

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 8—9 1981

Familjeföretagen och kapitalskatterna — fjärde provisoriet

Av kammarrättsassessorn Johan Salsbäck

1 Inledning

Kapitalbeskattningen, dvs arvs-, gåvo- och förmögenhetsbeskattningen, av tillgångar i familjeföretag har under det senaste decenniet varit föremål för lagstiftning och utredningsarbete vid ett flertal tillfällen. I samband med 1970 års skattereform infördes första gången särskilda lätttnadsregler för arvs- och förmögenhetsbeskattningen av tillgångar i familjeföretag. Bestämmelserna som hade provisorisk karaktär ersattes år 1974 av nya regler. Samma år utsträcktes lättnaderna till att omfatta även gåvobeskattningen. Lätttnadsreglerna ändrades återigen på ett genomgripande sätt genom lagstiftning år 1977 (prop 1977/78:40 bil 3 SkU 19, rskr 111, SFS 1977:1173 och 1174). Även 1977 års lätttnadsregler har emellertid provisorisk karaktär. Uppgiften att utarbeta ett permanent system för kapitalbeskattning av tillgångar i familjeföretag ingår i 1980 års företagsskattekommittés utredningsuppdrag (Dir 1979:106). Kommittén väntas redovisa sina förslag till nya regler under innevarande år.

Det har emellertid ansetts nödvändigt att i avvaktan på en permanent lösning genomföra provisoriska ändringar i nuvarande lätttnadsregler. Anledningen till detta är främst de mycket stora höjningarna av taxeringsvärdena

på jordbruksfastigheter vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Vissa ändringar i den tekniska indelningen i ägoslag och taxeringsenheter vid fastighetstaxeringen har vidare föranlett att tillämpningsområdet för lättnadsreglerna nu utvidgats. Förslag om ändringarna lades fram av regeringen i prop 1980/81: 193 sedan det preliminära utfallet av fastighetstaxeringen framkommit. Riksdagen godtog förslagen utan ändringar (SkU 61, rskr 412, SFS 1981:634 och 635).

I det följande kommer jag att lämna en redogörelse för de nu beslutade ändringarna i lättnadsreglerna. Som en bakgrund skall jag dock först kortfattat beröra hittills gällande regler samt också nämna något om effekterna av 1981 års fastighetstaxering på detta område.

2 Hittills gällande regler

Lättnadsreglerna omfattar tillgångar som enligt kommunalskattelagen ingår i en förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet eller rörelse. Reglerna är tillämpliga oberoende av den juridiska form som verksamheten bedrivs i. Vid värderingen av företag vars aktier eller andelar är börsnoterade eller i övrigt omsatts på kapitalmarknaden medges dock inga lättnader.

Värderingen av tillgångarna i en förvärvskälla tillgår på följande sätt. I ett första led fastställs substansvärdet av i förvärvskällan ingående tillgångar och skulder. Särskilda föreskrifter har meddelats angående värderingen av olika slag av tillgångar. Här skall endast nämnas att fastigheter tas upp till taxeringsvärdet. Lättnaderna vid beskattningen medges genom att substansvärdet får reduceras till 30%. Detta är *huvudregeln* som i princip kvarstår även efter de nu beslutade ändringarna. För att lättnaderna i beskattningen inte skulle uppmuntra passivt ägande av jordbruksfastigheter och spekulation i fastigheter kombinerades huvudregeln med en *spärregel*. Denna regel innebar att reduktionen av substansvärdet inte fick leda till att förvärvskällans värde togs upp till ett lägre belopp än vad som motsvarade värdet av i förvärvskällan ingående fastigheter minskat med på fastigheterna belöpande skulder. Som värde av en *jordbruksfastighet* togs vid tillämpningen av spärregeln upp taxeringsvärdet minskat med den del av byggnadsvärdet som avsåg ekonomi-byggnader. Som värde av en *rörelsefastighet* togs upp det taxerade markvärdet.

Huvudbestämmelserna om värderingen av företagsförmögenhet finns i 4 § och punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL. För arvs- och gåvobeskattningen blir lättnadsreglerna tillämpliga genom hänvisningar till nämnda lagrum i SFL.

3 Fastighetstaxeringens effekter

Den nu avslutade fastighetstaxeringen påverkar kapitalbeskattningen av företagsförmögenhet i två hänseenden. Eftersom taxeringsvärdet är värde-

ringsnorm för fastigheter vid kapitalbeskattningen medför en höjning av taxeringsvärdet också en ökning av den skattepliktiga förmögenheten. Förutom denna tämligen självklara effekt får fastighetstaxeringen följdverkningar genom de ändringar i indelningen i taxeringsenheter som följer av bestämmelserna i den nya fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL. Allmänt sett innebär ändringarna att vissa slag av mark och byggnader som tidigare ingått i en taxeringsenhet med beskattningsnaturen jordbruksfastighet nu brutits ut till särskilda taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet. Genom ändringen i beskattningsnatur skulle egendomen inte längre komma att omfattas av lättnadsreglerna.

Taxeringsvärdehöjningarna på jordbruksfastigheter blev högst betydande. Den genomsnittliga höjningen uppgick till 160%. Variationerna var emellertid mycket stora mellan olika slag av jordbruksfastigheter. Allmänt sett höjdes värdena betydligt mera för skogsdominerade fastigheter än för fastigheter där taxeringsvärdet till huvudsaklig del avser åkermark (ca 200% resp 100%). Även de regionala variationerna var betydande. I några län höjdes t ex värdena för skogsdominerade fastigheter med omkring 275%. Taxeringsvärdehöjningar i denna storleksordning skulle — trots att skatteskalorna för kapitalskatterna nyligen justerats bl a mot bakgrund av de väntade taxeringsvärdehöjningarna (se SFS 1980:1055 och 1056) — medföra betydande och i vissa fall drastiska höjningar av förmögenhetsskatten för ägare av jordbruksfastigheter vid 1982 års taxering. Även i fråga om arvs- och gåvoskatten kunde förutses mycket stora skärpningar av skatteuttaget.

Att effekterna av taxeringsvärdehöjningarna skulle bli så stora — trots de allmänna nedjusteringarna av skatteskalorna — hade sin grund i lättnadsreglernas konstruktion med en huvudregel och en spärregel för beräkningen av förmögenhetsvärdet. Huvudregeln innebär som redan nämnts att substansvärdet av tillgångarna får reduceras till 30%. Om mer än 30% av tillgångsvärdet belöpte på fastigheter kom emellertid värdet av förvärvskällan att bestämmas enligt spärregeln. Regeln medförde att om värdet av fastigheter exempelvis utgjorde 40% av det totala tillgångsvärdet fick substansvärdet reduceras till 40%. Om det utgjorde 60% fick substansvärdet reduceras till 60%, etc. Om spärregeln skulle kvarstå oförändrad efter taxeringsvärdehöjningarna skulle detta innebära att utrymmet för reduktion av substansvärdet kraftigt minskades. Syftet med spärregeln var som redan nämnts att motverka det passiva fastighetsägandet genom att begränsa lättnaderna för denna ägarkategori. Det har emellertid visat sig att spärregeln även för aktiva jordbrukare ofta gav ett högre förmögenhetsvärde än huvudregeln redan med de gamla taxeringsvärdena och att detta regelmässigt skulle bli fallet när de nu åsatta taxeringsvärdena skall tillämpas.

Genom ändringar i indelningen i taxeringsenheter vid 1981 års fastighetstaxering kom vissa slag av mark och byggnader som tidigare kunnat ingå i

taxeringsenheter med beskattningsnaturen jordbruksfastighet att alltid bilda separata taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet. Följande slag av egendom berördes av den ändrade indelningen

- täktmark
- exploateringsmark
- bostadsbyggnader med tomtmark belägna på små jordbruksfastigheter
- bostadsbyggnader med tomtmark som inte behövs för ägare, arrendator eller anställda i jordbruket (överlopsbyggnader)
- utarrenderade tomter (tomtplatser).

Överlopsbyggnader och oftast även tomtplatser skulle visserligen redan vid 1975 års allmänna fastighetstaxering ha brutits ut till särskilda taxeringsenheter men detta skedde i många fall inte.

För nu angivna slag av mark och byggnader fick den ändrade indelningen vid fastighetstaxeringen till följd att egendomen inte längre kunde omfattas av lättnadsreglerna vid kapitalbeskattningen om inte marken eller byggnaden var att anse som tillgång i rörelse. Samtidigt medförde flera samverkande faktorer att taxeringsvärdena särskilt för de utarrenderade tomtplatserna steg mycket kraftigt. I vissa fall kom de nya värdena att vara 6—8 gånger högre än de värden som åsattes vid 1975 års fastighetstaxering. Läget för berörda fastighetsägare kunde också ytterligare försvåras av att tomtupplåtelse — oftast för fritidsbebyggelse — skett till en fast och låg avgift.

4 De nya bestämmelserna

De provisoriska åtgärder som bedömts som nödvändiga har medfört betydande ingrepp i kapitalskattereglerna för företagsförmögenhet. Ändringarna kan punktvis sammanfattas enligt följande.

- spärregeln avskaffas
- bostadsbyggnad för ägare eller arrendator behandlas som privat förmögenhet
- täktmark eller exploateringsmark som inte utgör rörelsetillgång vid inkomstbeskattningen anses vid kapitalbeskattningen som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse
- byggnader och tomtplatser som hyrs ut för fritidsändamål och som inte utgör tillgång i rörelse vid inkomstbeskattningen anses, vid kapitalbeskattningen, om vissa förutsättningar är uppfyllda som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Avskaffandet av spärregeln

Genom att spärregeln avskaffas kommer förmögenhetsvärdet av en förvärvskälla alltid att utgöra 30% av substansvärdet även när fastigheter ingår i förvärvskällan. Den bristande neutralitet som förelegat vid kapitalbeskatt-

ningen av företagsförmögenhet genom att företag där fastigheter representerar en betydande del av företagets värde — typiskt sett jordbruksföretag — träffats av hårdare beskattning har således upphävts. Å andra sidan har försöket att använda kapitalbeskattningen som ett medel i de jordbrukspolitiska strävandena att motverka passivt ägande av jordbruksfastigheter i vart fall tills vidare fått uppges. Departementschefen framhöll emellertid i propositionen (s 24) att det fortfarande torde vara önskvärt med regler som är inriktade på att begränsa kapitalskattelättnaderna vid de passiva innehaven och att det är en uppgift för 1980 års företagsskattekommitté att undersöka om det är möjligt att i ett permanent system utforma regler som begränsar lättnaderna vid de passiva innehaven utan att samtidigt medföra hämmande effekter för de egentliga jordbruksföretagen.

Författningstekniskt medför avskaffandet av spärregeln att det sjätte stycket av punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL i sin hittillsvarande lydelse helt upphävs. Härigenom kommer spärregeln också att slopas vid arvs- och gåvobeskattningen. Några författningsändringar i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, erfordras inte för att uppnå detta resultat. Av systematiska skäl har emellertid bestämmelserna i 22 § 1 mom andra stycket AGL — vilka hänvisar till 23 § F tredje stycket som i sin tur hänvisar till lättnadsreglerna i SFL — flyttats till ett nytt tredje moment till 22 §. Bestämmelsen är nu så utformad att hänvisningen görs direkt till reglerna i SFL. Detta har i sin tur föranlett en rent redaktionell ändring i 55 § 1 mom AGL.

Behandlingen av bostadsbyggnad för ägare och arrendator

Medan avskaffandet av spärregeln i de allra flesta fall medför en lindring av beskattningen verkar den ändrade behandlingen av ägares och arrendators bostadsbyggnader i motsatt riktning.

Som tillgång i jordbruksfastighet skall endast anses sådana bostadsbyggnader med tillhörande tomtmark som används som bostad för de anställda i jordbruket. Bostadsbyggnad för ägare eller arrendator kommer däremot att behandlas som privatförmögenhet och tas upp till oreducerat taxeringsvärde. Härigenom kommer bostadsbyggnader för en företagsägare att behandlas på samma sätt oberoende av om företagets verksamhet består av jordbruk eller rörelse. När en bostadsbyggnad och tomt i de angivna fallen inte räknas som tillgång i förvärvskällan skall inte heller de skulder som är hänförliga till byggnaden och tomten medräknas bland skulderna i förvärvskällan utan får tas upp till oreducerade belopp. Fördelningen av skulderna får göras med en proportionering utifrån förhållandet mellan värdet på byggnader med tomt och värdet på de totala tillgångarna i förvärvskällan inklusive byggnaden och tomten.

Om det ingår flera bostadsbyggnader i en förvärvskälla görs vid inkomstbeskattningen ingen åtskillnad mellan byggnaderna på grund av hur de nytt-

jas. Det kunde därför förutses vissa svårigheter att vid tillämpningen av kapitalskattereglerna avgöra om en bostadsbyggnad skall ingå i företagsförmögenheten eller behandlas som privat förmögenhet. Enligt ett uttalande i propositionen (s 24f) bör presumtionen vara den att en bostadsbyggnad på en jordbruksfastighet inte skall behandlas som företagsförmögenhet. Endast om den skattskyldige förebringat utredning om byggnadens användning samt om det värde som byggnaden och tomtmarken är åsatt bör lättnadsreglerna få tillämpas.

Två gränsdragningsfrågor uppkommer i och med den skilda behandlingen av bostadsbyggnader för ägare och arrendator och övriga bostads- och ekonomibyggnader som ingår i samma förvärvskälla. Den första frågan gäller hur man skall behandla byggnader som används både som bostad och för annat ändamål. Här ger författningstexten uttryckligt besked (punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL). Med bostadsbyggnad avses byggnad som till *övervägande del* är inrättad för bostadsändamål. Den andra frågan är hur det skall förfaras om samma bostadsbyggnad används som bostad både av ägare (eller arrendator) och en anställd. Av lagtextens utformning kan man få det intrycket att det förhållandet att en bostadsbyggnad till aldrig så liten del används som bostad för en anställd skall medföra att byggnaden med tillhörande tomtmark i sin helhet skall behandlas som företagsförmögenhet. Detta är knappast avsikten med bestämmelsen. Ett materiellt riktigare resultat uppnås om man utgår från om bostadsbyggnaden till övervägande del används som bostad för de anställda. Ett annat alternativ som ger samma resultat som i rörelsefallen är att göra en uppdelning av byggnadsvärdet i en del som hänförs till företagsförmögenheten och en del som behandlas som privat förmögenhet. De fall då frågeställning aktualiseras torde dock vara fåtaliga.

Som redan framgått finns reglerna om behandlingen av bostadsbyggnader i sjätte stycket av punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL. Några ändringar har inte erfordrats i AGL.

Täktmark och exploateringsmark

Mark som vid fastighetstaxeringen har indelats som täktmark eller exploateringsmark kan numera inte ingå i en taxeringsenhet med beskattningens natur jordbruksfastighet. I många fall torde täktmark och exploateringsmark likväl omfattas av lättnadsreglerna då marken ofta utgör tillgång i rörelse. För att enbart den tekniska ändringen i indelningen i taxeringsenheter inte skall medföra att sådana tillgångar faller utanför tillämpningsområdet för lättnadsreglerna i de fall då de inte utgör rörelsetillgång har särskilda regler måst införas. Innebörden av reglerna är att täktmark eller exploateringsmark som vid tillämpning av kommunalskattelagen inte utgör rörelsetillgång

vid kapitalbeskattningen skall anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Avgränsningen av de tillgångar som ingår i en sådan förvärvskälla har gjorts genom en hänvisning till bestämmelserna i 4 kap 5 § FTL om vad som avses med industrienhet avseende täktmark och exploateringsenhet. Detta innebär att även en industribyggnad som ingår i en taxeringsenhet avseende täktmark kommer att utgöra tillgång i den särskilda förvärvskällan. Även de skulder som är hänförliga till tillgångar i den särskilda förvärvskällan skall anses ingå i denna. Bestämmelserna har tagits in i ett nytt sjunde stycke i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL. I AGL — 22 § 3 mom första stycket och 43 § andra stycket — hänvisas till det nyssnämnda stadgandet i SFL.

Överloppsbyggnader och tomtplatser

Bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter som inte används för ägare, arrendator eller anställda har vid fastighetstaxeringen brutits ut till särskilda taxeringsenheter med beskattningsnaturen annan fastighet. Likaså har utarrenderade tomter som tidigare ofta ingått i en jordbruksfastighet brutits ut till särskilda taxeringsenheter. Förhållandena kan ofta ha varit likartade för byggnader och tomter som inte tidigare ingått i en jordbruksfastighet. Detta kan t ex vara fallet beträffande uthyrningsstugor som tillsammans med ägarens bostadsbyggnad utgjort en taxeringsenhet. Resultatet av fastighetstaxeringen har ofta blivit att uthyrningsstugorna brutits ut till särskilda taxeringsenheter. Gemensamt för dessa slag av byggnader och tomter är att de regelmässigt är upplåtna för fritidsändamål. Även om uthyrningen i vissa fall har karaktär av näringsverksamhet utgör den endast i undantagsfall rörelse i skatterättslig mening. Flera samverkande faktorer har medfört att taxeringsvärdena ökat mycket kraftigt för dessa fastigheter. Mot den angivna bakgrunden har det ansetts motiverat att lättnader medges vid kapitalbeskattningen av vissa fritidshus och tomtplatser även om dessa inte utgör rörelsetillgångar.

För att lättnader skall medges måste följande förutsättningar vara uppfyllda

- uthyrningen avser minst tre byggnader eller tomter
- uthyrningen sker regelbundet för fritidsändamål till annan än närstående
- byggnaderna och tomterna är belägna inom samma ort
- byggnaderna och marken utgör inte tillgång i rörelse.

Vid bedömningen av om uthyrningen avser en eller flera byggnader skall som en enhet anses varje byggnad som enligt definitionen i 2 kap 2 § FTL utgör ett småhus. Om t ex ett bostadshus med en tillhörande gäststuga hyrs ut räknas detta som uthyrning av en enhet. Är det fråga om utarrenderade tomtplatser anses varje enskild tomt för småhus, som ägs av någon annan än fas-

tighetsägaren, som en enhet. För att lättnader skall medges skall det sammanlagda antalet uthyrda byggnader och tomter vara minst tre. Kravet på regelbundenhet i uthyrningen innebär att verksamheten kan antas pågå fortlöpande under flera år. Under varje enskilt år bör uthyrningen också vara av en viss minsta omfattning. Om bruttointäkten av uthyrningen för en byggnad överstiger 4 000 kr och inkomstbeskattningen därför skall ske enligt konventionell metod bör sistnämnda krav enligt ett uttalande i propositionen (s 29) anses uppfyllt. Är bruttointäkterna mindre får en prövning ske efter omständigheterna i det enskilda fallet. Samma närståendekrets som i fåmansbolagsreglerna skall tillämpas (se 35 § 1 a mom kommunalskattelagen).

Är de nyss angivna förutsättningarna uppfyllda kommer byggnader inklusive tillhörande tomtmark och utarrenderade tomtplatser vid kapitalbeskattningen att behandlas som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Detta innebär att byggnaderna och marken — eftersom spärregeln avskaffats — alltid får tas upp till 30% av taxeringsvärdet. I den särskilda förvärvskällan skall också de skulder som anses hänförliga till tillgångarna i förvärvskällan ingå. Även skulderna kommer härigenom att påverka den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet med reducerat belopp.

De nya bestämmelserna finns i två nya stycken — åttonde och nionde — som tillagts punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL. Liksom i fråga om täktmark och exploateringsmark blir reglerna tillämpliga beträffande arvs- och gåvobeskattningen genom hänvisningar till reglerna i SFL.

Slutligen skall också nämnas att en uttrycklig bestämmelse införts i AGL om vilket års taxeringsvärde som skall ligga till grund för arvs- och gåvobeskattningen när lättnadsreglerna tillämpas. Huvudregeln i AGL är att arvs- och gåvobeskattningen skall utgå från taxeringsvärdet för det år som föregår dödsåret resp året för gåvan. Att denna regel skulle tillämpas även när fastigheter värderas enligt lättnadsreglerna har dock tidigare inte klart framgått av författningstexten.¹ En uttrycklig bestämmelse om detta har emellertid nu införts (22 § 3 mom andra stycket AGL). I propositionen (s 26) framhålls att den nya regeln får ses som ett rent förtydligande och inte som en ändring av gällande rätt.

5 Ikraftträdande

De nya reglerna blir tillämpliga första gången vid 1982 års förmögenhets-taxering och i fråga om arvs- och gåvobeskattningen när skattskyldighet inträder efter utgången av år 1981. Det förtydligande tillägget i 22 § 3 mom andra stycket AGL tillämpas dock även om skattskyldigheten har inträtt tidigare.

¹ Frågan har nyligen behandlats i en tidskriftsartikel (se Sv Skattetidning 1981 s 135 ff).