

Nr 17

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående taxering såsom jordbruksfastighet eller annan fastighet.

(2:a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 151 av herr *Hedström m. fl.* och II: 199 av herr *Trana m. fl.*, har hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställer om skyndsamt utredning och förslag beträffande de ändringar av kommunalskattelagen, som vid beaktande av de i motionerna påtalade bristerna anses erforderliga.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionerna framförda yrkandet, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen II: 199.

Enligt 7 § kommunalskattelagen skall fastighet taxeras som jordbruksfastighet, då den användes för jordbruk eller skogsbruk, och som annan fastighet, då den användes för annat ändamål. Fastighetens beskattningsnatur blir avgörande för till vilken förvärvskälla inkomst av fastigheten skall räknas. I nämnda lagrum uttalas vidare att om fastighet användes delvis för jordbruk eller skogsbruk och delvis för annat ändamål, skall den del av fastigheten, som användes för jordbruk eller skogsbruk med därtill hörande byggnader och inrättningar taxeras som jordbruksfastighet och den del som användes för annat ändamål med därtill hörande byggnader och inrättningar taxeras som annan fastighet. Ligger en fastighet oanvänd skall den taxeras som jordbruksfastighet, om det inte är påtagligt att fastigheten är avsedd att användas för annat ändamål än jordbruk eller skogsbruk. Till jordbruk räknas även binäring till jordbruk. Används jordbruksfastighet huvudsakligen för industriell verksamhet eller till uthyrning skall den icke taxeras som jordbruksfastighet. Vidare fordras att skogsmarksarealen inte skall vara alltför ringa för att fastigheten skall anses vara använd för skogsbruk. På fastighet, där bostaden är det väsentliga, utgör ringa virkestillgång ej hinder för att fastigheten i sin helhet taxeras som annan fastighet. Det samma gäller t. ex. villabyggnad med park och mark som användes till sommarnöje.

Varje taxeringsenhet skall enligt 8 § kommunalskattelagen åsättas sär-

skilt taxeringsvärde. Taxeringsenhet utgör på landet varje hemman eller lägenhet eller del därav, som skall särskilt redovisas i jordregister. I stad eller annat samhälle utgör varje tomt eller stadsåga taxeringsenhet. I vissa fall måste emellertid en uppdelning i andra och flera taxeringsenheter äga rum. Enligt punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 8 § kommunalskattelagen skall således som taxeringsenhet anses från en fastighet icke rättsligen avskilt område, som — utan att vara till annan upplåtet — stadigvarande användes för annat ändamål än fastigheten i övrigt. Under denna bestämmelse faller t. ex. utgård med särskilda åbyggnader och särskild drift. I övrigt torde stadgandet ha sin största betydelse för det fall att fastigheten huvudsakligen användes för jordbruk med binäringar men till en del av sitt område utgör underlag för eller eljest nyttjas i samband med byggnader eller inrättningar som inte hör till jordbruket, såsom bostadshus, avsedda för uthyrning, sommarnöjen med trädgårds- eller planteringsland samt anläggningar för sådan drift, som inte kan anses som jordbruk.

Från bruttointäkten av jordbruksfastighet må enligt 22 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen avdrag göras för omkostnader. Såsom omkostnad uppräknas bl. a. reparation och underhåll av byggnader. Avdrag får däremot enligt 2 mom. i samma lagrum inte göras för kostnad för ny-, till- eller ombyggnad eller för grundförbättring. I punkt 2 a andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen uttalas i anslutning till regler om avdrag för värdeminskning av byggnader att såsom för jordbruksdriften nödiga bostadsbyggnader skall anses dels byggnader, som är upplåtna till anställd personal, dels jordägarens egen bostadsbyggnad, i den mån denna inte representerar ett större värde än som för jordbruk eller skogsbruk av motsvarande storlek må anses behövt. Finns ett sådant mervärde, må avdraget avse endast så stor del av värdeminskningen, som kan anses belöpa på nödig bostadsbyggnad.

I *motionerna* framhålls att det blir allt vanligare att mindre och icke rationella jordbruksfastigheter förvärfvas av personer med yrkesförankring utanför jordbruket. Köpstarka förvärfvare av sådana fastigheter, vilka oftast förvärfvats för enbart fritidsändamål, gör sedan i byggnaderna investeringar i sådan omfattning att dessa inte ens tillnärmelsevis kan bestridas av fastighetens avkastning. Då fastigheten emellertid alltjämt är taxerad som jordbruksfastighet blir investeringarna till den del de avser kostnader för underhåll avdragsgilla vid beskattningen, trots att fastigheten både från ägarens och samhällets synpunkt erhållit en status med huvudsyfte att tillgodose fritidsintresset. Om fastigheten vore taxerad som annan fastighet skulle möjligheten till avdrag bortfalla, men å andra sidan kan en sådan taxering verka hindrande särskilt på skogsbrukets rationella strukturomdaning, enär annan fastighet inte sorterar under de statliga rationaliseringsorganen. Motionärerna framhåller att normalt torde en fastighet med bo-

stadsbyggnad och med liten areal, som ej användes för jord- eller skogsbruk, taxeras som annan fastighet — även i sådana fall då till fastigheten hör ringa skogsmarksareal. Däremot synes i praxis oklarhet råda om vad som arealmässigt inrymmes i begreppet ringa och om hur man lämpligen skall förfara i det fall en jordbruksfastighet innehas av icke jordbrukare främst för bostads- eller fritidsändamål i sådana fall, då skogsmarksarealen inte är så ringa, att fastigheten i dess helhet kan anses utgöra annan fastighet. Praxis synes hittills utvisa att värdet av ett oproporionerligt stort byggnadsbestånd endast beaktas i form av förhöjda jordbruksvärden eller som värdetillägg för överbyggnad. Det råder även oklarhet om huruvida ägare av jordbruksfastighet, vars bostadshus huvudsakligen användes för fritidsändamål och vars åkerbruk nedlagts eller utarrenderats men vars skogsareal inte är att anse som ringa, skall kunna hävda att bostadshuset är erforderligt som administrationsbyggnad för skogens skötsel och därför skall taxeras som jordbruksfastighet. I de relaterade fallen har satts i fråga att taxera byggnaden med tillhörande tomt som annan fastighet och fastigheten i övrigt som jordbruksfastighet. Delade meningar råder om denna lösning med hänsyn till nuvarande bestämmelser i 7 och 8 §§ kommunalskattelagen. Kammarrättens praxis bygger sedan gammalt på principen att en uppdelning av fastigheten på angivet sätt inte bör ske.

Utskottet

Avgörande för om en fastighet skall i beskattningshänseende anses som jordbruksfastighet eller annan fastighet är det sätt varpå den används. Enligt 7 § kommunalskattelagen skall sålunda fastighet taxeras som jordbruksfastighet, då den användes för jordbruk eller skogsbruk, och som annan fastighet, då den användes för annat ändamål. Används fastighet delvis för jordbruk eller skogsbruk och delvis för annat ändamål, skall den del, som används för jordbruk eller skogsbruk, med tillhörande byggnader och inrättningar taxeras som jordbruksfastighet och den del, som används för annat ändamål, inklusive byggnader och inrättningar taxeras som annan fastighet. Vidare stadgas att fastighet för att den skall anses använd för skogsbruk skall ha en skogsmarksareal som inte är alltför ringa. Ringa virkestillgång på en fastighet, där bostaden är det väsentliga, utgör inte hinder för att fastigheten i sin helhet skall taxeras som annan fastighet. Detta gäller även villabyggnad med park, mark, som användes till sommarnöje, o. d.

Enligt 8 § kommunalskattelagen skall varje taxeringsenhet åsättas särskilt taxeringsvärde. Vid bestämmande av vad som skall taxeras särskilt för sig skall man utgå från den kamerala enheten. På landet skall således hemman eller lägenhet eller del därav, som särskilt redovisas i jordregister,

anses utgöra en taxeringsenhet. I stad eller annat samhälle utgör varje tomt eller stadsäga taxeringsenhet. Från huvudregeln att den kamerala enheten är avgörande finns flera undantag. Bl. a. skall enligt punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 8 § kommunalskattelagen såsom taxeringsenhet anses från en fastighet icke rättsligen avskilt område, som — utan att vara till annan upplåtet — brukas särskilt eller också användes stadigvarande för annat ändamål än fastigheten i övrigt. Detta stadgande torde ha sin största betydelse då fastigheten huvudsakligen användes för jordbruk med binärningar men delvis utgör underlag för eller eljest nyttjas i samband med byggnader eller inrättningar, som inte hör till jordbruket med binärningar, såsom bostadshus, avsedda för uthyrning, sommarnöjen med trädgårds- och planteringsland samt anläggningar för sådan drift, som inte kan anses som jordbruk.

Ägare av jordbruksfastighet är berättigad till avdrag för kostnader för reparation och underhåll av byggnader på fastigheten men däremot inte för kostnader för ny-, till- eller ombyggnad eller grundförbättring. Beträffande sådan annan fastighet, för vilken intäkten skall beräknas enligt schablon, får däremot avdrag inte göras för andra omkostnader än räntor på lånat, i fastigheten nedlagt kapital och tomträttsavgäld eller liknande avgäld. Avdrag för värdeminskning av byggnader på jordbruksfastighet medges för alla driftbyggnader, inbegripet bostadsbyggnader, dock att avdrag inte medges för värdeminskning av ägarens egen bostad, i den mån denna representerar ett större värde än som kan anses behövt för jord- eller skogsbruk av motsvarande storlek.

Motionärernas utredningsyrkande syftar till en sådan ändring av bestämmelserna i 7 och 8 §§ kommunalskattelagen att rådande oklarhet vid tillämpningen av nämnda lagrum undanröjes beträffande vissa av motionärerna påtalade fall. Under hänvisning till regeln att en fastighet skall anses använd för skogsbruk om skogsmarksarealen inte är alltför ringa uttalar motionärerna att oklarhet råder i praxis dels om vad som arealmässigt inrymmes i begreppet ringa, dels hur man skall förfara då en icke jordbrukare för bostads- eller fritidsändamål brukar jordbruksfastighet med inte allenast ringa skogsmarksareal. Vidare frågar sig motionärerna om ägare av jordbruksfastighet skall kunna hävda att bostadshuset med hänsyn till skogens skötsel är erforderligt som administrationsbyggnad i det fall bostadshuset huvudsakligen används för fritidsändamål och åkerbruket är nedlagt eller utarrenderat men skogsarealen inte är att anse som ringa. Motionärerna ifrågasätter om inte i de relaterade fallen byggnaden med tillhörande tomt bör taxeras som annan fastighet och fastigheten i övrigt upptagas som jordbruksfastighet. En sådan uppdelning anses enligt gällande bestämmelser inte möjlig. Därigenom kan ägare till fastigheter av angivet slag erhålla avdrag för kostnader för underhåll av byggnader med belopp som avsevärt överstiger fastighetens avkastning.

Vid bestämmande av huruvida en inkomst kan anses utgöra intäkt i för-

värsvskälla måste först avgöras om någon förvärvskälla föreligger, till vilken inkomsten kan hänföras som intäkt. Därvid uppstår ofta tveksamhet i sådana fall då den verksamhet, som skall bedömas, i och för sig utgör eller brukar utövas som yrkesmässig förvärvsverksamhet men i det aktuella fallet inte bedrivs i vinningssyfte. Ett exempel utgör de s. k. lyxjordbruket, d. v. s. sådana jordbruk, som äges av andra än yrkesjordbrukare och som förvärvats som lämpligt objekt för kapitalplacering. Sådana jordbruk lämnar i åtskilliga fall underskott, ofta bl. a. till följd av omfattande reparationskostnader. Tidigare gjordes från taxeringsmyndigheterna stundom gällande att lyxjordbruk inte utgjorde särskild förvärvskälla. Underskott å sådan fastighet ansågs som en levnadskostnad och avdrag för underskottet vägrades därför åtminstone delvis vid taxeringen. Numera anses, om verklig jordbruksdrift förekommer, en särskild förvärvskälla alltid föreligga. För avvikelser från deklaration angående fastighet av ifrågavarande slag torde därför krävas specificerade anmärkningar mot särskilda poster på intäkts- eller avdragssidan.

Utskottet hyser förståelse för de synpunkter motionärerna anfört. Frågan har under senare år ytterligare aktualiserats genom den pågående struktur- omvandlingen inom jordbruket. Det kan knappast anses tillfredsställande att en skattskyldig som enbart för fritidsändamål förvärvar en från brukningssynpunkt mindre rationell jordbruksfastighet skall ha möjlighet att, med avdragsrätt vid taxeringen, göra stora investeringar i fastigheten. Ett förtydligande av de ifrågavarande bestämmelserna på fastighetstaxeringens område skulle enligt utskottets mening inte ensamt lösa problemet med orättmätiga avdrag vid inkomstberäkningen av jordbruksfastighet. Att avgränsa de fall, då jordbruket drivs i förvärvssyfte, från de fall, då fastigheten utnyttjas på annat sätt, är synnerligen vanskligt. Ett tillrättaläggande av de av motionärerna uppmärksammade följdverkningarna av bestämmelserna i 7 och 8 §§ skulle innebära en omprövning av grundläggande principer i skattelagstiftningen. Utskottet är därför f. n. inte berett att tillstyrka bifall till utredningsyrkandet men anser det angeläget att Kungl. Maj:t ägnar frågan uppmärksamhet.

Under återopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att de likalydande motionerna I: 151 av herr Hedström
m. fl. och II: 199 av herr Trana m. fl. angående taxering såsom jordbruksfastighet eller annan fastighet icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 16 mars 1967

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från f ö r s t a kammaren: herrar John Ericsson, Einar Eriksson, fröken Ranmark, herrar Tage Johansson, Enarsson, Erik Filip Petersson, Ottosson, Tistad, Stadling och Mattsson; samt

från a n d r a kammaren: herrar Magnusson i Borås, Brandt, Asp, Andersson i Essvik, Eriksson i Bäckmora, Forsberg, Carlsson i Västerås, Dahlgren och Öhvall.