

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-03-27

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

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

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

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

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

Som framgår av remissen ger förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmäteriförrättningar utrymme för att sätta ned den avgift som skall betalas till lantmäterimyndigheten. När frågan om avdragsrätt

för omarronderingsutgifter senast var aktuell i lagstiftnings-sammanhang gjordes bedömningen att en stimulans till omarronderingar borde ges genom ökade nedsättningsbelopp och inte genom skatterättsliga särregler (SOU 1995:137 s. 148, prop. 1996/97:154 s. 50).

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

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

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

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

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

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

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

2 kap. 32 §

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

”I - - - omkostnadsbeloppet. Sådana utgifter för förbättrande reparationer och underhåll eller lantmäteriförrättningar för omarrondering som avses i 45 kap. 13 § första stycket 1 skall inte räknas som förbättringsutgifter. Sådana gjorda värdeminskningsskattavdrag m.m. som avses i 26 kap. 2 § första stycket 1-4 och som enligt bestämmelserna

i 26 kap. skall återföras vid en avyttring av fastigheten skall minska anskaffningsutgiften. Bestämmelserna i - - - tillämpas.”

21 kap. 3 a §

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

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

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

26 kap.

2 §

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

5 §

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

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

Lagrådet har svårt att uppfatta bestämmelsen som ett sådant förtydligande. Att anskaffningsutgiften skall minskas med belopp motsvarande avdrag för vissa utgifter leder inte självklart till att utgifterna

ingår i anskaffningsutgiften för fastigheten. Den omständigheten att utgifterna skall dras av omedelbart talar närmast för att så inte skall anses vara fallet. Mot bakgrund av återföringsregeln i 2 § första stycket 6 står det emellertid klart att utgifterna bör beaktas vid kapitalvinstberäkningen.

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

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