Skatteutskottets betänkande

1981/82:28

om skogsavdrag i vissa fall

Motionerna

I två motioner 1981/82:337 av Bo Lundgren m. fl. (m) och 1981/82:383 av Stig Josefson (c) och Wilhelm Gustafsson (fp) har yrkats att riksdagen antar följande

Förslag till
Lag om beräkning av avdrag på grund av avyttring av skog i vissa fall

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Har en skattskyldig under år 1981 förvärvat en fastighet som nämnda år har taxerats som jordbruksfastighet, skall, om den skattskyldige begär det, bestämmelserna i 2 och 3 §§ tillämpas.

2 § Har överlåtelsen betecknats som köp, byte eller liknande och understiger det utfästa vederlaget inte det för fastigheten för år 1980 gällande taxeringsvärdet, skall fastigheten vid beräkning av avdrag på grund av avyttring av skog enligt punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses ha förvärvats av den skattskyldige genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

3 § Har fastigheten vid 1980 års fastighetstaxering utgjort del av en taxeringsenhet, skall, vid tillämpning av 2 §, som fastighetens taxeringsvärde anses den del av enhetens taxeringsvärde som belöper på fastigheten.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling.

Gällande rätt

Frågan om ett fastighetsförvärv skall anses som köp eller som gåva har i en rad hänseenden betydelse för inkomstbeskattningen. Om en överlåtelse anses som köp grundas avskrivningsunderlag för byggnader och avdrag för värdeminskning av skog på den likvid köparen erlagt för fastigheten. Betraktas däremot överlåtelsen som gåva får den nye ägaren som avskrivningsunderlag för byggnad i stället ta upp givarens skattemässiga restvärde. Avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) beräknas i detta fall med utgångspunkt i det för givaren gällande ingångsvärdet, vilket innebär att den nye ägaren får samma rätt till avdrag som skulle ha tillkommit givaren om denne fortfarande ägt fastigheten.

Åtkomstsättet har också betydelse för beskattningen av vinst vid framtida försäljning av fastigheten. Har denna förvärvats genom gåva skall den nämligen vid realisationsvinstberäkningen anses förvärvad genom det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.

Några inom hela skatterätten gällande, enhetliga kriterier på när en överlåtelse av fastighet skall anses ha karaktären av köp och när den bör bedömas som gåva finns inte. Genomgående sker dock en jämförelse mellan det vederlag som utgått och taxeringsvärdet för fastigheten. I fråga om gåvoskatt och stämpelskatt gäller enligt uttryckliga regler att skatten bestäms med utgångspunkt i taxeringsvärdet året före det år då gåvan fullbordades resp. då lagfart söktes. Någon motsvarighet till dessa bestämmelser finns inte inom inkomstbeskattningen.

I fråga om såväl inkomstskatt som stämpelskatt görs en huvudsaklighetsbedömning när det gäller att fastställa en överlåtelses karaktär av köp eller gåva. Vid gåvobeskattningen sker inte någon motsvarande bedömning. Om en skattskyldig vid förvärv av en fastighet utger ett vederlag som understiger taxeringsvärdet anses skillnaden utgöra en skattepliktig gåva.

I ett i juni 1981 meddelat utslag avseende förhandsbesked i taxeringsfråga förklarade regeringsrätten med tre röster mot två att vid tillämpning av bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst ett såsom köp betecknat fastighetsförvärv skulle anses utgöra gåva. Den överlåtelse som det överklagade förhandsbeskedet gällde hade skett genom ett den 20 juni 1975 dagtecknat köpeavtal. Vederlaget utgjorde 65 000 kr., motsvarande 1974 års taxeringsvärde för fastigheten, vilket med 35 000 kr. understeg det värde som åsatts fastigheten vid 1975 års allmänna fastighetstaxering.

Lantbrukarnas riksförbund (LRF) aktualiserade hos regeringen frågan om gränsdragningen mellan köp och gåva vid överlåtelser av jordbruksfastigheter som ägt rum under år 1981. Därvid framhöll LRF bl. a. att generationsskiften på jordbruksfastigheter förekommit i stort antal under året och att vid härav föranledda fastighetsförsäljningar köpeskillingen ofta bestämts till belopp som legat mellan 1980 års taxeringsvärde och det värde som åsatts vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Utgångspunkten hade – menade riksförbundet – varit att sådana överlåtelser av skattedomstolarna skulle anses som köp i inkomstskattehänseende, något som enligt förbundets uppfattning var av avgörande betydelse för finansieringen av fastighetsförvärven särskilt i sådana fall då förvärven avsett jordbruksfastigheter med ett mer betydande inslag av skogsmark. Riksförbundet har också framhållit att förbundets driftbyrå – innan regeringsrättens ovannämnda dom blivit känd – i sin rådgivning rekommenderat fastighetsöverlåtelser till köpeskillingar understigande 1981 års taxeringsvärde.

Tidigare behandling

Under hösten 1981 väcktes inom skatteutskottet fråga om att anta en lagstiftning av samma innebörd som den i motionerna nu aktualiserade. Utskottet anförde i sitt betänkande SkU 1981/82:22:

Enligt vad utskottet erfarit har under år 1981 skett ett inte obetydligt antal fastighetsöverlåtelser där fråga kan uppkomma om överlåtelserna skall bedömas som köp eller gåva. I de fall då överlåtelserna avser skogsfastigheter torde – som LRF framhållit – betydande finansieringsproblem kunna uppkomma om överlåtelserna i enlighet med det tidigare redovisade regeringsrättsavgörandet kommer att bedömas som gåvor och utrymmet för skogsavdrag härigenom avsevärt begränsas eller helt försvinner. Av vad LRF uppgivit torde också kunna dras den slutsatsen att många av överlåtelserna kommit till stånd under den givna förutsättningen att de vid inkomstbeskattningen liksom vid gåvobeskattningen skulle komma att behandlas som köp.

Mot den nu angivna bakgrunden finner utskottet – utan att gå in på en generell prövning av frågan när ett fastighetsförvärv skall anses ha karaktären av köp eller gåva – anledning föreslå riksdagen att anta bestämmelser av innebörd att en som köp, byte eller liknande betecknad fastighetsöverlåtelse, såvitt avser rätten till skogsavdrag, skall kunna bedömas som ett oneröst fång även om överlåtelsen vid inkomstbeskattningen allmänt sett är att anse som gåva. En förutsättning för en sådan bedömning skall vara att fastighetsförvärvet sker eller har skett under 1981. Vidare skall köpeskillingen uppgå till lägst ett belopp motsvarande 1980 års taxeringsvärde för fastigheten. Bestämmelserna bör som nämnts begränsas till sådana fall då fastighetsöverlåtelsen har ett väsentligt inslag av skogsmark med växande skog, eftersom det är möjligheterna att erhålla skogsavdrag som är av störst betydelse i sammanhanget.

En lösning i enlighet med vad utskottet sålunda föreslagit kommer, såvitt utskottet kan bedöma, inte att medföra några oskäliga skattelättnader. Vare sig överlåtelsen bedöms som köp eller som gåva kommer de skogsavdrag som medgivits tidigare ägare och kommer att medges förvärvaren i princip att återföras till beskattning.

Utskottet hemställde att riksdagen skulle anta lagstiftning om beräkning av avdrag på grund av avyttring av skog i enlighet med det sålunda anförda.

Mot beslutet anmälde s avvikande mening.

Utskottets hemställan avslogs av riksdagen.

Utskottet

Av den inledningsvis lämnade redogörelsen framgår att skatteutskottet i höstas hemställt att riksdagen skulle anta lagstiftning om skogsavdrag i enlighet med yrkandet i de förevarande motionerna. Utskottet vidhåller den

ståndpunkt utskottet tidigare intagit i denna fråga och tillstyrker således bifall till motionerna.

Utskottet hemställer

att riksdagen med bifall till motionerna 1981/82:337 och 1981/82:383 antar följande

Förslag till
Lag om beräkning av avdrag på grund av avyttring av skog i vissa fall

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Har en skattskyldig under år 1981 förvärvat en fastighet som nämnda år har taxerats som jordbruksfastighet, skall, om den skattskyldige begär det, bestämmelserna i 2 och 3 §§ tillämpas.

2 § Har överlåtelsen betecknats som köp, byte eller liknande och understiger det utfästa vederlaget inte det för fastigheten för år 1980 gällande taxeringsvärdet, skall fastigheten vid beräkning av avdrag på grund av avyttring av skog enligt punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses ha förvärvats av den skattskyldige genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

3 § Har fastigheten vid 1980 års fastighetstaxering utgjort del av en taxeringsenhet, skall vid tillämpning av 2 § som fastighetens taxeringsvärde anses den del av enhetens taxeringsvärde som belöper på fastigheten.

Denna lag träder i kraft en vecka efter den dag då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling och skall tillämpas första gången vid 1982 års taxering.

Stockholm den 2 februari 1982

På skatteutskottets vägnar
ERIK WÄRNBERG

Närvarande: Erik Wärnberg (s), Knut Wachtmeister (m), Stig Josefson (c), Wilhelm Gustafsson (fp), Rune Carlstein (s), förste vice talmannen Ingegerd Troedsson (m), Tage Sundkvist (c), Hagar Normark (s), Bo Lundgren (m), Ingemar Hallenius (c), Bo Forslund (s), Olle Grahn (fp), Egon Jacobsson (s), Anita Johansson (s) och Bo Södersten (s).

Reservation

av Erik Wärnberg, Rune Carlstein, Hagar Normark, Bo Forslund, Egon Jacobsson, Anita Johansson och Bo Södersten (alla s) som

dels anför följande:

Den av motionärerna föreslagna lagstiftningen har ursprungligen initierats av LRF och har till syfte uteslutande att underlätta finansieringen av skogsfastighetsförvärv i samband med generationsskifte. Bestämmelserna har utformats så att en skattskyldig vid beräkning av skogsavdrag under vissa förutsättningar skall få lägga det faktiskt utgivna vederlaget till grund för bestämningen av avdragsutrymmet och detta även om vederlaget i väsentlig mån understiger det för fastigheten gällande taxeringsvärdet.

Innebörden av lagstiftningen är att ett fastighetsförvärv vid beräkning av skogsvärdeminskningsavdrag skall bedömas som köp men att förvärvet i alla andra hänseenden skall vara att anse som gåva. Detta kan enligt vår mening inte anses rimligt.

Riksdagen antog 1979 nya regler för beskattning av skogsinkomster. Enligt de nya bestämmelserna medges avdrag på grund av avverkningar under innehavstiden enligt en schablon med 50 % av summan av intäkter till följd av rotpostförsäljning och med 30 % av intäkter till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter, sammanlagt under innehavstiden dock högst med belopp motsvarande 50 % av anskaffningsvärdet för skogen.

Skogsavdrag skall alltså medges även om avverkningarna inte överstiger tillväxten på fastigheten. Dessa nya regler för skogsavdrag måste, såvitt vi kan bedöma, mer än väl tillgodose de krav på lättnader i beskattningen som aktualiserats av LRF.

Som tidigare nämnts innebär den av motionärerna föreslagna lagstiftningen att ett fastighetsförvärv i ett enda hänseende, nämligen såvitt gäller skogsavdrag, skall bedömas som köp men i alla andra hänseenden som gåva. Att detta från administrativ synpunkt måste anses mycket otillfredsställande säger sig självt.

Den i motionerna aktualiserade lagstiftningsfrågan har behandlats av utskottet så sent som i december i höstas med anledning av en inom utskottet väckt fråga om initiativ. Utskottet föreslog, med minsta möjliga majoritet, att riksdagen skulle anta lagstiftning i enlighet med yrkandet i de nu aktuella motionerna. Utskottets hemställan avslogs av riksdagen.

Trots detta återkommer nu representanter för de borgerliga partierna med krav på att riksdagen skall anta en lagstiftning av samma innebörd. Denna avses bli tillämplig redan vid 1982 års taxering.

Vi finner det i hög grad otillfredsställande att utskottet – i strid mot ett av riksdagen så sent som den 8 december 1981 meddelat beslut och ännu en gång med knappast möjliga majoritet – vill driva fram en lagstiftning som från rättvisesynpunkt måste anses synnerligen diskutabel och som kan väntas leda till orimliga konsekvenser i den praktiska tillämpningen.

Tanken bakom de ytterst förmånliga reglerna om avdrag för värdeminskningsavdrag för avyttrad skog är att de avdrag som ägaren åtnjutit under innehavstiden skall återvinnas vid realisationsvinstberäkningen vid en framtida försäljning. Den nye ägaren får å andra sidan lägga köpeskillingen till grund för beräkning av sina skogsavdrag. Den föreslagna lagstiftningen innebär att – om överlåtelsen bedöms som gåva – någon realisationsvinstbeskattning eller lagfartsstämpel aldrig blir aktuell men att den nye ägaren trots detta blir berättigad att lägga vederlaget vid överlåtelsen till grund för nya skogsavdrag.

Till grund för förslaget ligger uppfattningen att gällande regler är oklara, vilket skulle ha medfört att lantbrukarnas organisationer missförstått rättsläget vid sin rådgivning i fråga om överlåtelser av skogsfastigheter, och att man först efter regeringsrättens dom i mitten av 1981 haft anledning att anta att överlåtelser till ett pris under det nya taxeringsvärdet skulle komma att betraktas som gåva. Mot detta bör framhållas, att frågan om en överlåtelse har karaktär av köp eller gåva enligt fast praxis skall bedömas med hänsyn till fastighetens värde vid överlåtelsen och att övriga omständigheter i samband med förvärvet också har betydelse i sammanhanget. Denna uppfattning ligger också till grund för riksskatteverkets överklagade förhandsbesked, och regeringsrättens nyssnämnda dom innebär att detta förhandsbesked har fastställts.

Att mot den bakgrunden påstå att syftet med den nu föreslagna lagstiftningen är att förebygga rättsförluster på grund av ett missförstånd kan inte anses riktigt. Vad det i själva verket gäller är att utskottsmajoriteten i lantbruksorganisationernas intresse vill genomdriva en lagstiftning som helt strider mot grunderna för skogsbeskattningen och som leder till avsevärda skattelättnader i det enskilda fallet. Utskottets initiativ i höstas – som för övrigt stred mot den vedertagna uppfattningen att utskottsinitiativ bör tas under politisk enighet – bör ses mot bakgrund av att budgetdepartementets redan för sin del av – enligt vår uppfattning – naturliga skäl inte ansett en lagändring av den innebörd som utskottet sedan föreslog påkallad.

Den av motionärerna aktualiserade lagstiftningen är, som tidigare nämnts, avsedd att bli tillämplig redan vid 1982 års taxering. Enligt vår uppfattning är det ett angeläget krav att de skattskyldiga har någon möjlighet att överblicka de regler som gäller för det aktuella årets taxering.

Ett bifall till motionärernas krav skulle innebära att en lagstiftning av delvis mycket komplicerad art skulle komma att antas av riksdagen ganska långt in på deklarationsåret. Detta är enligt vår mening otillfredsställande, så mycket mer som samma lagstiftning avvisats av riksdagen kort före deklarationsårets ingång.

Med åberopande av det anförda avstyrker vi bifall till motionerna.

dels anser att utskottet bort hemställa

att riksdagen avslår motionerna 1981/82:337 och 1981/82:383.