

Alþingi

Erindi nr. P 116 1608

komudagur 15 / 12 1992

**STUTT SAMANTEKT UM  
ÝMIS SKATTAMÁL BÆNDA**

Stoð - endurskoðun hf.  
fyrir Landbúnaðarráðuneytið

STUTT SAMANTEKT UM  
ÝMIS SKATTAMÁL BÆNDA

EFNISYFIRLIT

|   |        |
|---|--------|
| Skattaleg áhrif viðskipta með framleiðslurétt ..... | Bls. 3 |
| Yfirfyriránlegt rekstrartap .....                   | " 6    |
| Skattmat búfjár .....                               | " 7    |
| Fasteignaskattur .....                              | " 7    |
| Samantekt .....                                     | " 8    |

## 1. SKATTALEG ÁHRIF VIÐSKIPTA MEÐ FRAMLÉIÐSLURÉTT.

Sjónarmið Ríkisskattstjóra;

Það er álit Ríkisskattstjóra að kaup á framleiðslurétti búvara, sem byggist á lögum nr. 46/1985 um framleiðslu, verðlagningu og sölu á búvörum, séu kaup á fasteignatengdum réttindum. Um sé að ræða kaup á eign í skilningi 1. tl. 74. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt sem eignæra beri á stofnverði. Í 1. tl. 74. gr. segir;

*" Allar fasteignir hverju nafni sem þær nefnast, skal telja til eignar á gildandi fasteignamatverði. Sé fasteignamatverð ekki fyrir hendu skal eignin talin til eignar á stofnverði, sbr. 2. mgr. 10. gr., að frádregnum fengnum fyrningum og að teknu tilliti til verðbreytinga samkvæmt ákvæðum 26. gr., eða á áætluðu fasteignamati sambærilegra eigna, hvort sem hærra er. Skattstjóri skal úæla fasteignamatverð í þessu sambandi með hliðsjón af gildandi ákvæðum um fasteignamat.*

*Eigunda leigulóðar skal talið afsjaldskvæðarverðmæti hennar til eignar en leigjanda skal talinn til eignar mismunur fasteignamatverðs og afsjaldskvæðarverðmæti "*

Stofnverð framleiðsluréttar búvara telst ekki fyrnuleg eign skv. ákvæðum 32. gr. og 38. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt að álit Ríkisskattstjóra. Í 32. gr. laga nr. 75/1981 segir;

*" Fyrnulegar eignir eru varanlegir rekstrarfjármunir sem notaðir eru til öflunar tekna í atvinnurekstri eða í sjálfstæðri starfsemi og rýna að verðmælli við eðlilega notkun eða aldur. Helstu flokkar þeirra eru þessir:*

1. Lausafé, þar með talin skip, loftför, bifreiðar, vélur og tæki.
2. Mannvirki, þar með talin ræktun á bújörðum og byggingar.
3. Eyðunleg náttúruauðæfi og keyptur réttur til nýlingar þeirra.
4. Keyptur eignaréttur að verðmætum hugverkum og auðkennum, svo sem höfundarréttur, útgáfuréttur, réttur til hagnýtingar upplýsinga, réttur til einkaleyfis og vörumerkis.
5. Stofnkostnaður, svo sem kostnaður vegna skráningar fyrirtekis, öflunar atvinnurekstrurleyfa, kostnaður við tilraunavinnslu, markaðsleit, rannsóknir, öflun einkaleyfis og vörumerkja. "

Í 38. gr. tilvitnaðra laga eru tiltekin þau fyrningarhlutföll sem reikna skal með við fyrningu fyrnulegra eigna.

Þegar að framleiðsluréttur er seldur þá gildir ákvæði 14. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt um söluá að álit Ríkisskattstjóra en þar segir m.a.;

*" Hagnaður af sölu fasteigna, sem ekki er heimilt að fyra skv. 32. gr., þar með talin ófyrnuleg mannvirki, lönd, löðir, ófyrnuleg náttúruauðæfi og réttindi tengd þessum eignum, svo sem löðarréttindi, telst að fullu til skattskyldra tekna á söluári og skipjur ekki máli hve lengi skattaðili hefur átt hina seldu eign.*

*Hagnaður af sölu þessarar eigna telst mismunur á söluverði þeirra unnars vegar og stofnverði þeirra að frádregnum áður fengnum söluhagnaði, sbr. 4. mgr. þessarar greinar, og að teknu tilliti til verðbreytinga samkvæmt ákvæðum 26. gr. hins vegar. "*

*" Skattaðila er jafnan heimilt að telja helming söluverðs til skattskyldra tekna í stuð söluhagnaðar skv. 2. mgr.*

*Skattaðili getur farið fram á frestun skattlagningar söluhagnaðar af landi bújarða og ófyrnulegum náttúruauðæfum á bújörðum um tvenn úramót frá söluári, enda afli hann sér sams konar eignar eða löðarhúsnæðis til eigin nota í stuð hinnar seldu innan þess tíma og færast þá söluhagnaðurinn framreiknaður samkvæmt ákvæðum 26. gr. til laukkunar stofnverði hinnar nýju eignar. Nemi stofnverð hinnar nýju eignar lægri fjórthvæð en söluhagnaðinum telst mismunurinn til skattskyldra tekna. Þessi meðferð söluhagnaðar er því aðeins heimil að seljandi hafi haft búrekstur á hinni seldu eign að aðalstarfi í a.m.k. fimm ár á síðastliðnum átta árum næst á undan söluári og stundi búrekstur á sama hátt á hinni keyptu bújörð eða noti hið keypta húsnæði fyrir eigin ibúð í a.m.k. tvö ár eftir kaupdag. Ef þessum skilyrðum er ekki fullnægjast telst söluhagnaðurinn, frumveiknaður skv. 2. mgr. 13. gr., með skattskyldum tekjum þess árs þegar skilyrðið er rofið, að viðbættu 10% álagi. Frestun tekjufærshu kemur því aðeins til greina að yfirfærarleg rekstrartöp hafi verið jöfnuð."*

Það álit Ríkisskattstjóra sem hér hefur verið rakið er að grunni til sett fram í bréfi dagsettu 5. nóvember 1986. Með lögum nr. 46/1985 um framleiðslu, verðlagningu og sölu á búvörum og reglugerð nr. 406/1986 um stuðning Framleiðnisjóðs landbúnaðarins við nýjar búgreinar, búháttabreytingar og aðra nýbreytni í landbúnaði, reyndi á skattalega meðferð á greiðslum ríkisins til bænda. Í greinargerð Steinþórs Haraldssonar lögfræðings hjá Ríkisskattstjóra til Ríkisskattanefndar, dagsettri 16. september 1991, kemur fram að sjónir hafi fyrst og fremst beinst að skattalegri meðferð við sölu fullvirðisréttar á sínum tíma. Fram kemur einnig að leitað hafi verið eftir áliti skattayfirvalda af búvöruframleiðendum og hinu opinbera þegar unnið var að gerð laga nr. 46/1985 og að ekki hafi verið gengið endanlega frá samningum fyrr en það álit lá fyrir.

Afstöðu Ríkisskattstjóra er einnig að finna í svarbréfi dagsettu 1. desember 1988 við fyrirspurn varðandi skattalega meðferð kaupverðs framleiðsluréttar búvöru í höndum kaupenda. Afstöðu skattayfirvalda má einnig ráða af rökstuðningi þeirra í tengslum við málarekstur fyrir Ríkisskattanefnd.

Embætti Ríkisskattstjóra telur það renna stoðum undir afstöðu sína að löggjafinn hafi með óbeinum hætti viðurkennt túlkun þeirra með setningu laga nr. 36/1991, um breytingu á lögum um tekjuskatt og eignarskatt. B. liður 7. gr. laga nr. 36/1991 er svohljóðandi;

*"Við sölu til Ríkissjóðs á fullvirðisrétti í sauðfjárframleiðslu á úmabiliinu 1. maí 1991 til 31. ágúst 1992 skal skattaðila, þrátt fyrir ákvæði 3. mgr. 14. gr., heimilt að telja sem söluhagnað 20% söluverðs í stað söluhagnaðar skv. 2. mgr. sömu greinar.*

*Skattaðilar skv. 1. mgr., sem hafa leigt fullvirðisrétt sinn Framleiðnisjóði landbúnaðarins eða orðið að sæta niðurskurði á sauðfé samkvæmt opinberum fyrirmælum, skulu undanþegnir skilyrði 3. málsl. 4. mgr. 14. gr. um aðalstarf."*

Í fyrri málsgreininni er að finna ívilnun um að sem söluhagnað megi bændur telja 20% söluverðs í stað almennu heimildarinnar sem hljóðar upp á 50% söluverðs. Í 3. mgr. 14. gr. laga nr. 75/1981 er að finna heimild til handa bændum til að jafna skattskyldum söluhagnaði á móti stofnverði nánar tiltekkinna keyptra eigna. Samkvæmt 4. mgr. sömu greinar er þetta þó aðeins leyfilegt að seljandi hafi haft búrekstur að aðalstarfi í a.m.k. fimm ár á síðastliðnum átta árum næst á undan söluverði. Í 2. mgr. 7. gr. laga nr. 36/1991 er að finna undanþágu frá skilyrðinu um aðalstarf.

#### Afstaða Ríkisskattanefndar;

Í þeim málum sem gengið hafa til Ríkisskattanefndar hefur afstaðan verið sú að leyfa gjaldfærslu fullvirðisréttar að fullu á kaupári, vísast í þessu sambandi til úrskurða nefndarinnar nr. 514/1991, 707/1991 og 708/1991. Rök Ríkisskattanefndar byggja fyrst og fremst á því að engum sérstökum ákvæðum sé til að dröfja í skattalögum um meðferð fullvirðisréttar og að skattayfirvöldum hafi ekki tekist að sýna með öyggiandi hætti fram á, hvornig meðferð fullvirðisréttar skuli háttáð né að gjaldfærsla keypts fullvirðisréttar sé óheimil.

Fjármálaráðuneytið hefur falið ríkislögmanni að höfða mál vegna úrskurðar ríkisskattanefndar nr. 708/1991, þar sem krafa kæranda um gjaldfærslu fullvirðisréttar er tekin til greina. Reikna má með dómi héraðsdóms í málinu haustið 1993 og ef málinu verður vísað til Hæstaréttar má reikna með að tvö ár til viðbótar líði áður en endanlegur dómur liggur fyrir.

Rétt er að leggja áherslu á að hagsmunir einstakra bænda eru mismunandi hvað varðar skattaleg áhrif viðskipta með fullvirðisrétt sem aftur leiðir til þess að einstök mál kæmu til kasta úrskurðaraðila jafnvel þó túlkun skattayfirvalda væri bændum almennt hlíðholl.

Eðli málsins samkvæmt úrskurðar Ríkisskattanefnd einungis um ákveðin deilumál sem til hennar er vísað en fjallar óbeint um túlkun skattalagana. Vafi er túlkaður skattþegn í hag og skýrar skattlagningarheimildir þurfa að vera fyrir hendi til að leggja á skatta. Samt sem áður má færa rök fyrir því að Ríkisskattanefnd hefði lagana vegna getað úrskurðað á annan veg en hún hefur gert í umræddum málum og fellt fullvirðisrétt undir 32. gr. laga um tekju- og eignarskatt.

#### Þrjár mismunandi leiðir;

Skattlagningu viðskipta með framleiðslurétt má haga með a.m.k. þrennum hætti.

Í fyrsta lagi er um að ræða leið Ríkisskattstjóra sem hér hefur verið lýst nokkuð starlega. Grundvallaratriðið í þeirri leið er að lítið er á framleiðslurétt sem ófyrnanlega eign. Það leiðir af sér að keyptur framleiðsluréttur færst ekki gjaldfærður og lítið er á söluverð úthlutads framleiðsluréttar sem

söluhagnað sem skattleggja ber eftir 14. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt. Kostur þessarar aðferðar fyrir bændur er, í sumum tilfellum, hagstæð meðhöndlun við sölu framleiðsluréttar. Aðferðin er úrökrétt að því leyti að keyptur framleiðsluréttur telst eign um ófyrirsjáanlega framtíð sem stríðir gegn þeirri almennu reglu að verðmæti sem notuð eru til tekjuöflunnar, hvort sem um er að ræða almennan kostnað eða notkun framleiðslutækja, fáiist gjaldfærð á móti þeim tekjum sem þau ganga til öflunar á. Einnig má benda á ósamræmi í málalöngun milli Ríkisskattstjóra og Ríkisskattstjóri vill fara þá leið að líta á kvðitakaup í sjávarútvegi sem fyrnanlega eign sem afskrifist um 8% á ári.

Í öðru lagi er hægt að fara leið Ríkisskattaneftndar. Þó svo að einstakir úrskurðir hennar segi ekki almennt til um túlkun laganna um tekju- og eignarskatt þá má draga af þeim ákvæðnar ályktanir. Af samhenginu má ráða að leiðin leiur í sér að keyptur framleiðsluréttur er gjaldfærður að fullu á kaupári og seldur framleiðsluréttur er tekjufærður að fullu á söluári. Meðhöndlunin er sambærileg og um sé að ræða efniskaup og efnissölu. Þessi aðferð getur leitt af sér sveiflur í skattlagningu bændna. Þannig má hugsa sér að bóndi selji framleiðslurétt á árinu 1992, kaupi framleiðslurétt á árinu 1993 og um sé að ræða veruleg viðskipti. Þá verða til skattskyldar tekjur við söluina 1992 sem greiða þarf skatt af á árinu 1993. Frádrátturinn vegna kaupanna kemur fram á árinu 1993 og nýtist við álagningu 1994. Bóndinn í þessu tilbúna dæmi þarf því að leggja út fé fyrir sköttum í talsverðan tíma þó svo að það eina sem gerst hafi var að skipt var á einum framleiðslurétti fyrir annan.

Segja má að bæði ofangreind sjónarmið eigi rétt á sér miðað við fyrirbyggjandi aðstæður. Í raun er verið að reyna að fella framleiðslurétt undir lög sem urðu til áður en hugtakið um framleiðslurétt varð til. Lögum um tekju- og eignarskatt gera því eðlilega ekki ráð fyrir viðskiptum með framleiðslurétt. Eðlilegt væri að skýra lögum þar sem upp eru komnar aðstæður sem ekki hefur verið tekið á. Óvissa rísir um skattalaga meðferð framleiðsluréttar og hlífðstæðra réttinda.

Í þriðja lagi er fyrir hendi sú leið að líta á framleiðslurétt sem fyrnanlega eign í skilningi skattalagana. Þessi leið er illfær án breytinga á lögum um tekju- og eignarskatt. Ástæðan er m.a. orðalag 32. gr. laganna um að fyrnanlegar eignir séu varanlegir rekstrarfjármunir sem notaðir séu til öflunar tekna og rýrna við eðlilega notkun eða aldur. Framleiðsluréttur rýrnar ekki beint við notkun eða aldur, a.m.k. er erfitt að segja til um aldursfyrnunina hún fer eftir lengd samninga á hverjum tíma. Umorða mætti 32. gr. þannig:

*Fyrnanlegar eignir eru varanlegir rekstrarfjármunir sem rýrna að verðmæti, við eðlilega notkun eða aldur og stofnkostnaður og keypt réttindi sem notuð er til öflunar tekna í atvinnurekstri eða í sjálfstæðri starfsemi.*

Setja þyrfti inn í 38. gr. ákvæði um hvert fyrningarlutfall framleiðsluréttar ætti að vera og taka skýrt fram að 74. gr., um skattskyldar eignir nái yfir framleiðslurétt. Erfitt er að segja til um hvaða fyrningarlutfall er viðeigandi en vel mætti hugsa sér að fyrningartíminn yrði valkvæður á bilinu 4 til 5 ár, þ.e. afskriftarlutfallið yrði 20 til 25%, en þó þannig að ef lög eða samningur sem rétturinn byggir á fellur úr gildi áður en framleiðslurétturinn hefur verið að fullu afskrifaður þá sé heimilt að gjaldfæra eftirstöðvar bókfærðs verðs.

Þessi leið hefur þann kost að keyptur framleiðsluréttur er meðhöndlaður á sama hátt og vörukaup, framleiðslukostnaður og notkun rekstrarfjármuna, þ.e. sem verðmæti sem notuð eru til öflunar tekna og færast þar af leiðandi til frádráttar tekjum gagnvart tekjuskatti. Samræming næst fram með þessum hætti á milli atvinnugreina. Hagræði þess sem kaupir framleiðslurétt eykst þar sem kaupverðið yrði örugglega gjaldfæranlegt. Söluverð, að frádrögnum framreiknuðu og afskrifuðu stofnverði, yrði meðhöndlað sem söluhagnaður eða sölutap. Aukaafskrifta mætti aðrar fyrnanlegar eignir um söluhagnaðinn og fresta þannig skattgreiðslum. Hagur þeirra sem selja framleiðslurétt yrði í sumum tilfellum verri en ef miðað er við túlkun Ríkisskattstjóra. Reglan um að í stað söluhagnaðar sé heimilt að telja 50% söluverðs, eða eftir atvikum 20% söluverðs, sem söluhagnað tapaðist. Bændur sem hregða búi gætu ekki lækkað stofnverð íbúðarhúsnæðis á mölinni um söluhagnað fullvirðisréttar. Þess ber að geta að þegar aðlögun fullvirðisréttar að innanlandsmarkaði er lokið þá verður meira jafnvægi á milli kaupa og sölu fullvirðisréttar en verið hefur.

Það er að okkar mati eðlilegast að farin verði síðast talda leiðin af þeim þremur sem nefndar hafa verið, þ.e. að lítið verði á framleiðslurétt sem fyrnanlega eign. Þessi leið er í ágætu samræmi við sjónarmið og réttlætisvitund bændna sjálfra. Því til rökstunings má benda á samþykkt Búnaðarsambands

Skagfirðinga hinn 17. ágúst 1992 en þar segir m.a.;

" Fundurinn beinir því til aðalfundar Stéttfélagsbænda 1992 að hlutast til um eftirfarandi varðandi skattamál bænda:

1. Að heimilt verði að færa kostnað, sem leiðir af kaupum á framleiðsluheimildum ( greiðsumarki og / eða fullvirðisrétti) til mjólkur- og/eða kindakjölsframleiðslu að fullu til gjalda á skattframtali á því ári sem slík kaup fara fram.

2. Seljendum framleiðsluheimilda (greiðsumarks og/eða fullvirðisréttar) verði heimilt að afskrifa að fullu viðkomandi rekstrarbyggingar og ræktun á móti þeim tekjum, sem leiða af sölu framleiðsluheimilda, þar sem sala slíkra heimilda er í reynd sala á þeim hluta viðkomandi fasteignar, sem skapar rekstraraðstöðuna."

Samþykktin gæti ekki komið til framkvæmda óbreytt þar sem um er að ræða innbýrðis ósamræmi á milli fyrsta og annars liðar samþykktarinnar. Keyptur fullvirðisréttur verður að gjaldfærast sem afskrifanleg eign til að samþykkt tvö geti átt við. Að þessu breyttu er samþykktin ekki fjarri þeirri leið sem mælt er með.

Ennfremur má vísa til minnispunkta um skattalega meðhöndlun mjólkurbænda frá Guðmundi Þorsteinssyni frá Skálpastöðum en meðal þess sem hann tiltekur er;

" 3. Óvissa rísir um skattalega meðferð viðskipta með framleiðsluheimildir og mun ríkisskattstjóra og ríkisskattanefnd ( yfirskattanefnd ) greina á um málið.

Kvótakaup fela augljóslega í sér útgjöld vegna öflunar tekna, sem má því draga frá skatttekjum. Hæpið er að reikna með að verðgildið haldist lengur en til loka bládrusamnings eða 1998. Það væri sanngjarnt að kaupverðið kæmi til frádráttar með jafnri niðurskrift frá kaupári til 1998. Þetta gæti haft þýðingu ef heimild til yfirfærslu rekstrartaps verður takmörkuð við 5 ár, sjá 4. lið.

Þar sem verðgildi aðstöðu til framleiðslu mjólkur og kindakjöls byggist á framleiðsluheimildum er réttlætsmál að heimilt sé að fýra hana sérstaklega þegar kvóti er seldur."

Þessir minnispunktar falla einnig vel að þeirri leið sem mælt er með, þó með þeim fyrirvara að Guðmundur fjallar ekki sérstaklega um sölu framleiðsluréttar í minnispunktum sínum.

## 2. YFIRFÆRANLEGT REKSTRARTAP.

Heimild til að draga ónýt rekstrartap frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi er að finna í 7. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt sbr. 4. gr. laga nr. 85/1991. Ákæðið er frá og með 1. janúar 1992 svohljóðandi;

" Frá tekjum lögaðila og þeim tekjum sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eða eru tengdar slíkum rekstri má draga: "

" 7. Eftirstöðvar rekstrartapa frá stöðustum fimmm árum á undan tekjuári, framreiknaðar samkvæmt ákvæðum 26. gr., enda hafi fullnægjandi grein verið gerð fyrir rekstrartapinu og eftirstöðvum þess á því tekjuári þegar tapið myndaðist. "

Fram til 1. janúar 1992 voru engin ákvæði fyrir hendi um að tap geymdist ekki nema í ákveðin tíma, talað var um að tap fyrri ára leyfðist til frádráttar. Bændur hafa látið í ljós áhyggjur af því að þeir geti farið illa út úr þessari breytingu. Í áður tilvitnaðri samþykkt Búnaðarsambands Skagfirðinga kemur fram;

" 4. Uppsafnað tap vegna búreksturs verði heimilt að nýta til frádráttar s.s. verið hefur og breytt verði ákvæðum um að það fymist á 5 árum. Bent er á að rekstrartap getur oft leitt af óviðráðanlegum orsökum og tekið langan tíma að vinna það upp m.a. vegna þeirra ströngu framleiðslutakmarkana sem í gildi eru og allar líkur eru fyrir að miðil verða framvegis og mikill kostnaður fylgir því að afla aukinna framleiðsluheimilda. "

Á það her að lita að kostnaður því fylgjandi að auka framleiðsluheimildir kemur ekki til nema að lítið verði á framleiðslurétt sem gjaldfæranlega eign. Ef framleiðsluréttur er meðhöndlaður sem fyrnanleg eign

á þann hátt sem mælt hefur verið með þá færast hann til gjalda á 4 til 5 árum og ætí þar af leiðandi ekki að verða þess valdandi að yfirfærlegt tap færi forgörðum í stórum stíl. Sú hættu væri frekar fyrir hendi ef framleiðsluréttur væri gjaldfærður á einu bretti á kaupári. Um leið og lögnum var breytt varðandi nýtingartíma taps var gerð sú breyting að afskriftarhlutfall fyrnanlegra eigna er valkvætt á ákvæðnu bili. Þannig má nú afskrifa vélar og tæki um 11 til 15% í stað 15% áður. Bændur sem aðrir geta því flutt hluta tapsins til með því að velja lægra afskriftarhlutfall.

Ekki verður í ljótu bragði séð að bændur búi við það frábrugðnar aðstæður miðað við aðra að það réttlæti einhverskonar undantekningu frá lagaákæðinu um nýtingartíma taps. Hins vegar má hugsa sér að tekin yrði upp endurgreiðsla tekjuskatts aftur í tímann á því ári sem tap verður til. Þess konar ákvæði myndi nýtast til aukins réttlætis fyrir bændur jafnt sem aðra.

### 3. SKATTMAT BÚFJAR:

Skattaleg meðhöndlun bústofns í skattskilum bænda fer eftir verklagsreglum ríkisskattstjóra. Meðin reglurnar eru þær að bústofn færast til eignar á matsverði sem ákvarðað er árlega af Ríkisskattstjóraembættinu. Náttúruleg aukning bústofns tekjufærast í rekstrarreikningi á matsverði. Skerðing bústofns gjaldfærast að sama skapi á matsverði.

Gagnlegt er að líta á einfaldað dæmi í þessu sambandi. Bóndi byrjar búskap með á og hrút. Ef engu er slátrað og ekkert selt, vex bústofnin. Verðmætisaukningin er færð til tekna árlega við ákvæðnu matsverði og á móti gjaldfærast kostnaður við fóðrun, hirðingu og annað tilheyrandi búrekstrinum. Þegar að því kemur að farið er að slátra og selja afurðir færast afurðasalan til tekna en matsverðið til gjalda á móti. Yfir lengri tíma lítið er niðurstaðan sú að matsverðið færast inn og út í rekstrarreikningi en það sem eflir stendur er sala afurða á móti kostnaði við búreksturinn. Líta má á matsverðsfærslurnar í þessu sambandi sem birgðabreytingarfærslur til þess ætlaðar að stuðla að betri samjöfnun tekna og gjalda. Eðli málsins samkvæmt ætti matsverðið að vera nálgun á kostnaðarverði því annars væri lagður tekjuskattur og eignarskattur á bændur vegna álagningar sem þeir hefðu ekki innleyst.

Helstu galli þessa kerfis er sá að ekki er tekið tillit til þess að verulegur mismunur getur orðið á kaupverði aðkeypts búfjár og matsverði. Jafnaldæmi gæti verið þannig. Bóndi kaupir bústofn á árinu 1992 og slátrar honum árið 1993 og kaupverð er verulega hærra en matsverð. Þá tekjufærast söliverðið, sem er það sama og markaðsverð, en til gjalda færast matsverðið sem er lægra en upprunalega kaupverðið. Niðurstaðan er augljóslega ranglát, hluti af þeim kostnaði sem lagt var í fæst ekki til frádráttar skattlögðum tekjum.

Breyta þarf verklagsreglum ríkisskattstjóra. Heimila þarf gjaldfærslu á kaupverði bústofns umfram matsverð á kaupári. Tryggja þarf að matsverð sé á hverjum tíma sem næst raunverulegu kostnaðarverði.

### 4. FASTEIGNASKATTUR.

Samkvæmt lögum nr. 90/1990 um tekjustofna sveitarfélaga skal árlega leggja skatt á allar fasteignir sem meinar eru af Fasteignamati ríkisins og skal skatturinn renna til sveitarfélags þar sem fasteign er. Í fasteignaskatti eru tvö skattþrep, 0.5% og 1.0%. Sveitarstjórnnum er heimilt að hækka þessi hlutföll um 25%. Fasteignir í sveitum s.s. íbúðir, íbúðarhús, jarðeignir nytjaðar til landbúnaðar, útihús og mannvirki tengd landbúnaði falla undir lægra skattþrep 0.5%.

Bændur þurfa á tvennan hátt að gæta hagsmuna sinna gagnvart álagningu fasteignaskatts. Í fyrsta lagi þurfa þeir að vera vakandi fyrir því að matsverð viðkomandi eigna sé eðlilegt. Ef svo er ekki talið vera er hægt að leita til svæðisskrifstofa Fasteignamats ríkisins sem eru í hverjum landsfjórðungi og fara fram á endurskoðun álagningarstofns. Ágreiningi má skjóta til yfirfasteignamatsnefndar og úrskurðum hennar má skjóta til dómstóla. Í öðru lagi þarf að gæta að því að sveitarstjórnnum er heimilt að lækka eða fella niður fasteignaskatt af útihúsum í sveitum ef þau eru einungis nýll að hluta eða standa ónotuð sbr. 5. mgr. 5. gr. laga nr. 90/1990.

Nauðsynlegt er að athuga hvort bændur eru almennt vel upplýstir um álagningu fasteignaskatts. Ef ástæða er til að ætla að bændur séu í umtalsverðum mæli að greiða fasteignaskatt af ónýtum eða vannýttum eignum gæti verið hagkvæmt að Stéttarsamband bændra tæki málið upp við Fasteignamat ríkisins og sveitarfélög með það að markmiði að yfirfara álagningu fasteignagjalda almenn í sveitum. Lagalegra breytinga virðist ekki þörf til að tryggja réttmæta álagningu fasteignaskatts heldur er um að ræða framkvæmdar atriði.

## 5. SAMANTEKT:

### Skattlagning viðskipta með framleiðslurétt:

Gerðar verði breytingar á lögum um tekjuskatt og eignarskatt, nánar tiltekið 32. gr., 38. gr. og 74. gr. Breytingar á 32. gr. yrðu þær að 1. mgr. yrði endurorðuð og bætt yrði inn nýjum tölulíð nr. 4. Þeir tölulíðir sem áður voru númer 4 og 5 yrðu nú númer 5 og 6. Að þessum breytingum gerðum hljóðaði lagagreinin þannig:

#### 32.gr.

*Fymanlegar eignir eru varanlegir rekstræfjámunir sem rýma að verðmæti við eðlilega notkun eða eldur og stofnkostnaður og keypt réttindi sem notuð er til öflunar tekna í atvinnurekstri eða í sjálfstæðri starfsemi. Hinsu flokkar þeirra eru þessir:*

1. Lausafé, þar með talin skíp, loftfær, bifreiðar, vélar og tæki.
2. Mannvirki, þar með talin ræktun á bújörðum og byggingar.
3. Eyðanleg náttúruauðafé og keyptur réttur til nýtingar þeirra.
4. Keyptur réttur til framleiðslu eða nýtingar auðlinda.
5. Keyptur eignaréttur að verðmætum hugverkum og auðkennum, svo sem höfundurréttur, útgáfuréttur, réttur til hagnýtingar upplýsinga, réttur til einkaleyfis og vörumerkis.
6. Stofnkostnaður, svo sem kostnaður vegna skráningar fyrirtækis, öflunar atvinnurekstrarleyfa, kostnaður við úlraunavinnslu, markaðsleið, rannsóknir, öflun einkaleyfis og vörumerkja.

Við 38. gr. bættist nýr tölulíður númer 7 og núverandi tölulíður númer 7 yrði númer 8.

#### 38.gr.

Þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. 29. gr. og 1. málsl. 1. mgr. 31. gr. skal fyrning vera árlegur hundraðshluti af fyrningargrunni einstakra eigna eða eignarflokks sem hér segir:

7. Keyptur réttur til framleiðslu eða nýtingar auðlinda að lágmarki 20%, að hámarki 25%.

Við 74. gr. hættist nýr tölulíður nr. 8.

#### 74.gr.

Við mat skattskyldra eigna gilda eftirfarandi reglur:

8. Keyptan réttur til framleiðslu eða nýtingar auðlinda skal telja til eignar á kaupverði að teknu tilliti til endurvats og afskrifta.

### Yfirferanlegt rekstrartaxi:

Tekið verði til athugunar hvort endurgreiða skuli áður greiddan tekjuskatt þegar tap verður af rekstri.



**Skattmat búfiár:**

Breyta þarf verklagsreglum ríkisskattstjóra. Heimila þarf gjaldfærslu á kaupverði bústofns umfram matsverð á kaupári.

**Fasteignaskattur:**

Fræða bændur um rétt sinn gagnvart álagningu fasteignaskatts. Annars vegar að þeir fylgist með því að matsverð sé eðlilegt og hins vegar að þeir sækji um lækkun eða niðurfellingu fasteignaskatts af ónýttum eða illa nýttum útibúsum.

Reykjavík 7. desember 1992.

Stoð - endurskoðun hf.

Hjörleifur Pálsson  
lögiltur endurskoðandi