

Nr 30.

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckt motion angående behandlingen i skattehänseende av upplåtelser av avverkningsrätter.

(2:a avd.)

I en inom riksdagen väckt, till bevillningsutskottet hänvisad motion, I: 294, av herr *Magnusson* har hemställts, »att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t ville utarbeta bestämmelser, varav tydligt framgår, hur upplåtelse av avverkningsrätter skall behandlas i skattehänseende».

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

Enligt 41 § kommunalskattelagen skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i samma lag. Innebörden av detta stadgande har närmare utvecklats i punkt 1 av anvisningarna till 41 §. I följd av att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder skall hänsyn tagas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. ävensom till fordringar och skulder. För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst av rörelse ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande av bland annat följande. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen. Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att köpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlat skick försäljas.

Sistnämnda bestämmelse om värdering av kontraherade varor tillkom år 1945.

Riksdagen antog år 1951 (höstsessionen) med vissa mindre ändringar, vilka i förevarande sammanhang sakna intresse, i proposition nr 191 framlagda författningsförslag innebärande rätt för jordbrukare att under vissa förutsättningar bli taxerade enligt bokföringsmässiga grunder. De nya bestämmelserna, som skola träda i kraft den 1 januari 1953, medföra såvitt angår beräkning av inkomst av skogsbruk att lager av avverkade skogsprodukter samt fordringar och skulder skola beaktas vid den bokföringsmässiga inkomstberäkningen i enlighet med de för rörelse gällande reglerna. I fråga om fordringar i anledning av upplåtelse av rätt till avverkning av skog antogs emellertid ett tillägg till punkt 1 av anvisningarna till 41 §, enligt vilket skogsägare har rätt att upptaga likvid för avverkningsrätt såsom inkomst först i den mån den blivit tillgänglig för lyftning; någon utestående fordran å sådan likvid behöver således icke upptagas. Regleringen i sistnämnda hänseende motsvarar vad som gäller vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt den s. k. kontantprincipen.

Rörande tillkomsten år 1945 av stadgandet i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen beträffande värdering av kontraherade varor vid inkomsttaxering må här nämnas följande. Förslaget till bestämmelsen i fråga, vilket framlades i proposition nr 377, byggde på en i ämnet upprättad promemoria. Beträffande gränsdragningen mellan varulager i egentlig mening och kontraherade varor anfördes i promemorian följande:

Om den fria lagervärderingen sålunda inskränkes, synes en gränsdragning mellan tillgångar som omfattas av den fria lagervärderingen och kontraherade tillgångar bli nödvändig. En sådan gränsdragning synes i huvudsak böra anknyta till vad som var allmänt affärsbruk i vårt land före år 1939. Bestämmelserna torde kunna utformas så, att varulagret skulle omfatta varor som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning samt varor som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Därjämte kan möjligen ifrågasättas att låta kontanta betalningar till säljaren för icke levererade varor få jämföras med varulager. Enbart den omständigheten, att köpeskillingen för kontraherade varor deponerats hos tredje man, vilket förekommer vid s. k. remboursbetalning, skulle däremot ej medföra att sådana varuinköp kunde hänföras till varulager.

I fråga om två tillgångsgrupper av väsentlig ekonomisk betydelse nämligen kontraherade träkol och inköpta avverkningsrätter var bokföringspraxis före år 1939 ej enhetlig. Bokföring av inköpta avverkningsrätter skedde i allmänhet först då köpeskilling erlades, varvid avverkningsrätter i allmänhet behandlades som fordringar vilka i balansräkningarna upptogos till värde motsvarande köparens faktiska utlägg. Någon gång upptogos emellertid inköpta avverkningsrätter som varulager. Något oftare förekom att kontraherade inköp av träkol bokfördes som varulager redan före leveransen, men man torde ej kunna göra gällande att sådana bokföringsåtgärder motsvarade vedertaget affärsbruk. Den eventuellt ifrågasatta bestämmelsen om kontantbetalningar för icke levererade varor skulle innebära, att kontraherade inköp av avverkningsrätter samt träkol ibland finge jämföras

med varulager, vilket särskilt i fråga om avverkningsrätter skulle innebära en väsentlig utvidgning av basen för den fria varulagervärderingen.

I åtskilliga remissyttranden över promemorian berördes denna gränsdragningsfråga (prop. nr 377/1945, s. 35—39).

Departementschefen anförde rörande gränsdragningen bland annat följande:

Beträffande frågan huru gränsen skall dragas mellan varulager i egentlig bemärkelse och kontraherade varor har i promemorian — med utgångspunkt från vad som var allmänt affärsbruk före år 1939 — föreslagits, att varulagret skall anses omfatta dels varor, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varor, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. I olika yttranden har därutöver föreslagits, att kontraherade, kontant betalade varor skola betraktas som lagervaror, enär köparen även under normala förhållanden är nödsakad att i och med det betalning skett bokföra sitt inköp och detta lämpligast bör ske å varukontot. Detsamma bör enligt vissa yttranden gälla i fråga om varor betalade genom rembours, åtminstone om remboursen är bekräftad. Vidare har framhållits, att för skogsförädlingsindustriens del kontrakt angående sågtimmer och massaved, som inköpts på rot för avverkning genom köparens egen försorg eller i form av leveransvirke, bör få behandlas som varulager, enär råvaruanskaffningen inom denna industri regelmässigt till övervägande del vilar på kontrakt, som ej äro fullgjorda vid årsskiftet, då balansdagen i allmänhet infaller. På samma sätt borde av liknande anledning järnindustriens kontrakt angående träkol behandlas. Det har jämväl anförts, att som levererad vara böra anses stämplade träd samt virke, därå lagen den 9 juni 1944 om köparens rätt till märkt virke äger tillämpning. Som skäl för sistnämnda undantag har angivits, att förvärvaren i förra fallet fått en sakrättsligt skyddad rätt att tillgodogöra sig träden, vilket tillgodogörande sker på hans egen risk, och att i senare fallet det i vederbörlig ordning märkta virket icke får tagas i anspråk för betalning av säljarens gäld. Å andra sidan har framhållits, att gränsdragningen bör ske efter allmänna civilrättsliga regler och god affärs sed.

För egen del finner jag gränsdragningen böra ske med utgångspunkt från det bokförings sätt, som hittills eller i varje fall före kriget brukat tillämpas; i förevarande hänseende torde det hava varit vanligt, att ett varuinköp icke bokförts å varukontot, förrän leveransen skett. I enlighet härmed anser jag gränsdragningen i princip böra ske efter de i promemorian angivna linjerna; det ineliggande varulagret bör alltså anses omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Vad sålunda föreslagits lär emellertid gälla redan på grund av regeln, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, varför särskilda bestämmelser härom i lagtexten torde vara överflödiga.

Vad angår de i remissyttrandena föreslagna undantagsbestämmelserna torde det förhållandet, att kontant betalning erlagts för en kontraherad vara eller att köpeskillingen för densamma säkerstälts, icke böra medföra avvikelser från den förut angivna huvudregeln. Frånsett att en sådan bestämmelse skulle obehörigen gynna de kapitalstarkare företagen synes det an-

förda motivet för densamma icke vara särskilt starkt. Det är visserligen riktigt, att förskottsbetalningar brukar bokföras, men bokföringen torde åtminstone före kriget i de flesta fall ej ha skett på varukontot.

Vad angår de övriga föreslagna undantagsbestämmelserna synas de till stöd därför åberopade skälen icke vara av avgörande betydelse. Behovet av nedskrivningsmöjligheter lär här kunna i huvudsak tillgodoses genom rätten att företaga nedskrivning å kontrakt för befintliga prisfallsrisker.

Vid angivna förhållanden och med hänsyn till angelägenheten av en enkel och lätt tillämplig gränsdragning anser jag mig icke böra förorda särbestämmelser för nu ifrågakvarande fall.

Samma års bevillningsutskott anslöt sig i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 64 till den av departementschefen uttalade meningen, att särskilda bestämmelser rörande gränsdragningen mellan varulager i egentlig mening och kontraherade varor icke för det dåvarande borde meddelas.

Rörande praxis på här förevarande område må nämnas följande.

Ett träförädlingsföretag hade i bokslutet för år 1935 vid värdering av sitt varulager upptagit värdet av inköpta kronostämplingar till 285 726 kronor. Företaget hade inköpt kronostämplingarna i november månad beskattningsåret för tillhoppa 471 846 kronor. Vid inkomsttaxeringen godkände skatteminstolarna den i räkenskaperna gjorda värderingen (RÅ 1940 not. Fi 401).

I ärende rörande meddelande av förhandsbesked i viss taxeringsfråga har riksskattenämnden haft att taga ställning till spörsmålet, huruvida rättigheter till skogsavverkning finge i taxeringshänseende behandlas som varulager. Riksskattenämnden har i sitt den 7 januari 1952 meddelade beslut i ärendet förklarat, att rättigheter till skogsavverkning *icke* kunna hänföras till lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager m. m., i följd varav de regler, som enligt anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen gälla för värdesättningen å sistnämnda slag av tillgångar, icke vid inkomstberäkningen få tillämpas såvitt angår värdesättningen å rättigheter till skogsavverkning.

Sedan det aktiebolag, på vars ansökan förhandsbeskedet meddelats, anfört besvär över riksskattenämndens beslut, har regeringsrätten genom utslag den 6 mars 1952 lämnat besvären utan bifall. I regeringsrättens utslag anföres följande.

»Med hänsyn till arten av bolagets rörelse måste bolaget med sina förvärv av rättigheter till skogsavverkning hava åsyftat att bereda sig tillgång till varor för omsättning eller förbrukning i rörelse.

I andra stycket av punkten 1 anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen har beträffande värdesättningen av rättigheter till leverans av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, enligt ej fullgjorda köpekontrakt stadgats en norm, vilken avviker från den som enligt samma författningsrum gäller för värdesättningen av bland annat varulager.

Enär anvisningspunktens nämnda stadgande rörande rättigheter till leve-

rans jämlikt grunderna för stadgandet måste anses tillämpligt jämväl å sådana rättigheter till skogsavverkning, varom ovan nämnts, lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall.»

I den förevarande *motionen* har anförts i huvudsak följande. Inköpta avverkningsrätter torde i allmänhet ha bokats hos köparen först då köpeskillingen erlagts, varvid avverkningsrätterna torde behandlats såsom fordringar. Stundom hade emellertid inköpta avverkningsrätter upptagits såsom varulager. I propositionen 377/1945 hade departementschefen ansett att gränsdragningen mellan varulager i egentlig bemärkelse och kontraherade varor borde ske med utgångspunkt från det bokföringssätt, som tillämpats. För bedömande av frågan, huruvida inköpta avverkningsrätter i skattelagstiftningens mening vore att hänföra till varulager eller icke, behövde den civilrättsliga bedömningen av avverkningsrättens natur i och för sig icke göras, då skatterättslig bedömning kunde avvika från den civilrättsliga. Emellertid torde en jämförelse i förevarande fall vara lämplig.

Den civilrättsliga äganderätten till de i avverkningsrätten ingående träden överginge icke till köparen förrän i och med att de blivit avverkade. Emellertid hade ett bindande avtal om överlåtelse av vissa bestämda föremål, nämligen vissa utstämplade träd, dessförinnan ingåtts. Frågan uppstode då, hur detta avtal skulle bedömas. Kunde genom själva avtalet ett sådant förhållande ha inträtt, att de i avverkningsrätten ingående träden kunde sägas ha avlämnats för transport av köparen? I juridisk litteratur hade hävdats, att vid specieköp den regeln skulle gälla, att vid försäljning av naturprodukter i det fria, som skulle avhämtas hos köparen, godset ansåges avlämnat genom avtalet. Vid sådant förhållande skulle ett avslutat köp komma till stånd genom avtalet om upplåtande av avverkningsrätt.

Med dessa utgångspunkter skulle sålunda avverkningsrätten för köparen behandlas såsom varulager med den fria värdering, som varulager i rörelse tillerkändes. För säljaren åter skulle, vare sig han redovisat enligt kontantprincipen eller enligt bokföringsmässiga grunder, avverkningsrätten få upptagas som intäkt för det år, då köpeskillning helt eller delvis influtit. Säljaren skulle här sålunda tillerkännas valrätt att redovisa intäkten det beskattningsår han ansåge lämpligt. Denna säljarens valrätt syntes motiverad med hänsyn till att en redovisning enligt bokföringsmässiga grunder icke tillerkändes skogsägare beträffande den rotstående skogen. Säljaren hade ju sålunda ytterst små möjligheter att utjämna vinstresultaten från skogen med nu gällande och kommande regler beträffande både kontantprincipen och bokföringsmässiga grunder.

En avverkningsrätt syntes motionären under inga förhållanden böra betraktas såsom rättighet för leverans, alltså som ett leveranskontrakt. Avverkningskontraktet saknade ju alla leveranskontraktets kännetecken. Med leveranskontrakt avsåge man ett sådant avtal, där säljaren åtagit sig att vid

viss tidpunkt under avtalade förhållanden leverera viss myckenhet eller viss enhet, dock icke såsom specieköp av direkt märkt vara. Avverkningskontraktet måste fullföljas från köparens sida med likvider m. m., även om han icke utnyttjat detsamma helt eller delvis. I och med att avverkningskontrakt upprättats vore det köparen som skulle taga initiativ.

Godkändes icke rubriceringen av avverkningskontrakt såsom varulager för köpare och säljare — ehuru med fördelningsrätt för säljaren på grund av ovan angivna skäl — så syntes avverkningsrätten böra behandlas såsom ett tredje slag av rättighet, nämligen en nyttjanderätt. I sådant fall skulle köpeskillingen jämföras med arrendeavgift. För säljaren skulle skattskyldighet föreligga i den takt han själv valde, antingen med en jämn fördelning över den period, under vilken köparen ägde rätt nyttja fastigheten för uttag av i avverkningskontraktet angiven kubikmassa, eller i den ordning denna arrendeavgift inflöte eller på en gång vid avtalets ingående. Säljaren skulle behandla avverkningskontraktet på samma sätt som man nu behandlade ett grödköp. Köparen skulle med denna tolkning av avverkningskontraktets karaktär också tillerkännas valrätt att fördela köpeskillingen (lika med arrendeavgiften) på motsvarande sätt.

Utskottet. I föreliggande motion har hemställts, att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t ville utarbета bestämmelser, av vilka tydligt framginge, hur upplåtelse av avverkningsrätter skulle behandlas i beskattningshänseende. Motionären, som framfört åtskilliga synpunkter på spörsmålet, har berört detsamma i avseende å såväl upplåtarens som köparens inkomsttaxering.

Växande skog är att hänföra till fastighet i kommunalskattelagens mening, och vid inkomsttaxering av ägare till sådan fastighet anses den växande skogen icke såsom ett ägarens varulager. Någon ändring härutinnan innebära icke de av 1951 års riksdag antagna bestämmelserna angående beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Å andra sidan hade 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga, vilkas år 1946 avgivna betänkande i ämnet låg till grund för sistberörda lagstiftning, diskuterat ett förslag att växande skog skulle anses såsom fastighetsägarens lager. De sakkunniga hade, särskilt med tanke på de svårigheter för bondeskogsbrukets utöfvare, som tillämpningen av ett sådant system kunde erbjuda, icke velat utsträcka förslaget om jordbrukets beskattning efter bokföringsmässiga grunder till att avse jämväl växande skog. Frågan om en till alla delar genomförd bokföringsmässig intäktsberäkning för skogsbruk är emellertid avsedd att upptagas till övervägande sedan bestämmelserna om taxering av intäkt av jordbruk enligt dylika grunder varit i tillämpning någon tid.

Vad härefter angår behandlingen i beskattningshänseende av upplåtelse av avverkningsrätt, då fråga är om köparens taxering för inkomst, har klarhet nyligen vunnits genom ett utslag av regeringsrätten i anledning av anförda

besvär över ett av riksskattenämnden meddelat förhandsbesked, som begärts av ett träförädlingsbolag. Enligt utslaget skall upplåten avverkningsrätt vid denna köparens inkomsttaxering anses såsom rättighet till leverans av vara och icke såsom vara i lager.

Syftet med motionen kan med hänsyn till det anförda anses tillgodosett. Emellertid har vid behandlingen inom utskottet den frågan ställts, huruvida gällande reglering beträffande upplåten avverkningsrätt vid köparens inkomsttaxering kan anses tillfredsställande. Vid sina överväganden härutinnan har utskottet avsett de fall, då företag inom skogsförädlingsbranschen inköpa avverkningsrätter för att tillgodose sitt behov av råvara. Inom utskottet har uttalats, att dylika företag redan före andra världskriget i stor utsträckning hänförde inköpta avverkningsrätter till varulager samt att den praxis, som efter ovannämnda utslag kunde förväntas bli tillämpad, innebure en omkastning. Ett visst stöd för en sådan uppfattning har utskottet funnit i vissa remissyttranden över den promemoria, som låg till grund för 1945 års lagstiftning om värdering i beskattningshänseende av kontraherade varor. Utskottet har vidare i detta sammanhang fäst särskilt avseende vid ett uttalande av departementschefen i proposition nr 79 till innevarande års riksdag med förslag till förordning om konjunkturskatt för år 1952, däri departementschefen bland annat yttrat, att det först efter den av riksskattenämnden givna förklaringen torde ha blivit allmänt känt att avtal om köp av skog på rot skulle behandlas såsom rättighet till leverans av beställda varor och icke som inneliggande lager. I den mån skogsindustriernas inköp av avverkningsrätter ingå såsom ett nödvändigt led i deras verksamhet och betingas av omsorg att upprätthålla eller utveckla företagens normala rörelse, anser utskottet gränsdragningen mellan vad som i beskattningshänseende skall hänföras till inneliggande lager respektive kontraherade varor utgöra en fråga av stor vikt. Vid det förhållandet att någon författningsbestämmelse rörande denna gränsdragning icke finnes samt att bristen på arbetskraft medfört, att skogsindustrierna alltmer, enligt vad som framhållits inom utskottet, för tillgodoseende av sitt råvarubehov äro hänvisade till inköp av skog på rot anser utskottet att föreliggande spørsmål närmare bör övervägas. Huruvida frågan bör upptagas till behandling för sig eller i samband med spørsmålet om beräkning enligt bokföringsmässiga grunder av intäkt av skogsbruk anser sig utskottet icke kunna uttala sig om. Ett ställningstagande därtill bör enligt utskottets mening ske vid den översyn av kommunalskattelagen, som för närvarande verkställes av 1950 års skattelagsakkunniga.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att motionen I: 294 av herr Magnusson angående behand-

lingen i skattehänseende av upplåtelser av avverkningsrätter icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 18 april 1952.

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON.

Närvarande:

från första kammaren: herrar Sjödahl, Gustaf Elofsson, Velander, Ramberg, Niklasson, Wehtje, Einar Eriksson, Damström, De Geer och Rune Johansson; samt

från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Jonsson i Skedsbygd, Orgård, Persson i Svensköp, Sundström, Sjölin, Olofsson, Gunnarsson, Kärrlander och Christenson i Malmö.
