

**Finansdepartementet***Karl-Henrik Bucht**Skatte- och tullavdelningen**Enheten för företagsbeskattning***Skogsbeskattning**

---

**Bakgrund**

Skatteutskottet har i betänkandet 2001/02:SkU15 föreslagit att riksdagen skall besluta om tillkännagivanden till regeringen *dels* om möjligheten av 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).

*Naturvårdsavtal* är ett 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. Fram till och med 2001 hade cirka 670 avtal tecknats. 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 markägare avstår från viss avverkning. Den ekonomiska ersättningen för naturområdet har snarare karaktären av ett stimulansbidrag till markägaren 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.

*Lantmäterikostnader* anses, med undantag för kostnader för gränsbestämning som inte har direkt samband med gränstvist, skifte eller avstyckning (RÅ 1953 Fi 1504), inte utgöra avdragsgilla kostnader. Frågan har behandlats vid flera tillfällen. Kapitalförlustutredningen (SOU 1995:137) angav att praxis kan tolkas så att lantmäterikostnader i regel har betraktats som en utgift som har samband med förvärvet av en

fastighet eller som en utgift för åtgärder som på ett bestående sätt höjer värdet på fastigheten. I likhet med andra utgifter för anskaffande och förbättring av en fastighet medges inte omedelbart avdrag härför. Enligt regeringens uppfattning (prop. 1996/97:154 s. 48 ff.) stämmer gällande regler i fråga om lantmäterikostnader överens med skattesystemets grundläggande principer. Det kan beträffande kostnader för omarronderingar visserligen hävdas att det finns starkare skäl för en skattemässig särbehandling, men enligt propositionen borde omarronderingar hellre underlättas genom nedsättning av lantmäteritaxan. Utskottet anser att en översyn av gällande regler för den skattemässiga behandlingen av lantmäterikostnader bör ses över.

## Skatteregler

### ***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 (21 kap. 5 § IL) beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten. 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 rotpostförsäljningar och 60 procent av ersättningen i övriga fall.

Om en fastighet förvärvas genom *köp, byte eller på liknande sätt*, anses som anskaffningsvärde (21 kap. 12 § IL) så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Ett exempel visar. 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 lantmäterikostnader räknas med (jfr prop. 1978/79:204 s. 51 och 77f).

Schablonregeln frångås om det inte går att proportionera eller i fall där regeln leder till uppenbart felaktiga resultat. RSV anger i sin handledning för skogsbeskattning (s. 43) att en anledning till jämkning kan vara att delvärdena i det taxeringsvärde, som gäller vid förvärvstillfället, inte längre är aktuella. Skogsbruksvärdet kan vidare vara uppenbart felaktigt på grund av att stora avverkningar har skett på fastigheten sedan fastighetstaxeringen. Likaså kan mera väsentliga förändringar i byggnadsbeståndet på fastigheten 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 har 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 kan behandla ersättningar motsvarande en fjärdedel som kapitaluttag. Avdrag medges inte med lägre belopp än 15 000 kronor.

Vid rationaliseringsförvärv (21 kap. 10 § IL) får till anskaffningsvärdet läggas samtliga utgifter för förvärvet, dvs. även kostnader 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 avdragsrundande 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.

Vid räntefördelningen minskas inte fastighetens anskaffningsvärde med medgivna skogsavdrag.

### ***Skogskonto och skogsskadekonto***

Bestämmelserna om skogskonto och skogsskadekonto finns i 21 kap. 21–40 §§ IL. Syftet med bestämmelserna är att möjliggöra inkomstutjämnning mellan skilda beskattningsår. Reglerna gäller endast fysiska personer. Insättning får göras på ett skogskonto per beskattningsår. Lägsta insättning är 5 000 kr på skogskonto och 50 000 kr på skogsskadekonto. Ränta utgår och denna beskattas med 15 procent. 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 rotpostförsäljningar 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 räntefördelningen.

### **Övrigt**

Utgifter för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk skall dras av omedelbart (21 kap. 3 § IL). Utgifterna kan bestå av stämpling, bränning, markberedning, röjning, gallring, skogsgödsling och besprutning m.m.

Täckdiken och skogsvägar räknas som markanläggningar. Utgifter för att skaffa en markanläggning dras av genom värdeminskningsavdrag. Avskrivning för täckdiken och skogsvägar får göras med procent. För andra markanläggningar får avskrivning göras med fem procent.

### **Lantmäterikostnader**

Lantmäterikostnader 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 förvärvskälla. I många fall är syftet i stället att effektivisera driften eller att reducera kostnaderna., varför det sägs vara möjligt att betrakta kostnaden som en naturlig kostnad 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 kostnaderna har karaktär av förvärv av en fastighet.

Fastighetsbildning sker enligt 2 kap. 2 § 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 frågor om

beskaffenhetsen av gällande fastighetsindelning samt frågor förande beståndet eller omfånget av ledningsrätt eller vissa servitut. Frågor om fastighetsbildning och fastighetsbestämning prövas vid förrättning som handläggs av lantmäterimyndighet. I praxis medges inte avdrag för lantmäterikostnader som har samband med fastighetsbildning. Kostnaderna (jfr prop. 1978/79:204 s. 77) anses normalt vara utgifter för förvärv 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 medgivits för kostnader för gränsbestämning (numera fastighetsbestämning). Vid s.k. rationaliseringsförvärv får emellertid lantmäterikostnaderna räknas in i avdragsutrymmet för skogsavdrag.

#### 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 förändring av fastighetsregister, för skattemyndigheten i taxeringsarbetet och för tingsrätterna i lagfartsärenden. Enligt en studie som redovisas i lantmäterikutredningens slutbetänkande SOU 1994:90 (s.186) är den årliga merkostnaden för de tre sistnämnda myndigheterna i storleksordningen 10 miljoner kr/år på grund av fastighetsförhållanden 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

ägospplittrad. 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 ca 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. Den genomsnittliga kostnaden för en omarrondering är idag cirka 1 800 kr/ha, varav markägaren betalar cirka 1 000 kr.

Frågan om avdragsrätt för lantmäterikostnader 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 lantmäterikostnader från hur lagfartskostnader behandlas skattemässigt. Enligt gällande rätt hänförs lagfartskostnader och andra kostnader 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 lagfartskostnader som hänför sig till förvärvet av skogsmarken vid den löpande beskattningen.

Det saknas enligt kapitalförlustutredningen anledning att betrakta lantmäterikostnader 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 lagfartskostnader finns det inte heller någon anledning att föreslå lagstiftning för att ändra gällande rätt vad gäller avdrag för lantmäterikostnader vid nybildning av fastighet.

Förrättningskostnader som har uppkommit i anledning av **fastighetsbestämning** är omedelbart avdragsgilla. Sådana kostnader 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 kostnader som har uppkommit i samband med **fastighetsreglering** anser kapitalförlustutredningen att bilden inte är lika entydig. Olika typfall kan urskiljas. Ett exempel där lantmäterikostnaderna bör jämföras med lagfartskostnader 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 anskaffningskostnader för fastigheten. Det ursprungliga markinnehavet förändras inte i någon väsentlig grad. Avsikten med omarronderingen är ofta att förbättra driftförhållandena. Kostnaderna kan därför ses som en naturlig kostnad i den pågående driften och det talar för att de i likhet med kostnader för fastighetsbestämning bör dras av omedelbart. Till skillnad från kostnader för fastighetsbestämning torde dock kostnader 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 kostnader för förbättring av en fastighet brukar behandlas.

Huvudprincipen är att förbättringskostnader inte dras av omedelbart. Utgifter för ny-, till- och ombyggnad dras av genom värdeminskningssavdrag. Är det däremot fråga om reparationskostnader medges omedelbart avdrag. 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 lantmäterikostnader. Det är uppenbart att det även inom andra verksamheter kan förekomma fastighetsförvärv av rationaliseringsskäl. För att uppnå enhetlighet borde avdrag medges även för de förvärven. Är man beredd att förslå detta uppkommer i sin tur fråga om inte även kostnader 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 gjorde samma bedömning (prop. 1996/97:154 s. 49).

#### Bedömning

Skattesystemets huvuduppgift är ge intäkter för det allmänna. Det är principiellt felaktigt att använda det för att ge stöd till en viss eller vissa branscher. Om stöd behövs i något enskilt fall skall det ges öppet och inte döljas i form av ett avdrag vid taxeringen. En särreglering kan förväntas ge upphov till krav på undantag från andra grupper, den s.k. smittoeffekten. Dessa krav behöver inte gälla samma problematik utan kan avse för den enskilda gruppen speciella frågor. Bortsett från skattebortfallet blir resultatet att grunden för 1990 års skattereform, ett neutralt skattesystem, undermineras. Omarronderingskostnader behandlas, som kapitalförlustutredningens analys visar, på ett sätt som är helt förenligt med gällande skatterättsliga principer och det kan mot bakgrund av vad som anförts ovan starkt ifrågasättas om en särreglering bör införas för att underlätta den sortens strukturrationaliseringar inom jord- och skogsbruket.

Såsom redovisats ovan räknas lantmäterikostnader in i anskaffningsvärdet vid beräkning av avdragsutrymmet för skogsavdrag i samband med så kallade rationaliseringsförvärv. Motsvarande gäller lagfartskostnader och andra kostnader som belöper sig på skogen och skogsmarken i samband med sådana förvärv. Bestämmelsen infördes vid omläggningen av skogsbeskattningen 1979 (prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54, SFS 1979:500). Avdrag i någon form ansågs vara motiverat för kostnader 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 lantmäterikostnader 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 medge omedelbart avdrag, eftersom åtgärden normalt avser en fastighetsreglering som är önskvärd ur allmän synpunkt.

Goda skäl kan således anföras såväl för som mot en avdragsrätt för kostnader för omarrondering. Vid avvägningen för och emot bör de samhällsekonomiska aspekterna ges särskild tyngd. En avdragsrätt för lantmäterikostnader vid omarronderingen bör därför införas. Det bör inte vara möjligt att såväl göra direkt avdrag för lantmäterikostnader vid omarrondering som att räkna med dem i anskaffningsvärdet vid beräkning av skogsavdrag. Lantmäterikostnaderna bör således inte få räknas med i anskaffningsvärdet om förutsättningarna för direktavdrag är uppfyllda.



Vid avyttring av en näringsfastighet skall enligt nuvarande ordning gjorda skogsavdrag inte minska den anskaffningsutgift som ligger till grund för kapitalvinstberäkningen, utan istället återförs i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 2 § 2 IL). Anledningen härtill är att det inte bedömts acceptabelt att ett avdrag utförs 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. Lantmäterikostnader för vilka direktavdrag har erhållits bör vid avyttring av en näringsfastighet således återförs i inkomstslaget näringsverksamhet.

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

Omarrondering 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. Häri ligger att det skall vara fråga om jord- eller skogsbruksmark samt att det regelmässigt krävs att flera fastigheter med olika ägare är involverade. De omarronderade fastigheterna får förutsättas tillhöra ett omarronderingsområde enligt vad som anges i bilagan till jordförvärvsförordningen (1991:736). En omarrondering medför som regel inte någon väsentlig förändring av storleken på den enskildes markinnehav. När förhållandena 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. 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.

Förslagen föranleder en avdragsbestämmelse, benämnd 3 a §, i 21 kap. IL samt ändringar i 21 kap. 1 och 15 §§ IL och i 26 kap. 2 § IL.

Ikraftträdande

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas första gången på lantmäterikostnader som uppkommit efter utgången av år 2002. För fysiska personer kommer de nya reglerna alltså att gälla retroaktivt under, i normalfallet, sex månader. Lantmäterikostnader som

har uppkommit före utgången av år 2002 skall inte omfattas av den direkta avdragsrätten. Dessa kostnader 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.

Offentligfinansiella effekter

En beräkning av kostnaden för en direkt avdragsrätt för lantmäterikostnader 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. 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 marginals-katten för näringsverksamhet och den beräknade marginals-katten för aktiebolag.

Enligt uppgifter från Lantmäteriet i Mora debiteras kostnaden för omarrondering när denna är avslutad. 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 omfattades 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 lantmäterikostnaderna 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 tjuogoårsperioden 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 den skattemässiga nettoeffekten av att medge direktavdrag för lantmäterikostnader blir positiv för det offentliga.

#### Naturvårdsavtal

I 7 kap. miljöbalken (1998:808) 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, som nämnts inledningsvis, ett tidsbegränsat civilrättsligt avtal som tecknas mellan staten genom skogsvårdsstyrelsen och en skogsägare i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärden. Avtalen tecknas vanligen för en period mellan 30 och 50 år. Avtalen förutsätter oftast att markägare avstår från viss avverkningsrätt. Den ekonomiska ersättning som utgår har emellertid snarare karaktären av ett stimulansbidrag till markägaren än en ekonomisk ersättning för förlorade virkesvärden. Ersättningen motsvarar inte skogsägarens intäktsbortfall eller kostnad.

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.

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

Systemen med naturvårdsavtal och skogskontoavsättningar har olika syften och tidshorisonter och enligt skatteutskottets uppfattning finns det finns därför skäl som talar emot tanken om att ersättningar enligt naturvårdsavtal skall kunna sättas in på skogskonto. Från näringsidkarens utgångspunkt kan det dock uppfattas som inkonsekvent att ersättningar som gör det möjligt att avstå från avverkningar inte skall behandlas på samma sätt som skogsinkomster i fråga om insättning på skogskonto. Det skulle därför i och för sig kunna anses rimligt att låta ersättning som utgår enligt naturvårdsavtal sättas in på skogskonto.

Av intresse i sammanhanget är emellertid att Regeringsrätten i en nyligen meddelad dom (021028, mål nr 6803-2001) 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. Samma synsätt bör 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. Lantbrukarnas riksförbund har i en skrivelse (dnr Fi 2002/4290) till Finansdepartementet givit uttryck för samma inställning.

#### 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 §§.

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 §.

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:

- |   |  |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar,</li> <li>2. skogsavdrag,</li> <li>3. avdrag för substansminskning,</li> <li>4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, <i>och</i></li> <li>5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk,</li> <li>5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar, <i>och</i></li> <li>6. avdrag för lantmäteriutgifter för omarrondering enligt 21 kap. 3 a §.</li> </ol> |
|---|--|

---

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.