

Regeringens proposition

1980/81:193

om vissa ändringar i kapitalbeskattningen;

beslutad den 30 april 1981.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

ROLF WIRTÉN

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen i syfte att anpassa reglerna till de höjningar av taxeringsvärdena som sker vid 1981 års allmänna fastighetstaxering.

Förslagen tar i första hand sikte på de särskilda regler som gäller för kapital som är nedlagt i jordbruk, skogsbruk och rörelse. Substansvärdet av företagsförmögenheten får f. n. reduceras till 30 %. En särskild spärregel finns dock. Den innebär för lantbruksföretagens del att substansvärdet inte får reduceras så långt att det skattepliktiga förmögenhetsvärdet kommer att understiga ett belopp som i princip motsvarar taxeringsvärdet av mark, skog och bostadsbyggnader i förvärvskällan efter avdrag för de skulder som belöper på dessa tillgångar. På grund av spärregeln skulle höjningarna av taxeringsvärdena medföra en väsentligt ökad kapitalskattebelastning för lantbruksföretagen. I propositionen föreslås därför att spärregeln slopas. Samtidigt föreslås dock att bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter i fortsättningen skall få behandlas enligt reglerna för företagsförmögenhet endast i de fall då byggnaderna används som bostad för de anställda. För bostadsbyggnader som används av en ägare eller arrendator skall således inga lättnader medges.

Vidare föreslås att vissa fastigheter, som inte utgör rörelsetillgångar i skatterättslig mening men ändå ingår i eller har nära samband med en näringsverksamhet, i fortsättningen skall få behandlas enligt reglerna för företagsförmögenhet. Förslagen i denna del avser dels täktmark och exploateringsmark, dels vissa byggnader och tomter som regelbundet hyrs ut för fritidsändamål.

De nya reglerna föreslås bli tillämpliga vid förmögenhetsbeskattningen fr. o. m. 1982 års taxering samt vid arvs- och gåvobeskattningen i de fall då skattskyldigheten inträder efter utgången av år 1981.

1 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt**

Härigenom föreskrivs att punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***Anvisningar**

till 3 och 4 §§

2.² Vid beräkning av förmögenhet, som ingår i förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse, gäller följande.

Sammanfaller *icke* räkenskapsåret med beskattningsåret, får som värde av förmögenheten *tagas* upp värdet vid utgången av det räkenskapsår som före den 1 mars taxeringsåret gått till ända närmast intill utgången av beskattningsåret. Detta värde skall emellertid rättas med belopp som den skattskyldige satt in i förvärvskällan eller tagit ut ur densamma för egen räkning eller för annan av honom innehavd förvärvskälla. Utgår räkenskapsåret före beskattningsåret, skall nämnda värde ökas med insättningar och minskas med uttag som skett intill beskattningsårets utgång. Utgår räkenskapsåret efter beskattningsåret, skall värdet minskas med insättningar och ökas med uttag som skett efter utgången av beskattningsåret.

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är *icke* bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som *äro* avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan *upptagas* till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Lager värderas som

Sammanfaller *inte* räkenskapsåret med beskattningsåret, får som värde av förmögenheten *tas* upp värdet vid utgången av det räkenskapsår som före den 1 mars taxeringsåret gått till ända närmast intill utgången av beskattningsåret. Detta värde skall emellertid rättas med belopp som den skattskyldige satt in i förvärvskällan eller tagit ut ur densamma för egen räkning eller för annan av honom innehavd förvärvskälla. Utgår räkenskapsåret före beskattningsåret, skall nämnda värde ökas med insättningar och minskas med uttag som skett intill beskattningsårets utgång. Utgår räkenskapsåret efter beskattningsåret, skall värdet minskas med insättningar och ökas med uttag som skett efter utgången av beskattningsåret.

Den värdesättning av tillgångarna i förvärvskällan som sker vid inkomsttaxeringen är *inte* bindande vid förmögenhetsberäkningen. Inventarier som *är* avsedda för stadigvarande bruk i förvärvskällan *tas upp* till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Lager värderas som

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:859.

² Senaste lydelse 1979:615.

Nuvarande lydelse

helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet *upptages* lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse *upptages* till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) senast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller – om sådant värde *icke* har fastställts för vissa djur – till det allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn *tagas* till inkurans och prisfallsrisk.

Skulder och andra avgående poster i förvärvskällan avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. Hänsyn *tages icke* till annan latent skatteskuld än utskiftningsskatteskuld, såvida *icke* annat följer av punkt 3 första stycket av dessa anvisningar.

Om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av förvärvskällan nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. Om förvärvskällan *innehaves* med fideikommissrätt, får dock nedsättning ske till tjugo procent av sistnämnda värde.

Bestämmelserna i femte stycket få icke leda till att förmögenhetsvärdet av förvärvskällan sätts lägre än till vad som motsvarar värdet av sådana fastigheter i förvärvskällan, som tillhöra ägaren av denna, efter avdrag för de skulder som belöpa på dessa fastigheter. Härvid skall som värde av jordbruksfastighet upptagas fas-

Föreslagen lydelse

helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj, varvid dock fastighet *tas upp* lägst till taxeringsvärdet. Lager av djur på jordbruksfastighet eller i renskötselrörelse *tas upp* till de värden, som riksskatteverket enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) senast har fastställt före utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller – om sådant värde *inte* har fastställts för vissa djur – till det allmänna saluvärdet. Vid värdering av lager skall hänsyn *tas* till inkurans och prisfallsrisk.

Skulder och andra avgående poster i förvärvskällan avräknas enligt bestämmelserna i 5 §. Hänsyn *tas inte* till annan latent skatteskuld än utskiftningsskatteskuld, såvida *inte* annat följer av punkt 3 första stycket av dessa anvisningar.

Om värdet av tillgångarna i förvärvskällan överstiger beloppet av skulder och andra avgående poster, får förmögenhetsvärdet av förvärvskällan nedsättas till trettio procent av det överskjutande värdet. Om förvärvskällan *innehåses* med fideikommissrätt, får dock nedsättning ske till tjugo procent av sistnämnda värde.

Bostadsbyggnader på en jordbruksfastighet och tomtmark för byggnaderna skall inte behandlas som tillgångar i förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet i annat fall än då byggnaderna används som bostad för ägarens eller arrendatorns arbetskraft. Om en bostadsbyggnad med tomtmark på

Nuvarande lydelse

tighetens taxeringsvärde minskat med den del av det taxerade byggnadsvärdet som avser ekonomibyggnader och som värde av fastighet i rörelse det taxerade markvärdet. På fastigheterna skall anses belöpa så stor del av skulderna i förvärvskällan som nu angivna värde av fastigheterna utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan. Sistnämnda värde beräknas med hänsyn till fastigheternas hela taxeringsvärde. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på förvärvskälla som innehaves med fideikommissrätt.

Föreslagen lydelse

grund av vad nu har sagts inte skall behandlas som tillgång i förvärvskällan, skall inte heller de till byggnaden och tomtmarken hänförliga låneskulderna anses ingå i förvärvskällan. På byggnaden och tomtmarken skall anses belöpa så stor del av låneskulderna i förvärvskällan som byggnadens och tomtmarkens taxeringsvärde utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan inklusive byggnaden och tomtmarken. Med bostadsbyggnad avses byggnad som till övervägande del är inrättad för bostadsändamål. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas inte på förvärvskälla som innehas med fideikommissrätt.

Egendom, som enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ingår i en industrienhets avseende täktmark och – i förekommande fall – industribyggnad på sådan mark eller i en exploateringsenhet, skall, om egendomen inte enligt kommunalskattelagen utgör tillgång i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), skall, om de inte enligt kommunalskattelagen utgör tillgångar i rörelse, vid tillämpningen av denna anvisningspunkt tillsammans anses utgöra en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Detta gäller dock endast under förutsättning att

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighetstaxeringslagen och har beskattningsnaturen annan fastighet och

b) fastighetsägarens fritidsuthyrning på orten av sådan egendom, som avses under a och inte utgör tillgång i rörelse, omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Uttrycket småhus har den innebörd som anges i 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen. Som närstående räknas

för fysisk person: de personer som anges i 35 § 1 a mom. kommunal-skattelagen,

för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer,

för fåmansföretag som avses i sistnämnda lagrum: företagsledaren och delägarna i företaget samt dem närstående personer.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även när förvärvskällan *innehaves* indirekt genom förmedling av juridisk person.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt tillämpas även när förvärvskällan *innehåes* indirekt genom förmedling av juridisk person.

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

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt¹

dels att 22 § 1 mom., 43 § och 55 § 1 mom. skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas ett nytt moment, 22 § 3 mom., av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 §

*1 mom.*² Såsom värde av fast egendom vid den tidpunkt, som avses i 21 §, skall gälla det föregående årets taxeringsvärde om inte bestämmelserna i 2 mom. föranleder annat. Finns det sådana tillbehör till fastigheten som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall dessa tas upp särskilt. Bestämmelserna i 23 § *vid F* om värdesättning av lös egendom tillämpas vid värderingen.

Fast egendom, som enligt kommunalskattelagen (1928:370) ingår i förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet eller rörelse, värderas enligt reglerna i 23 § F tredje stycket.

1 mom. Som värde av fast egendom vid den tidpunkt, som avses i 21 §, skall gälla det föregående årets taxeringsvärde om inte bestämmelserna i 2 *eller* 3 mom. föranleder annat. Finns det sådana tillbehör till fastigheten som avses i 2 kap. 3 § jordabalken, skall dessa tas upp särskilt. Bestämmelserna i 23 § *F* om värdesättning av lös egendom tillämpas vid värderingen.

3 mom. *Ingår fast egendom enligt kommunalskattelagen (1928:370) i en förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet eller rörelse, tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller även egendom som enligt sjunde och åttonde styckena i nämnda anvisningspunkt skall anses*

1 Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.

2 Lydelse enligt prop. 1980/81:139.

Nuvarande lydelse

Vid beskattning av gåva skall i tillämpliga delar lända till efterrättelse, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § 2 och 3 mom., 14, 20 §§, 22 § med undantag av 1 mom. *andra stycket*, 23 § med undantag av F tredje stycket, 24–27 §§, 28 § med undantag av vad i andra och fjärde styckena stadgas, ävensom 32 §; och skall därvid den i 32 § f) förekommande hänvisningen till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan all givarens rätt till förvärvskälla enligt kommunal-skattelagen (1928:370) i jordbruk med binäringar, skogsbruk eller rörelse, som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket, även 22 § 1 mom. *andra stycket* och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom fem år efter det skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp,

Föreslagen lydelse

som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första stycket skall som taxeringsvärde anses det värde som enligt 1 eller 2 mom. skall ligga till grund för beräkningen av arvsskatt.

43 §³

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § 2 och 3 mom., 14 och 20 §§, 22 § med undantag av 3 mom., 23 § med undantag av F tredje stycket, 24–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan all givarens rätt till förvärvskälla enligt kommunal-skattelagen (1928:370) i jordbruk med binäringar, skogsbruk eller rörelse, som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket, även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. *Vad nu har sagts om förvärvskälla gäller även egendom som enligt de bestämmelser som anges i*

Nuvarande lydelse

byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Föreslagen lydelse

22 § 3 mom. skall anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Har gåvotagaren inom fem år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

55 §

1 mom.⁴ Uppgår i dödsbo beloppet av kontanta medel och därmed jämförliga fordringar samt värdet av obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper sammanlagt inte till dubbla beloppet av den arvsskatt, som enligt 54 § skall förskjutas av dödsboet, eller föreligger i andra fall för någon som är skattskyldig enligt denna lag avsevärd svårighet att genast betala hela den skatt, som belöper på egendom som har tillfallit den skattskyldige, får beskattningsmyndigheten medge, att skatten betalas genom högst tio årliga inbetalningar. Anståndet får inte utsträckas till flera inbetalningar än som är nödvändigt.

I fråga om skatt som belöper på egendom som skall värderas enligt bestämmelserna i 23 § F tredje stycket får beskattningsmyndigheten medge att skatten betalas genom högst tjugo årliga inbetalningar.

I fråga om skatt som belöper på egendom som skall värderas enligt bestämmelserna i 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket får beskattningsmyndigheten medge att skatten betalas genom högst tjugo årliga inbetalningar.

Föreligger synnerliga skäl får regeringen i annat fall än som avses i föregående stycke medge viss skattskyldig att den skatt, som belöper på egendom som har tillfallit den skattskyldige, betalas genom högst tjugo årliga inbetalningar.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas i de fall då skattskyldighet inträder efter utgången av år 1981. Även i de fall då skattskyldigheten har inträtt tidigare skall dock den nya bestämmelsen i 22 §

⁴ Lydelse enligt prop. 1980/81:139.

3 mom. andra stycket tillämpas när en förvärvskälla värderas enligt 4 § och punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1981-04-30

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelson, Danell, Petri, Eliasson

Föredragande: statsrådet Wirtén

Proposition om vissa ändringar i kapitalbeskattningen

1 Inledning

Vid kapitalbeskattningen, dvs. förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningsen, ligger taxeringsvärdet till grund för värderingen av fastigheter. De taxeringsvärden som åsätts under den nu pågående fastighetstaxeringen kommer att tillämpas vid 1982 års förmögenhetstaxering. Vidare kommer de nya taxeringsvärdena att ligga till grund för beskattningen av arv och gåva i de fall då skattskyldigheten inträder efter utgången av år 1981.

Med hänsyn främst till de förväntade höjningarna av taxeringsvärdena har riksdagen nyligen beslutat om justeringar av de skatteskalor och skattefria grundbelopp som gäller vid förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen (prop. 1980/81:42, SkU 1980/81:11, rskr 1980/81:94, SFS 1980:1055 och 1056). Ändringarna innebär i huvudsak en anpassning av skatteuttaget till den allmänna prisutveckling som har ägt rum sedan skatteskalorna senast omarbetades år 1970. I propositionen framhöll jag att ytterligare ändringar i kapitalbeskattningsreglerna var erforderliga på grund av de väntade höjningarna av taxeringsvärdena. Jag syftade då på de särskilda regler som gäller för beskattningen av förmögenhet i familjeföretag. I det sammanhanget nämnde jag också att effekterna på kapitalbeskattningen av de nya reglerna om indelning i ägoslag m. m. vid fastighetstaxeringen kunde behöva beaktas. Jag återkommer nu till dessa frågor.

Nuvarande regler för beskattning av företagsförmögenhet infördes genom lagstiftning år 1977. Syftet var att undanröja de hinder för driften av familjeföretag och generationsväxlingar i sådana företag som kapitalskatterna kunde utgöra. Det har visat sig att reglerna inte kan behållas i oförändrat skick efter den nya fastighetstaxeringen. Görs inte någon ändring kommer

nämligen de höjda taxeringsvärdena – trots den generella justeringen av skatteskalorna – att medföra att de lättnader som lagstiftningen var avsedd att ge till stor del går förlorade. Detta sammanhänger med att den spärregel som är inbyggd i systemet och sätter en gräns för lättnadernas omfattning anknyter till taxeringsvärdet på fastigheterna i förvärvskällan. Ändringar behövs redan till 1982 års förmögenhetstaxering.

Det stod från början klart att 1977 års lagstiftning hade en provisorisk karaktär. Åt 1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13) har uppdragits bl. a. att utarbeta permanenta kapitalskatte regler för förmögenhet som har lagts ner i jordbruk, skogsbruk och rörelse. Kommitténs arbete i denna del kan dock inte slutföras i sådan tid att det kan läggas till grund för nya regler redan till 1982 års förmögenhetstaxering. I avvaktan på en mer permanent lösning kommer jag i det följande att föreslå vissa ändringar i 1977 års lagstiftning.

När sådana ändringar övervägs bör man, som jag redan tidigare har berört, ta hänsyn inte bara till den höjda taxeringsvärdenivån utan även till andra effekter av den nya fastighetstaxeringen. Tåktmark och exploateringsmark som tidigare har ingått i jordbruksfastigheter skall enligt de nya reglerna för fastighetstaxering brytas ut och bilda särskilda taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet. Om marken inte kommer att ingå i rörelse, förlorar den ställningen som företagsförmögenhet och kommer inte att omfattas av de lättnadsregler som gäller för sådana förmögenheter. Jag kommer att föreslå åtgärder för att motverka dessa effekter av den ändrade indelningen i taxeringsenheter.

I detta sammanhang finns det också anledning att uppmärksamma fastighetstaxeringens konsekvenser i fråga om tomter och byggnader som hyrs ut för fritidsändamål. Flera samverkande faktorer kommer nämligen att medföra att taxeringsvärdet på sådan egendom ibland höjs väsentligt mer än genomsnittligt för bostadsfastigheter. Särskilda åtgärder behövs för att hålla kapitalskatteuttaget i dessa fall på en rimlig nivå.

Flera av de här aktuella frågorna har behandlats i framställningar till regeringen. Lantbrukarnas riksförbund (LRF) har hemställt dels att spärregeln skall upphävas, dels att de taxeringsvärden som blir resultatet av 1981 års fastighetstaxering – i avvaktan på en analys av de framkomna värdena och lantbrukets ekonomi – inte skall gälla för år 1981. Stockholms länsförbund av LRF och Skärgårdsgruppen har begärt att bl. a. byggnader och tomter, som hyrs ut för fritidsändamål, vid kapitalbeskattningen skall behandlas som företagsförmögenhet och härigenom beredas lättnader i beskattningen.

2 Nuvarande regler

2.1 Kapitalbeskattningen

2.1.1 Värderingen av fastigheter

Med kapitalskatter avses dels den årliga förmögenhetsskatten, dels den engångsskatt som utgår då egendom förvärvas genom arv eller gåva. Förmögenhetsbeskattningen är reglerad i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL. Bestämmelserna om arvs- och gåvoskatt finns i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL.

De värden på fastigheterna som fastställs vid fastighetstaxeringen är avgörande vid såväl förmögenhetsbeskattningen som arvs- och gåvobeskattningen.

Vid förmögenhetsbeskattningen skall en fastighet i princip tas upp till *taxeringsvärdet vid beskattningsårets utgång* (4 § första stycket SFL). Med beskattningsår avses enligt 1 § tredje stycket SFL det kalenderår som närmast föregår taxeringsåret. De värden som fastställs vid 1981 års allmänna fastighetstaxering slår alltså igenom första gången vid 1982 års förmögenhetstaxering.

Vid arvs- och gåvobeskattningen tas en fastighet enligt huvudregeln upp till det *taxeringsvärde som gällde året närmast före det år då skattskyldigheten inträdde* (22 § 1 mom. första stycket jämfört med 21 § första stycket AGL). För arvsskatten innebär detta i princip att taxeringsvärdet året före dödsåret läggs till grund för beskattningen och i fråga om gåvoskatten att en fastighet tas upp till taxeringsvärdet året före det år då gåvan skedde (36, 42 och 43 §§ AGL). De taxeringsvärden som åsatts vid 1981 års fastighetstaxering blir således tillämpliga vid arvsbeskattningen, om dödsfallet inträffar efter utgången av år 1981, och vid gåvobeskattningen, om gåvan genomförs efter nämnda tidpunkt.

Om en fastighet vid inkomstbeskattningen ingår i en förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet eller rörelse gäller dock särskilda värderingsregler.

2.1.2 Värderingen av tillgångar i jordbruk och rörelse

Vid kapitalbeskattningen behandlas tillgångar som har lagts ner i jordbruk eller rörelse gynnsammare än andra tillgångar. Det har nämligen ansetts att en förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattning enligt vanliga regler skulle kunna försvåra den fortsatta driften av företaget och hindra generationsskiftet.

Kapitalskattelättnader för företagsförmögenhet infördes första gången år 1970 (prop. 1970:71, BevU 1970:41, rskr 1970:231, SFS 1970:170–174). Lättnaderna avsåg förmögenhets- och arvsskatten. Lagstiftningen innebar i princip att det skattepliktiga förmögenhetsvärdet på ett företag vars

substansvärde inte översteg 2 milj. kr. fick reduceras med 25 %. För att en sådan reduktion skulle medges fordrades att en rad förutsättningar var uppfyllda beträffande ägarkretsen och företagets verksamhet.

Reglerna ersattes år 1974 med nya bestämmelser (prop. 1974:98, SkU 1974:38, rskr 1974:254, SFS 1974:311 och 312). Dessa innebar att lager och inventarier i jordbruk och rörelse fick tas upp till det lägsta värde som kunde godtas vid inkomsttaxeringen. Enligt en kompletterande regel fick dock värdet av förvärvskällan inte tas upp till lägre belopp än som motsvarade 60 % av substansvärdet beräknat enligt vanliga regler. Lättnadsreglerna utvidgades senare till att omfatta även gåvoskatten.

Nuvarande regler infördes genom lagstiftning år 1977 (prop. 1977/78:40 bil. 3, SkU 1977/78:19, rskr 1977/78:111, SFS 1977:1173 och 1174). Reglerna innebär i likhet med 1974 års bestämmelser att lättnader medges vid såväl förmögenhetsbeskattningen som arvs- och gåvobeskattningen på så sätt att den förmögenhet som ingår i jordbruk och rörelse får tas upp till ett reducerat värde. Reglerna är i princip tillämpliga oberoende av den juridiska form i vilken verksamheten bedrivs. De tillämpas dock inte vid värderingen av företag vars aktier eller andelar är börsnoterade eller i övrigt omsätts på kapitalmarknaden.

De värderingsregler som skall tillämpas vid *förmögenhetstaxeringen* finns i 4 § och punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL. Reglerna har i huvudsak följande innehåll.

I ett första steg fastställs substansvärdet av den förmögenhet som har lagts ner i jordbruket eller rörelsen. Den värdesättning av tillgångarna som har gjorts vid inkomsttaxeringen är inte bindande. Ett varulager tas upp till det värde som det skulle ha betingat om det hade sålts ut på en gång. Lager av djur på en jordbruksfastighet eller i en renkötselrörelse tas dock upp till de värden som riksskatteverket (RSV) fastställer enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Inventarier tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utrangering. Fastigheter redovisas till taxeringsvärdet vid utgången av beskattningsåret. Fastigheter som utgör lagertillgångar tas upp lägst till detta värde. Från tillgångarna avräknas skulder och andra avgående poster. Latenta skatteskulder beaktas i allmänhet inte. Hänsyn får dock tas till en eventuell utskiftningsskatteskuld. Vidare beaktas den skatteskuld som belastar medel på skogskonto, upphovsmannakonto och investeringskonto för skog. Sådana medel får nämligen enligt punkt 3 första stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL tas upp till halva värdet. Enligt samma lagrum får som skuld redovisas hälften av vissa fondavsättningar för vilka avdrag har erhållits vid inkomsttaxeringen. Sedan värdet av tillgångarna minskats med skulder och andra avgående poster framkommer förvärvskällans substansvärde.

Lättnaderna i beskattningen erhålls på så sätt att substansvärdet får reduceras till 30 %. Detta är huvudregeln. En särskild spärregel har införts för att hindra att lättnadsreglerna skall stimulera till passivt ägande av

jordbruksfastigheter och annan spekulation i fastigheter. Spärregeln innebär att reduktionen av substansvärdet inte får leda till att förvärvskällans värde tas upp till ett lägre belopp än vad som motsvarar värdet av de i förvärvskällan ingående fastigheterna minskat med de skulder som belöper på fastigheterna. Som värde på en jordbruksfastighet tas vid denna beräkning upp taxeringsvärdet minskat med den del av byggnadsvärdet som avser ekonomibyggnader (fr. o. m. 1981 års fastighetstaxering ekonomibyggnadsvärdet). Som värde på fastigheter i rörelse tas upp det taxerade markvärdet. Det skuldbelopp som belöper på fastigheterna erhålls genom att de totala skulderna i förvärvskällan proportionellt fördelas mellan fastighetsvärdet och övriga tillgångar. Generellt gäller att förmögenheten i en förvärvskälla kommer att bestämmas enligt spärregeln, om det fastighetsvärde som skall beaktas enligt spärregeln överstiger 30 % av det totala värdet av tillgångarna. För undvikande av missförstånd bör tilläggas att huvudregeln och spärregeln över huvud taget inte blir tillämpliga i de fall då substansvärdet är negativt, dvs. då skulderna är större än det oreducerade tillgångsvärdet.

Det hittills anförda har avsett förmögenhetsbeskattningen. Samma värderingsregler tillämpas i princip vid arvs- och gåvobeskattningen. I 22 § 1 mom. AGL, som gäller värderingen av fastigheter vid *arvsbeskattningen*, har i andra stycket föreskrivits att fast egendom som ingår i en förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet eller rörelse skall värderas enligt reglerna i 23 § F tredje stycket AGL. Enligt detta lagrum skall bestämmelserna i 4 § och punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL tillämpas vid värderingen av en förvärvskälla inom något av de nämnda inkomstlagen. Enligt 43 § andra stycket AGL blir bestämmelserna om företagsförmögenhet tillämpliga också vid *gåvobeskattningen* under förutsättning att gåvan har lämnats utan förbehåll och avser all givarens rätt till förvärvskällan.

De förut beskrivna reglerna om beräkning av förvärvskällans substansvärde samt huvudregeln om reduktion av substansvärdet till 30 % och den särskilda spärregeln skall alltså tillämpas vid arvsbeskattningen och under vissa förutsättningar vid gåvobeskattningen. Enligt uppgift har det dock rätt viss osäkerhet om hur de i förvärvskällan ingående fastigheterna skall värderas vid arvs- och gåvobeskattningen. Huvudprincipen är enligt 22 § 1 mom. första stycket AGL att fastigheter skall tas upp till det taxeringsvärde som gällde året före det år då skattskyldigheten inträdde. I lagrummets andra stycke hänvisas emellertid, som redan nämnts, till 23 § F tredje stycket AGL och detta lagrum hänvisar i sin tur till SFL:s bestämmelser om värderingen av företagsförmögenhet. Vid förmögenhetsbeskattningen gäller att fastigheter i princip skall tas upp till taxeringsvärdet vid *beskattningsårets utgång*. Denna författningstekniska reglering har vid den praktiska tillämpningen föranlett två frågor. Den första är om hänvisningen till SFL:s bestämmelser innebär att huvudregeln i 22 § 1 mom. första stycket AGL har satts ur kraft såvitt gäller fastigheter som ingår i förvärvskällan. Den andra är vilket taxeringsvärde

som i så fall skall beaktas. Vid arvs- och gåvobeskattningen finns ju inte någon motsvarighet till det beskattningsår som tillämpas vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

2.2 Ändrad indelning i taxeringsenheter

2.2.1 Inledning

Vid 1981 års allmänna fastighetstaxering tillämpas den fastighetstaxeringslag som beslutades av riksdagen år 1979 (prop. 1979/80:40, SkU 1979/80:17, rskr 1979/80:121). Lagstiftningen bygger på fastighetstaxeringskommitténs betänkande (SOU 1979:32) Fastighetstaxering 81.

Fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, kommer att medföra att vissa slag av mark och byggnader, som tidigare har taxerats som delar av jordbruksfastigheter, bryts ut och ingår i nya taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet. Den mark som det här främst gäller är täktmark, exploateringsmark och utarrenderad tomtmark. Till de byggnader som berörs hör bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter med en liten produktiv areal och s. k. överloppsbyggnader.

2.2.2 Täktmark och exploateringsmark

Mark som innehåller fyndigheter, t. ex. grus, torv eller lera, kunde enligt tidigare gällande ordning behandlas på två olika sätt vid fastighetstaxeringen. Området kunde ingå i en jordbruksfastighet, varvid värdet av fyndigheten togs upp som värde av särskilda tillgångar. Om värdet av en fastighet eller en del av en fastighet huvudsakligen hänförde sig till fyndigheten samt till byggnader och anläggningar uppförda för utvinning av fyndigheten, skulle fastigheten taxeras som annan fastighet (industrifastighet).

Genom FTL har ett nytt ägoslag, täktmark, införts. Täktmark utgör enligt 2 kap. 4 § FTL mark för vilken täkttillstånd gäller enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822) eller vattenlagen (1918:523). Med täkttillstånd skall jämsättas pågående täkt. Täktmark skall utgöra en särskild taxeringsenhet (industrienhet). I enheten kan ingå industribyggnader som är belägna på täktmarken (4 kap. 5 § första stycket FTL). En sådan taxeringsenhet skall ha beskattningsnaturen annan fastighet (4 kap. 11 § fjärde stycket FTL).

Vad härefter beträffar *exploateringsmark* gällde tidigare följande. Mark med exploateringsmöjligheter utgjorde inte något särskilt ägoslag. Antingen bildades särskilda taxeringsenheter – exploateringsfastigheter – med beskattningsnaturen annan fastighet eller också beaktades exploateringsmöjligheterna genom att ett särskilt värde åsattes vid taxeringen av den jordbruksfastighet till vilken marken hörde (övervärde). Enligt de regler som gällde för 1975 års allmänna fastighetstaxering borde en fastighet som kunde förväntas bli exploaterad för bebyggelseändamål taxeras som jordbruksfastighet även

om exploateringen kunde förväntas ske inom en nära framtid. Detta gällde dock endast under förutsättning att marken användes för jordbruk eller skogsbruk. En oanvänd fastighet borde däremot taxeras som annan fastighet om det var påtagligt att exploatering skulle komma att ske inom en nära framtid.

Genom *FTL* har ett nytt ägoslag, exploateringsmark, införts (2 kap. 4 § andra stycket *FTL*). Till exploateringsmark hänförs obebyggd mark, som ingår i en fastställd stadsplan eller byggnadsplan och som till någon del är avsedd att användas för bebyggelseändamål. Huvuddelen av den mark som år 1975 fick beskattningsnaturen jordbruksfastighet och åsattes övervärde värderas vid 1981 års fastighetstaxering med bortseende från exploateringsmöjligheter. För många jordbruksfastigheter innebär *FTL* härigenom en lindring såvitt avser värderingen av exploateringsförväntningar. I de fall då en jordbruksfastighet berörs av en aktuell fastställd stads- eller byggnadsplan men marken fortfarande används för jordbruk och skogsbruk kan dock en förändring i skärpande riktning inträffa i och med att marken indelas och värderas som exploateringsmark.

Av den nu lämnade redogörelsen framgår att täktmark och exploateringsmark fr. o. m. 1981 års allmänna fastighetstaxering alltid skall utgöra särskilda taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet. Därav följer att marken inte kan behandlas som tillgång i förvärvskälla inom inkomstslaget jordbruksfastighet. Om marken utgör tillgång i rörelse, kommer de särskilda kapitalskattereglerna för företagsförmögenhet ändå att bli tillämpliga på den. Det kan t. ex. vara fråga om exploateringsmark som ingår i en tomt rörelse eller täktmark som ägaren exploaterar i egen regi i sådan omfattning att det blir fråga om rörelse. I övriga fall kommer tillgången att fr. o. m. 1982 års förmögenhetstaxering falla utanför lättnadsreglerna. Taxeringsvärdehöjningarna får då fullt genomslag.

2.2.3 Bostadsbyggnader och tomtmark

I fråga om *bostadsbyggnader på små jordbruksfastigheter* gällde enligt äldre regler följande. En fastighet som var bebyggd med bostadshus skulle taxeras som jordbruksfastighet om den hade antingen en åkerareal om minst 2 ha eller en areal produktiv mark om minst 5 ha. Om den produktiva arealen understeg 5 ha och bostadsbyggnaden hade ett värde som uppgick till mer än tre fjärdedelar av det totala taxeringsvärdet skulle fastigheten dock taxeras som annan fastighet.

I *FTL* har frågan reglerats på följande sätt. Överstiger en med bostadsbyggnad bebyggd fastighets areal 2 ha skall åkermark, betesmark och skogsmark ingå i en lantbruksenhet och taxeras som jordbruksfastighet. Om den totala arealen produktiv mark på lantbruksenheten understiger 5 ha får inte bostadsbyggnaden ingå i lantbruksenheten (4 kap. 5 § andra stycket *FTL*). En med småhus bebyggd fastighet, vars produktiva mark understiger 5

ha, skall således delas i två taxeringsenheter. Den ena enheten kommer att bestå av bostadsbyggnaden med tillhörande tomtmark och ha beskattningsnaturen annan fastighet medan den andra enheten omfattar den produktiva marken och utgör en lantbruksenhet med beskattningsnaturen jordbruksfastighet.

Det finns också andra byggnader och markområden som vid 1981 års fastighetstaxering kommer att få beskattningsnaturen ändrad från jordbruksfastighet till annan fastighet. Här åsyftas dels sådana bostadsbyggnader som inte behövs för ägare, arrendatorer eller anställda i jordbruket (överloppsbyggnader), dels utarrenderade tomter på jordbruksfastigheter (tomtplatser).

Vad beträffar *överloppsbyggnaderna* gällde visserligen redan vid 1975 års allmänna fastighetstaxering att dessa byggnader med tillhörande tomtmark skulle brytas ut till självständiga taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet men en sådan utbrytning skedde i många fall inte. I fråga om *utarrenderade tomtplatser* gällde att, om fem eller flera tomtplatser arrenderades ut, dessa skulle brytas ut till en särskild taxeringsenhet (exploateringsfastighet) med beskattningsnaturen annan fastighet. Även här synes man dock ofta i praktiken ha underlåtit att göra någon utbrytning. Om antalet tomtplatser understeg fem, skulle de behandlas som en särskild tillgång på jordbruksfastigheten.

Enligt *FTL* gäller att inte bara överloppsbyggnader med tomtmark utan även utarrenderade tomtplatser skall brytas ut till särskilda taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet.

Förhållandena kan vara likartade även för *byggnader och tomtplatser som tidigare har taxerats som annan fastighet*. Det kan t. ex. vara fråga om uthyrningsstugor som tillsammans med ägarens bostadsbyggnad har utgjort en enda taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet. Resultatet av 1981 års allmänna fastighetstaxering kan bli att varje uthyrningsstuga bryts ut till en särskild taxeringsenhet.

3 Fastighetstaxeringens effekter vid kapitalbeskattningen

3.1 Höjningarna av taxeringsvärdena

3.1.1 Jordbruksfastigheter

Höjningarna av taxeringsvärdena vid 1981 års fastighetstaxering blir i många fall betydande. Utfallet varierar emellertid starkt mellan olika ägoslag. Medan värdena för åkermark i allmänhet stiger till det dubbla jämfört med 1975 års fastighetstaxering ligger höjningen av skogsbruksvärdena ofta på en betydligt högre nivå. Allmänt sett kommer de nya skogsvärdena att vara tre gånger högre än 1975 års värden. De mycket starka höjningarna av skogsbruksvärdena är delvis att se som en följd av de särbestämmelser rörande taxeringsvärdenivån för skog som gällde vid 1975

års taxering (prop. 1973:162 s. 326). Det bör emellertid understrykas att variationerna är mycket stora både regionalt och i fråga om enskilda fastigheter. När det gäller enskilda fastigheter påverkas höjningarna självfallet av de förändringar på fastigheten som har inträffat under tiden efter 1975 års fastighetstaxering. Så kan t. ex. en stor avverkning på en mindre skogsfastighet få en avsevärd effekt.

De preliminära höjningarna för riket som helhet – med undantag för Västernorrlands län¹ – och för de län där höjningarna för de skogsdominerade fastigheterna avviker mest från riksgenomsnittet redovisas i följande tabell. I tabellen anges de s. k. ovägda ökningstalen. Fastigheterna har indelats i fyra grupper.

Kolumn 1: Fastigheter där taxeringsvärdet till mer än 75 % avser *skogsbruksvärde*.

Kolumn 2: Fastigheter där taxeringsvärdet till mer än 75 % avser *jordbruksvärde*.

Kolumn 3: Fastigheter där taxeringsvärdet till mer än 50 % avser värde av *bostadsbyggnader och tomtmark*.

Kolumn 4: Övriga fastigheter.

Preliminära höjningar i %

	1	2	3	4
Hela riket (utom Västernorrlands län)	205	110	168	160
Kristianstads län	287	159	156	167
Jämtlands län	277	– 6	206	189
Malmöhus län	268	79	152	138
Västmanlands län	131	81	139	116
Stockholms län	137	92	158	135
Gävleborgs län	158	240	180	146

3.1.2 Byggnader och tomter som hyrs ut för fritidsändamål

Som framgått av redogörelsen i avsnitt 2.2.3 bryts i många fall bostadsbyggnader som tidigare har ingått i en taxeringsenhet med beskattningsnaturen jordbruksfastighet nu ut till särskilda taxeringsenheter. Även i de fall då flera bostadsbyggnader har varit belägna på en taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet kan byggnader med tillhörande tomtmark som hyrs ut för fritidsändamål komma att brytas ut och utgöra en eller flera från ägarens bostadsfastighet skilda taxeringsenheter. Utarrenderade tomter, som har bebyggts av nyttjanderättshavaren – i allmänhet med fritidshus – och som vid 1975 års fastighetstaxering ingick i en taxeringsenhet med beskattningsnaturen jordbruksfastighet, kommer likaledes att bilda särskilda taxeringsenheter.

¹ Det preliminära resultatet föreligger ännu inte.

Utbyggnaden av byggnaderna och tomterna kan i sig verka höjande på taxeringsvärdena. Även bortsett härifrån medför flera samverkande faktorer att taxeringsvärdena höjs mycket kraftigt. En viktig sådan omständighet är att denna typ av egendom vid 1975 års fastighetstaxering ofta värderades relativt lågt. Till detta kommer den starka prisstegring som bl. a. fritidsfastigheter generellt sett har undergått under taxeringsperioden. Taxeringsvärdehöjningarna synes vara särskilt uttalade för utarranderade tomter (tomtplatser). De regionala variationerna är mycket stora. Höjningarna blir givetvis störst inom de områden som från fritidssynpunkt är mest attraktiva. Det är inte möjligt att ännu ange ett genomsnitt för taxeringsvärdehöjningarna för den här aktuella typen av egendom. Enstämiga uppgifter ger emellertid vid handen att höjningarna generellt kommer att ligga på en nivå som klart överstiger den som har angetts för jordbruksfastigheter. För tomtplatser kommer de nya värdena i vissa fall att vara sex-åtta gånger högre än de värden som åsattes vid 1975 års fastighetstaxering.

3.2 Effekterna på kapitalbeskattningen av jordbruksföretag

Huvudregeln för beskattningen av företagsförmögenhet är att substansvärdet får reduceras till 30 %. När en fastighet ingår i förvärvskällan, kan spärregeln gripa in och minska utrymmet för reduktion. Reglernas konstruktion medför att huvudregeln får tillämpas så länge fastighetsvärdet inte utgör mer än 30 % av det totala tillgångsvärdet. När fastighetsvärdets andel ökar utöver denna nivå, blir spärregeln tillämplig. Om fastighetsvärdets andel är t. ex. 60 %, får substansvärdet reduceras till 60 %. Är andelen 90 %, får reduktion ske till 90 % etc. Det är givet att spärregeln i första hand får betydelse för jordbruksföretagen.

De taxeringsvärden som fastställs vid 1981 års allmänna fastighetstaxering kommer att tillämpas första gången vid 1982 års förmögenhetstaxering samt vid arvs- och gåvobeskattningen i de fall då skattskyldigheten inträder efter utgången av år 1981. I vilken mån en höjning av taxeringsvärdet kommer att motsvaras av en ökning av den skattepliktiga förmögenheten beror, som redan framgått, till stor del på relationen mellan taxeringsvärdet och det totala värdet av tillgångarna. Även storleken av skulderna i förvärvskällan spelar in. Effekterna av en viss taxeringsvärdehöjning på kapitalbeskattningen av ett jordbruksföretag blir därför högst varierande. Om man bortser från de fall där skulderna före taxeringsvärdehöjningen överstiger tillgångsvärdet, kan effekterna i olika situationer sammanfattas enligt följande. Om huvudregeln har tillämpats före taxeringsvärdehöjningen och förhållandena är sådana att huvudregeln fortfarande skall tillämpas efter höjningen, kommer ökningen av den skattepliktiga förmögenheten i absoluta tal att stanna vid 30 % av taxeringsvärdehöjningen. Om huvudregeln har tillämpats före men spärregeln blir tillämplig efter höjningen, kommer förmögenhetsökningen att motsvara en större andel av höjningen än 30 %. Är slutligen

spärregeln tillämplig både före och efter höjningen av taxeringsvärdet, kan hela höjningen komma att slå igenom i form av ett ökat förmögenhetsvärde.

Det måste ännu en gång betonas att det hittills anförda har avsett förmögenhetsökningen i absoluta tal. Den procentuella ökningen kan bli mycket betydande i de fall då det finns stora skulder i förvärvskällan.

Redan av det nu sagda framgår att det knappast är möjligt att generellt ange vilken ökning av de skattepliktiga förmögenheterna som följer av en viss procentuell höjning av taxeringsvärdena. Tillgängligt material visar dock att spärregeln redan vid 1980 års förmögenhetstaxering gav högre värden än huvudregeln i flertalet av de fall där någon förmögenhetsbeskattning var aktuell. Vidare kan man utgå från att spärregeln nästan undantagslöst blir tillämplig efter höjningen av taxeringsvärdena. Hela eller den större delen av taxeringsvärdehöjningarna kan därför väntas slå igenom i form av ökade förmögenhetsvärden. Av avsnitt 3.1.1 framgår att de nya taxeringsvärdena för de skogsdominerade jordbruksfastigheterna genomsnittligt är tre gånger så höga som de värden som fastställdes år 1975 samt att taxeringsvärdena för övriga fastigheter genomsnittligt sett mer än fördubblas.

På grund av spärregeln kommer således taxeringsvärdehöjningarna att leda till avsevärda öknings av jordbruksföretagens skattepliktiga förmögenhetsvärden. Det är inte möjligt att precisera vilka effekter detta får på skattebelastningen. De generella ändringarna i skatteskalorna verkar givetvis dämpande men hindrar inte betydande skatteskäpningar. Eftersom kapitalskatterna är progressiva kommer skattens storlek att bero inte bara på företagsförmögenhetens storlek utan även på värdet av övriga tillgångar. Vid förmögenhetsbeskattningen kommer i vissa fall också – på grund av den s. k. begränsningsregeln (80/85-procentregeln) – den skattskyldiges inkomstförhållanden att få betydelse. Vid arvs- och gåvobeskattningen får ytterligare ett antal faktorer betydelse, bl. a. förekomsten av giftorätt, antalet arvtagare och släktskapsförhållandet mellan arvlåtaren/givaren och arvtagaren/gåvotagaren. Även om det inte är möjligt att beloppsmässigt ange effekterna på skattebelastningen står det ändå helt klart att höjningen av taxeringsvärdena leder till en högst avsevärd ökning av kapitalskattebelastningen på jordbruksföretagen. I sammanhanget kan erinras om att även den belastning som skogsvårdsavgiften innebär kommer att öka till följd av taxeringsvärdenas höjning.

4 Föredraganden

4.1 Inledande synpunkter

En höjning av taxeringsvärdena får betydelse vid såväl inkomst- som kapitalbeskattningen. För att dämpa effekterna av 1981 års allmänna fastighetstaxering har riksdagen under det pågående riksmötet, på förslag i

prop. 1980/81:42, beslutat om en rad generellt verkande åtgärder. Bl. a. har skiktgränser och procentsatser vid villabeskattningen ändrats, det s. k. repartitionstalet sänkts och nya skalor för förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen fastställts. Ändringarna i skatteskalorna har i första hand syftat till att anpassa skatteuttaget till den allmänna prisutveckling som har ägt rum sedan skalorna senast fastställdes.

Även om statsmakterna således redan har vidtagit flera åtgärder med anledning av de förestående taxeringsvärdehöjningarna är det ändå nödvändigt att göra ytterligare ändringar för att begränsa effekterna vid vissa fastighetsinnehav. Jag tänker i första hand på de fall där fastigheterna används i ett jordbruks- eller skogsbruksföretag. Som nämnts i avsnitt 3.2 står det klart att de nya taxeringsvärdena – trots ändringarna i skatteskalorna – kommer att medföra en avsevärt ökad kapitalbeskattning på många jordbruksföretag. Dessa effekter är inte förenliga med de syften som ligger bakom reglerna för beskattning av företagsförmögenhet. I avvaktan på resultatet av den pågående översynen av lagstiftningen behöver åtgärder vidtas som får effekt redan vid 1982 års förmögenhetstaxering och i fråga om arv och gåvor efter utgången av år 1981.

Från lantbrukarnas sida har yrkats att tillämpningen av de nya taxeringsvärdena skall skjutas upp ett år. Detta skulle dock inte kunna ske utan att man samtidigt sköt upp också tillämpningen av de nya skatteskalorna. Åtgärderna skulle få vittgående konsekvenser. Det skulle inte vara möjligt att fortsätta med tillämpningen av de äldre skatteskalorna enbart för tillgångar i jordbruket. Ett uppskov skulle behöva omfatta kapitalbeskattningen över huvud taget och kanske också vissa regler på inkomstbeskattningens område. Sådana ändringar skulle leda till oväntade försämringar för vissa skattskyldiga och skulle dessutom medföra påtagliga praktiska problem. Av både principiella och praktiska skäl anser jag att de här diskuterade åtgärderna inte bör komma i fråga.

Det är alltså nödvändigt att låta de nya taxeringsvärdena ligga till grund för förmögenhetsbeskattningen fr. o. m. 1982 års taxering och för arvs- och gåvobeskattningen i de fall då skattskyldigheten inträder efter utgången av år 1981. De erforderliga begränsningarna av kapitalbeskattningen på bl. a. jordbruksföretagen måste då åstadkommas genom en justering av de särskilda regler som gäller för värderingen av företagsförmögenhet. I avsnitt 4.2 diskuterar jag hur en sådan justering lämpligen bör ske.

I avsnitt 1 nämnde jag att det finns anledning att vidta åtgärder för att dämpa fastighetstaxeringens effekter även vid vissa andra fastighetsinnehav. Jag syftade på innehav av täktmark, exploateringsmark och vissa byggnader och tomter som hyrs ut för fritidsändamål. Gemensamt för dessa fall är att fastigheterna – även om de inte utgör rörelsetillgångar i strikt skatterättslig mening – ändå regelmässigt innehas på ett sådant sätt att det är motiverat att vid kapitalbeskattningen behandla dem som rörelsetillgångar. Sedan jag behandlat frågan om en justering av reglerna för företagsförmögenhet

kommer jag i avsnitt 4.3 att diskutera möjligheterna att utvidga reglernas tillämpningsområde så att de kommer att omfatta även de nu avsedda fastighetsinnehaven.

4.2 Justering av reglerna för företagsförmögenhet

Redan i samband med 1970 års skattereform konstaterades att särskilda lättnadsregler behövdes för de s. k. familjeföretagen för att hindra att kapitalskatterna skulle leda till en alltför stor belastning på dessa företag. Regler som undantog en viss del av det s. k. arbetande kapitalet från beskattning infördes år 1970 och ersattes år 1974 av nya lättnadsregler. Nuvarande regler tillkom år 1977. En redogörelse för lagstiftningens innehåll har lämnats i avsnitt 2.1.2.

Det finns anledning att här i korthet erinra om de överväganden som låg bakom 1977 års lagstiftning. De regler som hade införts år 1974 ansågs inte längre tillräckliga för att lösa familjeföretagens kapitalskatteproblem. Reglerna hade dessutom kritiserats för bristande neutralitet. På grund av sin anknytning till de av- och nedskrivningsregler som tillämpades vid inkomsttaxeringen kom de nämligen att missgynna bl. a. de företag där fastigheter dominerade på tillgångssidan. Det ansågs önskvärt att ha regler som i största möjliga utsträckning gav samma resultat oberoende av företagsförmögenhetens sammansättning. För att tillgodose önskemålen om minskad kapital-skattebelastning och mer neutrala regler infördes den nuvarande huvudregeln som medger att substansvärdet reduceras till 30 %. Det ansågs dock inte möjligt att tillämpa den regeln fullt ut i alla fall. Man befarade att den skulle få till effekt att skattelättnaderna stimulerade till passivt ägande av jordbruksfastigheter och annan spekulation i fastigheter. Av denna anledning infördes den särskilda spärregeln som innebär att förmögenhetsvärdet inte får tas upp till lägre belopp än värdet av fastigheterna i förvärvskällan minskat med de skulder som belöper på fastigheterna (spärrbeloppet).

Genom spärregeln har ett avsteg gjorts från neutralitetsprincipen. Om en fastighet ingår bland tillgångarna, kan möjligheterna att reducera substansvärdet begränsas. Ju större andel av tillgångsvärdet som belöper på fastigheterna desto mindre blir utrymmet för reduktion. Om fastighetsvärdets andel av tillgångsvärdet är t. ex. 40 %, får substansvärdet reduceras till 40 %. Är andelen 60 %, får substansvärdet reduceras endast till 60 % etc. När lagstiftningen genomfördes, gjorde man bedömningen att spärregeln skulle förhindra skattelättnader för de passiva ägarna, vars tillgångar kunde antas helt domineras av fastigheten, och att å andra sidan de aktiva företagarnas intressen skulle bli tillräckligt väl tillgodosedda eftersom man kunde anta att fastighetsvärdet i deras fall inte var lika dominerande på tillgångssidan.

Det kan emellertid ifrågasättas om spärregeln har medfört den avsedda differentieringen mellan aktiva och passiva fastighetsägare. Som jag tidigare

har nämnt ger tillgängliga uppgifter vid handen att spärregeln redan vid 1980 års förmögenhetstaxering har varit avgörande för värderingen av flertalet jordbruksföretag. I än högre grad kommer spärregeln att få betydelse efter 1981 års allmänna fastighetstaxering. Höjningen av taxeringsvärdena leder till att jordbruksföretagens substansvärden ökar kraftigt. Samtidigt minskar utrymmet för reduktion av substansvärdet när fastighetsvärdenas andel av det totala tillgångsvärdet ökar. Många aktiva jordbrukare kommer på grund av spärregeln att träffas av en väsentligt skärpt skattebelastning.

Mot denna bakgrund är det nödvändigt att ta upp frågan om spärregelns existens och utformning till förnyad prövning. Från lantbrukarnas sida har, som jag redan nämnt, föreslagits att spärregeln i dess nuvarande utformning skall avskaffas. Ställningstagandet till detta förslag måste grundas på en avvägning mellan önskemålet att låta de aktiva jordbrukarna få en tillräcklig del av kapitalskattelättnaderna och intresset att förhindra stimulans av de passiva fastighetsinnehaven.

Det är uppenbart att spärregeln får olämpliga effekter för de aktiva jordbrukarna. Till grund för 1977 års lagstiftning låg bedömningen att en nedsättning av företagets skattepliktiga förmögenhetsvärde till 30 % av substansvärdet behövdes för att ge en erforderlig minskning i kapitalskattebelastningen. Det kan inte anses förenligt med den förut berörda neutralitetsprincipen att aktiva jordbrukare får mindre lättnader än andra företagare på grund av att det producerande kapitalet till viss del är nedlagt i en fastighet. En väsentlig nedsättning av det minimivärde som gäller enligt spärregeln (spärrbeloppet) skulle i och för sig medföra att ett större antal aktiva jordbrukare kunde utnyttja huvudregeln om reduktion av substansvärdet till 30 %. Om spärrbeloppet sattes ner t. ex. till hälften, skulle huvudregeln bli tillämplig så länge fastighetsvärdet inte överstiger 60 % av det totala tillgångsvärdet. Även med en sådan ändring skulle spärregeln dock efter taxeringsvärdehöjningarna leda till en begränsning av kapitalskattelättnaderna för flertalet av de aktiva jordbrukarna. Från de nu angivna synpunkterna framstår därför ett avskaffande av spärregeln som den mest ändamålsenliga åtgärden. En annan sak är att åtgärden inte bör företas isolerat utan åtföljas av andra ändringar. Jag återkommer strax till detta.

De passiva innehaven av fastigheter utgör obestridligen ett problem i detta sammanhang. Till viss del har läget dock ändrats sedan 1977 års lagstiftning genomfördes. Fastighetsspekulation har allmänt sett blivit mindre attraktiv på grund av den skärpning av realisationsvinstbeskattningen som genomförts med verkan fr. o. m. den 1 januari 1981. Vad särskilt gäller jordbruksfastigheter har vidare kraven för förvärvstillstånd skärpts. Den nya jordförvärvslagen (1979:230) innehåller nämligen bestämmelser som ger lantbruksnämnderna möjligheter att göra ett förvärvstillstånd beroende av att förvärvaren under en viss tid brukar fastigheten och även att han bosätter sig på den. Vidare innehåller lagen nya regler om priskontroll. Dessa bestämmelser är ägnade att motverka att kapitalstarka personer som inte

avser att aktivt bedriva lantbruk konkurrerar ut mindre kapitalstarka aktiva lantbrukare. Å andra sidan måste beaktas att lagen inte berör förvärv från närstående och att den givetvis inte omfattar de köp som har gjorts före ikraftträdandet. Med tanke på dessa fall torde det fortfarande vara önskvärt att ha regler som är inriktade på att begränsa kapitalskattelättnaderna vid de passiva innehaven. I detta avseende kan en lämpligt utformad spärregel fylla en viktig funktion.

Valet står således mellan att avskaffa spärregeln med hänsyn till de aktiva jordbrukarnas intressen och att behålla den för att begränsa kapitalskattelättnaderna vid de passiva innehaven. Av vad jag redan anfört framgår att spärregeln även i modifierad form kan väntas få menliga effekter för många lantbruksföretag efter 1981 års fastighetstaxering. I det läget talar övervägande skäl för det förstnämnda alternativet. Jag förordar alltså att spärregeln avskaffas. Samtidigt vill jag understryka att jag med detta förslag inte har tagit ställning till hur ett permanent system för kapitalbeskattning av företagsförmögenhet skall utformas. Det är en uppgift för 1980 års företagskattekommitté att undersöka om det är möjligt att utforma regler som begränsar lättnaderna vid de passiva innehaven utan att samtidigt medföra hämmande effekter för de egentliga jordbruksföretagen.

Som jag redan nämnt bör avskaffandet av spärregeln åtföljas av vissa andra ändringar. Jag syftar på värderingen av bostadsbyggnader. Som tillgångar i rörelse räknas endast sådana bostadsbyggnader som används som personalbostäder. Rörelseidkarens egen bostadsbyggnad anses däremot i regel inte ingå i rörelsen. Den omfattas då inte heller av kapitalskattereglerna för företagsförmögenhet utan skall redovisas till det fulla taxeringsvärdet. Vid beskattningen av jordbruksföretag behandlas däremot ägarens och arrendatorns bostadsbyggnader som tillgångar i förvärvskällan. Om detta godtog vid kapitalbeskattningen även efter det att spärregeln har avskaffats, skulle resultatet bli att lantbruksföretagen i detta hänseende fick en förmånligare behandling än övriga företag. Detta är inte motiverat. Jag föreslår därför att en ny bestämmelse införs som innebär att man vid kapitalbeskattningen skall behandla bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter och tillhörande tomtmark som tillgångar i förvärvskällan endast i de fall då byggnaden används som bostad för ägarens eller arrendatorns anställda. I övriga fall skall bostadsbyggnad och tomt redovisas till reducerat taxeringsvärde.

När en bostadsbyggnad med tomt i enlighet med det anförda inte räknas som tillgång i förvärvskällan bör inte heller de låneskulder som är hänförliga till byggnad och tomt anses ingå i förvärvskällan. För att undvika utredningssvårigheter föreslår jag att skuldbeloppet fastställs genom en proportionering med hänsyn till tillgångsvärdena. På bostadsbyggnaden med tillhörande tomt bör således anses belöpa så stor del av de totala låneskulderna i förvärvskällan som taxeringsvärdet för byggnaden och tomt utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan.

Det måste ankomma på en skattskyldig som vill få en bostadsbyggnad

behandlad som tillgång i jordbruket att lämna erforderlig utredning om byggnadens användning samt om det taxeringsvärde som belöper på byggnaden och den till byggnaden hörande tomtmarken. Vid fastighetstaxeringen fastställs särskilda värden för varje bostadsbyggnad och tomt och den skattskyldige bör inte ha några svårigheter att med ledning av taxeringsnämndens beslut identifiera de olika delvärdena. Lämnar en skattskyldig inte några uppgifter om bostadsbyggnaderna eller är uppgifterna otillräckliga bör beskattningsmyndigheten hänföra hela tomtmarks- och bostadsbyggnadsvärdet till den skattskyldiges privatförmögenhet.

Ett undantag bör föreskrivas från de nu föreslagna bestämmelserna. Den nuvarande spärregeln omfattar inte egendom som innehas med fideikommissrätt. Inte heller de nya bestämmelserna om bostadsbyggnader bör omfatta sådan egendom.

Vad jag hittills anfört om spärregeln har i första hand avsett värderingen av tillgångar i jordbruk. F. n. tillämpas spärregeln även i rörelsefallen. Spärregeln får dock vanligen inte betydelse för andra rörelser än tomt rörelse och handel med fastigheter. Med hänsyn till detta kunde ifrågasättas att begränsa de nu aktuella åtgärderna till jordbruks- och skogsföretagen. Enligt min mening talar dock övervägande skäl för att även i fortsättningen ha gemensamma regler för all företagsförmögenhet. Jag förordar därför att spärregeln avskaffas även såvitt gäller rörelsefallen.

Mina förslag kan sammanfattas enligt följande. Förmögenhetsvärdet av en förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse skall liksom hittills tas upp till 30 % av substansvärdet. Spärregeln avskaffas. Bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter och den till byggnaderna hörande tomtmarken skall i fortsättningen behandlas som tillgångar i förvärvskällan endast om de används som bostad för ägarens eller arrendatorns anställda.

Förslagen föranleder ändringar i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL. Samma regler bör gälla vid arvs- och gåvobeskattningen. Av systematiska och författningstekniska skäl bör nuvarande bestämmelser i 22 § 1 mom. andra stycket AGL – vilka hänvisar till 23 § F tredje stycket som i sin tur innehåller en hänvisning till SFL:s regler av företagsförmögenhet – ersättas av bestämmelser som för fastigheternas del direkt hänvisar till värderingsreglerna i SFL. Jag föreslår att de nya bestämmelserna förs över till ett nytt tredje moment till 22 § AGL. Detta föranleder en redaktionell ändring av 55 § 1 mom. AGL.

I detta sammanhang vill jag ta upp ytterligare en fråga som rör tillämpningen av de nu behandlade reglerna. Som jag har nämnt i avsnitt 2.1.2 har det i praktiken rått en viss osäkerhet om vilket års taxeringsvärde som skall ligga till grund för arvs- och gåvobeskattningen när reglerna om värdering av företagsförmögenhet tillämpas. Syftet med 1977 års lagstiftning har uppenbarligen inte varit att frångå principen att man vid arvs- och gåvobeskattningen skall utgå från taxeringsvärdet för det år som närmast

föregår dödsåret resp. året för gåvan. Författningstexten är dock inte helt klar på denna punkt. Bestämmelserna bör kompletteras så att det klart framgår att man vid tillämpningen av reglerna om företagsförmögenhet skall utgå från taxeringsvärdet året före döds- resp. gåvoåret. Jag vill framhålla att detta tillägg, som lämpligen tas in i det nya tredje momentet av 22 § AGL, får ses som ett rent förtydligande och inte som en ändring av gällande rätt.

4.3 Utvidgning av tillämpningsområdet

I avsnitt 4.1 nämnde jag att det kan finnas anledning att vid kapitalbeskattningen låta vissa fastigheter, som inte utgör rörelsetillgångar i skatterättslig mening, omfattas av reglerna för företagsförmögenhet. Jag syftade på dels täktmark och exploateringsmark, dels vissa byggnader och tomter som hyrs ut för fritidsändamål.

4.3.1 Täktmark och exploateringsmark

I avsnitt 2.2 har jag lämnat en redogörelse för hur täktmark och exploateringsmark tidigare har behandlats vid fastighetstaxeringen och hur marken skall taxeras enligt FTL. Av redogörelsen framgår bl. a. att mark av detta slag enligt äldre regler kunde taxeras som en del av en jordbruksfastighet men att den fr. o. m. 1981 års allmänna fastighetstaxering alltid skall utgöra en särskild taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet. En följd av detta är att marken inte längre kan behandlas som en tillgång i jordbruket.

I många fall ingår marken i stället i en rörelse. Så kommer täktmark att utgöra en rörelsetillgång, om fastighetsägaren bedriver exploatering i egen regi i en sådan omfattning att verksamheten enligt kriterierna i 27 § KL skall anses som rörelse. Vidare torde det inte vara ovanligt att exploateringsmark blir att anse som omsättningstillgång i en tomtrörelse. I avsnitt 4.2 har jag föreslagit att spärregeln skall avskaffas inte endast för jordbruksföretagen utan även för olika former av rörelse. När marken ingår i en rörelse kommer den således att omfattas av kapitalskattelättnaderna för företagsförmögenhet.

I övriga fall kommer marken däremot i fortsättningen att falla utanför lättnadsreglerna. Taxeringsvärdehöjningarna, som för det aktuella slaget av mark synes bli avsevärda, får därmed fullt genomslag. Den skatteskärpning som detta kan leda till är inte förenlig med syftet bakom 1977 års lagstiftning. Även om marken inte utnyttjas på ett sådant sätt att den enligt strikt inkomstskatterättsliga kriterier anses ingå i en rörelse, är nämligen omständigheterna ändå regelmässigt sådana att det är motiverat att vid kapitalbeskattningen behandla marken som företagsförmögenhet. I fråga om täktmark kan konstateras att den endast i vissa speciella situationer faller utanför rörelsereglerna. Ett sådant fall är när markägaren har upplåtit rätten

till utvinning till en exploatör. Marken är då ianspråktagen för rörelseverksamhet, ofta för lång tid. I andra fall har täktillstånd erhållits men har en planerad exploatering ännu inte hunnit påbörjas. I en tredje grupp av fall bedriver markägaren utvinning i egen regi men i så pass obetydlig omfattning att verksamheten inte utgör rörelse. Omständigheterna är då ofta sådana att verksamheten enligt äldre regler skulle ha betraktats som binäring till ett jordbruk. Vad beträffar exploateringsmark skall den ingå i en fastställd stads- eller byggnadsplan och åtminstone delvis vara avsedd för bebyggelse. När exploateringen inte redan har hunnit påbörjas kan man med hänsyn till bestämmelserna i 2 kap. 4 § FTL utgå från att exploateringen måste vara nära förestående. Det torde dessutom vara vanligt att marken i avvaktan på en förestående exploatering alltjämt används för jordbruksändamål.

Av det anförda framgår att täktmark och exploateringsmark i de allra flesta fall har en anknytning till en redan pågående näringsverksamhet eller berörs av en nära förestående exploatering som skatterättsligt blir att bedöma som rörelse. Mot denna bakgrund förordar jag att en särskild bestämmelse införs som gör det möjligt att vid kapitalbeskattningen genomgående behandla marken som företagsförmögenhet. Mitt förslag innebär närmare bestämt att en fastighet, som enligt 4 kap. 5 § första stycket FTL ingår i en industrienhets för täktmark m. m. (punkt 4 i lagrummet) eller i en exploateringsenhet (punkt 5) och inte utgör rörelsetillgång i skatterättslig mening, ändå vid kapitalbeskattningen skall få behandlas som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Som tillgångar i förvärvskällan bör räknas endast marken samt sådana industribyggnader som är belägna på täktmark och ingår i taxeringsenheten. De skulder som är hänförliga till dessa tillgångar ingår givetvis också i förvärvskällan.

Den föreslagna bestämmelsen bör tillämpas vid förmögenhets- och arvsbeskattningen samt – om en gåva ges utan förbehåll och avser all givarens rätt till den särskilda förvärvskällan – även vid gåvobeskattningen.

Förslaget föranleder tillägg till punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL och till 43 § AGL samt en komplettering av de nya bestämmelserna i 22 § 3 mom. AGL.

4.3.2 Byggnader och mark som hyrs ut för fritidsändamål

Enligt äldre fastighetstaxeringsregler skulle s. k. överloppsbyggnader och – under vissa förutsättningar – utarrenderade tomtplatser på en jordbruksfastighet brytas ut till särskilda taxeringsenheter. I praxis synes man dock ofta ha underlåtit att göra någon utbrytning. Enligt FTL gäller ovillkorligen att dessa byggnader och tomter skall brytas ut och få beskattningsnaturen annan fastighet.

Oavsett om utbrytningen sker först år 1981 eller har gjorts redan tidigare kommer flera samverkande faktorer att medföra att taxeringsvärdena på den aktuella egendomen höjs mycket kraftigt. En sådan omständighet är att

denna typ av egendom vid 1975 års allmänna fastighetstaxering ofta värderades relativt lågt. Till detta kommer den starka prisstegring som bl. a. fritidsfastigheterna generellt sett har undergått under taxeringsperioden. Samtidigt gäller att fastigheterna – eftersom de numera ovillkorligen skall ha beskattningsnaturen annan fastighet – inte kommer att kunna behandlas som tillgångar i jordbruket. Utom i de undantagsfall där de i stället blir att betrakta som rörelsetillgångar kommer de i fortsättningen att falla utanför de särskilda kapitalskattereglerna för företagsförmögenhet.

Förhållandena kan ofta vara likartade för byggnader och tomtplatser som inte tidigare har ingått i en jordbruksfastighet. Det kan t. ex. vara fråga om uthyrningsstugor som tillsammans med ägarens bostadsbyggnad utgjort en enda taxeringsenhet med beskattningsnaturen annan fastighet. Resultatet av 1981 års allmänna fastighetstaxering kan bli att varje uthyrningsstuga bryts ut till en särskild enhet. I dessa fall – lika väl som i många av de fall där uthyrningsstugorna redan tidigare har utgjort självständiga enheter – kan man förutse mycket betydande höjningar av taxeringsvärdena. Samtidigt gäller att kapitalskattereglerna för företagsförmögenhet är tillämpliga endast i de undantagsfall där fastigheterna ingår i en rörelse.

Mot denna bakgrund inställer sig frågan om inte särskilda åtgärder måste vidtas för att dämpa de effekter som taxeringsvärdehöjningarna kan få beträffande vissa fritidshus och tomtplatser. Vid bedömningen av denna fråga måste beaktas att statsmakterna redan har tagit betydande hänsyn till de förväntade höjningarna genom de generella ändringarna i skatteskalorna. Starka skäl måste föreligga om ytterligare åtgärder skall komma i fråga. Sådana skäl synes också kunna åberopas i vissa av de fall där byggnaderna och tomterna i mer betydande omfattning hyrs ut för fritidsändamål. De problem som kan uppkomma i dessa fall har påtalats i en av de framställningar som jag redovisade i inledningen och har också rönt uppmärksamhet i senare tids riksdagsdebatt. Beträffande tomtplatser har framhållits bl. a. att de ofta arrenderas ut på lång tid mot en låg ersättning. Vid fastighetstaxeringen har man av flera skäl hittills inte ansett sig kunna ta hänsyn till civilrättsliga förpliktelser av detta slag. Den allmänna prisstegringen på fritidsfastigheter kan leda till betydande höjningar av taxeringsvärdena. Fastighetsägaren kan ofta inte kompensera sig genom en höjning av arrendeavgiften och har samtidigt – just på grund av upplåtelsen – svårt att mobilisera någon del av kapitalet genom avyttring. Förhållandena kan vara likartade när det är fråga om uthyrning av fritidshus. I andra fall, där samma kontraktshundenhet inte föreligger, har problemen en annan karaktär. Uthyrningen har ofta formen av en näringsverksamhet som – ensam eller som komplement till någon annan verksamhet (t. ex. fiske) – är en nödvändig förutsättning för den bofasta befolkningens försörjning. Av regionalpolitiska och liknande skäl har det allmänna ofta ansett sig böra uppmuntra verksamhet av detta slag. Det har befarats att den ökade skattebelastning som höjningen av taxeringsvärdena kan leda till skall tvinga många av de

ifrågavarande fastighetsägarna att helt eller delvis avveckla verksamheten.

Av det anförda följer att samma skäl som har motiverat särskilda kapitalskattelättnader för företagsförmögenhet kan anses tala för en särbehandling även av vissa former av uthyrningsverksamhet som inte utgör rörelse i skatterättslig mening. Lättnader av samma omfattning som för rörelsetillgångar kan enligt min mening vara motiverade i fråga om byggnader och tomter som ingår i en sådan uthyrningsverksamhet.

Frågan är då till en början vilken metod som skall användas för att åstadkomma erforderliga lättnader. När det gäller byggnader och tomtplatser, som tidigare har ingått i en jordbruksfastighet och som vid 1981 års allmänna fastighetstaxering för första gången bryts ut till självständiga enheter, kunde det ligga nära till hands att använda en metod som innebar att den utbrutna egendomen – trots ändringen i beskattningsnatur – vid kapitalbeskattningen fick behandlas som om den alltjämt utgjorde en tillgång i jordbruket. Metoden skulle dock inte vara användbar för de uthyrningsfastigheter som saknar samband med en jordbruksfastighet. Av både systematiska och praktiska skäl anser jag det lämpligare att genomgående likställa den här avsedda uthyrningsverksamheten med rörelse. En bedömning bör göras av den uthyrningsverksamhet som en fastighetsägare bedriver på en viss bestämd ort. Om verksamheten på orten uppfyller vissa krav, till vilka jag strax återkommer, bör den vid kapitalbeskattningen få behandlas som en särskild förvärvskälla inom inkomstlaget rörelse.

Av vad jag redan har anfört följer att en sådan bestämmelse bör få tillämpas endast beträffande byggnader och tomtplatser som enligt FTL taxeras som småhusenheter med beskattningsnaturen annan fastighet och inte utgör rörelsetillgångar enligt KL:s bestämmelser. Det är emellertid uppenbart att inte varje uthyrning av sådan egendom skall ge rätt till en nedsättning av förmögensvärdet. Särskilda krav beträffande verksamhetens inriktning och omfattning måste uppställas.

Vad först beträffar inriktningen bör en grundförutsättning vara att fastigheterna regelbundet hyrs ut för fritidsändamål. Kravet på regelbundenhet innebär att verksamheten skall ha pågått eller kan antas komma att pågå under flera år. För att den uthyrning som sker ett visst år skall beaktas i detta sammanhang bör den ha en viss minsta omfattning. När det är fråga om tomter ligger det i sakens natur att uthyrningen omfattar hela året. Beträffande byggnader kan det vara tillräckligt att uthyrningen omfattar bara en del av året. Det kan t. ex. vara fråga om stugor som regelbundet hyrs ut på somrarna. Om uthyrningen av en byggnad under året har en sådan omfattning att byggnaden på grund därav skall beskattas konventionellt – för detta fordras f. n. att bruttointäkten överstiger 4 000 kr. per år – måste saken anses klar. I övrigt får man med hänsyn till omständigheterna i varje särskilt fall bedöma om kravet på viss minsta omfattning skall anses uppfyllt.

I fråga om verksamhetens omfattning bör vidare krävas att den skattskyl-

dige på orten i fråga hyr ut ett visst minsta antal enheter. Enligt min mening bör det krävas att verksamheten omfattar minst tre tomtplatser eller småhus med tillhörande tomt. Uttrycket småhus bör i detta sammanhang ha samma innebörd som enligt 2 kap. 2 § FTL. Det innebär bl. a. att vissa kompletthus anses höra till småhuset och alltså inte skall betraktas som självständiga enheter. Ortsbegreppet är inte entydigt. Tillräcklig ledning bör dock kunna erhållas av den praxis som har utvecklats vid tillämpningen av andra skatteregler. Jag tänker på bl. a. de bestämmelser i anvisningarna till 33 § KL som anknyter till den skattskyldiges bostads- och verksamhetsorter.

De hittills föreslagna villkoren innebär således att en skattskyldig, för att få tillämpa reglerna om företagsförmögenhet, regelbundet skall hyra ut minst tre tomtplatser eller hus på en viss ort för fritidsändamål. För att förhindra missbruk och utesluta fall som uppenbarligen inte bör ha del av lättnaderna bör därutöver krävas att uthyrningen sker till annan än närstående. Det i 35 § 1 a mom. KL definierade närståendebegreppet bör i princip tillämpas.

Ett ytterligare krav kunde övervägas. Syftet med de föreslagna reglerna är i första hand att underlätta för personer som är bosatta på en viss ort att fortsätta en uthyrningsverksamhet som – ensam eller som komplement till t. ex. jordbruk eller fiske – är nödvändig för deras försörjning. Mot denna bakgrund kunde det vara motiverat att för tillämpning av reglerna kräva att den skattskyldige själv är bosatt på den ort där uthyrningsverksamheten bedrivs. Å andra sidan torde det bli nödvändigt att komplettera en sådan föreskrift med undantagsregler som tar hänsyn bl. a. till de fall där en person som har bedrivit uthyrningsverksamhet avlider och arvingarna är bosatta på en annan ort men vill fortsätta verksamheten. Sådana hänsynstaganden komplicerar tillämpningen. Med tanke på att det är fråga om provisoriska lättnadsregler och att den nyss föreslagna närståenderegeln ändå i tillräcklig grad bör kunna förhindra missbruk förordar jag att något krav på bosättning inte uppställs.

Jag har föreslagit att verksamheten på en viss ort skall behandlas som en särskild förvärvskälla. Som tillgångar i förvärvskällan bör få räknas endast de byggnader och tomter som är föremål för fritidsuthyrning i här angiven mening. Till förvärvskällan hör givetvis också de skulder som är hänförliga till fastigheterna i fråga.

Mina förslag kan sammanfattas enligt följande. Mark och byggnader som är belägna på en viss ort och av fastighetsägaren regelbundet hyrs ut för fritidsändamål till annan är närstående skall, om egendomen inte enligt KL:s bestämmelser ingår i rörelse, behandlas som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Detta gäller dock endast om egendomen ingår i småhusenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket FTL och har beskattningsnaturen annan fastighet. Vidare fordras att fastighetsägarens uthyrningsverksamhet av nu angivet slag omfattar minst tre enheter på orten i fråga. Vid prövningen av om detta villkor är uppfyllt godtas som enheter sådana

byggnader som utgör småhus enligt definitionen i 2 kap. 2 § FTL. Som enheter godtas också tomplatser som är avsedda för småhus som ägs av någon annan än fastighetsägaren.

Förslagen bör tillämpas vid både förmögenhets- och arvsbeskattningen. Vidare bör de få tillämpas vid gåvobeskattningen under förutsättning att gåvan sker utan förbehåll och avser all givarens rätt till den egendom som hör till den särskilda förvärvskällan.

Mina förslag föranleder tillägg till punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL. Vidare fordras tillägg till det nya tredje momentet av 22 § och till 43 § AGL.

4.5 Ikraftträdande

De nya reglerna bör tillämpas första gången vid 1982 års förmögenhets-taxering samt vid arvs- och gåvobeskattningen när skattskyldigheten inträder efter utgången av år 1981. Det förtydligande tillägg, som anger vilket taxeringsvärde som skall beaktas när reglerna för företagsförmögenhet tillämpas i arvs- och gåvofallen, bör dock vara tillämpligt även i de fall där skattskyldigheten har inträtt tidigare.

5 Frågan om lagrådets hörande

Det är från flera synpunkter angeläget att de nya bestämmelserna träder i kraft innan tiden för anförande av besvär över 1981 års allmänna fastighetstaxering har gått ut. Detta förutsätter att riksdagen hinner besluta i frågan under innevarande riksmöte. Om detta skall vara möjligt, finns det inte tid att höra lagrådet.

Av vad jag nu har anfört framgår att lagrådets hörande skulle fördröja frågan så att avsevärt men uppkommer. Jag föreslår därför att regeringen avstår från att inhämta lagrådets yttrande.

6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1 lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,

2 lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Med hänsyn till att det är angeläget att lagstiftningen genomförs under innevarande riksmöte bör regeringen vidare föreslå riksdagen att besluta om förkortning av motionstiden till tio dagar.

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.