

Lagrådsremiss

Direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 20 mars 2003

Bosse Ringholm

Johan Svanberg
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Regeringens förslag innebär att utgifter för lantmäteriförrättningar i samband med omarronderingar som är önskvärda från allmän synpunkt skall dras av omedelbart. Utgifterna skall inte räknas in i det anskaffningsvärde som ligger till grund för förhöjt skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv och skall inte heller räknas in i kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond. Vid en avyttring av en näringsfastighet skall avdraget återföras i inkomstslaget näringsverksamhet. Utgiften får därefter beaktas inom ramen för den kapitalvinstberäkning som sker enligt gängse regler.

Syftet med förslaget är att stimulera till omarronderingar som är önskvärda från allmän synpunkt genom 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.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	7
4	Bakgrund	7
4.1	Naturvårdsavtal	7
4.2	Omarrondering	8
4.3	Gällande skatteregler.....	9
4.3.1	Skogskonto och skogsskadekonto	9
4.3.2	Naturvårdsavtal	9
4.3.3	Skogsavdrag.....	10
4.3.4	Lantmäteriförrättningsutgifter	11
4.3.5	Tidigare översyn av den skattemässiga behandlingen av lantmäteriförrättningsutgifter	12
5	Överväganden och förslag.....	14
5.1	Naturvårdsavtal	14
5.2	Lantmäteriförrättningsutgifter i samband med omarrondering	14
5.3	Ikraftträdande	17
6	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	18
7	Författningskommentar till förslaget om lag om ändring i lagen (1999:1229) om inkomstskatt.....	20
Bilaga 1	Promemorians lagförslag	22
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna.....	24

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över 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 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 §,

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 framgår av 22 §.

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

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §.

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

Om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, skall det belopp som skall återföras enligt 2 § första stycket 1–4 *och 6* minskas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och 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.

3 Ärendet och dess beredning

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).

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 biotopskyddsområde.

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 överenskommits 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 tecknats.

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 kr/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 kr/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 och även sistnämnda marker kan komma att omfattas av omarrondering, men de är i nuläget inte prioriterade. I den planerade omarronderingen kommer cirka 12–14 000 markägare att beröras. Av den tänkta arealen för omarrondering ägs cirka 25–30 procent av skogsbolag. Omarronderingen planeras för genomförande under omkring en 20-års period 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 kr/ha, varav markägaren betalar cirka 1 000 kr.

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 fysiska personer. Insättning får göras på skogskonto hos en bank per år. Lägsta insättning är 5 000 kr på skogskonto och 50 000 kr 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). Uppskovet (kontoinsättningen) får avse ett belopp motsvarande högst 60 procent av intäkterna avseende avverkningsrätter och 40 procent av intäkterna i övriga fall. Uppskovet är större vid skogsskador.

Uttag från skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt av 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 inkomst av näringsverksamhet 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 kr. Taxeringsvärdet är 200 000 kr, varav skogsbruksvärde 100 000 kr. Anskaffningsvärdet blir $(100\,000/200\,000 \times 800\,000 =)$ 400 000 kr. Normalt är det endast ersättningen som proportioneras. Vid rationaliseringsförvärv får dock lantmäterikostnaden 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 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 medges 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 kostnader för lagfart och lantmäteriförrättningar, som belöper sig 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 för fysiska personer. De är i tiden begränsade till det beskattningsår när fastigheten förvärvas och de fem följande beskattningsåren.

Gjorda skogsavdrag minskar det skattemässiga värde 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 ägojämkningar 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 lantmäteritgifter 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 lantmåteriförrättningsutgifter

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

Kapitalförlustutredningen utgår (s. 143 ff.) vid sin bedömning av avdragsrätten för lantmåteriförrättningsutgifter (i betänkandet benämnda lantmåterikostnader) 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 värdeminskningssavdrag. 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 lantmåteriförrättningsutgifter 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 lantmåteriförrättningsutgifter 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 lantmåteriförrättningsutgifterna 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 näraliggande fastighet (jfr SOU 1994:90 s. 231). Vid omarronderingar framstår det däremot många gånger som främmande att betrakta förrättningskostnaderna 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 lantmäteriförrättningsutgifter. 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 storleksrationalisering) 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 allframtidssupplåtelser för naturvårdsändamål och av engångsersättningar på grund av naturvårdsavtal bör slopas.

Skälen för regeringens bedömning: Frågan huruvida ersättningar för naturvårdsavtal eller allframtidssupplåtelser 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 ter det sig knappast angeläget 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 önskvärd ur allmän synpunkt 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. Vid avyttring av en näringsfastighet skall avdraget återföras i inkomstslaget näringsverksamhet.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens, utom såtillvida att promemorian inte har beaktat direktavdragets inverkan på kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

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 lantmäteriförrättningsutgifter 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.

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 sig 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 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 samhällsekonomiska och offentligfinansiella effekter. 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 samhällsekonomiska 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.

En bestämmelse med anledning av förslaget föreslås tas in i en ny paragraf, 3 a §, i 21 kap. IL. En hänvisning till den nya bestämmelsen bör tas in i 21 kap. 1 § 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 således 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.

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 lantmäteriförrättningsutgifterna inte längre att ingå som en delpost i underlaget för skogsavdrag, utan de skall omedelbart dras av. I denna situation är det naturligt att de, i likhet med skogsavdragen, inte ingår i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Förslaget föranleder i denna del ett tillägg till 2 kap. 32 § 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). Anledningen härtill är att det inte bedömts acceptabelt att ett avdrag görs mot en högre skattesats för att sedan återläggas i ett inkomstslag med lägre skattesats (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 420). Någon ändring i detta avseende bör inte ske. I 26 kap 2 § IL bör således införas en ny punkt, punkt 6, enligt vilken lantmäteriförrättningsutgifter för vilka direktavdrag har erhållits skall återföras i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av en näringsfastighet. Utgiften får därefter beaktas inom ramen för den kapitalvinstberäkningen.

En del remissinstanser har invänt mot bedömningen att avdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid en avyttring av fastigheten bör återföras i näringsverksamheten och har anfört att principiella skäl inte kan åberopas till stöd för en sådan bedömning eftersom förslaget om direktavdrag i sig utgör en principiell avvikelse. Som argument mot förslaget har förenklingsskäl anförts. Synpunkter har även framförts på återföringsreglerna i övrigt i 26 kap. 2 § IL.

Regeringen anser för sin del att det förhållandet att det i ett hänseende bedöms motiverat med ett avsteg från annars gällande principer inte i sig motiverar att ytterligare avsteg görs i andra hänseenden. Som tidigare nämnts visar Kapitalförlustutredningens analys att lantmäteriförrättningsutgifter får jämföras med anskaffnings- eller förbättringsutgifter. Förutom att det inte nämnvärt skulle öka systemets komplexitet är det således – även om direktavdrag nu skall få göras för lantmäteriförrättningsutgifterna vid den löpande beskattningen – korrekt att utgifterna slutligen behandlas som anskaffnings- eller förbättringsutgifter vid en avyttring av fastigheten. Återföringsreglerna i övrigt har inte varit föremål för den nu företagna lagöversynen eller det tillkännagivande från skatteutskottet som ligger till grund för översynen. En översyn av dessa regler i deras helhet kräver mer ingående överväganden än vad som är möjliga i det här lagstiftningsärendet.

5.3 Ikraftträdande

<p>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.</p>
--

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 direkta 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.

6 Konsekvenser för de offentliga finanserna

En beräkning av kostnaden för direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter 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 under avsnitt 4.2. Enligt uppgift från lantmäteriet i Dalarna skulle en uppräkningskostnad 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, 2011 och 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 tjugoårsperiod, innan de prioriterade markerna omfattande 400 000 ha har omarronderats. Beräkningen tar sin utgångspunkt i dessa uppgifter.

Lantmäterikostnaden för markägaren blir cirka 1 000 kr/ha och för skogsbolag görs beräkningen även på en kostnad av 1 800 kr/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 kr som gäller för att skogsavdrag överhuvudtaget skall få göras och att samtliga kan utnyttja hela avdraget första året.

Eftersom skogsavdrag återförs i inkomstslaget näringsverksamhet när en näringsfastighet avyttras antas med ledning av uppgifter från lantmäteriet i Mora 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 2,1 – 8,9 mkr per år för de projekt som beräknas avslutas fram till och med år 2012, sammanlagt 28,0 – 39,0 mkr. För tjugoårsperioden därefter erhålls en skatteeffekt på 3,6 – 5,1 mkr per år.

Vid beräkningen har inte tagit 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 mkr 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 intäkts- och utgiftssidan.

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

2 kap.

32 §

Andra stycket. Ett tillägg har gjorts enligt vilket avdragna lantmäteriförrättningsutgifter inte skall ingå i fastighetens skattemässiga värde. Utgifterna kommer således inte att ingå i kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

21 kap.

1 §

I paragrafen införs en hänvisning till den nya bestämmelsen i 21 kap. 3 a § IL.

3 a §

Paragrafen är ny och reglerar den omedelbara avdragsrätten för lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är önskvärd ur allmän synpunkt.

Det låter sig inte med någon allmän formel exakt avgränsa sådana fastighetsregleringsåtgärder som bör anses utgöra led i en omarrondering, för vilken markägaren skall ha rätt att 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.

För att omarronderingen skall anses önskvärd ur allmän synpunkt får de omarronderade fastigheterna förutsättas tillhöra ett omarronderingsområde enligt vad som anges i bilagan till jordförvärvsförordningen (1991:736). När förhållandena dessutom är sådana att förutsättning för nedsättning av lantmäteriets avgift enligt 7 § förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmäteriförrättningar är för handen torde kunna presumeras att det är fråga om en omarrondering som berättigar till avdrag. Även i de fall fastighetsägaren kan visa att omarronderingen kvalificerar som ett rationaliseringsförvärv enligt 21

kap. 10 § IL torde kunna presumeras att det är fråga om en omarrondering som berättigar till avdrag.

Syftet med avdragsrätten, att stimulera intresset hos skogsägarna att genomföra omarronderingar som är önskvärda ur allmän synpunkt, 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 enhetlighetsskäl 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 21 kap. 3 a § IL inte skall inräknas i det anskaffningsvärde som ligger till grund för skogsavdrag i samband med rationaliseringsförvärv.

26 kap.

2 §

Punkt 6 som är ny föreskriver att de avdrag för lantmåteriförrättningsutgifter för omarrondering som har skett med stöd av den nya 21 kap. 3 a § IL skall återföras vid en avyttring av en näringsfastighet.

26 kap.

5 §

I likhet med vad som gäller för skogsavdrag och värdeminskningssavdrag m.m. har det ansetts motiverat att återföring inte skall ske i en förlustsituation. Genom bestämmelsen i 45 kap. 16 § IL tydliggörs, vilket någon remissinstans efterlyst, att lantmåteriförrättningsutgifter som återförts ingår i anskaffningsutgiften och därmed i omkostnadsbeloppet vid beräkningen av en kapitalvinst.

Ikraftträdandebestämmelser

Lagen skall träda i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas på lantmåteriförrättningsutgifter 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 6) 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 lantmåteriförrättningar. 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 lantmåteriförrättningsutgifter regelmässigt vara det beskattningsår under vilket förrättningen avslutas.

Promemorians lagförslag

Förslag till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

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 remissinstanserna

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.