens av att avdragna lantmäteri-förrättningsutgifter inte skall ingå i omkostnadsbeloppet vid den kapitalvinstberäkning som sker i samband med avyttring av fastigheten.

Ikraftträdandebestämmelser

Lagen skall träda i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas på lantmäteriförrättningsutgifter som är hänförliga till år 2003 och senare. Äldre bestämmelser skall tillämpas i fråga om utgifter som är hänförliga till 2002 och tidigare.

Såsom normalt gäller utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet styrs beskattningstidpunkten av hur utgiften skall behandlas enligt god redovisningssed (14 kap. 2 § IL). Som tidigare nämnts (i avsnitt 4.3) debiteras, enligt uppgifter från lantmäteriet i Mora, kostnaden för omarrondering i praktiken när denna är avslutad. Man använder sig inte av den möjlighet som finns att innan förrättningen har avslutats utfärda en så kallad delräkning enligt 8 § förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmäteriförrättningar. Man har heller inte tagit betalt för en förrättning som har ställts in eller inte har kunnat avslutas. Kostnaderna har då stannat på statsverket. Således torde rätt beskattningsår för avdrag

för lantmäteriförrättningsutgifter regelmässigt vara det beskattningsår Prop. 2002/03:79
under vilket förrättningen avslutas.

Promemorians förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Prop. 2002/03:79
Bilaga 1

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 21 kap. 1 och 15 §§ samt 26 kap. 2 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 21 kap. 3 a §, samt närmast före 21 kap. 3 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

21 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om
–ersättningar för avverkningsrätt i 2 §,
–anläggning av skog och diken i 3 §,

–skogsavdrag i 4–19 §§, och
–skogskonto och skogsskadekonto i 21–40 §§.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §.

I detta kapitel finns bestämmelser om
–ersättningar för avverkningsrätt i 2 §,
–anläggning av skog och diken i 3 §,
–*lantmäteriutgifter i 3 a §*
–skogsavdrag i 4–19 §§, och
–skogskonto och skogsskadekonto i 21–40 §§.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §.

Lantmäteriutgifter

3 a §

Lantmäteriutgifter för omarrondering som är önskvärd ur allmän synpunkt skall dras av omedelbart.

15 §

Vid rationaliseringsförvärv skall i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Utgifter som har dragits av med stöd av 3 a § skall inte inräknas i anskaffningsvärdet.

26 kap.

2 §

Vid avyttring av en näringsfastighet skall följande avdrag återföras:

1. värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,

4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, *och*

5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.

4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk,

5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar, *och*

6. *avdrag för lantmäteriutgifter för omarrondering enligt 21 kap. 3 a §.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli och tillämpas på lantmäteriutgifter som uppkommit efter utgången av år 2002. Äldre bestämmelser om skogsavdrag tillämpas i fråga om lantmäteriutgifter som uppkommit före utgången av år 2002.

Förteckning över remissinstanser

Prop. 2002/03:79
Bilaga 2

Efter remiss har yttranden över promemorian kommit in från Riksskatteverket, Svea Hovrätt, Göta Hovrätt, Kammarrätten i Jönköping, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Dalarnas län, Länsrätten i Mariestad, Riksrevisionsverket, Verket för näringslivsutveckling, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Sveriges Jordägareförbund, Lantbrukarnas Riksförbund, Lantmäteriverket, Länsstyrelsen i Dalarnas län, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Skogsstyrelsen, Svenskt näringsliv, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Lantbruksuniversitet och Sveriges Redovisningskonsulters förbund. Riksskatteverket har till sitt yttrande fogat yttranden som inhämtats från Skattemyndigheterna i Gävle, Luleå och Växjö.

Centralorganisationen SACO, Företagarnas Riksorganisation, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Sveriges advokatsamfund och Tjänstemännens Centralorganisation har avstått från att yttra sig.

Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala Universitet, Skogsägarnas Riksförbund och, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund har inte inkommit med yttranden.

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 2 kap. 32 §, 21 kap. 1 och 15 §§ samt 26 kap. 2 och 5 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 21 kap. 3 a §, samt närmast före 21 kap. 3 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

32 §

Med skattemässigt värde på kapitaltillgångar avses det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången hade avyttrats.

I fråga om näringsfastigheter gäller följande avvikelser vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Förbättrande reparationer och underhåll som avses i 45 kap. 13 § första stycket 1 skall inte räknas som förbättringsutgift. Sådana gjorda värdeminskingsavdrag m.m. som avses i 26 kap. 2 § första stycket 1–4 och som enligt bestämmelserna i 26 kap. skall återföras vid en avyttring av fastigheten skall minska anskaffningsutgiften.

Bestämmelsen i 26 kap. 5 § och 45 kap. 16 § skall inte tillämpas.

I fråga om näringsbostadsrätter gäller följande avvikelser vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Förbättrande reparationer och underhåll som avses i 46 kap. 11 § första stycket 1 skall inte räknas som förbättringsutgift.

I fråga om näringsfastigheter gäller följande avvikelser vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Förbättrande reparationer och underhåll som avses i 45 kap. 13 § första stycket 1 skall inte räknas som förbättringsutgift. Sådana gjorda värdeminskingsavdrag m.m. som avses i 26 kap. 2 § första stycket 1–4 och 6 och som enligt bestämmelserna i 26 kap. skall återföras vid en avyttring av fastigheten skall minska anskaffningsutgiften.

Bestämmelsen i 26 kap. 5 § och 45 kap. 16 § skall inte tillämpas.

21 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– ersättningar för avverkningsrätt i 2 §,

– anläggning av skog och diken i 3 §,

– skogsavdrag i 4–19 §§, och

– skogskonto och skogsskadekonto i 21–40 §§.

Vad som avses med skogsbruk

I detta kapitel finns bestämmelser om

– ersättningar för avverkningsrätt i 2 §,

– anläggning av skog och diken i 3 §,

– *lantmäteriförrättningsutgifter* i 3 a §

– skogsavdrag i 4–19 §§, och

– skogskonto och skogsskadekonto i 21–40 §§.

Vad som avses med skogsbruk

Lantmäteriförrättningsutgifter

3 a §

Lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är önskvärd från allmän synpunkt skall dras av omedelbart.

15 §

Vid rationaliseringsförvärv skall i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Utgifter som har dragits av med stöd av 3 a § skall inte räknas in i anskaffningsvärdet.

26 kap.

2 §

Vid avyttring av en näringsfastighet skall följande avdrag återföras:

1. värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, *och*
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk,
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar, *och*
6. *avdrag för lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering enligt 21 kap. 3 a §.*

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret eller, om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt, vid förvärvet.

5 §

Om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger

omkostnadsbeloppet vid omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, skall det kapitalvinstberäkningen, skall det belopp som skall återföras enligt belopp som skall återföras enligt 2 § första stycket 1–4 minskas med 2 § första stycket 1–4 och 6 skillnaden mellan minskas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och omkostnadsbeloppet och ersättningen. ersättningen.

Avser en del av ersättningen mark- eller byggnadsinventarier, skall den delen inte räknas med i ersättningen.

Vid tillämpning av denna paragraf skall omkostnadsbeloppet beräknas utan att anskaffningsutgiften minskas enligt

- 45 kap. 16 § med värdeminskningssavdrag m.m. som inte återförs, och
- 45 kap. 27 § och 47 kap. 11 § på grund av tidigare uppskov.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003. Äldre bestämmelser tillämpas dock i fråga om lantmäteriförrättningsutgifter som är hänförliga till 2002 och tidigare.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-03-27

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 20 mars 2003 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Karl-Henrik Bucht.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

I remissen föreslås att utgifter för lantmåteriförrättningar i samband med omarronderingar som är önskvärda från allmän synpunkt skall dras av omedelbart. Typiskt sett leder en omarrondering till att värdet på en berörd fastighet varaktigt ökar. Det finns därför fog för bedömningen att en rätt till omedelbart avdrag för de ifrågavarande utgifterna är svår att förena med principerna i inkomstskattesystemet. I lagrådsremissen sägs också att det är de samhällsekonomiska aspekterna som motiverar att en avdragsrätt införs (s. 16).

Som framgår av remissen ger förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmåteriförrättningar utrymme för att sätta ned den avgift som skall betalas till lantmåterimyndigheten. När frågan om avdragsrätt för omarronderingsutgifter senast var aktuell i lagstiftningssammanhang gjordes bedömningen att en stimulans till omarronderingar borde ges genom ökade nedsättningsbelopp och inte genom skatterättsliga särregler (SOU 1995:137 s. 148, prop. 1996/97:154 s. 50).

Det hade mot denna bakgrund fallit sig naturligt med en analys av möjligheten att stimulera till omarronderingar genom högre nedsättningsbelopp och av konsekvenserna av en sådan stimulansåtgärd. Någon sådan analys har emellertid inte redovisats och alternativet med höjda nedsättningsbelopp berörs inte närmare i remissen. Detta måste uppfattas som en brist.

Enligt ett uttalande i författningskommentaren kan avdrag för förrättningsutgifterna komma i fråga bl.a. om det finns förutsättningar för att sätta ned avgiften enligt den nämnda förordningen. Uttalandet speglar att det kan bli fråga om två parallella system där prövningen till stor del sker på samma grunder. Möjligheten för de myndigheter som handhar taxeringen att göra egna bedömningar lär bli mycket begränsad. Det är hos lantmåterimyndigheten sakkunskapen och kännedomen om de faktiska förhållandena finns.

Enligt 8 kap. 18 § tredje stycket 1-3 regeringsformen skall Lagrådets granskning bl.a. avse om förslaget är utformat så att det kan antas tillgodose angivna syften och vilka problem som kan uppkomma vid tillämpningen.

Av vad Lagrådet anfört framgår att mycket talar för att syftena med lagstiftningen kan uppnås på ett bättre och enklare sätt genom en nedsättning av de aktuella förrättningsavgifterna men att ett underlag för en slutlig bedömning i frågan saknas.

Lagrrådet finner också att lagförslaget som det nu föreligger kan ge upphov till tillämpningsproblem. Så t.ex. framgår det inte vad som närmare skall läggas in i begreppet omarrondering och om en fastighetsägare som inom ramen för en större förrättning markant ökar sitt markinnehav skall ha rätt till avdrag och inte heller om avdrag skall göras för bara en del av avgiften om förrättningen – i sin helhet eller såvitt avser den berörde fastighetsägaren – har inslag av såväl omarrondering som storleksrationalisering. Vidare är den föreslagna regeln att avdrag skall återföras till beskattning svår att hantera när lång tid förflutit och ytterligare fastighetsbildningar skett. En särskild svårighet i det sammanhanget är att deklaramaterial bara förvaras under en begränsad tid.

Lagrrådet anser sig inte på tillgängligt underlag kunna tillstyrka det framlagda förslaget.

Lagrrådet har, för det fall att regeringen ändå går vidare med en proposition till riksdagen, följande synpunkter på lagförslaget.

2 kap. 32 §

Av skäl som Lagrådet återkommer till i kommentarerna till 26 kap. 5 § bör de ifrågavarande förrättningsutgifterna i aktuella hänseenden behandlas som utgifter för förbättrande reparationer och underhåll. Med den utgångspunkten kan paragrafens andra stycke formuleras enligt följande:

”I - - - omkostnadsbeloppet. Sådana utgifter för förbättrande reparationer och underhåll eller lantmäteriförrättningar för omarrondering som avses i 45 kap. 13 § första stycket 1 skall inte räknas som förbättringsutgifter. Sådana gjorda värdeminskingsavdrag m.m. som avses i 26 kap. 2 § första stycket 1-4 och som enligt bestämmelserna i 26 kap. skall återföras vid en avyttring av fastigheten skall minska anskaffningsutgiften. Bestämmelserna i - - - tillämpas.”

21 kap. 3 a §

Avdragsregeln har placerats i ett kapitel som enligt sin rubrik och sitt innehåll handlar enbart om skogsfrågor. För att avdrag skall kunna ske också vid omarronderingar som helt eller delvis avser jordbruksmark bör bestämmelsen placeras i 16 kap., förslagsvis som en ny 24 a §. Detta bör föranleda en följdändring i 21 kap. 15 §.

I paragrafen ställs kravet att omarronderingen är önskvärd från allmän synpunkt. Kravet är vagt och svårtillämpat. Förutsatt att inte också andra intressen skall beaktas finns det enligt Lagrådets uppfattning anledning att använda samma uttryckssätt som i 21 kap. 10 §, dvs. att det skall vara fråga om en omarrondering som är ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering.

Såvitt framgår av författningskommentaren förutsätts de berörda fastigheterna tillhöra ett omarronderingsområde enligt vad som följer av 1 § jordförvärvslagen (1979:230) och bilagan till jordförvärvsförordningen (1991:736). På det begränsade underlag som föreligger kan Lagrådet inte utesluta att det utanför dessa områden kan förekomma förrättningar som i lika hög grad bör berättiga till avdrag. Den föreslagna lagtexten synes ge utrymme för avdrag i dessa fall. En precisering i detta hänseende behövs.

26 kap.

2 §

Som framgår av vad Lagrådet anfört inledningsvis är en återföringsregel som inte är begränsad i tiden problematisk. En utväg kan då vara att tidsbegränsa återföringen enligt första stycket 6 på samma sätt som i fråga om avdrag för förbättrande reparationer och underhåll i första stycket 5, dvs. till att gälla avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren.

5 §

Vid avyttring av en näringsfastighet skall vissa avdrag återföras enligt 2 § första stycket 1-6. Punkterna 1-4 avser värdeminskning och liknande och punkt 5 utgifter för förbättrande reparationer och underhåll. Den nya punkten 6 avser lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering. Enligt första stycket av den nu aktuella paragrafen skall i förekommande fall återföring enligt punkterna 1-4 och 6 inte ske med sådan del av omkostnadsbeloppet som överstiger ersättningen.

I 45 kap. 16 § första stycket finns en bestämmelse som innebär att anskaffningsutgiften för fastigheten i sistnämnda fall skall minskas med det ifrågavarande skillnadsbeloppet. I författningskommentaren sägs att den bestämmelsen ”tydliggör” att återförda förrättningsutgifter ”ingår i anskaffningsutgiften och därmed i omkostnadsbeloppet vid beräkningen av en kapitalvinst”.

Lagrådet har svårt att uppfatta bestämmelsen som ett sådant förtydligande. Att anskaffningsutgiften skall minskas med belopp motsvarande avdrag för vissa utgifter leder inte självklart till att utgifterna ingår i anskaffningsutgiften för fastigheten. Den omständigheten att utgifterna skall dras av omedelbart talar närmast för att så inte skall anses vara fallet. Mot bakgrund av återföringsregeln i 2 § första stycket 6 står det emellertid klart att utgifterna bör beaktas vid kapitalvinstberäkningen.

För att säkerställa att detta sker behövs en särregel. Ett alternativ är då att behandla de ifrågavarande utgifterna som förbättringsutgifter enligt 45 kap. 13 §. Det kan åstadkommas genom att den paragrafen får inledas på förslagsvis följande sätt: ”Utgifter för förbättrande reparationer och underhåll liksom utgifter för lantmäteriförrättningar för omarrondering - -”.

Även enligt den nu aktuella paragrafen bör förrättningsutgifterna

behandlas på samma sätt som utgifter för förbättrande reparationer och underhåll. Någon hänvisning bör därför inte heller göras till 2 § första stycket 6. Lagrådet anser alltså att paragrafen inte skall ändras.

Prop. 2002/03:79
Bilaga 4

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 10 april 2003

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Winberg, Ulvskog, Lindh, Sahlin, Pagrotsky, Östros, Messing, Engqvist, Lövdén, Ringholm, Bodström, J. O. Karlsson, Sommestad, H. Karlsson, Nykvist, Andnor, Nuder, Johansson, Hallengren, Björklund

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition 2002/03:79 Direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering.