

Nr 44

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 23 januari 1959.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

2) förordning angående ändrad lydelse av 2 § förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto; samt

3) förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk.

GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås viss omläggning av skogsbeskattningen för att undanröja de hinder som nuvarande skatteregler visat sig innebära mot frivillig medverkan i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering och för överlåtelse av dispositionsrätten till mark som erfordras för vägar, elektriska ledningar, vattenuppdämningar m. m.

Vidare föreslås en reglering av beskattningen av s. k. ståndskogslikvider i samband med laga skifte eller annan jorddelningsförrättning.

De föreslagna reglerna är avsedda att tillämpas fr. o. m. 1959 års taxering.

Förslag

till

lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september
1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 22 § 1 mom. samt 35 § 2 och 4 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 ävensom punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 22 § samma lag¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, att till anvisningarna till 21 § nämnda lag skall fogas en ny punkt, betecknad 9, av nedan angiven lydelse samt att till anvisningarna till 35 § samma lag skall fogas en ny punkt, betecknad 6, med den lydelse nedan sägs.

(Nuvarande lydelse)

22 §.

1 m o m. Från bruttointäkten — — — tillhörande fördelningsledning-
ar.

Har skog — — — tidigare medgi-
vits.

Har växande skog avyttrats i sam-
band med avyttring av marken, må
den skattskyldige efter eget val njuta
avdrag a n t i n g e n med den del av
köpeskillingen eller den eljest erhåll-
na valutan för skogen, som belöper
på det för ägaren gällande ingående
virkesförrådet, eller med ett be-
lopp motsvarande värdet av det för
skogen beräknade minsta produce-
rande skogskapitalet eller med
skogens för ägaren gällande ingångs-
värde.

Hemmavarande barn, — — — till-
höra arbetspersonalen.

Har sambruksförening — — —
nämnda gottgörelse.

(Föreslagen lydelse)

22 §.

1 m o m. Från bruttointäkten — — — tillhörande fördelningsledning-
ar.

Har skog — — — tidigare medgi-
vits.

Har växande skog avyttrats i sam-
band med avyttring av marken, må
den skattskyldige efter eget val njuta
avdrag a n t i n g e n med den del av
köpeskillingen eller den eljest erhåll-
na valutan för skogen, som belöper på
det för ägaren gällande ingående vir-
kesförrådet, eller med ett belopp
motsvarande värdet av det för sko-
gen beräknade minsta producerande
skogskapitalet eller med skogens
för ägaren gällande ingångsvärde.
*Avdrag efter vad nu sagts må åtnju-
tas jämväl då nyttjanderätt eller ser-
vitutsrätt upplåtits till mark för obe-
gränsad tid mot engångsersättning
samt skog avverkats å marken eller
växande skog därå avyttrats i sam-
band med eller med anledning av
upplåtelsen.*

Hemmavarande barn, — — — till-
höra arbetspersonalen.

Har sambruksförening — — —
nämnda gottgörelse.

¹ Senaste lydelse av 22 § 1 mom. se 1958: 576, av 35 § 2 mom. se 1952:377, av 35 § 4 mom. se 1951: 761, av punkt 4 av anvisningarna till 22 § se 1957: 72 samt av punkt 5 av anvisningarna till 22 § se 1951: 438.

(Nuvarande lydelse)

35 §.

2 m o m. Till intäkt — — — tid
(realisationsvinst).

Har egendom, — — — jämförligt
fång.

Såsom skattepliktig — — — un-
dantag, räknas:

a) då fråga är om vinst
genom avyttring av fast-
tighet:

b) då fråga är om vinst
genom avyttring av annan
egendom än fastighet:

Vad ovan — — — å tomträtt.

4 m o m. Vinst, som — — — mot
engångsersättning.

(Föreslagen lydelse)

35 §.

2 m o m. Till intäkt — — — tid
(realisationsvinst).

Har egendom, — — — jämförligt
fång.

Såsom skattepliktig — — — un-
dantag, räknas:

a) då fråga är om vinst
genom avyttring av fast-
tighet:

b) då fråga är om vinst
genom avyttring av annan
egendom än fastighet:

Vad ovan — — — å tomträtt.

*Har jordbruksfastighet eller del
därav avyttrats såsom led i åtgärder
för jordbrukets eller skogsbrukets
yttre rationalisering och har i sam-
band därmed inom två år annan jord-
bruksfastighet eller del därav förvärv-
vats, skall, om den sist förvärvade
egendomen därefter avyttrats, frågan
huruvida denna förvärvats genom så-
dant fång och varit i den skattskyldi-
ges ägo under sådan tid, att vinst vid
avyttringen utgör skattepliktig reali-
sationsvinst, bedömas med hänsyn till
det fång, varigenom den först avyttra-
de egendomen förvärvats. Om allenast
en del av den sist avyttrade egendo-
men kan anses ha ersatt den först
avyttrade, skall vad nu sagts gälla
nämnda del.*

4 m o m. Vinst, som — — — mot
engångsersättning.

*Såsom skattepliktig realisations-
vinst skall ej heller anses vinst, vil-
ken uppkommit genom sådan avytt-
ring av fastighet eller fastighetsdel
som utgör led i åtgärder för jordbru-
kets eller skogsbrukets yttre rationa-
lisering.*

Anvisningar

till 21 §.

*9. Likvid som avses i 14 kap. 8 §
lagen om delning av jord å landet och
som utgår vid laga skifte eller annan
förrättning enligt nämnda lag eller la-*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

gen om fastighetsbildning i stad skall anses såsom likvid för växande skog, som avyttrats i samband med avyttring av marken.

Skall likvid, som i första stycket avses, utgöras i naturaförmåner och överlåter den skattskyldige rätt till förmånerna mot ersättning i penningar eller annat, skall vad i första stycket sägs äga motsvarande tillämpning i fråga om sådan ersättning.

till 22 §.

4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.

Med skogs — — — jämförligt fång.

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats.

till 22 §.

4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.

Med skogs — — — jämförligt fång.

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats. *Har ägare av fastighet vid jorddelningsförrättning blivit ålagd att gälda likvid, som avses i punkt 9 av anvisningarna till 21 §, och har avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett inom två år från det laga-kraftägande beslut om fastställelse å förrättningen föreligger, skall, i den mån den skattskyldige så yrkar, skogens ingångsvärde antagas hava nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag må därvid dock ske högst med beloppet av nämnda likvid.*

(Nuvarande lydelse)

Med ingående — — — av ingångsvärdet.

Vare sig — — — ursprungliga ingångsvärdet.

Är det — — — samma tid.

Om avdrag — — — av skogen.

Om moderbolag — — — övertagande föreningen.

Exempel å — — — ingående virkesförråd:

A. försäljer — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — det ursprungliga.

5. Har växande — — — ovan sägs.

Härvid iakttages — — — valutans belopp.

Såsom värde — — — omloppstid 18.

Exempel:

1) A. inköper — — — 750 kronor.

Samma skogsmark — — — 400 kronor.

2) C. ärver — — — skogens försäljning.

(Föreslagen lydelse)

Med ingående — — — av ingångsvärdet.

Vare sig — — — ursprungliga ingångsvärdet.

Är det — — — samma tid.

Om avdrag — — — av skogen.

Om moderbolag — — — övertagande föreningen.

Exempel å — — — ingående virkesförråd:

A. försäljer — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — det ursprungliga.

5. Har växande — — — ovan sägs.

Härvid iakttages — — — valutans belopp.

Är skattskyldig berättigad att åtnjuta avdrag enligt 22 § 1 mom. tredje stycket i fall då skog avverkats i samband med eller med anledning av upplåtelse för obegränsad tid, skall såsom köpeskillning eller eljest erhållen valuta för skogen anses det belopp, vartill intäkterna genom avverkningsen enligt 21 § skola upptagas, med avdrag av omkostnaderna för avverkningsen och värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats vid denna.

Såsom värde — — — omloppstid 18.

Exempel:

1) A. inköper — — — 750 kronor.

Samma skogsmark — — — 400 kronor.

2) C. ärver — — — skogens försäljning.

till 35 §.

6. För utredning i fråga huruvida jordbruksfastighet eller del därav avyttrats såsom led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering må yttrande infordras från vederbörande lantbruksnämnd. Sådant yttrande må jämväl inhämtas, när fråga uppkommer i vad mån

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

jordbruksfastighet eller del av sådan fastighet skall anses hava förvärvats såsom ersättning för fastighet eller fastighetsdel, vilkens avyttring utgjort led i åtgärder som nyss sagts.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall tillämpas första gången vid 1959 års taxering. Äldre bestämmelser skola fortfarande gälla i fråga om eftertaxering för år 1958 eller tidigare år samt även eljest beträffande intäkt som åtnjutits före år 1958.

Förslag

till

förordning angående ändrad lydelse av 2 § förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto

Härigenom förordnas, att 2 § förordningen den 27 mars 1954 om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

2 §.

2 §.

Beträffande viss — — — egen rörelse.

Beträffande viss — — — egen rörelse.

Har såsom intäkt upptagits likvid, som avses i punkt 9 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen, må uppskov jämväl erhållas för sådan intäkt i dess helhet.

Uppskov må ej åtnjutas för högre belopp än som motsvarar den beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, varifrån intäkten av skogsbruk härrör.

Uppskov må dock ej åtnjutas för högre belopp än som motsvarar den beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, varifrån intäkten av skogsbruk härrör.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall tillämpas första gången vid 1959 års taxering. Äldre bestämmelser skola fortfarande gälla i fråga om eftertaxering för år 1958 eller tidigare år samt även eljest beträffande intäkt som åtnjutits före år 1958.

Förslag
till
**förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt
av skogsbruk**

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Har skattskyldig såsom led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering avyttrat jordbruksfastighet eller del av sådan fastighet, skall den skattskyldige på de villkor och i den omfattning som nedan sägs, i den mån han så yrkar, erhålla uppskov med beskattningen av intäkt, som erhållits genom avyttring av växande skog i samband med avyttringen av marken.

2 §.

Uppskov må endast åtnjutas, om den fasta egendomen avyttrats i samband med förvärv av sådan egendom av jämförlig art. Avtal om förvärvet skall hava träffats inom två år efter avyttringen.

3 §.

Uppskov må åtnjutas för intäkt, som i 1 § sägs, minskad med avdrag enligt 22 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen, dock högst för ett belopp motsvarande det värde, varmed växande skog ingått i värdet av den förvärvade fasta egendomen.

Medgives uppskov, skall det för ägaren gällande ingångsvärdet och det för honom gällande ingående virkesförrådet för skogen på den förvärvade egendomen anses hava nedgått i motsvarande mån.

4 §.

Fråga om uppskov handlägges av prövningsnämnden i det län, där den avyttrade fasta egendomen är belägen.

Ansökan om uppskov ingives eller insändes till prövningsnämndens kansli och skall vara till kansliet inkommen före utgången av året efter det varunder förvärv enligt 2 § skett. Har ansökan gjorts hos annan prövningsnämnd än i första stycket sägs, skola handlingarna omedelbart över-sändas till kansliet hos den prövningsnämnd som har att pröva ansökningen.

5 §.

För utredning i fråga huruvida avyttring av fast egendom utgjort led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering må yttrandet inhämtas av vederbörande lantbruksnämnd.

6 §.

Om handläggning av ansökan om uppskov enligt denna förordning, så ock om fullföljd av talan mot beslut rörande tillämpning av förordningen

skall i tillämpliga delar gälla vad i taxeringsförordningen är stadgat rörande handläggning av besvär över taxeringsnämnds beslut och om fullföljd av talan mot prövningsnämnds beslut rörande taxering.

7 §.

Berör beslut om uppskov åsatt taxering, skall av beslutet betingad ändring i taxeringen vidtagas. Ändringen ankommer på den prövningsnämnd, som har att taga befattning med taxeringen, eller, om besvär rörande taxeringen äro föremål för prövning i högre instans, på denna.

Underrättelse angående beslut om uppskov skall i förekommande fall tillställas den myndighet som har att vidtaga ändringen i taxeringen.

8 §.

Därest i anledning av anförda besvär eller eljest taxeringen för det år, då den fasta egendomen avyttrats, ändras efter det beslut om uppskov meddelats, må besvär med yrkande om därav betingad ändring i uppskovsbeslutet i särskild ordning anföras av den skattskyldige. Besvären skola vara inkomna inom sex månader från den dag då beslutet om ändring i taxeringen meddelades men må ej företagas till avgörande förrän laga kraftägande beslut rörande taxeringen föreligger.

9 §.

Konungen äger utfärda för tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen utkommit från trycket i Svensk författningssamling, men skall icke äga tillämpning i fråga om intäkt av skogsbruk i samband med sådan avyttring av fastighet som verkstälts före år 1958.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 23 januari 1959.

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LINDELL, LINDSTRÖM, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, JOHANSSON, AF GEIJERSTAM.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter vissa frågor om *beskattning för inkomst av jordbruksfastighet och för realisationsvinst* samt anför därvid följande.

I. Inledning

Under senare år har i olika sammanhang aktualiserats skattefrågor i samband med ändringar i fastighetsindelningen och vid vissa nyttjanderättsupplåtelser för obegränsad tid. Fråga har därvid framför allt varit om beskattningen av inkomst av skogsbruk men även i någon mån om realisationsvinstbeskattningen.

Den år 1943 tillkallade Norrlandskommittén anhöll sålunda i skrivelse den 17 juni 1948 bl. a. att sådan ändring måtte vidtagas i gällande skatteförfattningar att skattskyldig, som verkställt byte av skogbärande mark, befrias från att i anledning av bytet åsättas taxering för inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken jämlikt 21 § c) kommunalskattelagen, under förutsättning att markbytet är ägnat att åstadkomma en lämpligare fastighetsbildning.

I skrivelse den 12 april 1951, nr 108, anhöll riksdagen under åberopande av bevillningsutskottets av riksdagen godkända betänkande nr 25 om utredning rörande bl. a. befrielse från skyldigheten att utgiva inkomstskatt vid fastighetsbyten, som är önskvärda ur rationaliserings- eller arronderingssynpunkt.

Genom beslut den 27 maj 1955 överlämnades skrivelserna till *skattelags-sakkunniga*.

Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund hemställde i skrivelse den 25 januari 1954 till Kungl. Maj:t om sådan ändring i skattelagstiftningen, att ersättningar för skog som avverkats och avyttrats till följd av vattenuppdämning eller framdragande av led-

ningar över eller anläggande av väg å skogsmark skulle beskattas såsom intäkt genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken.

Skattelagssakkunniga, som tagit upp de nämnda frågorna till behandling, har den 4 december 1957 avlämnat en promemoria angående beskattning för inkomst av jordbruksfastighet och för realisationsvinst i samband med 1) åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering, 2) vissa lantmäteriförrättningar, 3) nyttjanderättsupplåtelser på obegränsad tid mot engångsersättning. I promemorian framlägges följande författningsförslag, nämligen förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928, nr 370,

förslag till förordning om ändrad lydelse av 2 § förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogs-konto, samt

förslag till förordning om skattefrihet i vissa fall för intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken.

De sakkunnigas författningsförslag torde såsom *Bihang* få fogas vid detta protokoll.

Över skattelagssakkunnigas promemoria har efter remiss *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden, väg- och vattenbyggnadsstyrelsen, vattenfallsstyrelsen, domänstyrelsen, lantbruksstyrelsen, lantmäteristyrelsen, skogsstyrelsen, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Blekinge, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Väster-norrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, Svenska vattenkraftföreningen, Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges lantbruksförbund. Därjämte har Skogsindustriernas samarbetsutskott och Sveriges skogsägareförbund avgivit ett gemensamt yttrande. Sveriges skogsägareföreningars riksförbund instämmer till alla delar i det yttrande som avgivits av Sveriges lantbruksförbund, varjämte Sveriges industriförbund såsom eget yttrande åberopar vad Sveriges skogsägareförbund och Skogsindustriernas samarbetsutskott anfört i sitt gemensamma yttrande.

Skogsstyrelsen har jämte sitt eget yttrande överlämnat yttranden som på skogsstyrelsens begäran avgivits av skogsvårdsstyrelserna i länen.

Innan skattelagssakkunnigas förslag i det följande tages upp till behandling torde få lämnas dels en översikt av gällande författningsbestämmelser på det av förslaget berörda området och dels en redogörelse för de aktuella beskattningsfrågornas tidigare behandling.

II. Gällande bestämmelser

1. Beskattning för realisationsvinst vid avyttring av fastighet

Enligt 35 § kommunalskattelagen skall till skattepliktig intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet räknas vinst å avyttring av fastighet (realisationsvinst) under förutsättning att fråga är om icke yrkesmässig avyttring (yr-

kesmässig avyttring av fastighet hänföres till rörelse), att säljaren förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, samt att fastigheten varit i den skattskyldiges ägo under mindre än tio år (i fråga om strömfall femton år).

Realisationsvinst beskattas i sin helhet endast då avyttrad fastighet innehafts mindre än sju år. I övrigt begränsas skatteplikten till viss del av vinsten efter en fallande skala. Såsom skattepliktig realisationsvinst räknas nämligen vid avyttring av fastighet:

om fastigheten innehafts mindre än 7 år	100 % av vinsten
7 år men mindre än 8 år	75 % » »
8 » » » 9 »	50 % » »
9 » » » 10 »	25 % » »

Beträffande realisationsvinst vid avyttring av strömfall gäller motsvarande reduktion under trettonde, fjortonde och femtonde åren av innehavstiden.

Från skatteplikt är undantagen vinst, som uppkommit genom att egen- dom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Dock föreligger skatteplikt enligt eljest gällande grunder därest det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång ej förelegat.

Såsom avyttring betraktas i fråga om beskattning av realisationsvinst inte blott avyttring i egentlig mening, d. v. s. överlåtelse av äganderätten till fastighet, utan även upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning. Engångsersättning för upplåtelse av ifrågavarande slag är vid tillämpning av bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst att betrakta som köpeskilling. Den avyttring, som skall anses ha skett genom upplåtelsen, skall beräknas ha omfattat så stor del av fastigheten, som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen. Frågan om viss upplåtelse givit upphov till skattepliktig realisationsvinst bedömes i övrigt enligt de regler, som skall tillämpas vid prövning av huruvida överlåtelse medfört sådan vinst. Såsom en följd av att engångsersättning av nämnt slag betraktas som köpeskilling gäller att ersättningen inte räknas såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Beträffande avyttring av fastighet varå finnes växande skog gäller i beskattningshänseende särskilda regler.

Om skattskyldig avyttrat jordbruksfastighet, varå funnits växande skog, skall för bedömande av hans skattskyldighet med anledning av avyttringen i första hand undersökas, om reglerna rörande beskattning för realisationsvinst är tillämpliga. Är så fallet och skall hela realisationsvinsten beskattas, skall icke någon del av vederlaget vid avyttringen beskattas såsom intäkt av skogsbruk. Är omständigheterna vid avyttringen sådana att vinsten

endast delvis är skattepliktig såsom realisationsvinst, kan avyttringen utöver beskattning för sådan vinst föranleda taxering för intäkt av skogsbruk.

Härom gäller följande. Om intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen efter vederbörliga avdrag för omkostnader och värdeminskning av skog överstiger den skattepliktiga delen av realisationsvinsten, skall det överskjutande beloppet beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Vid denna beskattning skall dock iakttagas, att vad som på grund av avyttringen beskattas såsom intäkt av skogsbruk och såsom realisationsvinst sammanlagt icke får upptagas till högre belopp än hela beloppet av den realisationsvinst, som uppkommit vid avyttringen. Är bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst över huvud taget inte tillämpliga å viss avyttring, tillämpas därå reglerna om beskattning av inkomst av skogsbruk i vanlig ordning.

2. Beskattning för inkomst av skogsbruk

Till intäkt av skogsbruk hänföres enligt 21 § kommunalskattelagen vad som kommer ägare av jordbruksfastighet till godo *dels* genom avyttring eller eget tillgodogörande av skogsprodukter från fastigheten, *dels* genom upplåtelse av avverkningsrätt och *dels* genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, i sistnämnda fall dock endast därest icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas såsom inkomst av handelsrörelse eller såsom realisationsvinst.

Under skogsbruk inbegripes skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring av fastighet förbehållit sig å den avyttrade fastigheten. Skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt är däremot att hänföra till rörelse.

Från intäkt av skogsbruk äger den skattskyldige rätt till avdrag för omkostnader av olika slag som sammanhänger med förvärvet av intäkterna. Vidare har den skattskyldige enligt särskilda regler rätt att åtnjuta *avdrag för värdeminskning av skog*. Dessa regler innebär i huvudsak följande.

Den som bedriver skogsbruk äger i princip åtnjuta avdrag för värdet av den skog, som han förvärvat i samband med marken, om ej förr så när fastigheten avyttras. Principiellt avser alltså beskattningen endast skogens tillväxt under innehavet. För beräkning av den skattskyldige tillkommande avdrag för värdeminskning av det vid förvärvet av fastigheten befintliga skogskapitalet har gällande lagstiftning upptagit olika alternativ såväl då fråga är om beskattning av skogsbruk under den skattskyldiges innehav av fastigheten som beträffande sådan beskattning i samband med avyttring av marken. I förra fallet må den skattskyldige åtnjuta avdrag antingen enligt värdeметoden eller enligt virkesförrådsметoden, i senare fallet omfattar hans valrätt också den s. k. schablonметoden. Då beskattning av skogsbruk sker i samband med avyttring av marken, äger en slutavräkning rum av den skattskyldige totalt tillkommande avdrag med beaktande av de avdrag, som han må ha åtnjutit under innehavet. Virkesförrådsметoden har härjämte för detta fall utformats på annat sätt än motsvarande метод för beräkning av värdeminskning av skog under innehavet av fastigheten.

Värdeметоден grundar sig å skogens *ingångsvärde*, därvid avdraget bestämmes till skillnaden mellan detta värde och värdet av den kvarvarande skogen efter verkställt uttag. Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses ha ingått i fastighetens värde vid förvärvet. Såsom fastighetens värde anses vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen. Vid annat förvärv än köp anses såsom fastighetens värde det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats eller skolat beräknas, om stämpelplikt förelegat. Sistnämnda bestämmelse torde innebära, att vid s. k. benefika fång, såsom arv och gåva m. m., ingångsvärdet regelmässigt bestämmes till taxerade skogsvärdet.

Då virkesförrådsметоден tillämpas, utgår man vid avdragsberäkningen från det *ingående virkesförrådet*. Avdragets storlek bestämmes med hänsyn till skillnaden mellan detta förråd och det virkesförråd, som återstår efter verkställt uttag av skog. Med ingående virkesförråd förstås den växande skogens kubikmassa i fast mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades.

Schablonметоден innebär, att den skog, som avyttras i samband med marken, antas vid förvärvet ha haft minst samma värde som det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet.

I fråga om värde- och virkesförrådsметодerna märkes, att skattskyldig, som använt den ena av dessa metoder, är oförhindrad att i fortsättningen såväl under innehavet som vid avyttring av fastigheten tillämpa den andra metoden. Har avdrag åtnjutits enligt värdeметоден, skall därigenom — om virkesförrådsметоден sedermera tillämpas — ingående virkesförrådet anses ha nedgått i samma proportion som ingångsvärdet.

Såsom tidigare angivits kan värdeминskningsavdrag *under tiden för skattskyldigs innehav av fastigheten* beräknas antingen enligt värdeметоден eller enligt virkesförrådsметоден. Beträffande innebörden av avdrag enligt dessa metoder kan följande särskilt framhållas.

Enligt virkesförrådsметоден får avdrag ske med så stor del av ingångsvärdet, som belöper å minskningen av det för den skattskyldige gällande ingående virkesförrådet. Med detta förråd förstås virkesförrådet vid förvärvet av fastigheten, minskat med det virkesförråd, för vilket den skattskyldige må ha åtnjutit avdrag vid tidigare års taxeringar. Avdraget för förrådsminskningen beräknas efter det pris per kubikmeter, som ingångsvärdet motsvarar i förhållande till det ingående förrådet. Oavsett om minskningen omfattar bättre eller sämre sortiment än skogen genomsnittligt innehöll vid förvärvet, bestämmes avdraget efter sagda medelpris. Vid методens tillämpning tages sålunda icke någon hänsyn till värdet å det återstående virkesförrådet.

För båda методernas tillämpning vid skogsbeskattning under innehavet gäller den begränsningen i avdragsrätten, att det sammanlagda avdraget för en och samme ägare icke får överstiga det ursprungliga ingångsvärdet. Avdrag enligt värdeметоден må ej åtnjutas med högre belopp än den för skogen erhållna bruttointäkten, medan — därest virkesförrådsметоден tilläm-

pas — det underskott som uppkommer genom att avdraget överstiger brutto-intäkten utan inskränkning kan utnyttjas. Med tillämpning av värdeметoden beskattas icke blott tillväxten utan även den värdestegring, som skogen undergått efter förvärvet. Å andra sidan möjliggör metoden hänsynstagande till konjunkturförlust ehuru verkningarna därav begränsas till följd av den nyss återgivna bestämmelsen att avdraget aldrig får överstiga bruttointäkten. Jämväl virkesförrådsметoden medför under innehavet beskattning av konjunkturvinst.

Vad angår de avdragsметoder, som är tillämpliga vid *avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken*, må följande särskilt framhållas.

Enligt värdeметoden må avdrag ske för vad som icke genom förut medgivna avdrag blivit amorterat av ingångsvärdet. Härigenom kommer alltså avdrag att erhållas för den del av skogens värde vid förvärvet vilken icke tidigare fått avdragas.

Enligt virkesförrådsметoden erhåller den skattskyldige avdrag för det gällande ingående virkesförrådet beräknat efter det pris per kubikmeter, som den å skogen belöpande delen av vederlaget motsvarar i förhållande till det vid avyttringen förefintliga virkesförrådet. Liksom vid методens tillämpning under innehavet beräknas avdraget oavsett om förrådet vid avyttringen är bättre eller sämre sammansatt än ingående förrådet. Vad som blir föremål för beskattning är sålunda den under innehavet sparade tillväxten, d. v. s. det virkesförråd, som vid avyttringen finnes utöver det gällande ingående virkesförrådet.

Gemensamt för all avdragsberäkning i samband med beskattning av skog i anledning av avyttring av fastighet är, att avdrag ej får ske med högre belopp än den å skogen belöpande delen av den för fastigheten erhållna valutatan. Vid tillämpning av värdeметoden beskattas förutom tillväxten den värdestegring, som skogen undergått under innehavet, men å andra sidan kan vid användning av denna метод hänsyn tagas till konjunkturförlust, i det sådana förlust får avdragas från den valuta, som vid fastighetens avyttring belöper å sparad tillväxt. Om virkesförrådsметoden tillämpas och virkesförrådet vid avyttringen understiger gällande ingående virkesförråd, kan avdrag ej erhållas för skillnaden. Å andra sidan undantages med tillämpning av sistnämnda метод skogens värdestegring från beskattning vid avyttring av fastighet. Avdraget beräknas ju inte i de priser som gällde vid fastighetsförvärvet utan i det pris som erhållits vid avyttringen. Har avdrag för värdeминskning av skog inte åtnjutits under innehavstiden, avdrages vid avyttringen — om virkesförrådet inte ökat — hela det därvid erhållna vederlaget. Någon nettoinkomst att beskatta erhålles inte. Men vid sådan avyttring är det — såsom framgår av det nyss anförda — icke möjligt att beakta konjunkturförlust i form av värdeминskning av det ingående virkesförrådet.

Såsom tidigare angivits hänföres inkomst av skogsbruk till förvärvskällan inkomst av jordbruksfastighet. Frågan om *rätt beskattningsår* vid beskatt-

ning av inkomst av skogsbruk är sålunda att bedöma med hänsyn till de principer som gäller för beräkning av inkomst i nyssnämnda förvärvskälla. I detta hänseende tillämpas i regel den s. k. kontantprincipen. Detta innebär, att intäkter och utgifter regelmässigt skall redovisas för det beskattningsår, under vilket de uppburits resp. blivit bestridda. Här bortses från de avvikelser från nämnda princip, som följer av att inkomst av jordbruksfastighet i vissa fall kan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen anföres ett exempel, som utvisar huru kontantprincipen blir tillämplig å skogsbrukets område. Om — sägs i anvisningarna — någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. I sådant fall skall avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

Då fråga är om intäkt av skogsbruk i samband med avyttring av fastighet göres emellertid avsteg från kontantprincipen. Sådan intäkt tages i sin helhet till beskattning på en gång så snart någon del av köpeskillingen för fastigheten erlagts.

Under senare år har härjämte tillkommit vissa bestämmelser i syfte att lindra det av statsbeskattningens progressivitet beroende skattetrycket vid beskattning av inkomst av skogsbruk. Särskilt i det mindre skogsbruket äger ofta uttag av skog ej rum årligen utan skogen sparas varefter ett större uttag göres på en gång. Härigenom samlas på ett år en inkomst, avseende skogens avkastning under flera år, vilken inkomst på grund av statsskattens progressivitet beskattas avsevärt hårdare än om inkomsten influtit successivt.

Bestämmelser i nyssnämnda syfte har meddelats dels genom förordningen den 30 november 1951 (nr 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, dels ock genom förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto. Förordningarna äger tillämpning allenast å skattskyldiga, vilka är underkastade en progressiv statsbeskattning, d. v. s. fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser.

Vad angår förordningen om ackumulerad inkomst är denna för skogsbrukets del i huvudsak tillämplig endast i fråga om intäkt av skogsbruk som åtnjutits genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, intäkt som uppkommit vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt mot engångsersättning samt intäkt som uppkommit genom att fastighet tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller ock avyttrats genom tvångsförsäljning. Med *ackumulerad* inkomst förstås inkomst, som hänför sig till minst två beskattningsår. Under i förordningen angivna förutsättningar skall statlig inkomstskatt å sådan inkomst beräknas, som om inkomsten upptagits till beskattning med lika delar un-

der taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren, att inkomsten därigenom blir fördelad på det antal år, till vilka den hänförs sig. Ackumulerad inkomst må ej fördelas på mera än tio år och i brist på utredning om det antal år, till vilka inkomsten hänförs sig, skall skatteberäkningen i allmänhet ske, som om inkomsten hänfört sig till tre år. En förutsättning för skattelindring är vidare, att den ackumulerade inkomsten, efter avdrag för avdragsgilla utgifter, uppgår till minst 4 000 kronor och tillika utgör minst en tredjedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst för det taxeringsår, då den ackumulerade inkomsten tagas till beskattning.

Ackumulerad inkomst blir på vanligt sätt föremål för taxering. Efter det taxering ägt rum må framställning om särskild skatteberäkning för sådan inkomst göras hos prövningsnämnden i länet. Dylik framställning skall regelmässigt vara inkommen till länsstyrelsen före taxeringsårets utgång.

Förordningen om skogskonto ger skattskyldiga av ifrågavarande kategori möjlighet att genom insättning av medel i bank å särskilt konto — *skogskonto* — i viss omfattning komma i åtnjutande av uppskov med taxering för inkomst som åtnjutes av skogsbruk. Uppskovet må avse visst högsta belopp av uppbyggnaden köpeskilling för upplåtelse av avverkningsrätt eller för avyttrade skogsprodukter eller av saluvärdet av virke, som uttagits för förädling i egen rörelse. Insatt belopp må när som helst återfås efter verkställd uppsägning; efter tio år skall medlen återbetalas av banken. Belopp, för vilket uppskov erhållits, skall upptagas såsom bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, då uttag från skogskonto sker. Samma verkan som uttag medför bl. a. överlåtelse av fastighet, som utgör den väsentliga delen av förvärvskälla, för vilken insättning å skogskonto verkställdes. Ifrågavarande bestämmelsers syfte är alltså att bereda skattskyldig lindring i beskattningen *under* innehavet av den fastighet, varå skogsbruk bedrivs.

3. Bestämmelserna om den statliga rationaliseringsverksamheten på jordbrukets område

Gällande bestämmelser om den statliga rationaliseringsverksamheten på jordbrukets område återfinnes i kungörelsen den 11 juni 1948 (nr 342) angående statligt stöd till jordbrukets yttre och inre rationalisering m. m. Föreskrifter av i viss mån liknande innebörd har meddelats i kungörelsen den 11 juni 1948 (nr 366) angående den statliga jordbruksegnahemsverksamheten.

Enligt 4 § kungörelsen den 11 juni 1948, nr 342, förstås med *yttre rationalisering* fastighetsregleringsåtgärder, som avser att skapa ökade möjligheter till rationell jordbruksdrift genom förändring av brukningsenhets storlek eller förbättring av dess ägosammansättning eller genom förbättring i övrigt av ägoanordningen.

Den statliga verksamhet för jordbrukets yttre rationalisering, som bedrivs centralt av lantbruksstyrelsen och lokalt av lantbruksnämnderna i de olika länen, skall enligt 6 § berörda kungörelse ha till uppgift att, där dylik rationalisering erfordras för att skapa tillfredsställande försörjningsmöjligheter, underlätta bildandet av till storlek och ägoanordning ändamålsenliga brukningsenheter genom sammanslagning eller komplettering med jordbruksjord eller skogsmark. Verksamheten skall även i övrigt främja yttre rationalisering av brukningsenheter, som icke är lämpade för sitt ändamål.

För att tillgodose det angivna syftet skall lantbruksstyrelsen och lantbruksnämnderna verka för att bärkraftiga brukningsenheter bildas. Med bärkraftig brukningsenhet förstås sådan brukningsenhet innehållande jordbruk, där brukaren kan beräknas ha möjlighet att erhålla en tillfredsställande försörjning genom arbete å brukningsenheten. Dylik brukningsenhet är att skilja från stödjordbruket, varmed avses brukningsenhet, vilken är avsedd att bereda brukaren allenast ett mindre bidrag till hans försörjning vid sidan av annat förvärvsarbete. Verksamheten bör även syfta till en förbättrad ägoanordning å brukningsenheter, som icke är större än att de huvudsakligen kan skötas av brukaren och hans familj utan anlitan av främmande arbetskraft.

Om särskilda omständigheter därtill föranleder må rationaliseringsverksamheten omfatta jämväl åtgärder, som är inriktade på att nybilda eller förbättra större brukningsenheter än sådana som förut angivits.

För dessa ändamål skall lantbruksnämnd enligt 7 § kungörelsen bl. a. taga initiativ till och biträda vid planläggningen av yttre rationaliseringsåtgärder samt verka för genomförandet av dylika åtgärder genom råd och upplysningar. Lantbruksnämnd må också för rationaliseringsändamål inköpa mark, inlösa mark enligt vad som stadgas i jordförvärvslagen, väcka fråga om expropriation för stärkande av ofullständiga jordbruk samt överlåta av nämnden förvärvad mark.

Till förut angivna åtgärder lämnas statligt stöd i form av lånegaranti och statsbidrag.

Enligt kungörelsen om den statliga *jordbruksegnahemsverksamheten* avser denna verksamhet, som bedrivs av lantbruksnämnderna under lantbruksstyrelsens ledning och tillsyn, att underlätta för mindre bemedlade och obemedlade att bl. a. förvärva jordbruk.

För att tillgodose mindre bemedlade eller obemedlade personers efterfrågan på jordbruk skall lantbruksnämnderna handha erforderlig jordförmedling. Kan denna efterfrågan icke tillgodoses genom jordförmedling, skall nämnderna för sagda ändamål även anskaffa jord genom köp. Statlig garanti må beviljas för lån, avsett att användas för förvärv av jordbruk.

Den statliga jordförmedlingen och jordanskaffningen skall i främsta rummet inriktas på att underlätta förvärv av bärkraftiga jordbruk och stöd-jordbruk.

Köp av jord, som verkställes av lantbruksnämnd, bör enligt kungörelsen i regel avse bebyggda brukningsenheter. I undantagsfall må dock jord, som anskaffats av lantbruksnämnd, genom nämndens försorg bebyggas och i övrigt iordningställas.

Vid försäljning av sådant jordbruk, som av lantbruksnämnd anskaffats, skall nämnden bestämma köpeskillingen med hänsyn till värdet vid tiden för försäljningen. Där så prövas lämpligt, må dock köpeskillingen bestämmas till högre belopp än nu angivits. Köparen äger i sådant fall erhålla avskrivningsslån till belopp, motsvarande skillnaden mellan köpeskillingen och det uppskattade värdet å fastigheten.

III. De aktuella beskattningsfrågornas tidigare behandling

1. Norrlandskommitténs framställning

I skrivelse den 17 juni 1948 till Kungl. Maj:t framhöll Norrlandskommittén angelägenheten av att arronderingsförhållandena i Norrland förbättrades. Gällande beskattningsregler hade emellertid i vissa fall sådan effekt, att åtgärder för förbättring av arronderingsförhållandena försvårades. Rörande dessa svårigheter och möjligheterna att undanröja dem anförde kommittén följande.

Den enligt gällande bestämmelser inträdande beskattningseffekten vid byte av skogbärande markområden synes icke stå i god överensstämmelse med skogsbeskattningens grundläggande princip. Enligt denna skall skogsägaren erlägga inkomstskatt för skogens tillväxt först då den av honom uttages eller avyttras. I den mån växande skog bytes mot annan sådan skog och den sparade tillväxten således utbytes mot en tillgång, vilken i likhet med den ursprungligen ägda skogen icke av skogsägaren kan omsättas i penningar med mindre än att dessa skola upptagas såsom intäkt, skulle det bäst stå i överensstämmelse med grundprincipen för skogsbeskattningens ordnande att uppskjuta beskattningen till dess den växande skogen avyttras mot vederlag i penningar eller eljest av annat slag än växande skog. Desto större anledning till en sådan ändring i skattelagstiftningen synes föreligga som den nya skogsvårdslagen i åtskilliga fall avsevärt uppskjuter möjligheterna att uttaga ett virkesförråd av viss beskaffenhet.

Det skulle ligga nära till hands att tänka sig, att det här angivna syftet kunde nås genom ett generellt stadgande, att vederlag, som vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken utgår i form av annan växande skog, icke skulle hänföras till intäkt av jordbruksfastighet. Ett sådant generellt stadgande skulle med nödvändighet behöva kompletteras med en föreskrift, att såsom ingångsvärde å skog, som erhållits såsom dylikt vederlag, för den nye ägaren skulle gälla ingångsvärdet på den skog han avyttrat. Eljest skulle man kunna byta till sig högre ingångsvärden och på detta sätt undgå beskattning vid kommande avverkningar eller på annat sätt missbruka det åsyftade stadgandet. Emellertid skulle en föreskrift om tillämpning av det ursprungliga ingångsvärdet på den avyttrade skogen

kunna medföra stora svårigheter i sådana fall, då byteskontrahenterna vid framtida taxeringar yrkar avdrag enligt förrådsmetoden. Härvid kan kontrahenterna antingen — i överensstämmelse med vad som ifrågasatts beträffande ingångsvärdet — behålla sina ursprungliga ingående virkesförråd, med de av kontantinsatsen föranledda modifikationerna, eller också övertaga varandras ingående virkesförråd.

På grund av det nu sagda kan det icke alltid ifrågakomma att, efter byte av skog, låta såsom ingångsvärde vid kommande taxeringar gälla ingångsvärdet på den tidigare ägda skog, som avyttrats genom bytet. Men därmed blir det också, med hänsyn till vad förut anförts, över huvud taget uteslutet att undanröja den icke önskvärda beskattningseffekten vid byte av skogbärande fastigheter genom en generell ändring av de beskattningsbestämmelser som för närvarande är gällande. I stället torde man få inskränka sig till att införa en bestämmelse om att befrielse från skatt för växande skog i samband med fastighetsbyte skall kunna särskilt beviljas från fall till fall. Såsom förutsättning för befrielse bör gälla, att bytet är så önskvärt ur allmän synpunkt, att detta allmänna intresse bör tillgodoses även om kontrahenterna eller den ene av dem kunde komma i gynnsammare läge i beskattningshänseende därigenom att han enligt gällande bestämmelser vid kommande taxeringar skulle få tillämpa de vid bytet åsatta värdena såsom skogens ingångsvärden samt de förråd, dessa värden representerar, såsom ingående virkesförråd. Syftet med skattebefrielse bör emellertid i princip vara att undanröja den belastning skatten utgör i samband med byte av skog men icke att sätta skogsägarna i bättre ställning i beskattningshänseende än om byte icke ägt rum. Anses konsekvenserna i beskattningshänseende vara sådana att skattebefrielse ej bör beviljas, trots att det ur allmän synpunkt är önskvärt att bytet kommer till stånd, bör det kunna vara möjligt att förmå kontrahenterna att dela upp den avsedda transaktionen på två bytesavtal eller ett bytes- och ett köpeavtal, av vilka avtal det ena gynnas genom skattebefrielse men icke det andra.

Beslutanderätten i fråga om befrielse från skatt i här avsedda fall bör ankomma på beskattningsmyndigheterna, men den sakliga prövningen, om ett markbyte är ägnat att åstadkomma en lämpligare fastighetsbildning och därför bör gynnas genom skattebefrielse, torde böra ankomma på lantbruksnämnderna. Sådan nämnd bör, på begäran av skattskyldig, kunna hos beskattningsmyndigheten tillstyrka att skattebefrielse beviljas i här avsett fall. Det torde emellertid böra medgivnas beskattningsmyndigheten att, om den finner skäl härtill, inhämta lantbruksstyrelsens utlåtande i frågan. Här avsedd form för handläggning av frågor om skattebefrielse vid byte av skog kan anses ha en viss motsvarighet i de bestämmelser, som enligt 1947 års lag om investeringsfonder gäller i fråga om tillsyn över sådana fonder och medgivande av rätt att taga i anspråk sådan fond (beslutanderätten i dylika frågor har delegerats åt arbetsmarknadsstyrelsen).

Norrlandskommitténs förslag erhöll vid *remissbehandlingen* ett i huvudsak gynnsamt mottagande. Sålunda tillstyrkte flertalet hörda myndigheter

i princip en författningsändring i förevarande syfte. I vissa av remissyttrandena underströks emellertid att skattebefrielsen för inkomst av skogsbruk icke borde avse den del av vederlaget, som utgjordes av annat än växande skog. Detta framhölls bl. a. av *kammarrätten*, vars ställningstagande synes ha påverkats av den omständigheten, att inkomst av skogsbruk i samband med fastighetsförsäljning kommit att i stor utsträckning lämnas obeskattad. Kammarrätten hänvisade därvid till en undersökning, som i sådant hänseende framlagts av kommunalskatteberedningen i dess betänkande del II om inkomstbeskattning av skogsbruk (SOU 1942: 35). Förslaget avstyrktes däremot av *länsstyrelsen i Västerbottens län*, som ansåg att den ifrågasatta skattebefrielsen vore en principiellt betänklig utväg. Enligt länsstyrelsens mening medförde ett ägoutbyte, som omfattade växande skog, icke skatteplikt utom i fråga om mellangift i form av penningar eller eventuellt annan tillgång, varför mottagaren borde beskattas. Detta överensstämde enligt länsstyrelsen med dittills tillämpad praxis, men skulle denna praxis anses strida mot gällande bestämmelser borde en ändring ske som gav stöd åt praxis.

2. 1951 års riksdag

På förslag av bevillningsutskottet i dess betänkande nr 25 i anledning av motionerna I: 212 och II: 366 om befrielse bl. a. från skyldighet att utgiva inkomstskatt i vissa fall hemställde 1951 års riksdag att Kungl. Maj:t ville, med beaktande av vad utskottet i betänkandet anförde, låta verkställa utredning rörande däri berörda spörsmål samt för riksdagen framlägga de förslag, som kunde av utredningen föranledas.

I motionerna hade hemställts om utredning och förslag till bl. a. sådan ändring i gällande bestämmelser, att befrielse från skyldighet att utgöra inkomstskatt skulle kunna medges, då fråga är om byte av fastigheter i arronderings- eller rationaliseringssyfte. Till stöd för sitt yrkande hänvisade motionärerna till den långtgående ägosplittring, som alltjämt förefanns i olika delar av landet icke minst i Norrland, vilket försvårade ett tillfredsställande brukande av fastigheterna. Genom 1926 års jorddelningslagstiftning hade möjligheterna att ernå bättre arronderingsförhållanden väsentligt underlättats. Gällande regler för beskattning av intäkt av skogsbruk verkade emellertid i helt motsatt riktning. Enligt motionärernas mening borde inkomstbeskattningen av skogsbruk så ändras att ett generellt stadgande infördes av innebörd att vid byte av fastigheter med växande skog i arronderings- eller rationaliseringssyfte beskattningen beträffande den växande skogen uppskjuts, tills denna avyttras mot vederlag i penningar eller annat än växande skog. En sådan lösning, vilken ifrågasatts av Norrlandskommittén, syntes motionärerna även väl överensstämma med kommunalskattelagens bestämmelse om att egendom, som vid bodelning eller på grund av giftorätt tillfallit make eller som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva, inte är att hänföra till skattepliktig inkomst.

Bevillningsutskottets i anledning av motionerna avgivna betänkande var i hithörande delar av följande innehåll.

Frågan om byte av fastighet och fastighetsdelar i syfte att åstadkomma en lämpligare ägoanordning hade under de senare åren fått ökad aktualitet såsom ett led i den pågående rationaliseringen inom jordbruket. Utskottet erinrade därvid om att statsmakterna genom beslut år 1947 uppdragit riktlinjer för den framtida jordbrukspolitiken, innefattande bl. a. åtgärder för den s. k. yttre rationaliseringen å jordbrukets område. Utöver den statliga rationaliseringsverksamhet, som anförtrots lantbruksnämnderna under lantbruksstyrelsens ledning, hade vid utformningen av jordbrukspolitiken förutsatts, att frivilliga åtgärder såsom omskiften, ägoutbyten och liknande åtgärder inom fastighetslagstiftningens ram skulle komma att vidtagas för att lösa arronderingsproblemen.

Sett mot bakgrunden av dessa strävanden på jordbruksrationaliseringens område framstod det enligt utskottets uppfattning såsom angeläget, att beskattningsreglerna icke försvårade ur rationaliserings- eller arronderingssynpunkt önskvärda fastighetsbyten. Då gällande regler om inkomstbeskattning av skog i samband med avyttring av mark syntes vara ägnade att motverka fastighetsägarnas intresse av att verkställa byte av fastigheter för åstadkommande av bättre arrondering, ansåg sig utskottet böra förordade att denna fråga gjordes till föremål för utredning. Vid utredningen borde de erfarenheter, som hittills vunnits inom lantbruksnämnderna i fråga om fastighetsbyten såsom ett led i jordbrukets yttre rationalisering, utnyttjas. Utskottet var emellertid för sin del icke berett att taga ståndpunkt till frågan efter vilken linje en lösning av ifrågavarande spörsmål borde sökas. Med hänsyn härtill borde enligt utskottets mening den förordade utredningen vara i detta hänseende förutsättningslös.

3. Skrivelse från Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund

I en den 25 januari 1954 dagtecknad till Kungl. Maj:t ställd skrivelse har Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund anfört bl. a. följande.

I samband med framdragande av kraftledningar över skogsmark, anläggande av väg å annans mark samt vid vattenuppdämning enligt vattenlagen har alltid svårigheter förelegat att uppnå en skälig och rättvis ersättning till vederbörande markägare för det intrång och de förluster, som de därigenom förorsakats. I allmänhet träffas numera uppgörelser avseende skogsfastighet eller delar därav på något av följande sätt:

1. Frivillig försäljning.
2. Expropriation.
3. Upplåtelse av nyttjanderätt.

Oftast tillämpas upplåtelse av nyttjanderätt, varvid beträffande skogsmark vederbörande skogsägare i allmänhet förbehåller sig rätten att själv avverka och försälja den skog som finns å området.

Genom vattenuppdämning av och anläggande av väg å skogsmark omöjliggöres skogsproduktion helt å ifrågavarande markområden. När elektriska

ledningar framdragas över skogsmark upphugges i allmänhet en skogsgata, som senare får växa igen till viss höjd. Även om icke skogsproduktionen helt omöjliggöres i sistnämnda fall kan det ekonomiska tillgodogörandet av den stympade produktionen inte ske efter samma grunder som för det egentliga skogsbruket. Berörda åtgärder — åtminstone vattenuppdämning av och anläggande av väg å skogsmark — kunna därför utan vidare sägas ha exakt samma omedelbara effekt för skogsägaren ur skogsproduktions-synpunkt som om han avhände sig äganderätten till såväl marken som den därå växande skogen i ett sammanhang i stället för att han — som nu i allmänhet sker — själv avverkar och försäljer skogen från områdena, som i allmänhet måste kalavverkas, och upplåter nyttjanderätten. Beträffande de områden, som beröras av framdragande av elektriska ledningar, kan samma betraktelsesätt användas eftersom den obetydliga skogsproduktion, som så småningom möjligen kan komma i gång, lämnar en ringa behållning först efter mycket lång tid och oftast först efter det att fastigheten övergått i annans ägo. Även i dessa fall skulle skogsägarna således komma i samma läge ur skogsproduktions-synpunkt om de avyttrade berörda markområden med den därå växande skogen i ett sammanhang i stället för att som nu vanligtvis sker själva avverka och försälja skogen och upplåta nyttjanderätten till markområdena i fråga.

Gemensamt för samtliga nämnda fall av intrång å skogsmark är att de in-verkar menligt på skogsproduktionen jämväl å närliggande områden; så-lunda kunna stormskador uppstå, varjämte viss för tidig avverkning och försvårad avverkning för närliggande marker med flera olägenheter kunna förekomma. En särskilt allvarlig och på sitt sätt särpräglad olägenhet i ovannämnda intrång i skogsmark är att fastigheterna blir stympade, så att de icke längre utgör lika fullgoda brukningsenheter som före upplåtelsen.

Ersättning för upplåtelse av mark i samband med vattenuppdämning enligt vattenlagen, framdragande av kraftledningar och anläggande av väg å annans mark är delvis av skattepliktig natur samt delvis skattefri. Om ersättningen utgår i form av årlig eller eljest periodisk avgift för upplåtelse av marken, utgör sådan ersättning alltid skattepliktig intäkt. Då ersättning utgår i form av engångsersättning är denna skattepliktig, om marken upplåtits för begränsad tid, men skattefri, om upplåtelsen avser obegränsad tid. Ersättning för skada å egendom kan vara av såväl skattepliktig som skattefri natur. Till skattepliktig intäkt hänföres emellertid all ersättning för skog, som avverkas å här ifrågavarande markområden, vilken form ersättningen än har. — — —

Från den erhållna bruttoersättningen äger vederbörande skogsägare — förutom för kostnader — i princip rätt till avdrag för värdeminskning av skog. En skillnad i beskattningsbördan mellan olika skattskyldiga skogsägare framkommer dock i detta avseende vid beräkningen av avdraget för värdeminskning av skog. Det högsta avdraget erhålles i regel, därest avdraget kan få beräknas enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, vilken punkt avser avdrag, då växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken. Någon avyttring av marken förekommer emellertid endast i undantagsfall i samband med vattenuppdämning och framdragande av kraftledningar, vägar m. m. Skulle sådan avyttring av marken ske, vilket förutsätter särskilda avstyckningar för de berörda områdena, skulle omfattande arbetsuppgifter påläggas lantmåteri-organisationen och för t. ex. Kungl. Vattenfallsstyrelsen skulle omöjliggöras att inom rimlig tid genomföra planerade regleringsföretag. Formen med frivillig upplåtelse av nyttjanderätten och ombesörjande av avverkning och

skogsförsäljning av vederbörande skogsägare är sålunda den i praktiken enda regelmässigt användbara. Av de ovan anförda skälen kommer emellertid en skogsägare, som beröres av nu ifrågavarande ianspråktagande av mark att i skatteavseende behandlas mindre gynnsamt än om marken i stället avyttrats.

Det är vidare att märka vid bedömandet av principerna för beskattningsregler i här ifrågavarande avseende att det är med expropriation av området som alternativ som vederbörande skogsägare åsamkas olägenheterna av nuvarande skattelagstiftning vid dessa upplåtelse. Det förefaller oriktigt och orättvist att skogsägare som avhänts avkastningen för all framtid av skog genom här ifrågavarande upplåtelseform skall försättas i sämre läge än den, som avhant sig avkastningen genom skogsrådets expropriation.

Större rättvisa kan visserligen åvägabringas därigenom att möjligheter skapas för att inlösen av här ifrågavarande markområden alltid kan påkallas. Ett dylikt förfaringssätt medför emellertid som ovan antytts en mängd praktiska svårigheter, som skulle komma att i hög grad fördröja och fördyra lösandet av frågorna i samband med ianspråktagande av mark. De nackdelar som ett inlösande medför för dem, som i praktiken arbetar med hithörande frågor, kan säkerligen närmare exemplifieras av t. ex. Kungl. Vattenfallsstyrelsen.

Det lämpligaste och principiellt riktiga torde vara att beskattningsreglerna ändras, så att alla ersättningar för skog som avverkas till följd av förenämnda åtgärder skall beskattas såsom intäkt genom avyttrande av växande skog i samband med avyttring av marken.

På grund av det anförda hemställde förbunden, att Kungl. Maj:t måtte föranstalta om sådan ändring i skattelagstiftningen, att ersättning för skog, som avverkats och avyttrats till följd av vattenuppdämning och framdragande av ledningar över och anläggande av väg å skogsmark, skall beskattas såsom intäkt genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken.

Över riksförbundens framställning avgavs, efter remiss, yttranden av ett flertal myndigheter samt Svenska vattenkraftföreningen. Därvid tillstyrktes i princip lagstiftningsåtgärder i den riktning, som angivits i framställningen, i nästan samtliga remissyttranden. En av de hörda myndigheterna — länsstyrelsen i Västerbottens län — ifrågasatte härjämte, att det med hänsyn till praktiska taxeringssynpunkter borde alternativt övervägas huruvida det icke vore lämpligt att införa befrielse från skatt för här ifrågavarande skogsintäkter.

4. Inom finansdepartementet under år 1954 verkställd utredning

Med anledning av riksförbundens nyssnämnda framställning uppdrogs under hand åt kammarrättsrådet N. G. Lindquist att verkställa utredning av frågan om beskattning av skogsintäkter i sist angivna fall. Den 14 oktober 1954 framlade Lindquist i en av honom upprättad promemoria (stencilerad) förslag till ändrade bestämmelser för beskattning av intäkt av skogsbruk i vissa fall.

I promemorian anförde utredningsmannen att den uppfattningen syntes vara förhärskande, att en markägare, som upplåter nyttjanderätt till mark för ifrågavarande ändamål, vid av upplåtelsen föranledd försäljning av skog i beskattningshänseende borde behandlas på samma sätt som om han försålt skogen i samband med marken. Utredningsmannen ansåg det därför kunna övervägas att bestämmelser av angiven innebörd meddelades. Härför talade det förhållandet, att en upplåtelse av nyttjanderätt för sådana ändamål, om vilka här var fråga, merendels innebar en så stark begränsning av dispositionsrätten, att äganderätten till det upplåtna området i många fall saknade egentlig mening för upplåtaren. Då den ifrågasatta undantagsbestämmelsen tillika endast borde avse intäkt av skog, som avverkats direkt såsom följd av upplåtelsen, syntes de eventuella mindre förmåner, som markägaren kunde vinna av den upplåtna marken, icke böra inge starkare betänkligheter mot en specialregel för beskattning av skogsintäkter i nu avsedda fall.

Enligt utredningsmannens uppfattning syntes emellertid en lagstiftning av nyss angiven innebörd — såsom även framhållits i flera remissyttrandena över förbundens framställning — vara ägnad att avsevärt komplicera taxeringsarbetet. Även om liknande svårigheter för närvarande förekom, då del av fastighet överlättes med äganderätt, kunde en utsträckning av ifrågavarande bestämmelser till att omfatta jämväl nyttjanderättsupplåtelser komma att föranleda tidsödande beräkningar av inkomst av skogsbruk i sådan omfattning, att arbetet därmed blev betungande för taxeringsmyndigheterna.

Med hänsyn till det anförda fann utredningsmannen främst av praktiska skäl att man — såsom ifrågasatts av länsstyrelsen i Västerbottens län — i stället borde söka lösningen av ifrågavarande spörsmål genom att stadga frihet från skatt i förevarande fall. Ur fiskalisk synpunkt syntes det i huvudsak vara likgiltigt om den ena eller den andra utvägen valdes. Därest problemet löstes efter sist angiven linje, borde skattefriheten omfatta all intäkt av skog, som åtnjöts av markägaren i direkt samband med att marken togs i anspråk för vattenuppdämning m. m., och sålunda även de fall, då marken överlättes med äganderätt eller då intäkten var att hänföra till inkomst av annan fastighet.

En specialregel syntes enligt utredningsmannen kunna utformas efter följande principer.

1. Intäkt, som markägare åtnjöt genom avverkning eller annat tillgodogörande av skog till följd av att mark tagits i anspråk för vattenuppdämning, framdragande av ledning, anläggande av väg eller annat liknande ändamål, skall icke räknas till skattepliktig inkomst, oavsett om marken överlättes med äganderätt eller upplåtes med nyttjanderätt eller servitutsrätt. Härför förutsattes, att marken tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats eller upplåtits under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning eller tvångsupplåtelse, som nyss sagts, måste anses vara för handen.

2. Därest skattebefrielse i nu avsedda fall medges, bör det ej ifrågakomma att bevilja värdeminskningsavdrag på grund av avyttringen eller upplåtelsen. Skulle markägare — efter det avverkning skattefritt ägt rum — kunna bedriva skogsbruk på det upplåtna området, bör han ej heller få njuta värdeminskningsavdrag från därvid uppkommen intäkt av skogsbruk.

3. Har markägare, som med nyttjanderätt eller servitutsrätt upplåtit markområde, kommit i åtnjutande av skattefrihet för i samband med upplåtelsen tillgodogjord skog, skall ingående virkesförrådet å eller ingångsvärdet för denna mark ej medräknas vid beräkning av värdeminskningsavdrag vid avverkning å övrig skogsmark eller vid fastighetsförsäljning. Förefintliga uppgifter rörande skogens ingångsvärde och virkesförråd synes möjliggöra sådana anteckningar i den hos länsstyrelserna förda skogsloggaren, att de framtida värdeminskningsavdrag å skog, som medges den ägare som vidkänts intrånget, endast kommer att avse den ursprungliga skogsmarken minskad med den ianspråktagna.

Sammanfattningsvis anfördes i promemorian, att ettdera av de båda ovan angivna alternativen kunde övervägas därest tillräckliga skäl ansågs föreligga att göra ändring i ifrågavarande beskattningsregler. Utredningsmannen tog alltså ej ståndpunkt till frågan om en lagändring borde ske eller till utformningen av en sådan ändring, men vid promemorian hade fogats utkast till lagtext enligt alternativet med uttrycklig skattebefrielse.

Över promemorian avgavs, efter remiss, yttranden av ett flertal myndigheter och sammanslutningar, bland de senare förutnämnda båda riksförbund.

Remissyttrandena ger vid handen, att man icke i något fall velat ifrågasätta behovet av att gällande regler om beskattning av inkomst av skogsbruk blir föremål för översyn såvitt angår sådan inkomst som åtnjutits i samband med upplåtelse av mark för här angivna ändamål. I fråga om det sätt, varpå reglerna i förevarande hänseende bör utformas, går dock åsikterna isär, även om flertalet remissvar utvisar en positiv inställning till alternativet med uttrycklig skattebefrielse. Såväl i sistnämnda svar som i de yttranden, i vilka man förordar det andra av de båda alternativen eller synes vilja jämställa detta med skattefrihetsalternativet, har emellertid framhållits behovet av en närmare reglering av åtskilliga frågor utöver dem som utredningsmannen berört i promemorian. De remissyttranden, i vilka den föreliggande utredningen ansetts icke möjliggöra ett mera definitivt ställningstagande till de framlagda alternativen, härrör huvudsakligen från myndigheter inom skatteväsendet.

Av de särskilda spörsmål, som framförts i remissvaren, skall här ett par frågor som är av mera allmän räckvidd nämnas.

1. Enligt promemorian skulle under föreslagen skattefrihet inrymmas intäkter av skogsbruk av alla förekommande slag. Skattefriheten skulle alltså komma att oinskränkt gälla även i sådana fall, då en markägare själv

avverkar och avyttrar skog härrörande från det ianspråktagna området eller därifrån tillgodogör sig virke för eget bruk. I ett flertal yttranden har ägnats uppmärksamhet åt de speciella taxeringspörsmål, som därigenom skulle uppkomma. Sålunda har framhållits, att å åtnjuten intäkt belöpande avverknings- och andra kostnader icke bör vara avdragsgilla vid taxeringen, därest intäkten i sin helhet hänföres till icke skattepliktig inkomst. Härjämte har beaktats sådana fall, då markägaren utför eller deltagar i det med avverkningen förenade arbetet. Värdet av dennes nedlagda arbetsinsats skulle sålunda bli skattefritt, om intäkten utan inskränkning undantogs från skatteplikt. Med anledning av dylika konsekvenser förordas av flera myndigheter en inskränkning i skattefriheten, så att denna endast skulle omfatta virkets rotvärde. Därvid har även antytts möjligheten av att — då fråga är om intäkt genom avyttring av skogsprodukter — rotvärdet schablonmässigt fastställas till viss del av virkeslikviden.

2. Vad beträffar det av utredningsmannen föreslagna undantaget från reglerna om avdrag för värdeminskning av skog, anses i ett remissyttrande därvid föreslagna bestämmelser vara ägnade att leda till väl slumpartade resultat. Då i anspråk taget område vanligen omfattar endast en del av en fastighet, skulle detta i praktiken betyda att det ingående virkesförrådet fördelades proportionellt på arealen av nämnda område och den återstående marken. Frånsett därav föranledda verkningar å den föreslagna skattefriheten skulle därigenom markägarens rätt att framdeles åtnjuta värdeminskingsavdrag komma att bedömas utan varje som helst hänsynstagande till storleken av virkesförrådet å sagda område före ianspråktagandet. Till förebyggande av sådana konsekvenser föreslås i det berörda yttrandet att markägare, som åtnjuter skattefrihet för intäkt av skogsbruk, skall anses ha tillgodonjutit avdrag för värdeminskning av skog med så stor del av gällande ingångsvärde som motsvarar förhållandet mellan å ena sidan kubikmassan av det virke, som avverkats eller vartill avverkningsrätt upplåtits i samband med ianspråktagandet, och å andra sidan gällande ingående virkesförråd.

5. Förnyad framställning från Riksförbundet Landsbygdens folk

I en den 27 juni 1956 dagtecknad, till Kungl. Maj:t ställd skrivelse har Riksförbundet Landsbygdens folk ånyo hemställt att åtgärder måtte vidtagas för åstadkommande av ändring i gällande lagstiftning i förevarande hänseende. Därvid har förbundet åberopat regeringsrättens utslag den 24 maj 1956 på besvär av dels vederbörande taxeringsintendent, dels ock lantbrukaren Bertram Bergman över ett av riksskattenämnden den 2 mars 1956 meddelat förhandsbesked efter av Bergman därom gjord ansökan. Frågan gällde rätt till avdrag för värdeminskning av skog vid avverkning i samband med upplåtelse av servitutsrätt för framdragande av kraftledning å Bergman tillhörig mark.

Handlingarna i förenämnda mål, vilka i avskrift fogats vid den av förbundet gjorda framställningen, utvisar följande.

Bergman var ägare till Älgesta gård i Axbergs kommun. Vattenfallsstyrelsen ämnade framdraga en kraftledning över egendomen, därvid bl. a. ca fyra hektar skogsmark skulle komma att beröras. I samband därmed avsåg Bergman att för all framtid upplåta kraftledningsservitut avseende den mark, som erfordrades för kraftledningens framdragande. Enligt servitutsavtalet skulle för ledningen hinderliga och för dess säkerhet farliga träd och buskar borttagas.

Hos riksskattenämnden anhöll Bergman om förhandsbesked, huruvida hans rätt till avdrag för värdeminskning av skog i samband med upplåtande av kraftledningsservitutet påverkades av att han, i stället för att själv avverka och försälja den av servitutsavtalet berörda skogen, med vattenfallsstyrelsen överenskom att styrelsen skulle avverka och tillvarataga virket, d. v. s. köpa detsamma å rot.

Riksskattenämnden meddelade följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att — om upplåtelsen sker mot engångsersättning och för obegränsad tid samt servitutskontraktet så utformas att kontraktet jämväl innefattar överlåtelse till vattenfallsstyrelsen av den å det upplåtna området växande skogen — upplåtelsen skall vid inkomsttaxeringen anses inefatta avyttring av skog i samband med avyttring av marken. På grund härav förklarar riksskattenämnden att, därest upplåtelsen sker på sätt nu angivits, Bergman vid inkomsttaxeringen tillkommande avdrag för värdeminskning av skog skall beräknas enligt bestämmelserna i 22 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen. Riksskattenämnden förklarar vidare att — därest servitutskontraktet så utformas att Bergman har att själv avverka och försälja skogen, i den mån han icke upplåter avverkningsrätten till annan än vattenfallsstyrelsen — Bergman vid inkomsttaxeringen tillkommande avdrag för värdeminskning av skog skall beräknas enligt bestämmelserna i 22 § 1 mom. andra stycket samma lag.

I sina besvär över förhandsbeskedet hemställde taxeringsintendenten, att Bergman i ifrågavarande fall, oavsett till vem skogen avyttrades, måtte förklaras berättigad till avdrag för värdeminskning av skog enligt bestämmelserna i 22 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen.

Bergman hemställde i de av honom anförda besvären över förhandsbeskedet, att han måtte förklaras berättigad att åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog enligt bestämmelserna i 22 § 1 mom. tredje stycket nämnda lag jämväl i det fall att han — under i övrigt oförändrade förutsättningar — skulle på vattenfallsstyrelsens uppdrag och mot särskild ersättning verkställa avverkningen.

Uti sitt i anledning av besvären meddelade utslag uttalade regeringsrätten, att de i tredje stycket av 22 § 1 mom. kommunalskattelagen upptagna bestämmelserna om avdrag för värdeminskning är tillämpliga allenast då växande skog försäljes i samband med avyttring av marken. Sådan avyttring kom emellertid icke att ske genom den av Bergman avsedda upplåtelsen av servitutsrätt för obegränsad tid mot engångsersättning. På grund därav prövade regeringsrätten i anledning av taxeringsintendentens besvär

lagligt att, med ändring av riksskattenämndens förhandsbesked, förklara, att avdrag för värdeminskning av skog skulle vid Bergmans inkomsttaxering beräknas enligt bestämmelserna i andra stycket av 22 § 1 mom., oavsett till vem skogen försålles. Vid nämnda förhållande föranledde Bergmans besvär icke vidare yttrande.

6. 1957 års riksdag

I de vid 1957 års riksdag väckta likalydande motionerna I: 80 och II: 100 hemställdes, att riksdagen måtte besluta om ändring av 22 § kommunal-skattelagen jämte anvisningarna till nämnda paragraf. I 22 § 1 mom. borde enligt motionerna införas ett nytt stadgande av följande lydelse: »Med avyttring av skogsmark skall jämsställas överlåtelse för all framtid av dispositionsrätten till marken i fråga.» I anvisningarna skulle intagas följande föreskrift: »Har försäljning av växande skog föranletts av överlåtelse för all framtid av dispositionsrätten till vederbörande skogsmark t. ex. i samband med vattenreglering eller framdragande av kraftledning eller väg, skall avyttringen anses ha skett i samband med avyttring av marken. Det förhållandet att den växande skogen må ha avyttrats till annan person än den, å vilken dispositionsrätten till marken överlåtits, skall icke ha betydelse.»

I de likalydande motionerna I: 136 och II: 172 hemställdes bl. a., att riksdagen måtte besluta sådan ändring av skattelagstiftningen, att beskattningen av skog som försäljes i samband med upplåtelse av dispositionsrätten till marken måtte bringas i överensstämmelse med vad som nu gäller vid avyttring av skog i samband med avyttring av skogsmark.

Bevillningsutskottet erinrade att i motionerna avsedda frågor behandlats även av 1954 års bevillningsutskott, som beträffande då väckta motioner framhållit att enligt utskottets mening konsekvenserna av motionärernas förslag inte kunde överblickas, om inte klarläggande skedde av vilka ändringar som blev erforderliga i fråga om bestämmelserna om avdrag för värdeminskning av skog. Att med hänsyn till nämnda bestämmelsers förhållandevis invecklade karaktär åtskilliga svårigheter måste uppkomma vid bedömningen härav syntes utskottet uppenbart. Utskottet kunde inskränka sig till att framhålla svårigheten att vid markägares eget tillgodogörande av skogen fastställa någon motsvarighet till köpeskillingen vid skogs försäljning i samband med marken. Utskottet ansåg förty — utan att därmed i och för sig taga ställning till motionärernas förslag — att ett genomförande av detsamma inte borde ifrågakomma utan en närmare utredning med särskilt beaktande av frågan om utformningen av reglerna rörande avdrag för värdeminskning av skog. Med hänsyn härtill kunde utskottet icke tillstyrka motionärernas förslag om en omedelbar lagändring i ämnet.

Beträffande de år 1957 väckta motionerna anförde bevillningsutskottet liknande synpunkter.

Motionerna föranledde icke någon lagstiftningsåtgärd.

IV. Allmänna synpunkter

A. Översikt över de sakkunnigas förslag

De sakkunniga har funnit att gällande regler för beskattning av realisationsvinster och inkomster av skog i vissa lägen kan ge till resultat en beskattning, som drabbar hårdare än vad som i och för sig åsyftas. Så är bl. a. fallet då fastigheter och områden säljes eller bytes för åstadkommande av lämpligare fastighetsindelning (jordbrukets yttre rationalisering), då lantmåteriförrättningar (laga skiften och ägoutbyten) sker för detta ändamål och föranleder ståndskogslikvider samt då åtgärder som nu nämnts föranleder skogsuttag av mer än normal omfattning. Ett därmed jämförligt fall föreligger, då fastighet eller markområde upplåtes för nyttjande under obegränsad tid för vattenkraftsändamål, framdragande av ledning eller anläggande av väg och upplåtelsen föranleder att skog måste avverkas eller säljas.

I promemorian framlägges förslag till ändringar i skattelagstiftningen med syfte att undanröja eller mildra de beskattningskonsekvenser, som för närvarande kan inträda som följd av de ovan angivna åtgärderna.

De sakkunniga lämnar följande sammanfattning av sina förslag.

1. Vinst genom sådan avyttring av fast egendom, som främjar jordbrukets yttre rationalisering, skall icke anses som skattepliktig realisationsvinst.

Avyttring skall anses främja jordbrukets yttre rationalisering, om lantbruksnämnden i det län, där fastigheten är belägen, vitsordar att så är fallet.

2. Har skattskyldig, såsom led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering, avyttrat fast egendom och i dess ställe förvärvat annan sådan egendom, skall, om den sistnämnda egendomen sedermera avyttras, frågan om skatteplikt för därvid uppkommen realisationsvinst beträffande fångets art och tiden för innehavet bedömas med hänsyn till det förstnämnda förvärvet.

3. Kontant ståndskogslikvid likställes i mottagarens hand med köpeskilling för upplåtelse av skogsavverkningsrätt men likviden får, om mottagaren så vill, fördelas till beskattning på tre, eventuellt fem år.

4. Vid bedömande av skogs ingångsvärde skall särskilt beaktas värdet på rot av skog, som kan avverkas omedelbart vid förvärvet.

5. Vid skogsuttag på nyköpt fastighet som förvärvats till normalt pris må, även om utredning om skogens återstående värde inte förebringas, värdeminskningsavdrag kunna medges med antagande att ingångsvärdet nedgått med den uttagna skogens rotvärde, där inte särskilda omständigheter föranleder till annat. En bestämmelse av denna art anses vara av särskild betydelse med hänsyn till möjligheterna för fastighetsägare att genom skogsavverkning finansiera inköp av skogsområde.

6. Den som vid laga förrättning avstått skog mot kontant ståndskogslikvid skall, oavsett om ingångsvärdet nedgått, vara berättigad till värdeminsk-

ningsavdrag för skog med så stor del av det gällande ingångsvärdet som svarar mot förhållandet mellan stånds-skogslikviden och skogens värde före förrättningen.

7. Den som förpliktats utbetala kontant stånds-skogslikvid skall i den mån skog därefter uttages vara berättigad att, oavsett om ingångsvärdet nedgår, få värdeminskningssavdrag för skog, dock högst med belopp motsvarande skogsinkomsten och sammanlagt inte med mera än likvidbeloppet.

8. Skogsuttag på område, som upplåtits med nyttjanderätt på obegränsad tid för vattenkraftsändamål, ledningar e. dyl. skall likställas med avyttring av skog i samband med avyttring av marken.

9. Förordningen om skogskonto göres tillämplig på kontanta stånds-skogslikvider, därvid uppskov med taxering må avse likvid i dess helhet.

10. Genom särskild förordning beredes möjlighet för fastighetsägare, som för främjande av jordbrukets yttre rationalisering genom försäljning eller byte avhänt sig fastighet eller område därav och i dess ställe förvärvat liknande fastighet eller område, att få befrielse från skattskyldighet för avyttring av skog i samband med avyttring av marken mot det att skogens ingångsvärde för fastighet eller område som förvärvats nedsättes i motsvarande mån.

B. Remissyttrandena

I flera yttranden understrykes behovet av en reglering av beskattningsbestämmelserna på de områden som de sakkunniga berört i utredningspromemorian. *Lantmäteristyrelsen* framhåller därvid bl. a. följande.

Fastighetsindelningen i skogen är i många landsdelar så dålig att det ekonomiska utbytet starkt reduceras. På vissa håll är fastigheternas skogsmark uppdelad på ett mycket stort antal små skogsskiften, t. ex. i Dalarna. På andra håll är skogsmarken uppsplittrad i långa, ytterst smala skogsskiften (s. k. skobandsindelning, t. ex. Västernorrlands län). Den väsentliga anledningen till denna dåliga fastighetsindelning i skogen är att söka i den fria jorddelningsprincip, som statsmakterna under en epok före 1928 tillämpat.

Det är ur allmän synpunkt icke försvarligt att detta oeffterrättliga tillstånd i skogen får bestå, då man här har stora nationalekonomiska vinster att hämta.

Behovet av omreglerande lantmäteriatgärder är sålunda väsentligt och i många fall trängande. Genom lantmäteristyrelsens försorg har till grund för sittande utredningars arbete verkställts inventering av regleringsbehovet i landet. Därvid har framkommit att det nu aktuella regleringsbehovet omfattar en areal av 5,5 millioner hektar, därav ca 5 millioner hektar skogsmark, och att av dessa belopp 3,6 millioner hektar, därav 3 millioner hektar skogsmark, är i trängande behov av reglering. Fastighetsindelningen är inom alla dessa områden så dålig, att, om bristerna skola avhjälpas genom ändringar av fastighetsindelningen, det icke är möjligt att lösa problemen annat än genom omfattande regleringsförrättningar, enligt gällande lag om delning av jord å landet, laga skifte eller i vissa fall ägoutbyte.

Styrelsen framhåller, att de åtgärder som kan underlätta en intensifierad omregleringsverksamhet snarast möjligt bör vidtagas. Ett väsentligt hinder

i denna verksamhet utgör bestämmelserna om beskattning för inkomst av skogsbruk. Styrelsen hälsar därför med tillfredsställelse de sakkunnigas positiva inställning till dessa frågor.

Lantbruksstyrelsen uttalar sig i samma riktning och tillägger beträffande omarrondering av skog följande.

Vad skogen beträffar träder omarronderingen i förgrunden vad avser storskogsbruket, men för bondejordbruket är — vid sidan av omarronderingen — utökning av skogsinnehaven för skogfattiga jordbruk ett viktigt led i utvecklingen. Ehuru förstärkning av jordbruk med skog sker inom bondeskogsbrukets egen ram — företrädesvis genom att skogsmark, som för ändamålet anskaffats genom förvärv från avflyttande jordbrukare eller från andra enskilda, tillföres jordbruken — råder det i praktiken ett nära samband mellan storskogsbrukets omarronderingar och bondeskogsbrukets strukturändringar. Industriskog och bondeskog ligger nämligen i stora delar av vårt land så blandade, att deras problem ofta inte kan lösas fristående eller var för sig.

Den aktuella utvecklingen i riktning mot bättre brukningsenheter är i skogen lika väl som för jordbruket i hög grad betingad av att avflyttningen från jordbruket och från ogynnsamt belägna trakter friställer mark, och den kännetecknas därför av successiva förändringar, som nu sker i snabbt tilltagande takt. Givetvis ha förändringarna i åtskilliga fall den enkla formen, att någon granne köper till en saluedig fastighet, men det har i mycket stor utsträckning — och alldeles särskilt beträffande skogsmarken — visat sig behövt att i sådana sammanhang i stora delar av våra skogsbygder genomföra markbyten som förberedande åtgärder. Det framstår sålunda ofta som en förstahandsuppgift att genom byten lösa upp ägoblandningen i skogen mellan bondeskogsbruk och storskogsbruk och även mellan olika ägare inom storskogsbruket. Därmed tjänas det dubbla syftet att förbättra arronderingen för storskogsbruket och att frigöra lämplig mark att tillföras bondeskogsbruket. Dylika större omplaceringar av skogsinnehaven kan ibland avse bygder som ligger på betydande avstånd från varandra och bytena kan sträcka sig över två eller flera kommuner.

I det yttrande som avgivits av *Skogsindustriernas samarbetsutskott* och *Sveriges skogsägareförbund* framhålls om verkningarna av den föreslagna lagstiftningen bl. a. följande.

Förutom av allmän skälighet gentemot de skattskyldiga betingas en ändring i nu gällande skattebestämmelser jämväl av behovet av ett i möjligaste mån smidigt förfarande vid såväl ianspråktagande av mark i samband med vattenregleringar m. m. som vid genomförande av näringspolitiskt betingade rationaliseringar i fastighetsbildningen och ägoinnehavet. Ostridigt torde sålunda vara, att en utformning i enlighet med de sakkunnigas förslag av ifrågavarande skattebestämmelser, vilka otvivelaktigt nu ofta stå hindrande i vägen för en ändamålsenlig utveckling på det jordpolitiska området, måste komma att i hög grad öka jord- och skogsägarnas benägenhet att träffa frivilliga överenskommelser i fall, där domstolarna eljest skulle belastas av ärenden om tvångsvisa förelägganden eller där administrativa myndigheter, främst lantbruksnämnderna, skulle sakna möjligheter eller skulle försenas i sina strävanden att genomföra önskvärda rationaliseringsåtgärder. Även om de av skattelagssakkunniga i föreliggande promemoria avgivna förslagen i någon mån kunna tänkas komma att komplicera taxeringsförfarandet, synes detta med hänsyn till de fördelar, som på andra områden uppstå, icke kunna tillmätas nämnvärd betydelse.

Betänkligheter inför den komplikation av gällande bestämmelser om beskattning av inkomst av skogsbruk som förslaget innebär framföres dock i några yttranden. Så t. ex. anför *länsstyrelsen i Skaraborgs län* följande.

Genom den ytterligare påbyggnad, som föreslås i promemorian, kan befaras, att dessa specialregler bli så invecklade, att rätten till avdrag blir illusorisk eller i varje fall beroende av vidlyftiga och kostnadskrävande utredningar. Härigenom motverkas i själva verket de lättnader i beskattningen, som äro avsedda att beredas de skattskyldiga. Vad som framkommit i promemorian aktualiserar i hög grad behovet av förenklingar. Det fortsatta utredningsarbetet bör i första hand inriktas härpå.

Kammarrätten berör samma fråga.

Med hänsyn till den föreslagna lagstiftningens speciella ändamål och de föreslagna bestämmelsernas ofta invecklade karaktär ifrågasätter *kammarrätten*, huruvida icke för vinnande av bättre överskådlighet alla bestämmelser rörande beskattningsfrågor i samband med åtgärder för åstadkommande av en lämpligare fastighetsindelning borde sammanföras i en särskild förordning. Att såsom föreslagits sätta in de olika bestämmelserna i kommunalskattelagen, synes i hög grad försvåra för en skattskyldig att själv bedöma verkningarna i beskattningshänseende av exempelvis avyttring av skogbärande fastighet i samband med ändrad ägoanordning.

Länsstyrelsen i Jönköpings län framhåller att vid fallande penningvärde eller stigande skogspriser på ett tidigt stadium yrkade avdrag för minskning av skogs ingångsvärde eller virkesförråd kan vid slutavräkning åstadkomma oväntade skattepålägg. Om dessa olägenheter måste de skattskyldiga vid genomförande av en lagstiftning, som ger lättnad för stunden, på lämpligt sätt uppmärksammas. Erfarenheten från länet har nämligen visat, att en i början generös avdragspolitik med nuvarande utformning av skogsbeskattningen ger en högre samlad skattebelastning än en från början rigorös tillämpning av avdragsreglerna.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län är av den uppfattningen att ett genomförande av de föreslagna bestämmelserna för länets vidkommande kommer att resultera i en avsevärd ökning av det redan nu jämförelsevis stora antal fall, där frågor om skogsvärdeminskningens avdrag förekommer. De väsentligt ökade arbetsuppgifter, som därigenom på grund av ärendenas komplicerade natur kommer att åvila kvalificerade befattningshavare inom länsstyrelsens taxeringssektion, kan inte, utan åsidosättande av andra angelägna uppgifter, bemästras med nuvarande personal.

I några yttranden påpekas att en allmän översyn av bestämmelserna om beskattning för inkomst av skogsbruk är önskvärd. *Kammarrätten* framhåller sålunda att av utredningspromemorian bestyrkes att dessa bestämmelser är synnerligen ohanterliga och föga ägnade att leda till tillfredsställande resultat. *Kammarrätten* framhåller därför önskvärdheten av en snar revision av dessa beskattningsregler. *Riksskattenämnden* och *lantmäteristyrelsen* framhåller liknande synpunkter.

Lantmäteristyrelsen erinrar om att de sakkunniga skiljer mellan å ena sidan åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering och å andra sidan vissa lantmäteriförrättningar. Styrelsen anför härom bl. a. följande.

Denna distinktion kan icke anses riktig och leder till en viss oklarhet i förslagets innehåll. Dels innebära nämligen de lantmåteriförrättningar de sakkunniga åsyfta just åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets rationalisering — denna funktion har denna typ av lantmåteriförrättningar i princip haft alltsedan 1747 — och dels genomföras även övriga yttre rationaliseringsåtgärder i princip genom åtgärd av fastighetsbildningsmyndighet, vanligen i form av lantmåteriförrättning. Så måste alltid ske när rationaliseringsåtgärd leder till en ändring av fastighetsindelningen, vilket ju normalt är fallet. Vad de sakkunniga velat avse torde i stället vara skillnaden mellan de fall, då äganderätten till fast egendom (fastighet eller del av fastighet) övergår till ny ägare genom avtal, och de fall, då äganderätten överflyttas därigenom att markområde överföres från en fastighet till en annan genom lantmåteriförrättning (i detta fall omreglerande fastighetsbildningsförrättning, t. ex. laga skifte och ägoutbyte). Det förra fallet brukar ofta, när avtalet avser byte, kallas avtalsbyte, men enär avtal också i vissa fall kan träffas vid förrättning, benämnes detta fall i fortsättningen *fastighetsbyte* (eller ensidig *fastighetsöverlåtelse*) till skillnad från det senare fallet, som här benämnes *markbyte* (eller ensidig *marköverföring*). I de fall, de sakkunniga behandlar, avses i stor utsträckning byte, men även ensidiga överlåtelser förekomma. Sådana ensidiga överlåtelser kunna ske i båda fallen. Avser avtal angående fastighetsbyte del av fastighet, blir detta icke fullgånget förrän delen avskiltts genom fastighetsbildningsåtgärd. — — —

När byte skall ske av mark mellan två fastigheter utan att all till desamma hörande mark beröres kan detta, med samma resultat i fråga om gränserna på marken, genomföras antingen som fastighetsbyte eller som markbyte. Vid fastighetsbytet måste då ske överlåtelse av de områden, som skola bytas, varefter de skola avstyckas för att sammanläggas med de nya ägarna tillhöriga fastigheterna. Efter dessa sammanläggningar erhålla fastigheterna nya registerbeteckningar. Fången skola lagfaras. För genomförande av sammanläggningar skola förefintliga in-teckningar dödas eller relaxeras i de avstyckade områdena, varefter vid behov in-teckningsreglering måste ske för inordnande av in-teckningarna i de genom sammanläggning bildade fastigheterna. Detta förfarande är alltså ofta mycket omständligt. Om samma byte sker som markbyte, övergår de bytta områdena till de nya fastigheterna utan fång, utan lagfart, utan in-teckningsreglering och utan åsättande av nya registerbeteckningar. De sakrätter, som förut gällt i fastigheterna, gälla i princip fortfarande i samma fastigheter. — Markbyte är i de fall som nu nämnts normalt betydligt enklare än fastighetsbyte och kräver en mindre arbetsinsats från myndigheternas sida. Markbytesformen synes därför icke böra av det allmänna motverkas till förmån för fastighetsbytesformen. Att fastighetsbyte av fastighetsdelar trots olägenheterna därmed kommit att tämligen allmänt utnyttjas efter 1928, då möjligheten till avstyckning för sammanläggning införts genom JDL:s ikraftträdande, torde bero på vissa brister i fastighetsbildningslagstiftningen. Kommer en ny fastighetsbildningslag att innehålla ett mera rationellt fastighetsregleringsinstitut än laga skiftet och ägoutbytet, kommer emellertid fastighetsbytesformen att förlora i betydelse vid byte av delar av fastigheter. — Också vid byte av hela fastigheter kan antingen fastighetsbyte eller markbyte komma i fråga. I den mån bytet ej avser en allmän omreglering av ett flertal fastigheter i ett sammanhang torde härvid fastighetsbyte i allmänhet vara att föredraga.

När skattelagssakkunniga i sitt betänkande vid grupperingen av reformförslagen tala om åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering, torde de

därmed avse de fall, som i detta yttrande benämnes fastighetsbyte, eller i vissa fall ensidig överlåtelse. Och då de tala om vissa lantmåteriförrättningar, torde därmed avses de fall, som här benämnes markbyte.

C. Departementschefen

Bestämmelserna om beskattning av skogsinkomster torde för de skattskyldiga ofta framstå som svåra att överblicka och oberäknliga till sina verkningar. Detta beror på flera omständigheter. Särskilt må nämnas, att värdeminskningsskatt kan beräknas efter olika metoder, som ger skilda resultat, och att avdragen i regel blir gynnsammare när fråga är om beskattning av skogsinkomst i samband med markförsäljning än när det gäller skogsinkomst under tiden för innehavet. Härtill kommer att svårigheterna att förebringa tillräcklig utredning för avdrag ofta är betydande.

Dessa omständigheter leder lätt till att de skattskyldiga antingen inte kan erhålla de avdrag, vartill de i och för sig är berättigade, eller till att avdragsmöjligheterna utnyttjas vid annan tidpunkt än den som ställer sig gynnsammast för den skattskyldige.

Genom skattelagssakkunnigas förslag skulle möjligheterna att erhålla avdrag för värdeminskning av skog i vissa fall öka, nämligen om en fastighetsägare erhåller en skogsinkomst i samband med att han medverkar vid vissa åtgärder — här avses samtliga de slag av åtgärder som angivits i lantmåteristyrelsens nyss återgivna yttrande — som är av betydande allmänt intresse. Fråga är alltså om införande av nya eller ändrade bestämmelser just för dessa fall, medan beskattningsreglerna i stort lämnas oförändrade. Häremot har vid remissbehandlingen anmärkts att reglerna om beskattning av skogsinkomster genom dessa undantagsbestämmelser blir än mera svåröverskådliga och att de skattskyldiga av de nya bestämmelserna kan förledas att utnyttja avdragen för att vinna en omedelbar skattelättnad, trots att ett uppskov med avdragsyrkandet i längden skulle visa sig fördelaktigast.

Ur dessa synpunkter kan man utan tvivel hysa vissa betänkligheter mot att på sätt här föreslagits allenast ändra eller påbygga vissa detaljer i det stora och invecklade regelsystem som skogsbeskattningen utgör. Mera tillfredsställande skulle då vara att söka sig fram till en helt ny metod för skogsbeskattningen, som, samtidigt med att den beaktar de önskemål, som de sakkunniga velat tillgodose, även tar hänsyn till den kritik gentemot principerna för och utformningen av den nuvarande skogsbeskattningen som tid efter annan framkommit.

En sådan allmän översyn av skogsbeskattningen skulle dock försena avgörandet av de frågor som behandlats av skattelagssakkunniga. Utredningspromemorian och remissyttrandena ger vid handen att en lösning av frågorna är både angelägen och brådskande. Ett uppskov skulle kunna medföra allvarliga olägenheter inte bara för de skattskyldiga utan även för det allmänna, eftersom anläggningar och åtgärder, som är av stor betydelse för samhället, är beroende av att dessa frågor får en positiv lösning. Det sagda

gäller i lika mån den rationalisering i fråga om fastigheters ägovidder som sker genom lantmäteriförrättningar och den allmänna rationaliseringsverksamhet för vilken lantbruksstyrelsen och lantbruksnämnderna är huvudmän.

Mot bakgrunden härav har jag, trots de nyss antydda betänkligheterna, ansett mig böra förorda att dessa skattefrågor nu tages upp till prövning. Vad som framkommit i lagstiftningsärendet pekar emellertid på att en allmän översyn av skogsbeskattningen förr eller senare måste företagas. Den lösning av de aktuella spörsmålen som här förordas framstår därför i viss mån som ett provisorium i avvaktan på en mera genomgripande reform av skogsbeskattningen.

Om man bortser från de nyss nämnda invändningarna, vilka närmast riktar sig mot det nuvarande systemet för skogsbeskattningen, har skattelagssakkunnigas förslag överlag fått ett gynnsamt mottagande. För egen del finner jag förslaget väl avvägt, och jag förordar att detsamma med några i det följande angivna modifikationer lägges till grund för lagstiftning.

V. Beskattningsfrågor i samband med yttre rationalisering

A. De sakkunnigas förslag

1. Realisationsvinstbeskattningen

De sakkunniga erinrar om att behov av yttre rationalisering inom jordbruket gjort sig gällande med hänsyn till att den nu rådande indelningen av jordbruks- och skogsmarken i brukningsenheter i många fall icke är tillfredsställande. Vissa brukningsenheter är alltför små för att kunna brukas rationellt. I andra fall är ägosammansättningen inte tillfredsställande, emedan brukningsenheterna saknar eller har otillräckligt med mark av visst slag. Vidare är det inte ovanligt att en brukningsenhet har sådan form, att nyttjandet försvåras.

För att bättre brukningsenheter skall kunna åstadkommas är det erforderligt att fastigheter eller områden av fastigheter i betydande omfattning byter ägare. Sådana förändringar i äganderättsförhållandena kan genomföras på olika sätt, framhåller de sakkunniga. I ett mindre antal fall kan det ske genom lantmäteriförrättningar (laga skiften eller ägoutbyten), vilka inte innefattar sådana avyttringar som kan föranleda taxering för realisationsvinst genom avyttring av fastighet. I det stora flertalet fall står emellertid den nämnda utvägen inte till buds. Rationaliseringsåtgärderna måste då få formen av avtal om försäljning eller byte av fastigheter eller områden av fastigheter. Genom sådana avtal sker avyttring av fast egendom och avtalen kan därför föranleda att bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst blir tillämpliga.

De sakkunniga har med ledning av upplysningar från lantbruksnämnderna sammanfattat de väsentligaste olägenheterna på hithörande område av nu gällande regler om realisationsvinstbeskattning sålunda.

Då beskattning för realisationsvinst kan undvikas genom att avyttring uppskjutes till dess tio år förflutit från förvärvet, är en fastighetsägare ofta benägen att vänta med avyttringen till dess tioårsfristen utgått. Under tiden kan annan av rationaliseringsåtgärden berörd fastighet ha bytt ägare och ny tioårsfrist ha börjat löpa för denna fastighets nye ägare eller också kan någon av rationaliseringsåtgärden berörd fastighet ha kommit att utnyttjas på sådant sätt att ytterligare uppskov vållas. Rationaliseringsåtgärdens genomförande kan på detta sätt bli uppskjutet på obestämd tid. — I många fall innebär en rationaliseringsåtgärd för en därav berörd fastighetsägare endast att en fastighet eller visst område av fastighet utbytes mot liknande fastighet eller område av fastighet, antingen utbytet sker genom byte eller genom försäljning av ett område och inköp av annat. Oaktat den tillgång, som den ursprungligen innehavda fastigheten representerat, alltså inte alls — eller i vissa fall blott till viss del — omvandlats i pengar, kan beskattning under vissa förutsättningar ske som om den ursprungligen innehavda fastigheten försålts i vanlig ordning. — För en fastighetsägare, vilkens medverkan kräves vid ifrågasatt rationaliseringsåtgärd, ter sig den skatt, som kan komma att påföras honom på grund av hans medverkan, ofta såsom en direkt utgift i följd av rationaliseringsåtgärden. Han strävar därför av naturliga skäl efter att bereda sig kompensation för denna utgift genom att betinga sig högre köpeskilling än som eljest kommit i fråga. Särskilt blir så fallet om fastighet behöver inköpas för att läggas till en eller flera andra fastigheter och säljaren därvid inte skall erhålla annan mark i den sålda fastighetens ställe. Synpunkter av denna art kan förrycka prissättningen och driva upp fastighetspriserna. — Om den som i samband med rationaliseringsåtgärd förvärvat fastighet eller område av fastighet senare vill avyttra vad som förvärvats, bedömes frågan huruvida skatteplikt för eventuell realisationsvinst därvid uppkommer eller ej med utgångspunkt från det förvärv, som skedde genom rationaliseringsåtgärden, även om detta ur fastighetsägarens synpunkt endast var ett utbyte och icke något egentligt nyförvärv. Medverkan vid genomförande av rationaliseringsåtgärd kan alltså medföra ett försämrat läge i beskattningshänseende för framtiden. — Beräkningen av realisationsvinst förutsätter ofta bedömanden eller uppskattningar, om vars utfall visshet råder. Möjligheten att bli utsatt för opåräknade skattekrav och risken att i anledning därav få vidkännas kostsamma utredningar gör mången skattskyldig obenägen att medverka vid rationaliseringsåtgärder.

De sakkunniga finner att åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering skulle i hög grad underlättas, om beskattning icke kommer i fråga med anledning av sådana avyttringar, som ingår såsom led i sådana rationaliseringsåtgärder eller eljest främjar rationaliseringen.

Den beskattning av realisationsvinst som för närvarande förekommer utgör inte något undantag från principen att blott avkastningen av förvärvskälla inkomstbeskattas. När exempelvis en fastighet säljes eller bortbytes, utgör vederlaget, framhåller de sakkunniga, visserligen i regel inte betalning för avkastning av fastigheten utan kapitalomsättning, som i och för sig inte föranleder inkomstbeskattning. Men med beskattningen för realisationsvinst vill man egentligen endast träffa den affärs- eller spekulationsvinst, som kan uppkomma när någon förvärvar en fastighet med syfte att därefter sälja den till högre pris och därmed göra en vinst på affären. I enlighet med detta betraktelsesätt borde beskattning för realisations-

vinst ske endast i de fall, då förvärv av egendom gjorts med avsikt att sälja egendomen med vinst, medan vinster vid avyttring av egendom, som förvärvats utan sådan avsikt, borde lämnas obeskattade. Emellertid är det i praktiken ofta icke möjligt att avgöra i vilket syfte viss egendom förvärvats. Skulle beskattningen av realisationsvinst ha gjorts beroende av syftet vid förvärvet, hade beskattningsmyndigheterna ställts inför mycket vanskliga avgöranden. I gällande skattelagstiftning har man därför valt den utvägen att föreskriva att beskattning skall ske, om avyttrad egendom varit i skattskyldigs ägo under viss kortare tid (i regel mindre än tio år för fastighet och mindre än fem år för annan egendom). Dessa bestämmelser är avfattade med utgångspunkt från att försäljnings- eller spekulationsavsikt kan antas ha förelegat redan vid förvärvet, om egendomen avyttras inom de angivna tidsfristerna. Man skall alltså i enkelhetens intresse inte ingå på prövning av om någon sådan avsikt verkligen förelegat eller inte.

Vid vissa avyttringar sker dock inte realisationsvinstbeskattning. Har avyttring skett genom expropriation eller tvångsförsäljning, skall nämligen uppkommen vinst inte beskattas. Detta undantag från skatteplikten för realisationsvinst strider inte mot de förut återgivna teoretiska utgångspunkterna för utformningen av realisationsvinstbeskattningen. När en skattskyldig nödgats avstå från sin egendom genom expropriation eller tvångsförsäljning, torde han i regel inte ha förvärvat egendomen med syfte att senare avyttra den med vinst, och skäl föreligger att göra undantag från de eljest gällande reglerna.

Beträffande fastighetsavyttring, som sker för att tillgodose intresset av jordbrukets yttre rationalisering, kan man i allmänhet utgå från, påpekar de sakkunniga, att den egentliga grunden för realisationsvinstens beskattning — d. v. s. syftet att genom förvärv och försäljning av egendom göra affärs- eller spekulationsvinst — saknas. Betänkligheter av teoretisk art torde därför inte behöva hysas mot en sådan begränsning av beskattningen att realisationsvinster vid nu åsyftade avyttringar undantages från beskattning.

De sakkunniga framhåller därefter följande.

Såsom tidigare anförts gäller redan nu undantag från bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst beträffande vinster vid avyttringar, som har formen av expropriation eller annan tvångsförsäljning. När vinster av sistnämnda art undantogs från skatteplikt (så skedde ursprungligen genom en särskild förordning SFS 1947: 210), motiverades detta i huvudsak med den orättvisa, som kunde uppkomma genom att en skattskyldig till följd av expropriation eller tvångsförsäljning, ofta med hänsyn till allmänna intressen, måste frånträda sin egendom tidigare än han själv önskade och alltså blev beskattad för realisationsvinst, ehuru han — om han själv fått välja tidpunkt för avyttringen — kunde vänta därmed tills någon realisationsvinstbeskattning inte skulle komma i fråga. Liknande synpunkter kan anläggas beträffande avyttringar, som sker för främjande av jordbrukets rationalisering. Även här är det ett allmänt intresse att önskvärda ägarättsförändringar kan genomföras utan att den tidpunkt avvaktas, då avyttring utan realisationsvinstbeskattning kan ske. Det kan vidare anses olik-

formigt, att den som medverkar till rationaliseringsåtgärd, då den lämpligen kan genomföras, under vissa omständigheter beskattas medan den som fördröjer åtgärden till dess han innehaft sin fastighet i tio år går fri från skatt.

Vissa invändningar kan givetvis framställas mot att vinster vid avyttringar, som tillgodoser jordbrukets rationalisering, fritages från realisationsvinstbeskattning. Det finnes nämligen andra fall av avyttringar, där avsikt att göra affärs- eller spekulationsvinst saknas men där uppkomna vinster beskattas till följd av att skatteplikten av praktiska skäl anknutits enbart till tiden för innehavet och icke till syftet med förvärvet och avyttringen. Vidare kan vid avyttring, som tillgodoser jordbruksrationaliseringen, omständigheterna vara sådana, att det i och för sig framstår såsom rättvist, att eventuell vinst beskattas likaväl som realisationsvinst i allmänhet. Mot sådana invändningar kan emellertid anföras, att det allmännas intresse av jordbruksrationaliseringens genomförande otvivelaktigt är mycket starkt och att det vid en avvägning mellan detta intresse och det allmännas beskattningsintressen kan vara skäligt att i någon mån efterge det sistnämnda.

De sakkunniga finner det emellertid svårt att i skattelagstiftningen närmare ange de avyttringar som med hänsyn till rationaliseringsintressena bör undantagas från bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Ett förfarande, varigenom en särskild myndighet — lantbruksnämnd eller skattemyndighet — skulle äga att efter prövning från fall till fall medge befrielse från skatteplikt för realisationsvinst, förmodas bli tungrott och svårt att anordna på så sätt att skäliga krav på likformighet och rättvisa tillgodoses. Skatteplikten eller skattefriheten torde vidare inte kunna knytas till det syfte som en skattskyldig haft med förvärv eller avyttring av fastighet. Häremot talar samma skäl, som föranlett att beskattningen av realisationsvinsten inte är beroende av den skattskyldiges syften, nämligen utrednings- och bedömningssvårigheterna. Ej heller kan skattefriheten — såsom skett beträffande expropriation och tvångsförsäljning — anknytas till avyttringens art. Avyttringar som verkställes för rationaliseringsändamål sker nämligen i avsevärd omfattning genom vanliga bytes- eller köpeavtal, som i formellt hänseende inte skiljer sig från andra sådana avtal.

Ett tillfredsställande resultat kan däremot erhållas, om skattefriheten för eventuell realisationsvinst anknytes till den omständigheten att en avyttring ingår såsom ett led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering eller eljest främjar sådan rationalisering. Huruvida så är förhållandet torde i de allra flesta fall vara uppenbart. I varje fall synes vederbörande lantbruksnämnd utan nämnvärt besvär kunna uttala sig därom. En praktisk utväg för att redan före en avyttring få klarhet om huruvida en avyttring kan föranleda skattskyldighet för realisationsvinst eller inte torde vara att föreskriva, att avyttring skall anses vara av nyss angiven beskaffenhet, om vederbörande lantbruksnämnd förklarat att så är fallet. Därmed skulle taxeringsmyndigheterna besparas arbetet med att undersöka och pröva en avyttrings betydelse för rationaliseringen. Eftersom rationaliseringsåtgärderna i allmänhet torde planläggas av lantbruksnämnderna eller i samförstånd

med dessa, bör lantbruksnämndernas bestyr med utfärdande av sådana förklaringar inte medföra någon arbetsbelastning av nämnvärd betydelse.

De sakkunniga anser, att lantbruksnämnds förklaring i dessa fall skall vara bindande för taxeringsmyndigheten och anför härom följande.

Det kan — om den nämnda anordningen för undantagande av vissa avyttringar från bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst anses lämplig — ifrågasättas om befogenheten av en lantbruksnämnds förklaring bör kunna omprövas i taxeringsärendet eller om talan rörande undanröjande av lantbruksnämnds förklaring i angivna hänseende bör kunna föras. Det torde dock vara jämförelsevis sällan som frågan om en avyttrings betydelse för rationaliseringen är av den tveksamma natur, att behov av omprövning av lantbruksnämndens uttalande föreligger. På grund därav och av praktiska skäl torde det därför vara mest ändamålsenligt att lantbruksnämndens förklaringar tillerkännes vitsord.

Under återopande härav föreslår de sakkunniga, att i 35 § 4 mom. kommunalskattelagen förklaras att vinst, som uppkommit genom sådan avyttring av fast egendom som främjar jordbrukets yttre rationalisering skall anses såsom icke skattepliktig realisationsvinst *samt att* anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen kompletteras med en bestämmelse om lantbruksnämnds befogenhet att utfärda förklaring, att avyttring främjar sådan rationalisering.

Frågan om och i vad mån vinst vid avyttring av fast egendom är att anse såsom skattepliktig realisationsvinst bedömes enligt gällande bestämmelser regelmässigt med hänsyn till dels beskaffenheten av avyttrarens fång, dels ock den tid varunder den avyttrade fastigheten varit i avyttrarens ägo. För att förebygga att fastighetsägare, som medverkat till rationaliseringsåtgärder genom att avyttra fast egendom och förvärva annan i dess ställe för tiden därefter kommer i ett ogynnsammare utgångsläge i fråga om skatteplikt för realisationsvinst föreslås därjämte ett tillägg till 35 § 2 mom. kommunalskattelagen. Genom detta tillägg skulle i angivna fall frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst uppkommit bedömas med hänsyn till det fång, varigenom säljaren förvärvat den ursprungliga fastigheten.

De sakkunniga beräknar att det skattebortfall för det allmänna, som skulle följa av den ifrågasatta skattefriheten, blir jämförelsevis ringa. De skattskyldiga undviker nämligen för närvarande i stor omfattning att avyttra jordbruksfastigheter under sådana förhållanden att skattepliktig realisationsvinst uppkommer. Den skattefrihet, som skulle erhållas genom de ifrågasatta reglerna, kan såsom antytts redan nu uppnås genom att avyttringar får anstå till dess tioårsfristen för beskattning av realisationsvinst utgått.

2. Beskattning för inkomst av skogsbruk vid avyttring av fastighet

I promemorian påpekas att, i den mån realisationsvinstbeskattning inte sker, avyttring av fastighet kan föranleda beskattning för intäkt som erhållits genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av mar-

ken. Sådan beskattning kan ifrågakomma såväl då fastighet försäljes mot likvid i pengar som då avyttringen sker genom byte, d. v. s. mot vederlag av fastighet och ev. mellangift i pengar.

De sakkunniga har funnit, att beskattningen för skogsinkomst i samband med avyttring av fastighet är till hinders vid jordbrukets yttre rationalisering framför allt därigenom att beskattning sker även när avyttringen i verkligheten inte innebär att avyttraren uttager eller realiserar någon avkastning av skogen. De sakkunniga tillägger följande.

Detta läge föreligger när ägaren till en jordbruksfastighet med skog genom avtal byter bort denna eller del därav mot en fastighet eller fastighetsdel av jämförlig art (med eller utan mellangift i pengar) eller när sådan ägare säljer sin fastighet eller del därav för att inköpa liknande fastighet eller fastighetsdel. Orsaken till dessa förhållanden kan sägas vara, att skattekonsekvenserna enligt gällande bestämmelser inträder så snart avyttring sker, oberoende av syftet med och resultatet av avyttringen, samt att möjlighet saknas att vid sådan avyttring, som endast innebär utbyte av ett skogsinnehav mot ett annat, få beskattningen av skogsavkastningen uppskjuten till dess denna avkastning verkligen realiserar och därmed ger fastighetsägaren inkomst i pengar eller jämförlig valuta.

För att undanröja nämnda olägenheter bör man enligt de sakkunniga bereda de skattskyldiga möjlighet att vid avyttringar av det slag varom nu är fråga erhålla möjlighet att uppskjuta beskattningen till dess skogsuttag sker eller skogsinnehavet definitivt realiserar. Den skattskyldige bör med andra ord erhålla möjlighet att i beskattningshänseende få det senare skogsinnehavet betraktat såsom en fortsättning av det ursprungliga.

Emot ett sådant uppskjutande torde enligt de sakkunniga ur principiell synpunkt intet vara att erinra. Däremot avvisas tanken att meddela formlig skattefrihet för inkomst, som enligt gällande grunder för beskattning av inkomst av skogsbruk får anses utgöra verklig inkomst för den skattskyldige.

De sakkunniga föreslår därför att bestämmelser meddelas av följande innebörd. Har avyttringen innefattat avyttring av växande skog och överskjuter intäkten därav avdrag, vartill den skattskyldige är berättigad enligt punkt 5 anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, skall den skattskyldige vara berättigad att på ansökan åtnjuta skattefrihet för överskottet. Därvid anses den skattskyldige ha erhållit avdrag för minskning av ingångsvärdet å den förvärvade fastighetens skog till motsvarande belopp.

Den tekniska utformningen av bestämmelser, som reglerar uppskjutandet av beskattningen, innefattar vissa svårigheter med hänsyn till att önskvärda regleringsåtgärder mera sällan torde kunna genomföras genom direkta och rena fastighets- och markbyten. De sakkunniga anför därom följande.

Även där byte kan ske förekommer ofta mellangift i pengar (stundom jämförlig med ståndsogslikvid vid förrättning enligt jorddelningslagen). I andra fall kan direkta byten inte ske utan reglering måste ske genom en serie köpeavtal, exempelvis så att A säljer ett område till B, B säljer ett område till C och C säljer ett område till A. Dessa omständigheter medför, att

man inte utan vidare kan föreskriva rätt för skattskyldig att till ett nytt skogsinnehav överföra för honom gällande ingångsvärde resp. virkesförråd avseende ett tidigare skogsinnehav. Varje avyttring bör såsom nu föranleda bedömande av huruvida avyttringen givit upphov till intäkt av skogsbruk. Genom detta bedömande regleras definitivt skattskyldigheten för inkomst av skogsbruk i anledning av det tidigare skogsinnehavet.

De sakkunniga förordar därför att kommunalskattelagens regler om beskattning av inkomst av skog lämnas oförändrade och att i stället genom en särskild författning möjlighet skapas för skattskyldig att få åtnjuta skattefrihet för sådan inkomst mot det att ingångsvärdet för skogen på den fastighet, som förvärfvas i stället för den avyttrade, nedsättes i motsvarande mån. Genom en sådan anordning blir det möjligt att på nöjaktigt sätt klarlägga beskattningsläget för en skattskyldigs olika på varandra följande skogsinnehav, något som eljest knappast torde vara möjligt.

Den ifrågasatta förordningen bör enligt utredningspromemorian vara tillämplig vid avyttring av fast egendom, om avyttringen sker för främjande av jordbrukets yttre rationalisering. Så anses vara fallet, om det vitsordas av vederbörande lantbruksnämnd. Vidare skall fråga vara om avyttring som skett i samband med förvärv av fastighet av jämförlig art, där avtal om förvärvet träffats i anslutning till avyttringen eller inom ett år därefter.

Rörande tillämpningen av den föreslagna förordningen anföres i promemorian följande.

Ansökan handlägges av prövningsnämnden i det län, där den avyttrade fastigheten är belägen. Är den sökta skattefriheten av betydelse för taxering i annat län, skall prövningsnämnden därstädes underrättas om beslutet i ärendet. Ansökan må göras så snart förutsättningar för skattefrihet föreligger, d. v. s. så snart avyttring och förvärv skett, men skall ske senast före utgången av kalenderåret efter det, varunder fastighet förvärvats i stället för den avyttrade. Meddelas beslut om skattefrihet först sedan den skattskyldige åsatts taxering för det beskattningsår, varunder avyttring skett, skall vederbörande prövningsnämnd besluta om den ändring i taxeringen, som föranledes av skattefriheten.

Föreligger icke vid prövning av framställning om skattefrihet utredning till ledning för en noggrann beräkning av belopp, för vilket skattefrihet må åtnjutas, skall uppskattning därav ske efter vad med hänsyn till omständigheterna finnes skäligt. En summarisk prövning torde vara försvarlig med hänsyn till att definitiv skattefrihet inte åsyftas utan endast ett uppskjutande av beskattningen av vissa skogsinkomster tills skogsuttag sker.

Beslut om skattefrihet bör få överklagas i samma ordning som gäller för överklagande av taxering.

De sakkunniga framhåller, att tillämpning av den föreslagna förordningen i många fall icke blir aktuell. I alla de fall av fastighetsavyttring, då avyttraren är berättigad till avdrag enligt punkt 5 anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen till belopp motsvarande intäkten av skogsbruk genom avyttringen saknas exempelvis anledning ifrågasätta åtgärd enligt förordningen. Så inträffar bl. a. i de fall, då virkesförrådet vid avyttringen inte överstiger det för avyttraren gällande ingående virkesförrådet. Det årliga anta-

let framställningar enligt förordningen torde därför bli mycket begränsat, helst som verksamheten för jordbrukets yttre rationalisering av naturliga skäl inte kan bedrivas i alltför hastigt tempo. Arbetet med prövning av framställningarna torde därför inte bli alltför betungande.

3. Beskattning för inkomst genom skogsuttag i samband med förvärv av fastighet

Avverkning av skog äger ofta rum i nära anslutning till förvärv av jordbruksfastighet med växande skog för erhållande av medel till betalning av eller amortering å köpeskillingen för den förvärvade fastigheten. Ej minst är detta fallet, då förvärvet sker såsom led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering. Vid beräkning av avdrag för värdeminskning av skog till följd av avverkningen beaktas, framhåller de sakkunniga, för närvarande icke alltid i tillräcklig omfattning den betydelse som saluvärdet å den omedelbart uttagbara skogen haft vid bestämmandet av köpeskillingen för fastigheten. Icke heller fästes alltid erforderligt avseende vid den värdenedgång, som äger rum då den avverkningsbara skogen helt eller till större delen uttages från en nyförvärvad fastighet.

Fastighetsägarens möjligheter att finansiera fastighetsförvärvet äventyras dock om skogsinkomsten helt eller till största delen beskattas. De sakkunniga påpekar att skogsinkomst genom avverkning eller rotförsäljning i princip inte beskattas, i den mån inkomsten endast är att anse som ett återbekommande av vad den skattskyldige betalat för den fastighet, varå skogsuttaget skett, och alltså inte såsom avkastning av fastigheten. För att så icke skall bli fallet är fastighetsägaren berättigad till avdrag för nedgång av ingångsvärde resp. virkesförråd. Reglerna om avdrag är emellertid så utformade, att de inte alltid bereder en skattskyldig, som uttager skog på en nyförvärvad fastighet, avdrag i sådan omfattning, att han slipper skatta för den del av inkomsten genom skogsuttaget, som endast motsvarar vad han vid förvärvet betalat för den uttagna skogen.

Om den s. k. förrådsmetoden tillämpas vid beräkning av avdraget, medför avdragets konstruktion att det ur nyss angivna synpunkter blir otillräckligt. De sakkunniga framhåller att denna metod förutsätter, att det ursprungliga ingångsvärdet, d. v. s. vid köp den del av förvärvskostnaden som belöper på den växande skogen, likformigt slås ut på hela det vid förvärvet befintliga virkesförrådet, således även på sådan skog som inte kan eller får avverkas. Vid skogsuttag omedelbart efter förvärvet erhålles alltså avdrag endast efter det genomsnittspris per kbm, som betalats för hela virkesförrådet, medan den avverkade kubikmassan av naturliga skäl representerar ett betydligt högre värde per kbm än som motsvarar genomsnittspriset.

Beträffande avdrag enligt den s. k. värdeметoden anför de sakkunniga följande.

Avdrag enligt värdeметoden kan principiellt ställa sig fördelaktigare, eftersom avdraget därvid skall motsvara det belopp, varmed ingångsvärdet

efter skogsuttaget nedgått, men här uppställer sig svårigheter av praktisk art. Det är givetvis synnerligen vanskligt att kunna bevisa värdet av den återstående skogen, helst som denna värdering kan ske efter mycket skiftande grunder. Även storleken av ingångsvärdet kan vara föremål för olika uppfattningar, eftersom en fastighet i allmänhet förvärvas till ett pris, som angives för fastigheten i dess helhet utan fördelning mellan växande skog och fastigheten i övrigt, och den fördelning, som måste ske vid bedömning av rätten till avdrag för minskning i skogs ingångsvärde, kan ske enligt olika grunder.

De sakkunniga finner att olägenheterna för de skattskyldiga av nu rådande förhållanden är väsentligen beroende *dels* på att vid bedömning av skogs ursprungliga ingångsvärde icke alltid tillräckligt beaktas den betydelse som saluvärdet på den omedelbart uttagbara skogen kan ha haft för köpeskillingen, särskilt ur köparens synpunkt, *och dels* på att erforderligt avseende ofta ej heller fästes vid den värdenedgång, som faktiskt sker då den avverkningsbara skogen helt eller till avsevärd del uttages från nyförvärd fastighet. I och för sig är det intet som hindrar att dessa förhållanden redan med nuvarande lagbestämmelser beaktas vid tillämpningen. Att genom utförligare lagföreskrifter noggrant reglera tillämpningen torde emellertid icke vara möjligt med hänsyn till att förhållandena i de fall, som förekommer i praktiken, är så skiftande. De sakkunniga anser dock att åtskilligt kan vinnas med en uttrycklig erinran om att vid bedömning av skogs ingångsvärde tillräcklig hänsyn bör tagas till värdet på avverkningsbar skog, vilket ingått i anskaffningskostnaden för fastighet. En sådan erinran torde sedermera kunna kompletteras med anvisningar från riksskattenämnden rörande tillämpningen. Vad som framför allt synes vara av betydelse är att icke för medgivande av avdrag uppställes utredningskrav, som en skattskyldig av kostnadsskäl, brist på sakkunniga eller andra orsaker ej alls eller endast med stora svårigheter kan uppfylla. I brist på utförlig utredning torde ofta en skälighetsbedömning på grundval av föreliggande material kunna göras på sätt i många andra fall måste ske vid taxering.

Slutligen anför de sakkunniga i denna fråga följande.

Det må framhållas, att den ifrågasatta mindre restriktiva bedömningen av rätten till värdeminskningsskatt för skog i princip icke är avsedd att leda till befrielse från skatt. I den mån avdrag medges skattskyldig vid skogsuttag, som sker kort efter förvärvet, minskar den skattskyldiges rätt att erhålla avdrag vid skogsuttag i fortsättningen liksom vid en kommande avyttring av fastigheten. Därigenom förskjutes alltså beskattningen från tiden närmast efter förvärvet — då inkomster genom skogsuttag i varje fall från de skattskyldigas synpunkt mer eller mindre framstår såsom återbetalande av utlagd köpeskillning för växande skog — till de senare perioder, då skogen hunnit växa till och då skogsuttag eller avyttring av skog i samband med avyttring av marken i större eller mindre omfattning kan betraktas såsom ett tillgodogörande av avkastning av skogen.

De sakkunnigas förslag innebär, att punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ändras i två hänseenden. Till anvisningspunktens andra stycke fogas en ny mening med bestämmelse om att vid bedömning av

skogs ingångsvärde särskilt skall beaktas i vad mån värdet av skog, som omedelbart kan avverkas, kan antagas ha ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt då ägaren förvärvade fastigheten. Tredje stycket av samma anvisningspunkt föreslås få ett tillägg, som avser att minska utredningssvårigheterna i sådana fall, då uttag av skog äger rum jämförelsevis kort tid efter det fastighet mot vederlag, som kan antagas motsvara normalt värde, förvärvats. Enligt den föreslagna bestämmelsen skall — även om utredning ej förebringas rörande värdet av den kvarvarande skogen å fastigheten — skogens ingångsvärde antagas ha nedgått med rotvärdet å den skog som uttagits.

B. Remissyttrandena

1. Realisationsvinstbeskattningen

De sakkunnigas förslag att genom lättnader i fråga om realisationsvinstbeskattningen åstadkomma ökade möjligheter till yttre rationalisering inom jordbruket t i l l s t y r k e s i princip eller lämnas utan erinran av riksskattnämnden, domänstyrelsen, lantbruksstyrelsen, lantmäteristyrelsen, skogsstyrelsen, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges lantbruksförbund ävensom i det av Skogsindustriernas samarbetsutskott och Sveriges skogsägareförbund avgivna yttrandet.

Kammarrätten uttalar stor t v e k a n inför förslaget men förklarar sig inte vilja bestämt avstyrka detsamma. Däremot a v s t y r k e s det av länsstyrelserna i Kalmar och Västernorrlands län.

I de remissyttranden där de sakkunnigas förslag i princip tillstyrkes eller lämnas utan erinran har de skäl som de sakkunniga åberopat accepterats och i flera fall understrukits.

Kammarrätten är dock inte övertygad om att realisationsvinstbeskattningen är ett så betydelsefullt hinder mot jordbrukets yttre rationalisering, att specialregler kan anses nödvändiga utan finner det naturligt att bestämmelserna om realisationsvinstbeskattningen i vissa fall kan verka fördröjande och även prisstegrande på åtgärder för rationalisering. Kammarrätten förklarar sig i huvudsak kunna godtaga de sakkunnigas motivering för förslaget men framhåller att, enligt kammarrättens mening, de mest obilliga verkningarna av realisationsvinstbeskattningen beror på att denna beskattning numera i realiteten är en beskattning av värdestegring på grund av förändrat penningvärde. Kammarrätten tillägger följande.

Kammarrätten anser sig vidare böra erinra om, att det anförda resonemanget kan föras i ett stort antal fall, då en beskattning av realisationsvinst kan te sig ännu obilligare än i nu ifrågavarande. De sakkunniga anför gentemot denna invändning, att det allmännas intresse av jordbruksrationaliseringens genomförande är mycket starkt och att vid en avvägning mellan detta intresse och det allmännas beskattningsintressen kan vara skäligt att i nå-

gon mån efterge de sistnämnda. Enligt kammarrättens mening bör emellertid å andra sidan önskemålet att undvika komplicerad av skattelagstiftningen tagas i beaktande. Från principiell synpunkt har kammarrätten mycket allvarliga invändningar, men eftersom kammarrätten icke kan bedöma det praktiska behovet och det fiskaliska intresset är av underordnad betydelse, vill kammarrätten icke bestämt avstyrka förslaget.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län åberopar till stöd för sitt avstyrkande, att förevarande fråga bör lösas i samband med en allmän översyn av realisationsvinstbeskattningen, och anför.

Länsstyrelsen är å ena sidan väl medveten om att det är ytterst vanskligt att med utgångspunkt från den i förevarande hänseende gällande beskattningsnormen utforma bestämmelser, varigenom allmängiltigt uppnås en objektivt hållbar gränsdragning mellan principiellt skattepliktiga och icke skattepliktiga kapitalvinster. Å andra sidan är det enligt länsstyrelsens mening icke tillfredsställande att, såsom de sakkunniga föreslagit, stadga generell skattefrihet för kapitalvinster beträffande en viss grupp av fastighetsavyttringar. Länsstyrelsen vill erinra om att frågan om införande av bestämmelser, innefattande undantagande från beskattning av kapitalvinster vid blott vissa fastighetsavyttringar, tidigare varit föremål för utredning och överväganden, bl. a. av 1944 års allmänna skattekommitté, som i del III av sitt betänkande (SOU 1949: 9) behandlat frågan om beskattning av realisationsvinster vid avyttring av fastigheter av egnahemskaraktär. I betänkandet uttalar kommittén (s. 68), att den icke anser sig kunna förorda införande av skattefrihetsbestämmelser beträffande realisationsvinster vid dylika avyttringar, när genom en sådan begränsning av skattefriheten en viss grupp skattskyldiga skulle komma att intaga en prioriterad ställning.

Länsstyrelsen anser alltså, att frågan om skatteplikt eller skattefrihet för realisationsvinster vid i promemorian avsedda fastighetsavyttringar bör upptagas i ett större sammanhang, innefattande en allmän översyn av reglerna för realisationsvinstbeskattningen. En sådan översyn framstår alltmer såsom påkallad. Så länge de nuvarande grundprinciperna för beskattning av förmögenhetsvinster kvarstå oförändrade, bör enligt länsstyrelsens mening det stöd, som bedömes erforderligt för främjande av jordbrukets yttre rationalisering, lämnas på annat sätt än skattelagstiftningens vägen.

Länsstyrelserna i Stockholms och Kalmar län anser att frågan om beskattning av realisationsvinst vid försäljning av en- eller tvåfamiljsfastigheter i detta sammanhang bör tas i beaktande.

Länsstyrelsen i Kalmar län avstyrker skattefrihet för realisationsvinster som uppkommer som en följd av åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering. Länsstyrelsen förordar i stället att uppkommen realisationsvinst reduceras vid beskattningen. Länsstyrelsen anför.

Länsstyrelsen har i och för sig icke något emot en uppmjukning av de nuvarande skattereglerna, men torde man vid utformningen av de nya reglerna böra beakta, att det icke blott är ett samhällets intresse, att jordbruket rationaliseras bl. a. genom sådana fastighetsavyttringar, varom här är tal, utan ock att det ligger i den enskilde ägarens intresse att åstadkomma en sådan avyttring för att komma i åtnjutande av den inkomstökning, som genom rationaliseringen uppkommer. Under sådana förhållanden synes anledning icke föreligga att helt medgiva skattebefrielse för den realisationsvinst, som kan ha uppkommit vid avyttringen. Däremot torde man kunna övervä-

ga, huruvida icke beskattningen borde träffa endast en del av den uppkomna realisationsvinsten, förslagsvis halva beloppet, å vilket skatt bör uttagas enligt de nuvarande reglerna i 35 § kommunalskattelagen.

Kammarrätten och *riksskattenämnden* ifrågasätter nödvändigheten av den föreslagna bestämmelsen om beräkning av tid för innehavet av egendom, som förvärvats i samband med att annan egendom avyttrats såsom ett led i jordbrukets yttre rationalisering.

Domänstyrelsen och *lantmäteristyrelsen* påpekar att de sakkunniga berör förhållanden i samband med jordbrukets yttre rationalisering. Styrelserna ifrågasätter om inte även skogsbruket är i behov av samma lättnader. Lantmäteristyrelsen anför därom följande.

Av framställningen synes framgå att man enbart haft verksamheten inom rationaliseringskungörelsens ram i tankarna. Om så är fallet, torde reformen icke kunna gälla åtgärder beträffande skog, som ej är knuten till egentligt jordbruk, om åtgärden trots detta icke skulle kunna vara till fördel för sådant jordbruk. Några mera vägande skäl för en sådan begränsning torde knappast föreligga. Det torde väl saknas anledning att i beskattningshänseende ställa skogsägare i olika ställning allt efter den berörda skogens anknytning till jordbruk eller den ifrågavarande åtgärdens betydelse för jordbruk. Även skogsbruket som sådant torde vara i behov av samma lättnader. Detta syfte kan nås genom att utforma det till fastighetsbyte i vissa fall för beskattningslättnad fogade villkoret på ett klarare sätt, t. ex. så att överlåtelsen skall vara ägnad att leda till en förbättrad fastighetsindelning eller främja förbättring av fastighetsindelningen beträffande jordbruk och skogsbruk. Därmed får då avses även de fall då ett komplex av sambrukade fastigheter förbättras (jfr NJA 1936: 306).

Lantmäteristyrelsen finner emellertid att vid en sådan utvidgning av området för den föreslagna skattebefrielsen åtgärderna delvis torde komma att falla utanför lantbruksnämndernas kompetensområde. Styrelsen föreslår därför att sådan förklaring som lantbruksnämnd avses skola avge rörande försäljningars samband med rationaliseringsåtgärder även skall kunna avges av distriktslantmätare. Styrelsen framhåller därvid följande.

Frågan huruvida avyttring såvitt gäller fastighetsdel kan fullföljas blir dessutom beroende av distriktslantmätarens prövning enligt JDL:s krav i samband med fastighetsdelens avskiljande. Härtill kommer att, om förklaring som avses i 35 § KL och 2 § den föreslagna förordningen alltid skall avges av lantbruksnämnd, avstyckningsförrättning ofta måste avbrytas för inhämtande av sådan förklaring. På grund av vad nu anförts torde förklaring i fall som här avses böra avges av vederbörande distriktslantmätare (jfr 2 § jordförvärvslagen). Eftersom en gränsdragning på sätt antytts mellan distriktslantmätarens och lantbruksnämndens befogenheter skulle bli besvärlig att formulera och tillämpa, får lantmäteristyrelsen föreslå att bestämmelsen avfattas så, att förklaring som avses i 2 § nämnda förordning och 35 § KL enligt de sakkunnigas förslag skall kunna avges av vederbörande distriktslantmätare eller lantbruksnämnden i det län där fastigheten är belägen.

Lantbruksstyrelsen instämmer i de sakkunnigas uttalande, att utfärdande av förklaringar om avyttrings samband med rationalisering inte torde medföra någon större arbetsbelastning för lantbruksnämnderna. Styrelsen fogar härtill följande synpunkter på nämndernas möjligheter att fullgöra de avsedda uppgifterna.

En stor och betydelsefull del av lantbruksnämndernas verksamhet utgöres av strävandena att tillföra skogbehövande jordbruk lämpligt belägen skogsmark. Lantbruksnämnderna lämnar sin medverkan i planläggningen för yttre rationalisering och underlättar bl. a. med långivning för de skogbehövande att förvärva skogsmark. Dessutom kommer det stora flertalet av överlåtelseerna mellan enskilda m. fl. under nämndernas prövning enligt bestämmelserna i jordförvärvslagen. Nämnderna inrikta vidare sina insatser på att åstadkomma sådana skogsmarksbyten, som ovan berörts, med syfte att i jordbruksbygder frigöra spridda innehav av industriskog för att lägga dem till jordbruk emot att storskogsbruket i stället får förvärva skogsmark inom dess intresseområden. Denna verksamhet i stort kombineras med eller åtföljs av ytterligare åtgärder nämligen inom bondejordbruket av byten och tillskottsköp och inom storskogsbruket av lokala arronderingsbyten exempelvis mellan bolag inbördes och mellan bolag och kronan. Erfarenheten har visat, att den praktiska vägen för att få igång sådana markregleringar är den som redan anträtts i avsevärd utsträckning, nämligen att lantbruksnämnderna köper in ledigblivande fastigheter i allmänna marknaden och går in som bytespartner när ett tillräckligt stort innehav samlats. Härtill bör nämnas att nämnderna som beredningsinstans på länsstadiet av ansökningar enligt bolagsförbudslagen ha att ta befattning med alla bolagsförvärv och därvid får en ingående kännedom om dessa ärenden.

Det anförda gäller oavsett om överlåtelseerna avse hela fastigheter eller om de avse delar av fastigheter och därför föranleder avstyckning. Och vad beträffar markbyten, som genomföres genom ägoutbyten enligt jorddelningslagen samråder lantmätaren enligt gällande föreskrifter med lantbruksnämnden så snart det är fråga om någon rationalisering av betydelse. Mer omfattande omregleringar genom ägoutbyten eller skifte torde sällan bli aktuella förrän lantbruksnämnden köpt samman en markreserv. Av det sagda torde framgå att lantbruksnämnden äger ingående kännedom om de åtgärder över huvud taget, som avse yttre rationalisering. — — —

Vad beträffar det praktiska förfarandet i de fall där avyttring respektive markbyte föranleder åtgärd enligt jorddelningslagen torde sakägaren finna det naturligt att ta kontakt med lantbruksnämnden beträffande frågan om skattefrihet redan innan han ådrager sig några kostnader genom att låta förrättningen påbörjas.

Vid sin behandling av de ärenden rörande yttre rationalisering av skilda slag, som här exemplifierats, har lantbruksnämnden att beakta de allmänna verkningarna för bygden ifråga av strukturförändringarna och naturligtvis särskilt att bedöma, om åtgärderna medför sådan rationalisering, att de bör tillåtas respektive främjas. Det blir alltså just densamma bedömningen som nämnden har att grunda sig på vid avgörande i förekommande fall av frågan om skattefrihet.

Styrelsen anser sig därför kunna vitsorda att lantbruksnämnderna inom ramen för sina nuvarande resurser kan svara för de uppgifter som enligt de sakkunnigas förslag skulle komma att åvila dem. Genom den föreslagna lösningen kommer skattefrågan att bedömas av en nämndinstitution som

ledes av landshövdingen i länet och som har en sammansättning som vanligen representerar allmän sakkunskap inom ungefär samma områden som beskattningsnämnderna. För att en enhetlig praxis i dessa speciella skattefrågor skall utbildas är det vidare, uttalar styrelsen, uppenbarligen nödvändigt att uppgiften lägges på en länsmyndighet och även ur den synpunkten är den valda lösningen lämplig.

Styrelsen övergår härefter till att beröra vissa frågor om den praktiska tillämpningen av det föreslagna förfarandet. Nämnderna torde ha att bedöma om avyttringen innebär en påtaglig fördel med hänsyn till den önskvärda utvecklingen av fastigheterna i området. Styrelsen påpekar att förklaring inte bör lämnas i alla fall där en rationalisering av brukningsförhållandena genom sammanköp kan påvisas.

Förklaring varom här är fråga bör sålunda exempelvis icke lämnas där ett sammanköp av två större jordbruk väl påvisas medföra vissa fördelar ur arrenderingssynpunkt men där enheterna ifråga med hänsyn till jordbrukets struktur i bygden m. m. anses lämpligen böra bestå som särskilda brukningsenheter. Icke heller torde förklaring exempelvis böra lämnas vid ett sammanköp som i och för sig innebär en viss ändring till det bättre av brukningsförhållandena men där den avyttrade marken vore behövlig och ur allmän synpunkt hellre borde disponeras för förstärkning av andra jordbruk. Med de nu sagda exemplen, som kunde ökas med åtskilliga andra, har styrelsen endast velat något belysa de bedömningssvårigheter som nämnderna kunna ställas inför i dessa sammanhang. Bedömningsarna bli emellertid som sagt i mycket likartade med dem, vilka förekomma vid nämndernas prövning av förvärvs-, låne- och bidragsansökningar m. m., och det finns enligt styrelsens mening ej anledning till annat antagande än att en tillämpning av det föreslagna förfarandet skall komma att fungera på ett ur allmän synpunkt tillfredsställande sätt.

De sakkunnigas förslag att vitsord alltid skall tillerkännas lantbruksnämnds förklaring huruvida avyttring skall anses främja jordbrukets yttre rationalisering har mött vissa gensagor.

I några yttranden förklaras att skattemyndigheterna själva bör få pröva förutsättningarna för skattefrihet.

Enligt *länsstyrelsen i Västernorrlands län* bör lantbruksnämndernas funktion begränsas till att vara rådgivande och därvid bör även de befattningshavare inom lantmäteriväsendet, som vid sitt arbete för en förbättrad fastighetsindelning sysslar med hithörande frågor, kunna utnyttjas som remissorgan. På motsvarande sätt bör, enligt länsstyrelsen, kammarrätten och regeringsrätten kunna infordra yttranden från lantbruksstyrelsen och lantmäteristyrelsen.

Även *länsstyrelsen i Östergötlands län* vill låta beskattningsmyndigheterna avgöra frågan om uppskov med beskattningen men anser att lantbruksnämnds förklaring dock i regel skall följas. Länsstyrelsen anför.

Även om beskattningsmyndigheterna i det övervägande antalet fall icke komma att frångå lantbruksnämndens förklaring torde dock situationer kunna uppkomma, då frågan om skattefrihet är tveksam. Därför anser länsstyrelsen, att ifrågavarande bestämmelser böra givas sådan lydelse att beskatt-

ningsmyndigheten har att fatta beslut i överensstämmelse med lantbruksnämndens förklaring såvida icke särskilda skäl till annat föranleda. Av denna anledning bör i förklaringen jämväl intagas kortfattad redogörelse och motivering för lantbruksnämndens ställningstagande. Det är givetvis angeläget att ifrågavarande förklaringar givas en fullt uttömmande och otvetydig formulering.

Länsstyrelsen i Jönköpings län ifrågasätter om inte skattefrihetsförklaringar i stället bör meddelas av riksskattenämnden och anför bl. a. följande.

Emellertid synes det ifrågasatta förfarandet med bindande uttalanden från lantbruksnämnd icke tillfredsställande främst ur enhetlighetssynpunkt. I dessa nämnders verksamhet kan därjämte ligga en frestelse att få genomföra av nämnden önskade åtgärder genom att utlova skattefrihet även i fall, då genomförandet av rationaliseringsåtgärder icke är så aktuellt, att sakskäl talar för skattefrihet. Det torde därför kunna ifrågasättas, om ej skattefrihetsförklaringar bör meddelas av riksskattenämnden efter hörande av lantbruksnämnd.

I flera yttranden anføres betänkligheter mot att låta lantbruksnämnd såsom första och enda instans avgöra frågan om viss fastighetsförsäljning skall anses främja jordbrukets yttre rationalisering. *Kammarrätten* anser att, eftersom kontroll av varje ärende inte torde vara möjlig, lantbruksnämndernas verksamhet på hithörande område bör övervakas så att utvecklingen i stort följes, lämpligen av lantbruksstyrelsen.

Lantbruksstyrelsen anför i denna fråga följande.

Det är emellertid önskvärt att en i möjligaste mån likformig praxis i dessa ärenden utbildar sig i de olika länen och det synes därför lämpligt att lantbruksstyrelsen och därutöver Kungl. Maj:t i jordbruksdepartementet får möjlighet att verka för en dylik samordning. Det torde få förutsättas att beslut av lantbruksnämnd om avslag å ansökan om förklaring kan överklagas hos styrelsen och vidare hos Kungl. Maj:t. Emellertid synes det även ur de synpunkter som nu anförts lämpligt att nämnderna få möjlighet att i tveksamma fall underställa styrelsens prövning beslut om bifall till dylik ansökan.

Även *skogsstyrelsen* och *riksskattenämnden* förutsätter att skattskyldig som begärt förklaring av lantbruksnämnd äger rätt att hos lantbruksstyrelsen överklaga ett eventuellt avslagsbeslut. Riksskattenämnden ifrågasätter om inte behov av klagomöjlighet för det allmänna föreligger. Nämnden anför härom följande.

Skattskyldig som begärt förklaring av lantbruksnämnden men fått avslag å sin begäran, torde äga överklaga detta nämndens beslut hos lantbruksstyrelsen. För det allmänna torde däremot icke finnas någon klagorätt med mindre uttryckliga regler därom givas. Ett eventuellt överklagande från det allmänna sida bör, med hänsyn till att förklaringen skall vara bindande på ett tidigt stadium, ske i nära anslutning till lantbruksnämndens beslut. Omprövning i samband med taxeringsförfarandet kan däremot av nämnda skäl icke komma i fråga. Eftersom förklaringens rättsverkningar uteslutande äro av skatterättslig natur, synes det icke onaturligt att anförtro åt taxeringsintendenten i länet att å det allmänna vägnar föra talan mot beslutet. Någon

annan befattningshavare för denna uppgift torde för övrigt ej finnas. Givetvis skulle taxeringsintendenten i dessa fall, om så vore erforderligt, kunna påkalla biträde av sakkunniga. Det bör enligt riksskattenämndens mening närmare övervägas huruvida icke behov föreligger av en sådan klagomöjlighet för det allmänna. Klagorätten kan tänkas bli av betydelse om en viss lantbruksnämnd tillämpar en praxis, som avviker från andra nämnders, eller om flertalet lantbruksnämnder över huvud bedömer frågan, huruvida en avyttring utgjort ett led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering, på ett sätt som icke förutsetts vid lagstiftningens införande.

Även *länsstyrelsen i Stockholms län* berör frågan om taxeringsintendents möjligheter att påkalla yttrande från lantbruksstyrelsen. Länsstyrelsen anför.

Lantbruksnämndens besked kommer väl sannolikt att av jordägaren inhämtas senast under beskattningsåret före det planerad ägofördelning sker. Någon tidsspillan torde då i allmänhet ej behöva uppstå i taxeringsärendet, därvid jordägaren berättigas i vanlig ordning överklaga ett negativt besked från lantbruksnämnden till lantbruksstyrelsen. Lantbruksstyrelsen skulle härigenom beredas möjlighet att tillskapa och upprätthålla en likformig praxis. Det synes emellertid icke nödvändigt att talan mot lantbruksstyrelsens beslut skulle behöva föras även hos Kungl. Maj:t. Taxeringsintendenten, som ej ex officio erhåller del av lantbruksnämndens besked, bör å sin sida ha rätt att när som helst påkalla yttrande direkt från lantbruksstyrelsen, om han anser sig ha anledning tro att lantbruksnämndens besked ej skulle vara objektivt grundat. Då det får förutsättas att lantbruksstyrelsen kommer att behandla ärenden av denna art med tillbörlig skyndsamhet, synes ovan skisserade förfaringssätt ej hindra att taxeringsfrågorna blir avgjorda utan nämnvärd tidsutdräkt.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anför liknande synpunkter.

Kammarrätten påpekar att i förslaget till ändrad lydelse av 35 § kommunalskattelagen uttrycket »fast egendom» användes i stället för det eljest i kommunalskattelagen brukliga begreppet »fastighet». Med hänsyn till att begreppen inte är synonyma får ordvalet här praktisk betydelse. Kammarrätten anför härom.

Om exempelvis en person A. arrenderar en B. tillhörig fastighet och C. köper såväl den B. tillhöriga marken som de A. tillhöriga åbyggnaderna i rationaliseringssyfte, blir B. skattefri enligt förslaget, men A. blir skattskyldig. Om den fasta egendomen är förvärvad i stället för annan i samband med åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering kan, då C. avyttrar densamma, skatteplikt för realisationsvinst för åbyggnaderna inträda, under det att vinst å marken blir skattefri.

Även *riksskattenämnden* och *Sveriges lantbruksförbund* förordar att i detta sammanhang ordet »fastighet» användes.

I några yttranden påyrkas en närmare precisering av det föreslagna tillägget till 35 § 2 mom. kommunalskattelagen, innefattande särskilda bestämmelser om realisationsvinst vid försäljning av egendom vilken förvärvats i stället för egendom som avyttrats såsom ett led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering. *Kammarrätten* anför härom följande.

I författningsrummet anges endast att det skall vara fråga om fast egendom, som användes för jordbruk eller skogsbruk, och att den skall vara förvärvat i stället för sådan fast egendom, som avyttrats såsom ett led i åtgärder för jordbrukets rationalisering. Däremot framgår det ej klart, om denna nya fasta egendom skall enbart ersätta den avyttrade eller om den får vara hur stor eller liten som helst eller om den nya fasta egendomen skall ha förvärvats inom viss tid räknat från avyttringen av den tidigare innehavda. En bestämmelse angivande inom vilken tid den nya egendomen skall ha förvärvats för att kunna anses ha trätt i den tidigare ställe synes i varje fall vara påkallad. Det synes även böra angivas, vilken myndighet, som skall bedöma huruvida dessa omständigheter föreligga.

Enligt kammarrättens mening synes lämpligt att det överlämnas åt lantbruksnämnd att avgöra jämväl denna fråga.

Lantbruksstyrelsen påpekar att om den förvärvade fastighetens värde är större än den avyttrade fastighetens synes det principiellt icke föreligga skäl att behandla den överskjutande delen av värdet enligt nu ifrågavarande regel. I vad realisationsvinsten belöper på denna överskjutande del synes det principiellt ej föreligga anledning till annat förfarande än beskattning enligt nu gällande regler.

I några yttranden diskuteras graden av samband mellan fastighetsförsäljningen och rationaliseringsåtgärder från lantbruksnämnds sida. Det framhålls i dessa yttranden att enligt det föreslagna tillägget till 35 § 2 mom. försäljningen skall ha skett »såsom led i åtgärder» för jordbrukets yttre rationalisering medan motsvarande bestämmelse i 35 § 4 mom. anger att avyttringen skall »främja» sådan rationalisering.

Sveriges lantbruksförbund förutsätter att även sådana åtgärder i rationaliseringssyfte som vidtagits på enskilt initiativ och genomförts utan medverkan av myndighet skall omfattas av de nya bestämmelserna.

Kammarrätten och *riksskattenämnden* synes anse båda uttryckssätten likvärdiga men förordar för tydlighetens skull en enhetlig användning av uttrycket »som led i åtgärder». I andra yttranden anses däremot att sistnämnda formulering kräver närmare samband mellan försäljningen och rationaliseringsverksamheten än om försäljningen blott behöver »främja» denna verksamhet. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* gör gällande att såsom förutsättning för skattefrihet bör uppställas det villkoret att försäljningen ingår som ett led i en planenlig rationalisering. Utesluten från de nya bestämmelserna skulle då vara försäljning som sker för en måhända ifrågasatt men ännu inte påbörjad rationaliseringsåtgärd.

Länsstyrelsen i Västmanlands län framhåller i denna fråga följande.

Försäljning av en jordbruksfastighet kan säkerligen ofta främja jordbrukets yttre rationalisering även om detta icke på något sätt varit säljarens avsikt. Resultatet skulle måhända bli att i fall, då lantbruksnämnden med anlitan av sin förvävrätt enligt jordförvärvslagen inträder som köpare, avyttringen anses vara en rationaliseringsfrämjande åtgärd, eljest icke. *Länsstyrelsen* är tveksam om icke bestämmelsen kan komma att bereda lantbruksnämnderna svårigheter, då de ha att utfärda intyg som i föreliggande förslag fordras för bedömning av skatteplikten.

Jämför man föreslagna tillägg till 35 § K. L. med förslaget till förordning om skattefrihet i vissa fall för intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken finner man att även för denna förordnings tillämpning förutsättes att avyttringen skall ha skett i ändamål att främja jordbrukets rationalisering. Vid en fastighetsförsäljning, som visserligen kan anses vara rationaliseringsfrämjande men icke skett som ett led i pågående åtgärder, skulle sålunda enligt förslaget befrielse från eventuell realisationsvinstbeskattning kunna förekomma. Men då den föreslagna förordningen om befrielse från beskattning till följd av avyttring av skog i detta fall ej blir tillämplig inträder i stället regelmässigt skatteplikt för försäljning av skog i samband med avyttring av marken.

Länsstyrelsen ifrågasätter om det kan vara lämpligt att införa nu angivna olika förutsättningar för de olika bestämmelserna. I vart fall kommer detta att bli besvärande vid tillämpningen. Enligt länsstyrelsens förmenande bör därför befrielsen från realisationsvinstbeskattning begränsas till fall då avyttringen sker i ändamål att främja rationaliseringsåtgärder.

2. Beskattning för inkomst av skogsbruk vid avyttring av fastighet

De sakkunnigas förslag att möjlighet skall beredas skattskyldig att uppskjuta beskattningen av sådan intäkt genom avyttring av växande skog som erhålles i samband med avyttring av fastighet för främjande av jordbrukets yttre rationalisering tillstyrkes eller lämnas utan erinran i nära nog samtliga remissyttranden. Länsstyrelserna i Jönköpings, Skaraborgs, Västernorrlands och Västerbottens län har dock ställt sig kritiska.

Länsstyrelsen i Västerbottens län framhåller bl. a. att det föreslagna uppskjutandet av beskattningen i vissa fall kan medföra att skatt undandrages den kommun, där den avyttrade fastigheten är belägen, och tillgodoföres annan kommun. Länsstyrelsen anser för sin del det tillräckligt med en bestämmelse, som medger den skattskyldige att i förevarande fall uppskjuta beskattningen av skogsintäkten genom dennas insättande, helt eller delvis, på skogskonto. Även *länsstyrelsen i Jönköpings län* har observerat, att den föreslagna lösningen genombryter den kommunala avgränsningen av beskattningen och anser, att en sådan konsekvens ej bör komma i fråga.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller emot den föreslagna uppskovsmöjligheten framför allt det förhållandet, att den skattskyldige ofta inte kommer att vara i stånd att överblicka skattekonsekvenserna av de nya bestämmelserna. Länsstyrelsen anför härom följande.

Vid yrkandet om »skattefrihet» kan det mången gång för den skattskyldige framstå såsom likgiltigt, om han skall begränsa detta till att omfatta skillnaden mellan den på grund av fastighetsavyttringen uppkomna skogsintäkten och det skogsvärdeminskningensavdrag, vartill han är berättigad, eller om han skall låta yrkandet omfatta högre belopp än nämnda skillnad, innefattande avstående — helt eller delvis — från berörda avdrag. I båda fallen kan nämligen den eljest ifrågakommande taxeringen för skogsinkomst genom avyttringen helt undvikas, under förutsättning att skogens ingångsvärde å den i samband med rationaliseringen förvärvade fastigheten är tillräckligt högt.

I själva verket är det emellertid ingalunda likgiltigt, vilken ståndpunkt den skattskyldige intager till frågan om »skattefrihetsyrkandets» omfatt-

ning, med andra ord i vad mån han skall avstå från förutnämnda avdrag eller ej. Den omständigheten, att den skattskyldige helt eller delvis avstått från avdraget i fråga, kan medföra, att han vid senare avyttring av den i samband med rationaliseringen förvärvade fastigheten åsättes taxering för realisationsvinst eller för skogsinkomst med sådant belopp, att totalt sett beskattningsläget för honom blir åtskilligt ogynnsammare än om han helt utnyttjat rätten till avdrag. — — —

Även i andra avseenden kan ett yrkande om »skattefrihet» föranleda ogynnsamma konsekvenser i beskattningshänseende. Om sålunda den skattskyldige begränsar sitt yrkande om skattefrihet till att omfatta endast skillnaden mellan skogsintakten genom avyttringen och det avdrag, vartill han på grund av avyttringen lagligen är berättigad, kan — vid avyttring av den i samband med rationaliseringen förvärvade fastigheten — den omständigheten att priserna å skog då äro högre än de voro vid tidpunkten för den skattskyldiges förvärv av nämnda fastighet föranleda, att han åsättes taxering för skogsinkomst med sådant belopp, att det ur beskattningssynpunkt varit gynnsammare för honom att icke yrka »skattefriheten».

Svårigheterna för de skattskyldiga att rätt bedöma verkningarna för dem i beskattningshänseende av de föreslagna bestämmelserna påpekas även i yttranden från remissinstanser, som inte motsatt sig de sakkunnigas förslag. Sålunda framhåller *kammarrätten* att den ökade möjligheten till avdrag lätt kan medföra en mångdubbelt större beskattning vid senare försäljning av fastigheten och att den ställer stora krav på den skattskyldiges förmåga att rätt bedöma, huruvida han skall utnyttja de ökade avdragsmöjligheterna eller inte.

Även *riksskattenämnden*, som i princip lämnat förslaget utan erinran, tar upp samma fråga. Nämnden anför.

Den föreslagna metoden får olika konsekvenser för den skattskyldige allt efter det sätt, på vilket den nya fastigheten sedermera går ur hans ägo. Övergår fastigheten i annans ägo genom en onerös överlåtelse, kommer det virkesförråd, för vilket skattefrihet beviljats vid den första fastighetsavyttringen, att vid den senare avhändelsen tagas till beskattning genom att beräkningen av intäkt genom avyttring av skogen skall ske med utgångspunkt från det reducerade gällande ingående virkesförrådet. Är överlåtelsen av benefik natur — arv, testamente eller gåva — uppkommer däremot, såsom förut framhållits, icke fråga om beskattning av intäkt av växande skog. Återföring till beskattning av det förråd, med vars beskattning uppskov beviljats, sker alltså inte här utan skattebefrielsen blir definitiv. Den sparade tillväxten å den först innehavda fastigheten har sålunda kunnat omvandlas i kontanter utan beskattningkonsekvenser. Skulle fastigheten överlåtas till nedsett pris, såsom ofta sker närskylda emellan, kommer värdet av det virkesförråd, vars beskattning uppskjutits, vidare att endast delvis återföras till beskattning.

Det bör emellertid även uppmärksammas, att det i vissa lägen kan ställa sig oförmånligt att uppskjuta beskattningen enligt den föreslagna metoden. Så är förhållandet om den nya fastigheten skulle förvärfvas till ett pris, som understiger dess verkliga värde. Eftersom reduktionen av ingångsvärdet sker utan anseende till virkesförrådets verkliga värde, kommer i ett sådant fall vid en slutavräkning i samband med försäljning den extrabeskattning, som den konstlade reduktionen av ingångsvärdet medför, att avse ett betydligt

större belopp än det, med vars beskattning uppskov lämnats. Det bör även erinras om att därest en realvärdestegring av skogen inträffar under innehavet av den nya fastigheten, den skattskyldige vid försäljningen får skatta för ett högre belopp än det, med vars beskattning uppskov beviljats. Det kan i ett sådant läge vara klokare att låta den sparade tillväxten bli beskattad redan vid avyttringen av den första fastigheten. Av det sagda framgår, att den föreslagna skattefriheten icke bör kritiklöst utnyttjas av de skattskyldiga. Detta bör även stå klart för lantbruksnämnderna om de skola hjälpa och råda de skattskyldiga i nu förevarande beskattningsfrågor.

En risk för rättsförluster ligger däri att den skattskyldige måhända ej alltid förstår vikten av att rätt bevaka sina intressen vid beräkningen av den behållna inkomsten av avyttring av skog i samband med den av rationaliserings-skäl föranledda första fastighetsförsäljningen, eftersom beräkningen icke omedelbart skall föranleda beskattning. Han kan därigenom gå miste om avdrag, som han i och för sig är berättigad till, eftersom vid slutavräkningen i samband med försäljning av den nya fastigheten någon justering i efterhand icke kan ske i fråga om reduktionen av ingångsvärdet.

Såsom ett allmänt omdöme om de föreslagna reglerna kan uttalas att de skärpa det inledningsvis påpekade missförhållandet i fråga om gällande skogsbeskattningsregler, som ligger däri att beskattningsläget är helt annat och förmånligare för den, som överlåter sin fastighet benefikt, än för den som säljer sin fastighet.

I fråga om det framlagda förslaget detaljer har vissa erinringar framställts. Av dessa må här redovisas följande.

I förordningen anges som förutsättning för bestämmelsernas tillämpning att fråga är om en fastighetsavyttring som skett för främjande av jordbrukets yttre rationalisering och att avyttringen skett i samband med förvärv av annan fastighet. *Kammarrätten* och *riksskattenämnden* anser att även förvärvet av den nya fastigheten bör ha samband med rationaliseringsåtgärderna.

Lantbruksstyrelsen synes dela denna uppfattning. Styrelsen anför här om följande.

Det observeras här att bedömningen av frågan om reglernas tillämplighet blir uppdelad på två skilda moment, dels den av lantbruksnämnden gjorda bedömningen av avyttringen, dels ock prövningen huruvida den skattskyldige förvärvat jämförlig fastighet etc. vilken prövning synes ankomma på skattemyndigheterna. Denna sistnämnda prövning synes emellertid vara av den natur att den intimt sammanhänger med lantbruksnämndens bedömning av rationaliseringsfrågan. Styrelsen ifrågasätter därför om det icke vore en mera praktisk och ändamålsenlig lösning att förfarandet ordnas så att lantbruksnämndens förklaring inrymmer såväl att avyttringen främjar en yttre rationalisering som att den förvärvade fastigheten är av jämförlig art. Härigenom kommer den skattskyldige att på en och samma gång få definitivt besked huruvida de särskilda bestämmelserna komma att tillämpas i fråga om hans skogsinkomst.

Den i förslaget angivna tidsperioden om ett år för förvärv av ny fastighet i den avyttrades ställe har blivit föremål för diskussion. *Sveriges lantbruksförbund* framhåller, att svårigheter ofta möter mot att hinna avsluta affärer av förevarande slag inom ett år, eftersom t. ex. formella hinder kan

uppkomma som fördröjer lantmåteriförrättningar. Förbundet hemställer därför att tiden för förvärv av ny fastighet måtte förlängas till två år. *Lantbruksstyrelsen* förordar en tid av tre år. I det yttrande som avgivits av *Skogsindustriernas samarbetsutskott* och *Sveriges skogsägareförbund* anföres följande.

Det torde icke vara ovanligt, att avtal om förvärv av viss fastighet träffas mellan två parter och att vederbörande lantbruksnämnd först därefter såsom villkor för förvärvstillstånd uppställer krav på att annan förvärvaren tillhörig mark av motsvarande beskaffenhet och omfattning överlåtes på lantbruksnämnden eller på någon av lantbruksnämnden anvisad köpare. Mellan vissa lantbruksnämnder och större jordägare har likaså börjat tillämpas ett förfarande med s. k. clearing-byten, innebärande att bytesobjekten under en längre tidsperiod avräknas mot varandra. För att icke hindra en dylik ändamålsenlig anpassning och utformning av åtgärderna i samband med jordbrukets rationalisering är det nödvändigt att 3 § omredigeras på sådant sätt, att alla förvärvs-, försäljnings- och bytesavtal i rationaliseringssyfte, oavsett tidsföljd, omfattas av den föreslagna förordningen. Den föreslagna tidsfristen — 1 år — synes i samband därmed böra slopas och det borde i stället för en angiven tidsfrist vara tillfyllest med lantbruksnämndens förklaring, att den aktuella transaktionen utgjort led i en och samma rationaliseringsåtgärd.

Domänstyrelsen framför samma förslag under hänvisning bl. a. till att såväl kronan som skogsbolagen i flertalet fall måste underställa byten och förvärv av fastigheter Kungl. Maj:ts prövning. Därvid kan en lång tidsperiod komma att förflyta mellan det preliminära och det slutliga avtalet.

Vissa invändningar har framkommit mot stadgandet i den föreslagna förordningens 7 § att, om vid prövning av framställning om skattefrihet enligt förordningen utredning till stöd för en noggrann beräkning av skattefritt belopp inte föreligger, uppskattning av detta belopp skall ske efter skälighetsgrund. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* anser att det inte är nödvändigt att i författningstexten uttryckligen betona att den skattskyldige kan hänskjuta frågan till prövningsnämnd i outrett skick. *Skogsstyrelsen* framhåller att det bör åligga den skattskyldige att lämna sådana upplysningar, som visar det sannolikt verkliga förhållandet. *Riksskattenämnden* understryker vikten av att frågan om avdrag vid beräkning av den behållna inkomsten vid avyttringen blir noggrant utredd, enär den framtida beskattningen eljest blir oriktig. Däremot anser nämnden att noggranna beräkningar av skogens ingångsvärde på den nya fastigheten inte är behövliga utan att det är tillräckligt att fastställa att ingångsvärdet är större än det belopp för vilket skattefrihet begäres. Nämnden ifrågasätter dock om inte hela paragrafen kan utgå såsom onödig.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anför.

Den prövning, som de sakkunniga ansett tillräcklig i fråga om beräkning av belopp, för vilket uppskov med beskattningen må åtnjutas, finner länsstyrelsen dock väl summarisk. Det gäller visserligen endast ett uppskov med taxeringen, men med hänsyn till de stora skattebelopp, som det merendels

är fråga om, samt — även ur rättvis- och likformighetssynpunkt — till behovet av ett inte alltför knapphändigt underlag vid den senare tidpunkt, då taxering kan komma att ske, synes skäl föreligga att fordra noggrannare utredning.

3. Beskattning för inkomst genom skogsuttag i samband med förvärv av fastighet

De sakkunnigas förslag tillstyrkes av flertalet remissinstanser, nämligen av kammarrätten, domänstyrelsen, lantbruksstyrelsen, lantmäteristyrelsen, skogsstyrelsen, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Östergötlands, Kronobergs, Blekinge, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges lantbruksförbund samt i det av Skogsindustriernas samarbetsutskott och Sveriges skogsägareförbund avgivna yttrandet. I några av dessa tillstyrkande yttranden göres dock vissa reservationer.

Direkt avstyrkande uttalanden har gjorts av riksskattenämnden samt länsstyrelserna i Södermanlands och Kalmar län.

Ur de yttranden, som tillstyrkt förslaget, må här återges följande.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län anser att det föreslagna tillägget till andra stycket i punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ger uttryck åt en riktig princip och att en erinran om denna princip bör intagas i kommunalskattelagen. Tillägget till anvisningspunktens tredje stycke anses av länsstyrelsen vara i hög grad ägnat att minska tidsödande och kostnadskrävande utredningsarbete.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anför följande.

De synpunkter, som de sakkunniga framfört i promemorian för en mindre restriktiv bedömning av rätten till avdrag i sådana fall, har sedan länge förfäktats inom detta län. Länsstyrelsen har god erfarenhet av att de principer, som kommer till uttryck i förslaget, leder till taxeringar, som tar hänsyn till faktiska förhållanden och ger ett rättvist resultat. Länsstyrelsen vill därför förorda bifall till förslaget, enligt vilket de ändrade bestämmelserna inte begränsats till att avse endast förvärv, som skett såsom ett led i åtgärder för jordbrukets rationalisering utan givits generell giltighet.

Kammarrätten erinrar om, att det föreslagna systemet icke rimmar väl med bestämmelserna om slutavräkning vid fastighetsförsäljning och de konsekvenser i beskattningshänseende detta kan medföra för en skattskyldig, som icke äger förmåga att överblicka dessa.

Riksskattenämnden har såsom nyss nämnts avstyrkt förslaget. Till stöd för sin uppfattning åberopar nämnden uttalanden i kommunalskatteberedningens betänkande rörande inkomstbeskattningen av skogsbruk (SOU 1942: 35). Nämnden anför.

En sådan utvidgning av avdragsrätten under fastighetsinnehavet, som föreslagits, har vittgående konsekvenser, vilka belysts i nyssnämnda betän-

kande. Kommunal-skatteberedningens majoritet föreslog också en effektivisering av denna avdragsrätt, ehuru i annan form, nämligen genom att förrådsmetoden ändrades så att hänsyn skulle få tagas till virkets kvalitet (genom en metod kallad virkeskapitalmetoden) och genom att skoglig sakkunskap skulle på det allmännas bekostnad användas för utredning av avdragsrätten. Den kritik, som av två reservanter riktades mot detta förslag och som torde ha bidragit till att förslaget icke genomfördes, synes träffa även det nu framlagda förslaget, som troligen ökar de skattskyldigas möjligheter att få avdrag under fastighetsinnehavet i högre grad än kommunal-skatteberedningens förslag. Reservanternas kritik, som återfinnes i beredningens betänkande s. 136—143 gick ut på dels att ökade avdrag under innehavet förstörde omfattningen av den skattefrihet, som föreligger vid arv och jämförliga fång, och dels att beskattningen vid fastighetsförsäljning till följd av värdestegring å skogen skulle bli hårdare.

De farhågor reservanterna framförde torde icke sakna grund. I den mån fråga endast vore om att medgiva värdeminskningsskatt, då man är i det närmaste viss om att den skattskyldige icke erhållit mera för virkets rotvärde än vad han kan anses vid sitt förvärv ha erlagt därför, skulle intet vara att erinra mot förslaget. Det finns emellertid så många irrationella faktorer som kunna spela in, t. ex. skogens ibland ringa betydelse för köpeskillingen å fastigheten och prisfluktuationer på virkesmarknaden, att metoden kan giva grovt felaktiga resultat. I den mån fastigheten sedermera överlåtes benefikt bliva dessa felaktigheter icke rättade. Metoden kan även föranleda en skogsägare att göra större skogsuttag än som ur skogsvårdssynpunkt är lämpligt. — — —

På grund av de olika nu nämnda risker och olägenheter, som få anses förbundna med den utvidgade avdragsrätten, kan riksskattenämnden — så länge slutavräkningar icke förekomma, då fastigheter övergå genom arv eller gåva, och slutavräkningarna vid försäljning eller byte icke äro effektiva — icke biträda förslaget. Det må även tilläggas att betänkligheterna mot en avdragsrätt av föreslagen art öka ju längre tid som förflutit mellan förvärvet av fastigheten och avyttringen av skogen. Stiger skogens realvärde under innehavet ställer det sig, såsom redan påvisats, förmånligare att till slutavräkningen spara det avdrag man har rätt till.

Även *länsstyrelsen i Södermanlands län* åberopar som stöd för sitt avstyrkande det förhållandet att, om avyttring av fastighet inte sker, densamma kan gå i arv en eller flera gånger med ständigt växande virkesförråd utan att beskattning inträder.

Länsstyrelsen i Kalmar län anser att förevarande fråga bör prövas i samband med frågan om resultatutjämning mellan olika beskattningsår.

I ett par yttranden framhålles att den föreslagna förmånligare avdragsberäkningen bör få tillämpas blott i samband med fastighetsförvärv, som skeit såsom led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering. I flera av de yttranden från skogsvårdsstyrelserna i länen som skogsvårdsstyrelsen inhämtat har uttalats farhågor för att de föreslagna reglerna skall leda till konflikter med skogsvårdslagen. Sålunda anser *skogsvårdsstyrelsen i Södermanlands län* det tveksamt om man bör ytterligare underlätta för den som förvärvar skog att omedelbart skattefritt uttaga en väsentlig del av köpeskillingen ur den förvärvade skogen. I den mån det gäller slödskogsförvärv anser skogs-

vårdsstyrelsen en sådan utveckling särskilt olycklig. Ur skogsvårds- och skogshushållningssynpunkt är det inte önskvärt med en utveckling i den riktningen, att köpare av skog mer och mer kommer att anse det normalt, att en avsevärd del av köpeskillingen skall gäldas genom omedelbar realisation av den förvärvade skogen.

Skogsstyrelsen anför i anslutning härtill.

Åtskilliga skäl kan otvivelaktigt åberopas för att bestämmelserna erhåller en sådan mera vittgående giltighet; bl. a. kan framhållas att rationaliseringsförvärv i här förevarande hänseende icke företer nämnvärda principiella olikheter mot fastighetsförvärv i allmänhet, eftersom skogsuttag i anslutning till ett fastighetsförvärv utgör en vedertagen form för finansiering av en del av köpeskillingen. Det tämligen långtgående avkall, som här görs på eljest i kommunalskattelagen uppställda krav på utredning, och själva den utformning som givits åt beskattningsreglerna ifråga, vilkas tillämpning torde få förutsätta ett intimt samarbete redan på ett tidigt stadium mellan lantbruksnämnderna och skogsvårdsmyndigheterna, synes emellertid närmast tala för att bestämmelserna, i analogi med vad som i övrigt föreslagits från de sakkunnigas sida, tillsvidare — i avvaktan på mera ingående belysning av hithörande frågor — begränsas till att avse skogsuttag i samband med rationaliseringsförvärv. Att sådant förvärv skall anses vara för handen bör i så fall bestyrkas genom förklaring av lantbruksnämnd enligt samma regler, som ovan berörts ifråga om realisationsvinstbeskattning och viss inkomstbeskattning.

En skatteregel av föreslagen innebörd torde förutsätta, att det i köpeskillingen ingående skogsvärdet uppdelas dels på omedelbart avverkningsbar skog (värderad till å pris) dels på övrig skog (uppskattad till förväntningsvärde). Bestämningen av den avverkningsbara kvoten bör självfallet ske med utgångspunkt från att skogsvårdslagens avverkningsbestämmelser beaktas. Även om den ifrågavarande beskattningsregeln icke skulle göras allmän utan begränsas till rationaliseringsförvärv, torde skärpt uppmärksamhet påkallas från skogsvårdsstyrelsernas sida, att icke genom större uttag sådana rubbningar i skogsavkastningens jämnhet uppkommer, som strider mot 7 § skogsvårdslagen.

Även *riksskattenämnden* anser att, om den föreslagna anordningen behövs för jordbrukets yttre rationalisering, såsom förutsättning för bestämmelsernas tillämpning bör uppställas, att fastighetsförvärvet skett såsom ett led i sådan rationalisering. Nämnden påpekar dock, att en sådan begränsning i någon mån kan snedvrida prisbildningen å skogsfastigheter, enär den kan föranleda en säljare att begära högre pris av en köpare, som handlar enligt lantbruksnämndens intentioner och följaktligen på grund av gynnsammare beskattningsvillkor har möjlighet att betala bättre än av annan köpare som ej är i denna särställning.

De sakkunnigas uttalande att de föreslagna bestämmelserna bör kompletteras med anvisningar från riksskattenämnden har understrukits av *domänstyrelsen* och *skogsstyrelsen*. Däremot har *riksskattenämnden* uttalat, att det inte synes vara möjligt för nämnden att ge anvisningar i förevarande avseende.

Emot de föreslagna bestämmelsernas detaljutformning har vissa invändningar framförts.

Länsstyrelsen i Uppsala län anser, att av tillägget till andra stycket av punkt 4 i anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen på ett klarare sätt bör framgå, vad som avses med tillägget. Även *riksskattenämnden* anser det föreslagna tillägget oklart. Nämnden anför.

I sin föreslagna utformning synes stadgandet vara utan egentligt innehåll. Vad som torde åsyftas är att värdet av den avverkningsbara skogen bör noggrant beaktas vid bedömandet av hur stor del av för fastigheten erlagd köpeskilling, som kan antagas belöpa å virkesförrådet. Tillägget synes emellertid, även med en dylik utformning, överflödigt.

Länsstyrelserna i Jönköpings och Jämtlands län framhåller att med den föreslagna lydelsen de nya bestämmelserna skulle gälla även i de fall fastighet förvärvats genom arv eller gåva. Länsstyrelserna anser att skäl inte föreligger att i dessa fall ta hänsyn till den omedelbart avverkningsbara skogen utan att ingångsvärdet här alltjämt bör vara det i taxeringsvärdet ingående skogsvärdet.

I fråga om den schablonregel för bestämning av avdragsbeloppet som intagits i tredje stycket av anvisningspunkten föreslås i vissa yttranden att författningstexten bör närmare ange den tidrymd varom fråga är. *Skogsstyrelsen* anser uttrycket böra ersättas med »i omedelbar anslutning till förvärvet», varigenom korrespondens erhålles med reglerna att vid bedömande av skogs ingångsvärde särskilt skall beaktas viss del av skog som »omedelbart» kan avverkas. *Riksskattenämnden* samt *länsstyrelserna i Älvsborgs och Jämtlands län* anser att för bestämmelsens tillämpning skogsuttaget skall ha skett inom ett år efter förvärvet. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* föreslår en tidsfrist av ett halvt till ett år, medan *länsstyrelsen i Skaraborgs län* anser en tidrymd av två eller tre år skälig.

C. Departementschefen

Betydande insatser görs från det allmännas sida för att främja åtgärder för yttre rationalisering inom jordbruket. Mot bakgrunden härav framstår det som ett angeläget intresse att genomförandet icke onödigtvis fördröjes av omständigheter som ligger vid sidan om själva rationaliseringsverksamheten. Härvid har de nuvarande beskattningsreglerna kommit i blickpunkten. De är nämligen så utformade, att de i vissa fall kan avhålla fastighetsägaren från frivillig medverkan i rationaliseringsföretag eller i vart fall föranleda denne att söka åstadkomma uppskov med åtgärderna. Detta gäller framför allt reglerna om beskattning av inkomst av skog och av realisationsvinst i samband med fastighetsförsäljning. Skattelagssakkunniga har med föreliggande förslag eftersträvat en lösning, som innebär att jordbrukarens situation i beskattningshänseende inte skall försämrats på grund av att han deltar i fastighetsbyte såsom led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering.

Behovet av ändringar i skattelagstiftningen för att uppnå det angivna syftet har i allmänhet vitsordats under remissbehandlingen. Flertalet remissinstanser har också i princip accepterat förslaget, ehuru man på några håll framfört viss kritik.

Såsom framhållits redan i det föregående kan vissa betänkligheter anföras mot den föreslagna lagstiftningen. Dessa betänkligheter uppvägs emellertid enligt min mening av det starka behovet att försöka undanröja de hinder för rationaliseringsverksamheten som de nuvarande skattereglerna innebär. Jag har även kommit till den uppfattningen, att en lösning av de föreliggande frågorna bör sökas i huvudsak efter de av skattelagssakkunniga uppdragna riktlinjerna.

Innan jag går närmare in på de sakkunnigas förslag, vill jag något uppehålla mig vid ett par frågor av gemensam natur.

Sakkunnigförslaget tar närmast sikte på sådana åtgärder för rationalisering på jordbrukets område, som sker inom ramen för kungörelsen den 11 juni 1948 (nr 342) angående statligt stöd till jordbrukets yttre och inre rationalisering. I den mån en jordbruksfastighet omfattar såväl jordbruksjord som skogsmark kan även skogsbruket omfattas av den inom kungörelsens ram bedrivna verksamheten. Däremot synes omarrondering av skogsmark mellan olika skogsfastigheter inte beröras av de sakkunnigas förslag. Lantmäteristyrelsen och lantbruksstyrelsen har hemställt, att de föreslagna bestämmelserna måtte utvidgas så att de kan tillämpas även vid skogsbrukets rationalisering. De skäl som ämbetsverken anført för sitt förslag i angivna del synes bärande och några nämnvärda komplikationer synes inte behöva föranledas därav. Det förhållandet att de nu avsedda omarronderingarna av skogsmark inte omfattas av rationaliseringskungörelsen bör sålunda inte medföra, att de ställs utanför den föreslagna lagstiftningen. Jag biträder därför styrelsernas förslag.

Ett gemensamt drag i den föreslagna lagstiftningen är att den åsyftade utjämningen av beskattningen göres beroende av att en fastighetsförsäljning har erforderligt samband med rationaliseringsåtgärder. De sakkunniga har utgått från att utredningen i dylika frågor inte lämpligen kan införskaffas av taxeringsmyndigheterna själva. I stället har de tänkt sig att lantbrukens nämnderna skulle erhålla befogenhet att med bindande verkan uttala sig om huruvida den angivna förutsättningen skall anses uppfylld. Förslaget har vunnit stöd hos flera remissinstanser. Kritik har emellertid också framförts. Det har sålunda på vissa håll understrukits, att avgörandet borde tillkomma taxeringsmyndigheterna. I samband därmed har påtalats, att möjligheter skulle saknas för det allmänna att överklaga lantbruksnämndens beslut. Ytterligare har från lantmäteristyrelsens sida påpekats, att i vissa fall, då lantbruksnämnden inte tagit befattning med fastighetsförsäljningen, vederbörande distriktslantmätare kan stå närmare till att yttra sig i frågan.

Liksom de sakkunniga finner jag uppenbart, att lantbruksnämndernas medverkan är erforderlig för prövningen av här aktuella frågor. Jag delar emellertid de betänkligheter som vid remissbehandlingen framförts mot förslaget att tillerkänna dessa nämnder rätt att avge bindande förklaringar. Det slutliga avgörandet bör här liksom i andra taxeringsfrågor ankomma på beskattningsmyndigheterna. Därigenom vinnes överensstämmelse med vad som gäller då exempelvis domstol inhämtar yttrande från annan myndighet med särskild sakkunskap i en föreliggande fråga. Taxeringsnämndens beslut kan då överklagas i vanlig ordning, varvid yttrande om så anses påkallat kan infordras från lantbruksstyrelsen. Det vid remissbehandlingen diskuterade spörsmålet om möjlighet att överklaga lantbruksnämndens beslut får på så sätt sin naturliga lösning. Även de av lantmäteristyrelsen åsyftade fallen kan behandlas på ett smidigare sätt. För att främja enhetlighet i bedömningen synes det visserligen lämpligt att lantbruksnämnden uttalar sig också i sådana fall. Nämnden bör emellertid i förekommande fall samråda med vederbörande lantmäterimyndighet eller skogs-vårdsstyrelse. Intet hindrar självfallet att beskattningsmyndigheten vid behov vänder sig direkt till sådan myndighet.

Vad jag här förordat bör författningstekniskt komma till uttryck på det sättet att beskattningsmyndigheterna tillerkännes uttrycklig rätt att infordra yttrande från lantbruksnämnd i fråga huruvida en fastighetsförsäljning utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Såsom de sakkunniga förutsatt behöver yttrande inte inhämtas i uppenbara fall. Ett praktiskt förfaringsätt torde ofta vara, att den skattskyldige vid deklaration eller annan handling, som lämnas till beskattningsmyndigheten, fogar ett intyg från lantbruksnämnden. I sådant fall skall självfallet inte någon remiss till lantbruksnämnden äga rum, förutsatt att intyget innehåller tillräckliga upplysningar och skäl för en bedömning av frågan. Av den här intagna ståndpunkten att avgörandet bör ligga hos beskattningsmyndigheterna följer nämligen att lantbruksnämnderna måste motivera sina utlåtanden.

Ehuru det slutliga avgörandet i frågan om erforderligt samband föreligger med åtgärder för den yttre rationaliseringen enligt vad jag här förordat skall tillkomma beskattningsmyndigheterna, ligger det i sakens natur att stort avseende fästes vid den mening lantbruksnämnden uttalat. Har lantbruksnämnden funnit att sådant samband föreligger, torde man kunna räkna med att denna uppfattning i regel följes vid taxeringen. Önskar den skattskyldige på förhand få visshet om huruvida så kommer att bli fallet, kan han vända sig till riksskattenämnden med ansökan om förhandsbesked.

Förslaget att medge befrielse från skatteplikt för realisationsvinst, som uppkommit genom avyttring av fast egendom i samband med åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering, har, såsom framgår av den tidigare lämnade redogörelsen, tillstyrkts i flertalet yttranden. Några remissinstanser har emellertid motsatt sig förslaget under åberopande av

principiella skäl. Det har sålunda framhållits att frågan bör lösas först i samband med en allmän översyn av realisationsvinstbeskattningen, eftersom realisationsvinstbeskattning kan te sig obillig även i andra fall. Vidare har mot förslaget anförts, att skattefrihet för realisationsvinst vid avyttring av fastigheter av egnahemskaraktär tidigare avvisats, enär genom en sådan skattefrihet en viss grupp skattskyldiga skulle komma att inta en prioriterad ställning.

I anledning härav får jag framhålla följande. Jämförelsen med den tidigare avvisade skattefriheten för realisationsvinst vid försäljning av egnahemsfastigheter synes knappast rättvisande, eftersom den nu föreslagna befrielsen inte generellt gäller något visst slag av fastigheter eller någon särskild kategori fastighetsägare utan tar sikte på anledningen till försäljningen. I detta hänseende är skattelagssakkunnigas förslag närmast jämförbart med den redan år 1946 genomförda skattefriheten för realisationsvinst vid expropriation m. m. I båda fallen föreligger därjämte ett betydande allmänt intresse av att fastighetsbytet genomföres utan dröjsmål. Fastighetsägaren åter har, om han inte uppnått tioårsgränsen för realisationsvinstbeskattningen och är skattskyldig för sådan vinst, intresse av att förhåla ärendet.

Invändningarna mot skattelagssakkunnigas förslag synes sålunda knappast bärande. Att ett praktiskt behov av de föreslagna bestämmelserna föreligger har inte bestritts. Det synes mig uppenbart att en bestämmelse om att realisationsvinst i förevarande fall skall anses skattefri i hög grad kommer att underlätta lantbruksnämndernas arbete med den yttre rationaliseringen av jordbruket. Några nämnvärda svårigheter vid tillämpningen torde inte heller behöva befaras. Jag tillstyrker därför de sakkunnigas förslag i denna del.

Den nyss behandlade regeln om frihet från realisationsvinstbeskattning föreslås kompletterad genom ett tillägg till 35 § 2 m. o. m. kommunalskattelagen. Avsikten därmed är att undanröja de oförmånliga verkningarna vid realisationsvinstbeskattning i samband med en framtida försäljning av fastighet som anskaffats som ersättning för egendom vilken avyttrats såsom ett led i rationaliseringsåtgärder. Tioårsperioden skall enligt förslaget räknas från förvärvet av den ursprungliga fastigheten. Kammarrätten och riksskattenämnden ifrågasätter om en bestämmelse av denna innebörd är behövlig. Enligt min mening ligger emellertid den föreslagna bestämmelsen helt i linje med den nu aktuella lagstiftningens allmänna syfte, sådant det formulerats i det föregående, nämligen att jordbrukarens situation i beskattningshänseende icke skall försämrats på grund av deltagande i fastighetsbyte, som sker såsom led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering. Jag anser mig därför böra förorda en bestämmelse av den huvudsakliga innebörd som de sakkunniga föreslagit.

Emellertid har emot förslaget invänts att bestämmelsen bör preciseras i vissa hänseenden. Enligt kammarrättens mening bör sålunda anges viss tid efter avyttringen av den gamla fastigheten, inom vilken den nya egendomen

skall vara förvärvad. Det har även understrukits, att en viss överensstämmelse bör föreligga mellan den avyttrade och den förvärvade egendomens storlek. I anledning av dessa erinringar får jag framhålla följande.

Frågan huruvida en fastighet anskaffats som ersättning för viss annan fastighet kan i vissa fall bli svår att bedöma för taxeringsmyndigheterna. En medverkan från lantbruksnämndernas sida är därför påkallad. Denna medverkan bör lämpligen ske i samma former som jag nyss förordat för det fall att fråga uppkommer om en fastighetsförsäljning skall anses utgöra ett led i rationaliseringsåtgärder.

För att erforderligt samband mellan försäljning och nyförvärv skall anses föreligga, måste viss överensstämmelse i storlek mellan det försålda och det nyanskaffade uppenbarligen föreligga. Om förvärvet avsett en fastighet eller del av fastighet som är betydligt större och värdefullare än den avyttrade egendomen, bör ersättningsanskaffning anses föreligga blott till den del av nyförvärvet som vid proportionering finnes motsvara den ursprungliga egendomen. Emellertid måste beaktas, att inte enbart förhållandet mellan de faktiskt erlagda köpeskillingarna får vara avgörande härvidlag, eftersom variationer i prisnivån förekommer och tillfälligheter lätt påverkar priset. Ej heller behöver enligt min mening mindre betydande skiljaktigheter mellan fastigheternas storlek föranleda att ersättningsanskaffning skall anses föreligga endast i fråga om en del av den nyförvärvade fastigheten.

Ett visst tidssamband mellan försäljning och förvärv bör självfallet även förefinnas för att ersättningsanskaffning skall anses vara för handen. En lämplig avvägning synes kunna erhållas, om det föreskrives att nyförvärvet skall ha skett inom två år efter försäljningen.

Vid avyttring av växande skog i samband med försäljning av marken beskattas i princip den sparade tillväxten under tiden för innehavet. Fråga kan alltså bli om beskattning av ett stort belopp som eljest skulle ha inlutit under loppet av flera år, låt vara att verkningarna härav kan mildras i vissa fall genom tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst.

I samband med rationaliseringsåtgärder förekommer ofta byte av fastigheter eller fastighetsdelar. Sådant byte behandlas vid taxeringen som om parterna å ömse sidor köpt en fastighet och sålt en annan. Reglerna om beskattning vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken träder därför i tillämpning, ehuru fastighetsägaren i realiteten inte realiserat sitt skogskapital. En sådan beskattning ter sig ofta svårförståelig för den skattskyldige som dessutom, eftersom han i regel inte uppstår någon nämnvärd kontant köpeskillning, saknar likvida medel för skattens erläggande.

De sakkunnigas förslag på denna punkt, som accepterats i flertalet yttranden, innebär, att beskattningen vid byten, som föranledes av rationaliseringsåtgärder, skall uppskjutas till dess den vid bytet förvärvade fastigheten i sin tur realiserar. Verkningarna av ett sådant uppskov kan emellertid i vissa fall på lång sikt bli ofördelaktiga. Om fastigheten framdeles säljes vid en tidpunkt då virkespriserna stigit, kan skogsägaren, i den mån han tagit

sitt ingående virkesförråd i anspråk genom uppskovsförfarandet, inte utnyttja möjligheterna att undgå beskattning av vinst genom prisstegring på det ingående virkesförrådet.

Den föreslagna anordningen ställer därför, såsom påpekats vid remissbehandling, ökade krav på skogsägarnas förmåga att bedöma de framtida verkningarna av sina yrkanden om avdrag resp. uppskov. Detta torde vara en ofrånkomlig konsekvens, som måste tas för att uppnå den angelägna modifikation i beskattningen som nu åsyftas och som betingas av starka rättvise- och lämplighetsskäl. Denna nackdel av förslaget kan dock avsevärt mildras om skogsägaren får sin uppmärksamhet riktad på de framtida följderna av ett uppskovsbeslut. Så torde kunna ske inom ramen för den upplysningsverksamhet i skattefrågorna som förutsättes komma att bedrivas i samband med rationaliseringsverksamheten och som närmare skall behandlas i det följande.

Länsstyrelserna i Jönköpings och Västerbottens län har pekat på en annan följd av förslaget, nämligen att skatt på skogsinkomst kan komma att undandragas den kommun där skogen ligger. Detta skulle kunna bli fallet om fastighetsbytet avser fastigheter som ligger i olika kommuner. Med anledning härav bör framhållas, att det icke torde bli fråga om nämnvärt skatteinbortfall för någon kommun. Det kan nämligen antas att, i den mån bytet är ömsesidigt, bortfallet i skatteunderlag hos den tidigare ägaren av fastigheten ofta kommer att motsvaras av ett tillskott hos den nye ägaren. I stort sett torde sålunda en utjämning kommunerna emellan komma till stånd.

I enlighet med de överväganden som här redovisats har jag ansett mig böra, med vissa jämkningar i fråga om den författningstekniska utformningen, tillstyrka de sakkunnigas förslag. Bestämmelserna synes i viss anslutning till vad de sakkunniga förordat böra upptas i en särskild förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk.

Förslaget om lättnader i beskattningen för inkomst, som erhålles genom skogsuttag i samband med *f ö r v ä r v a v f a s t i g h e t*, har tillstyrkts av flertalet remissinstanser. Betänkligheter har dock framförts från åtskilliga håll. Riksskattenämnden har sålunda framhållit, att de föreslagna ökade avdragsmöjligheterna skulle förstora den olikhet i beskattningen som redan nu föreligger mellan å ena sidan det fall att en fastighet byter ägare genom köp eller därmed jämförligt fång och å andra sidan fall då en fastighet erhållits i arv eller gåva. Flera skogsvårdsstyrelser har uttalat farhågor för att de ökade avdragsmöjligheterna skulle leda till konflikter med skogsvårdssynpunkterna. Förslag har också framkommit, att de föreslagna bestämmelsernas giltighet skall begränsas till fall, där fastighetsköpet sker i samband med rationaliseringsåtgärder.

För egen del vill jag anlägga följande synpunkter på frågan. De sakkunnigas förslag på denna punkt torde inte i första hand ha tillkommit med tanke på att underlätta rationaliseringsverksamheten. Det är närmast att se som ett ändringsförslag beträffande reglerna för skogsbeskattningen i all-

mänhet. Ur rationaliseringssynpunkt synes frågan inte vara av sådan betydelse att den bör tas upp till avgörande i detta sammanhang. Såsom jag tidigare framhållit är en allmän översyn av reglerna för skogsbeskattningen påkallad. Därvid torde de av skattelagssakkunniga åberopade svårigheterna kunna finna sin lösning.

Av vad jag här anfört torde framgå, att jag i huvudsak funnit mig kunna förorda principerna i skattelagssakkunnigas förslag till lösning av de skattefrågor som aktualiseras av åtgärder för yttre rationalisering av jordbruksfastigheter. Jag övergår härefter till att behandla vissa *d e t a l j f r å g o r*, som berörts av remissinstanserna.

I anslutning till vad som förordats i vissa yttranden bör en enhetlig terminologi användas för att i författningstexten utmärka det erforderliga sambandet med ett rationaliseringsprojekt. Förutsättningen i fråga synes lämpligen böra angivas så, att den ifrågasatta förändringen i äganderättsförhållandena skall utgöra led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering.

Det har — i vad angår rätten till uppskov med beskattningen av skogsinkomst — ifrågasatts att kräva att även förvärvet av ny fastighet skett såsom led i rationaliseringen. Detta krav synes mig för strängt. Det förhållandet att försäljningen sker i rationaliseringssyfte medför ju att förvärvet blir åtminstone en indirekt följd av rationaliseringsverksamheten. Anledning att uppställa strängare krav än i sakkunnigförslaget synes således knappast föreligga.

Även tiden för förvärvet av den nya fastigheten har diskuterats. Den av skattelagssakkunniga föreslagna tiden — senast ett år efter avyttringen — har av några remissinstanser ansetts för kort. Förslag om förlängning av tiden till två eller tre år har framförts och har motiverats med att nyförvärvet kan komma att fördröjas på grund av att Kungl. Maj:ts tillstånd till transaktionen kan erfordras eller på grund av t. ex. formella hinder vid lantmäteriförrättningar.

Skogsindustriernas samarbetsutskott och Sveriges skogsägareförbund åter har föreslagit att någon tidsfrist för det nya förvärvet inte skall anges utan att det skall vara tillfyllest om avyttringen och förvärvet utgjort led i samma rationaliseringsåtgärd.

I anledning av dessa synpunkter vill jag framhålla följande. Ett uppskavsbeslut kan komma att påverka en taxering som vunnit laga kraft. Detta är oundvikligt även med den i sakkunnigförslaget angivna tidsgränsen. För att minska de därmed förbundna olägenheterna synes det angeläget att ansökningarna om uppskov inkommer så tidigt som möjligt.

Med hänsyn till vad som anförts vid remissbehandlingen anser jag mig dock böra förorda, att den i betänkandet föreslagna tiden förlänges till två år.

VI. Beskattning av skogsinkomster i samband med nyttjanderättsupplåtelse

A. De sakkunnigas förslag

De sakkunniga erinrar om att enligt gällande avdragsbestämmelser den som avyttrar växande skog i samband med avyttring av marken undgår att skatta för den värdestegring, som den växande skogen under tiden för hans innehav undergått på grund av prisstegring eller ändring i virkesförrådets sammansättning. Om skog — rotstående eller avverkad — avyttras utan samband med avyttring av marken är avyttrarens rätt till avdrag alltid begränsad till vad han betalat för den växande skogen. I detta fall sker beskattning alltså inte enbart av ökningen av virkesförrådet utan även för den värdestegring det ursprungligen befintliga virkesförrådet undergått. Skulle avverkning eller avyttring av det totala virkesförrådet avse visst område av fastighet utan att själva marken avyttras, bedömes vidare rätten till värdeminskningssavdrag med hänsyn till förhållandena beträffande fastigheten i dess helhet. På grund därav kan en fastighetsägare, som avverkar eller avyttrar hela virkesförrådet på visst område av fastigheten utan att avyttra själva området, komma att sakna rätt till avdrag för värdeminskning av skog, oaktat avverkningen eller avyttringen innefattar virkesförråd som fanns redan vid hans förvärv av fastigheten. Avyttras visst område av fastighet, kan däremot beräkning av värdeminskningssavdrag ske enbart för detta område.

Numera förekommer i viss omfattning att nyttjanderätt till fastighet eller visst område av fastighet upplåtes på sådant sätt att upplåtelsen för fastighetsägarens vidkommande helt eller så gott som helt är att likställa med överlåtelse av fastigheten eller området. Det är i huvudsak för vattenkraftändamål, för framdragande av elektriska ledningar och för anläggande av vägar, som sådana nyttjanderättsupplåtelse ifrågakommer. De sakkunniga anför om dessa upplåtelse bl. a. följande.

Nyttjanderättsupplåtelsen avser emellertid obestämd tid och är avsedd att räcka så länge marken behövs för det ändamål, upplåtelsen avser, d. v. s. i regel för all överskådlig framtid. Nyttjanderätten omfattar vidare i åtskilliga fall total dispositionsrätt till marken, varför den rätt ägaren har kvar kommer att sakna reellt innehåll. Ersättning för upplåtelsen brukar med hänsyn till dessa villkor bestämmas under antagande att upplåtelsen avser all framtid och därför, om dispositionsrätten är total, beräknas såsom om marken överlåtits med äganderätt. Att ersättningen beräknas på sistnämnda sätt är naturligt eftersom fastighetsägaren genom en sådan upplåtelse i allmänhet kommer i samma läge som om den fastighet eller det område, nyttjanderätten avser, överlåtits med äganderätt.

Att nyttjanderättsupplåtelse användes i stället för förvärv med äganderätt beror i allmänhet på att nyttjanderättsupplåtelse kan ske under enklare former. Oftast erfordras endast vissa områden av fastigheter och om nyttjanderätt förvärvas i stället för äganderätt erfordras inte några jorddelningsförrättningar och någon ändring i fastighetsindelningen behöver ej ske. I den mån total dispositionsrätt till fastigheter eller områden därav inte erfordras, kan ersättningsbeloppen smidigt anpassas efter dispositionsrättens omfattning, o. s. v.

De sakkunniga anser, att upplåtelser av ifrågavarande art med hänsyn till sina verkningar för vederbörande fastighetsägare närmast är att likställa med överlåtelse. Så är framför allt fallet, då nyttjanderättshavaren disponerar den upplåtna marken helt och hållet, såsom när marken togs i anspråk för väg eller vattendränkes i samband med anläggande av regleringsdamm för vattenkraftsändamål. Ersättning för upplåtelseerna är formellt sett att hänföra till ersättning för nyttjanderättsupplåtelser. Då ersättningen utgår för obegränsad tid i form av engångsersättning, skall den emellertid i vad den avser själva marken och intrång i övrigt på grund av särskilda stadganden inte betraktas såsom intäkt av jordbruksfastighet. Upplåtelsen likställs nämligen med avyttring och engångsersättningen betraktas som köpeskilling, i följd varav beskattning för realisationsvinst kan ifrågakomma i den mån förutsättningar enligt 35 § kommunalskattelagen undantagsvis föreligger. Dessa förhållanden regleras genom särskilda stadganden som infördes år 1946 och är intagna i anvisningarna till 21, 24 och 35 §§ kommunalskattelagen.

Några särskilda bestämmelser finns däremot inte för det fall att nyttjanderättsupplåtelse för obestämd tid avser mark varå finnes växande skog. Här om anföres i promemorian följande.

Upplåtelsen förutsätter som regel, att all å marken växande skog skall avverkas och att marken för framtiden inte skall få utnyttjas för skogsproduktion, i varje fall inte vanlig sådan. Beträffande avverkningsen av den skog, som finnes vid tiden för upplåtelsen, kan därvid förfaras på två sätt:

1. Den som förvärvar nyttjanderätten kan tillträda marken i befintligt skick och ersättningen beräknas därefter. Det blir alltså nyttjanderättshavaren som får tillgodogöra sig skogen. Den ersättning, som markägaren får, utgör därvid till viss del betalning för den skog, som finnes på marken vid överlåtelsen. Denna del av ersättningen utgör för markägaren skattepliktig intäkt av skogsbruk och skall alltså upptagas såsom skattepliktig inkomst vid taxering året efter det då ersättningen uppburits. Markägaren är berättigad till avdrag för värdeminskning av skog men endast enligt de mindre gynnsamma regler som gäller vid avyttring av växande skog utan samband med avyttring av marken. Har upplåtelsen inte medfört minskning av det för ägaren gällande ingångsvärdet eller virkesförrådet, beräknat för fastigheten i dess helhet, föreligger alltså inte någon avdragsrätt.

2. Vid upplåtelsen förutsättes att markägaren själv skall tillgodogöra sig den växande skogen genom att avverka densamma eller försälja den å rot. Ersättningen för upplåtelsen kan därvid beräknas utan hänsyn till den växande skogen och kommer alltså att avse endast själva marken, däri inbegripen ersättning för utebliven eller minskad skogsproduktion i framtiden och förlust eller intrång i övrigt. Vad markägaren erhåller genom att avyttra den växande skogen eller själv avverka skogen och avyttra eller eljest tillgodogöra sig den utgör för honom intäkt av skogsbruk och skall upptagas såsom skattepliktig inkomst. Markägaren är berättigad till avdrag för värdeminskning av skog men endast under de förutsättningar och i den omfattning, som angivits under 1. här ovan.

Emot de nu gällande bestämmelserna kan enligt de sakkunniga erinras bl. a. följande. Det synes inte tillfredsställande att beskattningen av skogsinkomst skall ställa sig väsentligt olika beroende på den form, vari mark

med växande skog tages i anspråk, då läget för markägaren i realiteten blir detsamma. Vidare synes det oegentligt att ersättning för skog på det upplåtna området skall beskattas enligt strängare regler än om området avyttrats, medan engångsersättning för upplåtelse av själva marken i beskattningshänseende är fullt jämställd med köpeskilling för marken. Därjämte påpekas att upplåtelsen ofta sker under sådana förhållanden att tvångsupplåtelse föreligger eller kan genomdrivas. Genom att skogens avverkning måste ske omedelbart kan skogsägaren slutligen inte utnyttja de möjligheter att fördela skogsuttagen på flera år och själv bestämma tiderna för uttagen, som i vanliga fall föreligger. I sistnämnda hänseende är skogsägaren i samma situation som om äganderätten till marken fränkants honom genom expropriation eller liknande förfarande.

De sakkunniga finner därför att gällande bestämmelser bör ändras därhän att skogsuttag, som föranledes av nyttjanderättsupplåtelse på obegränsad tid, skall ge samma rätt till avdrag för värdeminskning av skog som sådan avyttring av växande skog, som sker i samband med avyttring av marken. Genom en sådan regel skulle något avsteg icke göras från själva grunderna för nu gällande beskattning av inkomst av skogsbruk, något som skulle bli fallet om inkomst genom avverkning eller avyttring av skog i samband med upplåtelse varom nu är fråga skulle helt eller delvis frikallas från skatteplikt.

Ersättningen för upplåtelsen skall alltså med de sakkunnigas förslag även i fortsättningen utgöra skattepliktig intäkt men avdragsreglerna göras gynnsammare. Om avdraget för värdeminskning av skog beräknas enligt den s. k. värdemetoden, måste det för ägaren gällande ingångsvärdet på skogen å fastigheten i dess helhet fördelas mellan det upplåtna området och fastigheten i övrigt. Den uppskattning, varpå en sådan uppdelning i allmänhet åtminstone delvis måste grunda sig, kan ibland erbjuda vissa svårigheter men den är icke av annan natur än den som redan enligt nu gällande bestämmelser måste ske, då visst område av skogsfastighet avyttras.

De sakkunniga påpekar att värdemetoden dock mera sällan torde komma att lämpa sig för avdragsberäkningen. I allmänhet ställer förrädsmetoden sig fördelaktigare. I promemorian anföres följande rörande tillämpning av denna metod.

Enligt denna skulle, om virkesförrådet å det upplåtna området inte ökat under tiden för den skattskyldiges innehav av fastigheten, den skattskyldige bli berättigad till avdrag med samma belopp som intäkterna av skogen (om dessas beräkning se nedan) och någon beskattning alltså inte ifrågakomma med anledning av upplåtelsen. Har virkesförrådet ökat, torde ökningen i allmänhet kunna uppskattas efter jämförelsevis schematiska grunder, exempelvis till viss procent av det för ägaren gällande å området belöpande ingående virkesförrådet, varefter avdraget lätt kan beräknas. Om ökningen t. ex. uppskattas till 10 procent av det gällande virkesförrådet är den skattskyldige berättigad till avdrag för värdeminskning av skog med 90 procent av vederlaget för skogen. Ofta torde det vara jämförelsevis lätt för den skattskyldige att visa, att någon ökning av virkesförrådet på det upplåtna området inte skett och att någon beskattning alltså inte bör ske. I åtskil-

liga fall torde upplåtelsen ha föranlett undersökning av skogens beskaffenhet, som kan ge ledning för bedömning av huruvida och i vad mån det avdrag, som den skattskyldige är berättigad till, motsvarar eller understiger intäkterna. — Även då förrådsmetoden tillämpas gäller att bedömningen är av samma art som den som nu ifrågakommer vid försäljning eller annan avyttring av visst område från fastighet.

De föreslagna avdragsreglerna förutsätter, erinrar de sakkunniga, en bedömning av huru stor del av det vid tiden för upplåtelsen för ägaren gällande virkesförrådet resp. ingångsvärdet som belöper på det med nyttjanderätt upplåtna området. Det för ägaren gällande ingående virkesförrådet resp. ingångsvärdet med frånräknande av berörda del kommer för framtiden att ligga till grund för beräkning av det värdeminskningssavdrag för skog, var till ägaren kan bli berättigad med anledning av senare avverkning eller avyttring av skog.

De sakkunniga anser att de gynnsammare avdragsreglerna skall tillämpas inte bara i det fall att den växande skogen överlåtes på nyttjanderättshavaren utan även om markägaren själv tillgodogör sig skogen på området, vilket alltså i detta fall överlämnas till nyttjanderättshavaren i skoglöst skick. De sakkunniga anför.

Om markägaren därvid säljer skogen på rot till annan, kan vederlaget likställas med sådan del av vederlaget vid avyttring, som belöper på den växande skogen. Där markägaren i stället själv avverkar skogen och säljer virket eller använder det för husbehov, bör inte hela likviden för eller värdet av det avverkade virket få ligga till grund för beräkning av värdeminskningssavdrag för skog. När skog avyttras i samband med avyttring av marken är det vederlaget för skog på rot, som skall ligga till grund för beräkning av värdeminskningssavdrag enligt förrådsmetoden. För att avdraget vid nyttjanderättsupplåtelse, då markägaren själv avverkat skogen, skall bli beräknat efter samma grunder som vid avyttring av skog i samband med marken, erfordras föreskrift att i sådant fall vid beräkning av värdeminskningssavdrag för skog såsom köpeskillning eller valuta för skogen skall anses vad som upptagits såsom intäkt av skogen med avdrag för kostnaderna för avverkningen.

Under återopande av det anförda föreslår de sakkunniga följande författningsändringar.

Till 22 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen fogas en ny mening. I denna stadgas, att avdrag för värdeminskning av skog i förevarande fall skall beräknas efter samma grunder som om växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken. Såsom förutsättning härför skall enligt förslaget gälla att nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet eller visst område av fastighet upplåtits för obegränsad tid, samt att i samband med eller i anledning av upplåtelsen på det upplåtna området antingen skog avverkats eller växande skog avyttrats.

Vidare föreslås att till punkten 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen skall fogas en bestämmelse om att, då markägaren avverkat skog i samband med eller med anledning av upplåtelse för obegränsad tid,

såsom köpeskilling för skogen skall anses ett belopp som motsvarar skillnaden mellan intäkterna genom avverkningen och omkostnaderna för densamma. Såsom omkostnad skall därvid enligt förslaget räknas bl. a. värdet av upplåtarens egen arbetsinsats vid avverkningen.

B. Remissyttrandena

Allmän enighet råder bland remissinstanserna om att åtgärder erfordras för att lindra beskattningen av skogsinkomster i samband med servitutsupplåtelser samt nyttjanderättsupplåtelser på obegränsad tid. I flera yttranden understrykes angelägenheten av sådana åtgärder.

Den av skattelagssakkunniga föreslagna lösningen av hithörande problem har även i regel accepterats av remissinstanserna.

Ur de yttranden som i princip tillstyrker de sakkunnigas förslag må här återges följande uttalande av riksskattenämnden.

Riksskattenämnden kan i och för sig tillstyrka den föreslagna ändringen och detta så mycket hellre som densamma i själva verket synes hava varit avsedd redan vid 1946 års ändringar av 35 § kommunalskattelagen och punkt 5 i anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen. (Jfr den generella avfattningen av första meningen i anvisningspunkt 5 samt prop. 105/1946 s. 19 fjärde stycket, där föredragande departementschefen tydligen utgår ifrån att reglerna angående värdeminskningssavdrag vid avyttring av skog i samband med marken skola vara tillämpliga.)

I de yttranden som avgivits av länsstyrelsen i Skaraborgs län samt av Skogsindustriernas samarbetsutskott och Sveriges skogsägareförbund rekommenderas att lösningen på förevarande problem sökes efter de linjer som uppdrogs i förut omnämnda, av kammarrättsrådet N. G. Lindquist den 11 oktober 1954 upprättade promemoria. *Skogsindustriernas samarbetsutskott* och *Sveriges skogsägareförbund* anser att praktiska skäl talar för en sådan lösning. Det torde nämligen mera sällan vara möjligt för den skattskyldige att exakt ange skogens ingångsvärde eller ingående virkesförråd på ett upplåtet markområde. De föreslagna bestämmelsernas tillämpning förutsätter att gentemot de skattskyldiga toleranta schablonberäkningar måste accepteras av taxeringsmyndigheterna. Det kan då ifrågasättas om inte av praktiska skäl skattefrihet i dessa fall är att föredraga.

I övriga yttranden tillstyrkes i princip den av de sakkunniga föreslagna metoden för att uppnå önskad skattelättnad.

Domänstyrelsen befarar att den praktiska tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna, särskilt uppskattningen av ingångsvärde eller ingående virkesförråd, kommer att möta betydande svårigheter. I viss mån samma svårigheter föreligger emellertid vid tillämpning av den i nyssnämnda promemoria av den 11 oktober 1954 föreslagna skattefriheten för ifrågasvarande ersättningar. Styrelsen ifrågasätter därför, huruvida man icke skulle kunna tillämpa ett liknande förfarande som det de sakkunniga genom förslaget till en särskild förordning ansett lämpligt beträffande intäkt genom avyttring

av växande skog i samband med sådan avyttring av mark, som främjar jordbrukets yttre rationalisering. Vad styrelsen sålunda åsyftar är alltså, att de sakkunnigas förslag beträffande ifrågavarande nyttjanderättsupplåtelse skall kompletteras med en bestämmelse, som möjliggör för den skattskyldige att, om han så önskar, erhålla skattefrihet för hela beloppet av ifrågavarande intäkt mot att ingångsvärdet och ingående virkesförrådet för brukningsenheten i övrigt i motsvarande utsträckning minskas.

Lantbruksstyrelsen anser även att viss möjlighet att uppskjuta beskattningen av skogsinkomst i förevarande fall bör finnas. Styrelsen anför följande.

Emellertid synes även i detta fall böra beaktas att dylik skogsinkomst kan utfalla vid en för den skattskyldige ogynnsam tidpunkt. Det kan därför ifrågasättas om icke regler motsvarande dem som utredningen i detta hänseende föreslagit rörande ståndskogslikvider böra finnas även här. Måhända kan även den metoden övervägas att för den skattskyldige efter upplåtelsen gällande ingångsvärde å skogen reduceras med den beskattningsbara skogsinkomstens belopp. I de fall där en dylik regel kunde användas — d. v. s. då upplåtelsen ej avser den skattskyldiges hela skogsinnehav — finge den skattskyldige, på samma sätt som utredningen föreslagit i fråga om markbytena för yttre rationalisering, frihet att ifråga om det belopp varmed nämnda reducering av ingångsvärdet skett, själv bestämma tiden för beskattningens inträdande.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län vänder sig emot de sakkunnigas uppfattning att det ofta torde vara jämförelsevis lätt för den skattskyldige att — vid tillämpning av den s. k. förrådsmetoden — visa att någon ökning av virkesförrådet inte skett på det område som berörs av upplåtelsen. Länsstyrelsen framhåller att det i regel erbjuder stora svårigheter att beräkna det ingående virkesförrådet på en hel fastighet, som innehafvs längre tid. Det är enligt länsstyrelsens mening uppenbarligen än svårare att göra en dylik beräkning på ett visst område av en fastighet. En sådan beräkning förutsätter nämligen bl. a. att markägaren kan uppge hur stora avverkningar som under innehavet skett från just detta område.

Kammarrätten berör samma fråga och anför därvid följande.

Den största svårigheten är, att gällande ingångsvärde respektive ingående virkesförråd måste fördelas mellan det upplåtna området och fastigheten i övrigt. Såsom de sakkunniga framhållit, möta dock sådana svårigheter redan enligt gällande bestämmelser då visst område av skogsfastighet avyttras. Det kan här i regel endast bli fråga om en uppskattningsvis gjord proportionering av ingångsvärdet respektive ingående virkesförrådet mellan de båda fastighetsdelarna. Det kan ifrågasättas huruvida icke detta bör komma till uttryck i lagtexten, då eljest kan befaras, att skattskyldig på grund av utredningssvårigheter går miste om de fördelar i avdragshänseende, den föreslagna lagstiftningen avsetts skola medföra.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län hyser den uppfattningen att det endast i enstaka undantagsfall blir möjligt att beräkna förrådsändringarna utslutande å det upplåtna området. Detta ligger i sakens natur. Det kommer

därför praktiskt taget alltid att bliva nödvändigt utföra den ifrågavarande avdragsberäkningen med utgångspunkt från förrådsändringarna å fastigheten i dess helhet.

Länsstyrelserna i Skaraborgs, Västernorrlands och Jämtlands län befarar att svårigheter kommer att uppstå att, i de fall där markägaren själv avverkar och avyttrar skogen på det upplåtna området, beräkna omkostnaderna för avverkningen. Vanligen torde avverkningen utföras under medverkan av markägaren och i jordbruket fast anställd personal. Fråga blir alltså om att värdera den arbetsinsats som markägaren och hans ordinarie personal utfört. Dyliga beräkningar befaras bli vanskliga. Länsstyrelsen i Jämtlands län anför i anslutning härtill följande.

De sakkunniga ha icke anvisat någon utväg att bemästra här angivna svårigheter. Enligt länsstyrelsens mening borde vid utredningen ha prövats möjligheterna att bestämma rotvärdet schablonmässigt till viss procent (50 å 60 %) av bruttolikviden, i de fall egen avverkning skett. Det kan icke anses rimligt att utan närmare regler i lagtext eller anvisningar överlämna åt praxis att lösa problem av så svårbemästrad natur som här uppkomma. Då varje försvåring av taxeringsarbetet på allt sätt måste undvikas, anser sig länsstyrelsen på denna punkt icke kunna tillstyrka de sakkunnigas förslag i föreliggande form.

Även *länsstyrelsen i Västerbottens län* befarar tillämpningssvårigheter såvitt avser avverkningar och skogsförsäljningar som företagits av markägaren. Om markägaren försäljer skog på rot eller av honom själv avverkad skog såväl från det upplåtta området som från fastigheten i övrigt kan de föreslagna bestämmelserna lätt komma att missbrukas. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anför följande i samma fråga.

Utän ett noggrant åtskiljande av virkespartierna vid framkörning och intunng, är det i dyliga fall icke möjligt att med någorlunda grad av säkerhet fixera storleken av den del av bruttolikviden för skogsprodukterna, som hänför sig till avverkningen å det upplåtta området. Även om i dyliga fall denna del av bruttolikviden, efter särskild utredning, kan fastställas, kunna svårigheter uppstå att någorlunda exakt bestämma storleken av de till denna del av likviden hänförliga faktiska omkostnaderna, om dessa äro gemensamma.

Länsstyrelsen i Södermanlands län önskar att såsom villkor för tillämpning av de föreslagna bestämmelserna uppställas, att innan försäljningen av skogen sker till annan än den, till vilken marken upplåtits, det skall föreligga bindande avtal om denna rätt. En skogsägare skall således definitivt hava avhänt sig nyttjanderätten i sin helhet till markområdet för att de nu föreslagna fördelaktigare bestämmelserna skall vara tillämpliga.

Riksskattenämnden och *skogsstyrelsen* anser att det är önskvärt att såsom förutsättning för bestämmelsernas tillämpning bör anges att den nyttjanderättsupplåtelse varom fråga är inte blott sker på obegränsad tid utan också mot engångsersättning. Genom ett sådant tillägg skulle full parallellitet uppnås med motsvarande bestämmelse rörande realisationsvinstbeskattningen.

Länsstyrelserna i Jönköpings och Västerbottens län ifrågasätter om inte möjligheterna till skatteutjämning av skogslikvid i samband med nyttjanderättsupplåtelser genom insättning på skogskonto borde ökas. Länsstyrelserna framhåller även, att enligt de föreslagna bestämmelserna avverkning av skog och försäljning av växande skog skall behandlas såsom avyttring av skog i samband med avyttring av marken även i det fall att köparen icke är den som erhåller nyttjanderätten till marken. Ej heller uppställs krav på att köpeskillingen för skogen skall inflyta under samma beskattningsår som ersättningen för markupplåtelsen. I dessa hänseenden blir den som upplåter mark med nyttjanderätt bättre ställd än den som avyttrar marken. För att försäljning av växande skog skall anses ske i samband med avyttring av marken kräves nämligen i princip att marken och den växande skogen avyttras till samme person. Om skogen avyttras till annan person erhålles avdrag allenast såsom för skogsuttag utan samband med marken och detta blott under förutsättning att skogslikviden uppbäres under samma år som fastighetsförsäljningen sker. Uppbäres skogslikviden senare år erhålles intet avdrag för värdeminskning av skog. Länsstyrelsen i Västerbottens län anser att det bör tagas under övervägande om inte avdragsmöjligheterna bör göras lika gynnsamma för fastighetsägare som säljer sin fastighet.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län anför liknande synpunkter.

C. Departementschefen

En omreglering av beskattningen av inkomst av skogsbruk i samband med upplåtelse av servitut eller av nyttjanderätt för obegränsad tid har länge varit aktuell. Skattelagssakkunnigas förslag till lösning innebär i praktiken att skogsinkomsten görs skattefri till den del den belöper på det ingående virkesförrådet men beskattas till övrig del, d. v. s. i vad den avser skogens tillväxt under innehavstiden. Förslaget ansluter sig därigenom till allmänna principer som gäller för skogsbeskattningen.

Några remissinstanser har uttalat sig för att lösningen av förevarande problem borde sökas efter de linjer som uppdrogs i 1954 års förslag, d. v. s. med total skattefrihet för skogsinkomster, som uppkommer i anslutning till dessa upplåtelser. Som skäl härför har bl. a. anförts svårigheterna att, i de fall upplåtelsen avser blott del av fastighet, ange det ingående virkesförrådet eller ingångsvärdet för denna del av fastigheten. Härvid synes man emellertid icke i tillräcklig grad ha beaktat, att denna svårighet i viss utsträckning föreligger även enligt alternativet med fullständig skattebefrielse. Skattefriheten skulle nämligen få som konsekvens att det för ägaren gällande återstående ingående virkesförrådet och ingångsvärdet skulle nedgå med ingående virkesförrådet resp. ingångsvärdet på den upplåtna fastighetsdelen. Några större praktiska fördelar torde således icke stå att vinna genom en total skattefrihet. Tvärtom framgår av yttranden över 1954 års promemoria, att man vid senare skogsuttag från fastigheten skulle få större svårigheter att bestämma taxeringen än om man väljer den av skattelagssakkunniga förordade linjen.

Såsom nyss framhållits, medför förslaget i realiteten skattefrihet i alla de fall där ökning av virkesförrådet under tiden för innehavet inte skett. Att tillväxten blir beskattad torde i och för sig inte böra föranleda erinran. Denna beskattning torde därjämte oftast kunna avsevärt mildras genom utnyttjande av bestämmelserna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst eller genom insättning på skogskonto.

Jag finner mig sålunda kunna tillstyrka, att den föreliggande beskattningsfrågan i huvudsak löses efter de av skattelagssakkunniga utstakade riktlinjerna.

I ett par remissyttranden har ifrågasatts om inte en möjlighet till uppskov med beskattningen, på sätt förordats i fråga om avyttring av fastighet i rationaliseringssyfte, skulle införas även vid nyttjanderättsupplåtelse. I anledning härav bör erinras om att den åberopade uppskovsrätten tar sikte på den situationen att en person i rationaliseringssyfte först säljer skogsmark och därefter använder köpeskillingen till att inköpa ny skogsmark. Det är alltså i princip inte fråga om avhändelse av skog utan om utbyte av ett skogbärande område mot ett annat. Därtill kommer, att skogsägaren ofta står utan likvida medel för erläggande av den på skogsförsäljningen belöpande skatten. Med hänsyn till dessa omständigheter har jag ansett skäligt att man i rationaliseringsfallen bereder skogsägaren möjlighet att uppskjuta beskattningen till en tidpunkt, då han verkligen realiserar sitt skogskapital. Detta skäl kan inte åberopas i fråga om nyttjanderättsupplåtelse. Normalfallet är där det, att en del av fastigheten upplåtes med vägrätt el. dyl. och att fastighetsägaren i samband därmed på vanligt sätt försäljer den skog som växer på det upplåtna området.

Under remissbehandlingen har framhållits att beräkningen av ingående virkesförråd kommer att ställa sig besvärlig, när beräkningen skall avse blott en del av en fastighet. Samma svårighet föreligger emellertid redan nu när en fastighetsdel försäljes. Om den föreslagna uppmjukningen av nuvarande bestämmelser genomföres, torde f. ö. många sådana försäljningar komma att ersättas av nyttjanderättsupplåtelse. I dessa fall kommer således den skattemässiga beräkningen att bli densamma som hittills. Svårigheterna torde kunna i väsentlig mån bemästras om utredningskraven inte ställes alltför högt och schablonmässiga proportioneringar godtages. Här för torde författningsbestämmelserna ge erforderligt stöd.

Det har påpekats, att de föreslagna bestämmelserna skulle medföra att den som upplåter servitut eller tillhandahåller mark med nyttjanderätt för obegränsad tid i visst hänseende kommer i gynnsammare position än den som avyttrar skogsmarken. För att en försäljning av skog skall anses ha skett i samband med avyttring av marken uppställs nämligen krav på att försäljningarna skall ha omedelbart samband med varandra. Fråga skall alltså vara om växande skog och avyttringen av skogen skall ske samtidigt med överlåtelsen av marken; i princip krävs därjämte att köparen av marken och skogen skall vara samme person. Enligt skattelagssakkunnigas för-

slag skulle inte något av dessa tre krav uppställas i servituts- och nyttjanderättsfallen. De föreslagna bestämmelserna skulle alltså kunna tillämpas även om skogsförsäljningen sker vid annan tidpunkt än upplåtelsen eller om skogen avyttras till annan person än servituts- eller nyttjanderättshavaren och även om skogsägaren själv låter avverka skogen och därefter säljer virket. Enligt förslaget skulle det vara tillräckligt att avverkningen eller skogsförsäljningen skett i anledning av servituts- eller nyttjanderättsupplåtelsen.

Skälen till att förslaget fått denna utformning är följande. De upplåtelser som förslaget närmast avser, d. v. s. upplåtelse av vägmark, mark för framdragande av elektriska ledningar eller för vattenuppdämning o. s. v. sker i regel så att rättighetsinnehavaren tillträder markområdet, sedan det blivit kalhugget. Han har i regel intet intresse av skogen och har inte heller den organisation som behövs för att själv avverka och taga vara på eller avyttra virket. Det har alltså varit nödvändigt att ge avkall på det krav på omedelbart samband mellan avståendet av marken och skogsförsäljningen som upprätthålles vid markförsäljning. I anslutning härtill bör framhållas, att de fall där en nyttjanderätt helt kan ersätta äganderätt i regel icke torde vara andra än de som man särskilt avsett med förevarande lagstiftning, nämligen upplåtelse av vägrätt, rätt att framdraga elektriska ledningar, markupplåtelse för vattenuppdämning o. dyl. Från lagstiftningen uteslutes nyttjanderättsupplåtelse av annan natur, vilka enligt lag icke får avse obegränsad tid. Anledning att befara att den påtalade olikheten i förutsättningarna för avdrag skulle på ett inte önskvärt sätt påverka formen för transaktionen synes därför knappast föreligga. Ej heller torde det med fog kunna hävdas, att nyttjanderättsupplåtaren härigenom erhåller någon egentlig förmån framför den som säljer sin fastighet eller att eljest opåkallade skattelättnader skulle kunna erhållas.

I anslutning till vad som påpekats vid remissbehandlingen bör, för att de gynnsammare avdragsreglerna vid skogsbeskattningen skall tillämpas, såsom förutsättning gälla, att upplåtelsen skett mot engångsersättning. Givetvis är det dock blott ersättningen för markupplåtelsen som måste ha karaktär av engångsersättning. Skogslikviden eller ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt till skogen bör alltså kunna fördelas på flera rater.

De gynnsammare avdragsmöjligheterna bygger på principen att det ingående virkesförrådets rotvärde vid försäljningen lämnas obeskattat. Genom de föreslagna ändringarna kompliceras, såsom jag redan antytt, i vissa fall beräkningen av detta värde. Om nämligen skogsägaren själv avverkar eller låter avverka skogen och sedan avyttrar virket utgör den för virket erhållna valutan ett brutto, som måste minskas med omkostnaderna för avverkningen och försäljningen för att den avverkade skogens rotvärde skall kunna erhållas. En erinran härom föreslås införd i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

Beräkningen av omkostnaderna för en avverkning kan i vissa fall bli vansklig, eftersom kostnaderna kanske inte direkt framgår av deklarationen.

Har t. ex. avverkningen skett med anlåtande av fast anställd personal måste en uppskattning ske av den del av lönekostnaden som kan anses belöpa på avverkningen. Särskilt stora blir svårigheterna när skogsägaren själv deltagit i arbetet. En värdering måste då ske av hans arbetsinsats vid avverkningen och värdet därav fråndragas bruttolikviden.

Enligt min mening kan en lösning av frågan åstadkommas genom att omkostnaderna för avverkningen beräknas schablonmässigt till viss del av likviden. Jag vill erinra om att, såvitt gäller begränsningen av insättning av medel å skogskonto, man tillämpar en schablon, som innebär att avverkningskostnaderna beräknas till en tredjedel av likviden för de avyttrade skogsprodukterna.

Emellertid talar vissa skäl mot att genom en lagbestämmelse generellt föreskriva en sådan schablon. Förhållandetalet mellan bruttolikvid och rotvärde växlar nämligen med virkespriser, arbetslöner m. m. Det torde därför få ankomma på riksskattenämnden att överväga anvisningar eller andra åtgärder på förevarande område för att tillgodose kravet på enkelhet och likformighet vid taxeringen.

VII. Beskattningsfrågor rörande ståndsogslikvider

A. De sakkunnigas förslag

1. Beskattningen av uppburen ståndsogslikvid

De sakkunniga konstaterar, att ståndsogslikvid i penningar enligt gällande rätt utgör skattepliktig inkomst för likvidmottagaren. Likviden anses därvid utgöra ersättning för växande skog. Skatteplikt föreligger även om ståndsogslikviden utgår in natura. Härom anföres i promemorian följande.

Fastighetsägare, som vid förrättning enligt jorddelningslagen berättigas till ståndsogslikvid in natura och på den grund efter förrättningen får disponera över växande skog på annans mark, är ur beskattningssynpunkt att likställa med skattskyldig, som utnyttjar skogstillgång på egen fastighet eller som disponerar över avverkningsrätt vilken förbehållits vid avyttring av fastighet. Redan nu torde ståndsogslikvider in natura i deklARATIONERNA redovisas på detta sätt, i den mån likviderna utnyttjas. Det torde emellertid vara lämpligt att denna praxis får uttryckligt stöd i författningstexten.

Även om ingen tvekan kan råda om ståndsogslikvids karaktär av skattepliktig inkomst, är det oklart om likviden skall anses såsom intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken eller utan sådant samband. Likvidens hänförande till den ena eller andra gruppen är av betydelse för tillämpning av reglerna om avdrag för värdeminskning av skog. Verkningarna av de olika alternativen för de skattskyldiga anges i promemorian på följande sätt.

Anses avståendet av skog ha skett utan samband med avyttring av marken, föreligger rätt för likvidmottagaren till avdrag för värdeminskning av skog

endast om värdet av den ståndsskog, vilken likvidmottagaren har efter förrättningens genomförande, understiger det för honom gällande ingångsvärdet på skogen å fastigheten, resp. om storleken av hans virkesförråd efter förrättningens genomförande är lägre än det för honom gällande ingående virkesförrådet.

Anses däremot avståendet ha skett i samband med marken, är fastighetsägaren berättigad till avdrag för så stor del av ståndsskogslikviden, som belöper på det för honom gällande ingående virkesförrådet. Detta innebär, att om det efter förrättningen befintliga virkesförrådet är lika stort som eller mindre än det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, avdragsrätt föreligger till belopp motsvarande hela ståndsskogslikviden. Ingen del av likviden skulle alltså bli beskattad. Är virkesförrådet efter förrättningen större än det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, blir ägaren berättigad till avdrag med sådant belopp, att endast den del av ståndsskogslikviden, som belöper på det överskjutande virkesförrådet, blir beskattad.

I frågan om vilket avdrag, som rätteligen skall komma i fråga, gör de sakkunniga följande uttalande.

De förrättningar enligt jorddelningslagen, vid vilka ståndsskogslikvider förekommer, innebär att fastigheternas ägoområden omregleras. Rätt till ståndsskogslikvid tillägges en fastighetsägare på grund av att han genom omregleringen får avstå viss mark med växande skog utan att i utbyte få mark, varå den växande skogen uppgår till samma myckenhet eller värde, som han tidigare innehade. Den avyttring av växande skog, som förrättningen får anses innebära för den likvidberättigade, sker alltså bokstavligt talat i samband med avstående av viss mark och därmed skulle formellt sett förutsättningar föreligga för att avyttringen skall anses ha skett i samband med avyttring av marken. Å andra sidan torde ur sakliga synpunkter ett annat betraktelsesätt böra anläggas. Fastighetsägaren har efter förrättningen civilrättsligt sett samma fastighet som förut, låt vara med ett på visst sätt ändrat ägoområde på marken. Ur beskattningssynpunkt torde förrättningen vidare inte anses innefatta sådan avyttring av fast egendom, som har betydelse för beskattning av realisationsvinst. Om fastighetsägaren köpt fastigheten för sådant pris, att han vid förrättningen erhåller mark eller annat vederlag till högre värde än vad av priset belöper å mark som avstått, läser beskattning för realisationsvinst inte ifrågakomma, även om förrättningen sker inom tio år från köpet. Ej heller torde sådan beskattning kunna ske, om fastighetsägare, som med sin fastighet varit sakägare vid jorddelningsförrättning, säljer sin fastighet mer än tio år efter förvärvet men inom tio år från jorddelningsförrättningen.

De sakkunniga finner, att ur sakliga synpunkter en fastighetsägare, som i samband med en jorddelningsförrättning erhållit ståndsskogslikvid i pengar, närmast kan jämföras med en fastighetsägare, som från sin skog sålt avverkningsrätt av sådan beskaffenhet, att skogsiullgången nedgått i den omfattning som svarar mot den till följd av förrättningen för fastighetsägaren uppkomna minskningen av den växande skogen eller dess värde. Övervägande skäl talar därför, anser de sakkunniga, för att hänföra avstående av växande skog mot ståndsskogslikvid i samband med jorddelningsförrättning till sådan avyttring som sker utan samband med avyttring av marken. Uttryckliga föreskrifter saknas i dessa hänseenden. Eftersom en tolkning efter ordalydelsen av gällande författningsbestämmelser kan leda till en annan utgång,

anser de sakkunniga, att en särskild föreskrift bör införas i lagstiftningen om stånds-kogslikvidens karaktär av intäkt genom avyttring av skog utan samband med avyttring av marken.

Om stånds-kogslikvid hänföres till avstående av skog i samband med marken uppstår vissa tillämpningssvårigheter. De sakkunniga nämner följande.

Det kan exempelvis ifrågasättas, om beräkningen av värdeminskningsavdrag skall ske enbart för det område, som avstås genom förrättningen (varvid för ägaren omedelbart före förrättningen gällande virkesförråd måste uppdelas på område, som avstås, och på fastigheten i övrigt) eller om beräkningen skall avse fastigheten i dess helhet. Vidare måste beaktas, att den likvidberättigade såsom vederlag för områden med därå växande skog, som han avstår, erhåller ej blott stånds-kogslikviden utan även mark jämte därå växande skog. Det blir därför ovisst, hur fastighetsägarens framtida beskattning för inkomst av skogsbruk skall ske. Dessa tillämpningssvårigheter får i själva verket anses ha sin grund just i det förhållandet, att avstående av stånds-kog mot stånds-kogslikvid — med hänsyn till de grunder efter vilka beskattningen av inkomst av skogsbruk är utformad — sakligt sett närmast är att likställa med avyttring av skog utan samband med avyttring av marken.

Jämfört med avyttring eller utnyttjande av skog vid skogsbruk i vanliga former kan skogs avstående mot stånds-kogslikvid innebära olägenheter. Dessa hänför sig huvudsakligen därtill, framhålles det i utredningspromemorian, att likvidmottagaren kan komma att under ett beskattningsår uppbära inkomst, som eljest kunnat uttagas under ett eller flera senare beskattningsår. Ett större engångsuttag kan medföra olägenheter med hänsyn till beskattningens progressivitet samt möjligheterna att utnyttja olika avdrag. Särskilt är att märka, att skattskyldig vid helt fri disposition av fastigheten kan ordna så, att intäkter inflyter sådana år, då mot intäkterna kan avräknas avdrag av mera betydande storlek såsom för mera omfattande underhåll av byggnader, inventarieköp eller dylikt.

De angivna olägenheterna kan i viss mån undgås genom bestämmelser i lagen om delning av jord på landet och förordningen om taxering för inkomst av medel, som insatts på skogskonto.

Enligt 14 kap. 9 § jorddelningslagen kan stånds-kogslikvid bestämmas att utgå genom avbetalningar under viss tid, högst tio år. Skattelagssakkunniga framhåller emellertid att stånds-kogslikvider genom avbetalningar torde vara ägnade att komplicera de förrättningar, vid vilka likviderna förekommer, och uppdelning av likviderna torde därför i allmänhet inte anses böra ske. Uppdelningens verkningar i skattehänseende är vidare alltför oberäkneliga för att den skall kunna anses såsom en tillfredsställande form för att kunna undgå de olägenheter, som stånds-kogslikviderna kan medföra för de likvidberättigade.

Förordningen om skogskonto medger i viss utsträckning uppskov under högst tio år med taxering av skogsinkomster. Härför erfordras att influtna intäkter insättes på skogskonto. De sakkunniga anför bl. a. följande om denna uppskovsmöjlighet.

Förordningen nämner dock icke ståndskogslikvider bland intäkter för vilka uppskov kan erhållas och förordningen är för övrigt icke så utformad, att den — om sådana likvider likställdes med köpeskillingar för upplåtna avverkningsrätter — kan anses i tillräcklig mån förebygga de olägenheter i beskattningshänseende, som ståndskogslikviderna kan medföra. Enligt förordningen i dess nu gällande lydelse måste för att uppskov skall kunna medges den del av skogsinkomsten, med vars taxering uppskov önskas, insättas i bank och uppskovet får högst avse 60 procent av köpeskillning för skog, som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt samt 40 procent av köpeskillingen för eller värdet å skogsprodukter som avyttrats, resp. uttagits för förädling i egen rörelse.

I detta sammanhang påpekar de sakkunniga att gällande bestämmelser om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst inte kan tillämpas på ståndskogslikvider i den mån de anses utgöra vederlag för skog som avyttras utan samband med marken. Tillämpning av denna förordning i förevarande sammanhang förutsätter nämligen med förordningens nuvarande lydelse att avyttringen skett i samband med avyttring av marken.

I utredningspromemorian anföres vidare att fog måste anses föreligga för åtgärder, som undanröjer eller minskar olägenheterna i beskattningshänseende för mottagare av ståndskogslikvider. I första hand åberopas därvid det förhållandet att mottagaren ofta mer eller mindre befinner sig i ett tvångsläge. De sakkunniga anför härom följande.

Även i de fall, då en markägare inte mot sin vilja kan tvingas bli sakägare i en åtgärd, som ger honom rätt till ståndskogslikvid, kan åtgärdens vidtagande vara så starkt påkallad i det allmännas eller i andra sakägares intresse, att sakägaren kan anses befinna sig i visst tvångsläge. Det synes under sådana förhållanden rimligt, att en sakägare inte genom en förrättning av här avsedd art skall försättas i väsentligt sämre läge i beskattningshänseende än om han fått disponera över sitt skogsinnehav på vanligt sätt. Såsom stöd för vissa ändringar i beskattningsreglerna kan åberopas liknande skäl som föranledde lagstiftningen om frihet från beskattning av realisationsvinst vid expropriation och annan tvångsförsäljning. Det må emellertid framhållas, att beträffande skogsinkomst i form av ståndskogslikvid någon befrielse från skatt icke ifrågasättes utan endast sådana ändringar i gällande regler, som undanröjer eller minskar den — i och för sig icke påkallade — skärpning av beskattningen, som en ståndskogslikvid kan medföra jämfört med den beskattning som inträder vid normalt utnyttjande av skogen. Även i den mån en sakägare själv har påtaglig nytta av en förrättning som ger honom rätt till ståndskogslikvid — exempelvis genom förbättrade brukningsförhållanden — kan anledning inte anses föreligga att låta sakägaren vidkännas en skärpning av beskattningen. Detta skulle innebära, att sakägaren — i den mån hans deltagande i förrättningen är beroende av hans eget medgivande — måste mot varandra väga å ena sidan det försämrade läget i beskattningshänseende och å andra sidan värdet av rationaliseringsvinsten. Resultatet kan därvid i åtskilliga lägen bli sådant att sakägaren måste avstå från rationaliseringsåtgärder, som är påkallade ur såväl allmänna som enskilda synpunkter. Även om vinsten av en åtgärd överväger skatteskarpnings, kan det inte anses föreligga anledning att acceptera skatteskarpnings i samband med åtgärden. En rationaliseringsåtgärd kan nämligen genom de förbättrade brukningsförhållandena väntas ge möjligheter till

högre inkomst av fastigheterna och vinsten av åtgärden blir på detta sätt automatiskt beskattad.

De sakkunniga eftersträvar i första hand åtgärder som leder till att likvidmottagaren får avdrag för värdeminskning av skog, i den mån likviden ur mottagarens synpunkt kan betraktas såsom återbekommande av vad mottagaren vid sitt förvärv av fastigheten själv fått betala för växande skog. I andra hand bör möjlighet beredas för mottagaren att få beskattningen av stånds-kogslikvid uppdelad på flera beskattningsår på ett sätt, som motsvarar de möjligheter som står till buds vid utnyttjande av fastighet för normalt skogsbruk.

En lösning av frågan om avdrag för värdeminskning av skog torde, enligt utredningspromemorian, erhållas med ett stadgande om att den som avstår skog mot stånds-kogslikvid skall, i den mån han så yrkar, vara berättigad att åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog med så stor del av det för ägaren gällande ingångsvärdet som svarar mot förhållandet mellan stånds-kogslikviden och värdet på växande skog, som likvidmottagaren hade före förrättningen. Denna avdragsrätt skall gälla oavsett om den efter förrättningen återstående skogens värde understiger det för ägaren gällande ingångsvärdet eller ej. De sakkunniga anför därefter följande.

Den ifrågasatta bestämmelsen kan sägas innebära den uppmjukningen av gällande bestämmelser att likvidmottagaren — oavsett om skogens återstående värde understiger det för honom gällande ingångsvärdet och oavsett om han förebringat utredning om skogens återstående värde — med hänsyn till den speciella art av skogsavyttring som den legala förrättningen utgör berättigas att åtnjuta viss del av det avdrag, som han senast vid en blivande avyttring av fastigheten har rätt till. Vid sådan avyttring är ägaren nämligen alltid berättigad att åtnjuta avdrag med skogens för honom gällande ingångsvärde i dess helhet.

Om skogens återstående värde resp. virkesförrådet efter förrättningens genomförande understiger för ägaren gällande ingångsvärde resp. ingående virkesförråd och därav föranlett avdrag är större än avdrag enligt den föreslagna specialregeln, står det givetvis ägaren fritt att yrka avdrag enligt de allmänna reglerna.

För att undgå att mottagare av stånds-kogslikvid drabbas av den skatte-skärpning, som en större stånds-kogslikvid kan innebära i följd av beskattningens progression eller den bortfallande möjligheten att förlägga motsvarande skogsuttag till beskattningsår, då den skattskyldige har avdragsgilla utgifter att yrka avdrag för, föreslås en kombination av åtgärder. I första hand föreslås att bestämmelserna om skogskonto görs tillämpliga på stånds-kogslikvider. Någon begränsning av rätten att göra insättning med rätt till uppskov skall enligt förslaget inte finnas. De sakkunniga anser emellertid att möjlighet bör beredas skattskyldig att även utan insättning få fördela stånds-kogslikvid som uppgår till visst minimibelopp — förslagsvis 3 000 kronor — till beskattning på flera år. Härom anföres i promemorian bl. a. följande.

I det stora flertalet fall torde det vara tillräckligt om fördelning får ske på tre år, d. v. s. på det beskattningsår, för vilket likviden eljest skolat upptagas såsom intäkt — och de därpå följande två åren. Det synes icke nödvändigt föreskriva att fördelningen skall ske med lika belopp på vart och ett av de tre åren. För att kunna hänföra intäktsbelopp till år, då avdragsgilla utgifter förekommer, bör skattskyldig ha viss frihet vid fördelningen, exempelvis så att minst en tiondel skall upptagas under vart och ett av de två första beskattningsåren och återstoden under det tredje beskattningsåret. Där särskilda omständigheter därtill föranleder, såsom då ståndskogslikvid är av betydande storlek, bör skattskyldig efter medgivande av prövningsnämnd i varje särskilt fall kunna få fördela beskattningen av likviden på längre tid, dock högst fem år.

Framställning om fördelning på mer än tre år bör av prövningsnämnd behandlas såsom särskilt ärende, därvid genom vederbörande taxeringsintendents försorg åtgärd kan vidtagas för kontroll av att olika delar av likviden blir taxerade de år, då så bör ske.

De sakkunniga framhåller att de föreslagna anordningarna visserligen kommer att vålla merarbete vid taxeringen men att antalet ståndskogslikvider varje år är av naturliga skäl mycket begränsat. Merarbetet torde därför inte bli av större betydelse.

Under återopande härav föreslår de sakkunniga följande författningsändringar.

Anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen erhåller en ny punkt, betecknad 9, innehållande dels en förklaring att ståndskogslikvid i kontanter utgör intäkt av skogsbruk och likställes med intäkt genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog och dels bestämmelser om möjlighet att utan anlitande av skogskonto fördela ståndskogslikvid på tre eller i undantagsfall fem år. Vidare intages i anvisningspunkten ett stadgande om att, där ståndskogslikvid blivit bestämd att utgå i naturaförmåner, dessa förmåner skall anses ha kommit den skattskyldige till godo från honom tillhörig fastighet. Om den skattskyldige överlåter sin rätt till naturaförmåner mot betalning i pengar att erläggas på en gång, skall han äga rätt att fördela betalningen å skilda beskattningsår i enlighet med vad som föreslås skola gälla för kontant ståndskogslikvid.

Därjämte föreslås att en ny anvisningspunkt, betecknad 4 a, fogas till 22 § kommunalskattelagen, reglerande rätten till avdrag för värdeminskning av skog i samband med att kontant ståndskogslikvid uppbäres. Enligt den föreslagna bestämmelsen skall den som uppburit ståndskogslikvid — ändå att den återstående skogens värde icke nedgått under det för honom gällande ingångsvärdet — äga åtnjuta avdrag som om sådan nedgång skett. Avdrag må dock åtnjutas med högst så stor del av sagda värde, som svarar mot förhållandet mellan ståndskogslikviden och värdet av den å fastigheten växande skogen före förrättningen.

Slutligen föreslår de sakkunniga ett tillägg till förordningen om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto. Enligt tillägget får uppskov

i enlighet med förordningens villkor i övrigt medges för hela beloppet av kontant ståndskogslikvid som upptagits som intäkt av skogsbruk. Samma uppskovsrätt skall enligt förslaget gälla även beträffande kontant vederlag som erhållits vid avyttring av ståndskogslikvid in natura.

2. Beskattningsläget för utgivare av ståndskogslikvid

De sakkunniga erinrar om att ståndskogslikvid, som utbetalas på grund av beslut vid förrättning enligt jorddelningslagen inte är att anse som driftkostnad eller annan omkostnad. Utbetalning av ståndskogslikvid medför därför icke rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. Däremot anses ståndskogslikvid — ehuru något uttryckligt stadgande därom icke finnes — likställd med köpeskilling eller annan förvärvskostnad för fastighet och hänsyn tages därför till utgiven ståndskogslikvid vid bedömande av skogs ingångsvärde.

På grund härav ökas det för ägaren gällande ingångsvärdet, om ägaren under tiden för sitt innehav ingår såsom sakägare vid förrättning och därvid ålägges utge ståndskogslikvid. På samma sätt kan det ingående virkesförrådet öka genom tillkomsten av virkesförråd, som ägaren erhåller vid förrättningen utöver vad han hade före densamma. Fastighetsägaren kan därför under tiden för sitt innehav av fastigheten bli berättigad till avdrag för ståndskogslikviden men endast i den mån avyttring eller tillgodogörande sker av avverkat virke eller växande skog och skogens värde därvid nedgår under det för ägaren gällande ingångsvärdet resp. det återstående virkesförrådet understiger det för ägaren gällande ingående virkesförrådet. Vid avyttring av själva fastigheten är ägaren alltid berättigad till avdrag för ingångsvärde — och således även ståndskogslikvid — som icke tidigare fått avdragas.

De anförda reglerna innebär, framhåller de sakkunniga, att en likvidutgivare under tiden för sitt innehav kan komma att sakna rätt till avdrag för ståndskogslikviden, nämligen om de skogsuttag som sker motsvaras av tillväxt eller prisstegring på virkesförrådet. I vissa fall torde — även om genom skogsuttagen en värdenedgång sker — svårigheter föreligga att få ett däremot svarande avdrag med hänsyn till svårigheterna att visa ingångsvärde och återstående värde eller storleken av ingående och kvarvarande virkesförråd. De sakkunniga anser att beskattningsresultatet för utgivare av ståndskogslikvid i åtskilliga fall blir hårdare än vad som i och för sig kan anses skäligt. Härom nämnes följande i promemorian.

Den växande skogen är visserligen till viss del jämte marken att anse såsom produktionsmedel och kan därmed betraktas såsom en anläggningstillgång av liknande natur som marken. Till väsentlig del är emellertid den växande skogen att betrakta såsom en lagertillgång och detta gäller framför allt den avverkningsbara skogen. Ståndskogslikviden torde framför allt ifrågakomma när en fastighetsägare vid förrättning erhåller avverkningsbar skog till större myckenhet eller värde än varmed han ingått i förrättningen.

Om nu fastighetsägaren avverkar eller säljer den växande skog, som han erhållit utöver tidigare innehav, ter det sig inte tillfredsställande att han skall beskattas för värdet av detta skogsuttag, stundom utan möjlighet och i andra fall med möjlighet att blott i ringa mån få avdrag motsvarande vad han själv betalt för den genom förrättningen förvärvade skogen. Såsom särskilt stötande framstår detta resultat, om skogsuttag sker just för att stånds-skogslikviden skall kunna betalas. Beskattningen av denna kan på ett mycket kännbart sätt försvåra möjligheterna att fullgöra likviden.

De sakkunniga anser att de nämnda olägenheterna elimineras, om beskattningen av utgivare av stånds-skogslikvid ordnas på följande sätt. Om en fastighetsägare genom förrättning enligt jorddelningslagen ålägges utge stånds-skogslikvid i pengar, skall det för ägaren gällande ingångsvärdet anses öka med belopp motsvarande likviden. Likaså skall det för ägaren gällande ingående virkesförrådet anses öka med skillnaden mellan den kubikmassa skog, som ägaren erhåller vid förrättningen, och den kubikmassa, varmed ägaren ingick i förrättningen. I den mån ägaren efter förrättningen avyttrar eller tillgodogör sig skog eller skogsprodukter, skall han — oavsett om den återstående skogens värde understiger det för honom gällande ingångsvärdet eller om virkesförrådet nedgått — vara berättigad att på därom framställt yrkande åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog intill ett belopp motsvarande stånds-skogslikviden.

De sakkunniga föreslår att en författningsbestämmelse om denna avdragsrätt införes såsom ett tredje stycke av nyssnämnda, av de sakkunniga föreslagna punkten 4 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

B. Remissyttrandena

1. Beskattningen av uppburen stånds-skogslikvid

Samtliga remissinstanser tillstyrker att åtgärder vidtages för att undanröja olägenheterna av nu gällande bestämmelser om beskattning av uppburen stånds-skogslikvid. I viss mån delade meningar råder dock om vilka åtgärder som bör komma i fråga.

De sakkunnigas förslag att genom en uttrycklig författningsbestämmelse likställa uppburen stånds-skogslikvid med vederlag för upplåten avverkningsrätt berörs i några yttranden.

Riksskattenämnden är av den uppfattningen att praxis' ståndpunkt gentemot stånds-skogslikvid är den att likviden i beskattningshänseende likställes med intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. Detta framgår, anser nämnden, av de i Regeringsrättens årsbok intagna rättsfallen 1929 ref. 34 och 1938 not. Fi 667. Emellertid finner nämnden det tveksamt huruvida en beräkning av minskningen av det ingående virkesförrådet å en fastighet för närvarande annat än undantagsvis kan avse blott de ägoområden, som ingått i förrättning enligt fastighetsbildningslagstiftningen, men inte fastighetens övriga skogsområde. Nämnden förordar

därför en lagändring för att undanröja nuvarande oklarheter i fråga om ståndskogslikvids beskattning och anför bl. a. följande.

Då det icke utan invecklade regler torde vara möjligt att göra bestämmelserna om värdeminskning av skog, som avyttras i samband med avyttring av marken, i alla lägen användbara vid beskattning av ståndskogslikvid, vill riksskattenämnden tillstyrka förslaget att ståndskogslikvid skall likställas med likvid för avverkningsrätt. Reglerna medföra den förenklingen att fråga i fortsättningen icke uppkommer om beräkning av värdeminskingsavdrag endast för de i förrättningen ingående ägoområdena utan att sådan beräkning alltid måste avse fastigheten i dess helhet. I vissa lägen kan detta dock innebära en försämring av de skattskyldigas rättsställning. Det bör även erinras om att reglerna angående beräkningen av värdeminskingsavdrag äro fördelaktigare för den skattskyldige vid skogsavyttring, som skett i samband med avyttring av marken.

I det av *Skogsindustriernas samarbetsutskott* och *Sveriges skogsägareförbund* avgivna yttrandet anföres bl. a. följande.

Med hänsyn till att ståndskogslikvider bland annat i många fall utgå på grund av lantmåteriförrättningar, varigenom de skattskyldiga helt eller delvis avstått skogsmark mot erhållande av annan mark, t. ex. inägojord, eller äro hänförliga till ersättning som erhållits till följd av reduktion i markinnehavet, synes det tveksamt, om den av skattelagssakkunniga här gjorda distinktionen är fullt korrekt. Då de i anvisningarna till 22 § föreslagna kompletteringarna utformats på sådant sätt, att för de skattskyldiga alltför negativa konsekvenser icke förutsättas kunna komma att uppstå till följd av den gjorda distinktionen, anse vi oss dock icke böra göra invändningar i detta avseende.

I några yttranden framförs invändningar emot att ståndskogslikvid likställas med ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt till skog. *Kammarrätten, domänstyrelsen, lantmåteristyrelsen* och *länsstyrelsen i Västernorrlands län* förordar sålunda att ståndskogslikvid behandlas som vederlag för skog i samband med avyttring av marken. Kammarrätten framhåller, att om så sker kommer den skattskyldige att befinna sig i bättre läge i fråga om möjligheterna att erhålla värdeminskingsavdrag och kan i förekommande fall erhålla viss skattelindring enligt förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. Under sådana förhållanden torde knappast ytterligare åtgärder av skattelindrande art vara påkallade. Kammarrätten tillägger följande.

Såvitt av den remitterade promemorian framgår anse de sakkunniga ståndskogslikvid böra betraktas såsom inkomst genom avyttring av skog utan samband med marken huvudsakligast därför att nu tillämpade regler medföra vissa komplikationer i praktiken. Det förekommer givetvis alltid komplikationer, då en del av en skogbärande fastighet utbrytes, oavsett om det sker genom försäljning, byte eller upplåtande av nyttjanderätt på obegränsad tid, om sådan upplåtelse, såsom de sakkunniga föreslå, likställas med avyttring. Vid lantmåteriförrättningar synes det dock vara naturligt att särskilt komplicerade situationer kunna uppkomma, om ägosplittringen är stor.

Enligt kammarrättens mening synas de nu i praktiken tillämpade reglerna böra frångås endast om mycket starka praktiska skäl tala därför.

Om såsom de sakkunniga föreslå, ståndskogslikvid i fortsättningen skall betraktas såsom inkomst av skogsbruk genom avyttring av växande skog utan samband med marken uppkommer för den skattskyldige framför allt den stora olägenheten, att avdrag för minskning i skogs ingångsvärde kommer att medgivas efter rotvärdet vid hans inköp av fastigheten i stället för efter dagsvärdet.

Lantmäteristyrelsen påpekar, att de sakkunniga föreslagit att skogsuttag vid servitutsupplåtelse, bl. a. vid fastighetsbildning, skall i skattehänseende likställas med avyttring av skog i samband med avyttring av marken. Detta innebär alltså att, om t. ex. en väg vid fastighetsbildningsförrättning skall byggas på grundval av ett vid förrättningen bildat servitut, vid beskattning av skogen skall anses som om en avyttring skett i samband med avyttring av marken, men, om däremot samma väg vid förrättningen frånges fastigheten med äganderätt, avyttringen av skogen på vägmarken skall anses som avyttring av skog utan samband med marken. Styrelsen anser att den angivna konsekvensen strider emot de sakkunnigas i annat sammanhang gjorda uttalande om att beskattningen av en skogsinkomst icke bör ställa sig väsentligt olika beroende på den form, vari marken tages i anspråk för visst ändamål. Även om ståndskogslikviden betraktas som vederlag för skog som avyttrats i samband med avyttring av marken torde dock, anser styrelsen, förslaget kunna i princip genomföras. Styrelsen anför här- om följande.

Förslaget att värdeminskningsavdrag enligt anvisningar till 22 § KL punkt 4 a alltid skall få göras av likvidmottagare med den del av gällande ingångsvärde, som belöper på skogslikviden i förhållande till skogsvärdet på hela fastigheten med hänsyn till tillståndet före ändringen av fastighetsindelningen, skulle i så fall undergå den rätt obetydliga jämkningen att värdeminskningsavdrag därvid skulle få beräknas enligt 22 § 1 mom. tredje stycket KL. I de fall förrådsmetoden tillämpas skulle avdraget t. ex. kunna uppgå till det aktuella värdet av den del av det gällande ingångsförrådet, som belöper på likvidbeloppet i förhållande till skogsvärdet på hela fastigheten. I detta fall kommer endast den del av det aktuella virkesförrådet som utgör tillväxt att beskattas. — Det är önskvärt att beräkningarna av det ingående virkesförrådet i dessa fall kunna förenklas. Detta kan anses befogat med hänsyn till att vanligtvis en rätt obetydlig del av fastighetens hela virkesförråd beröres. I vissa fall torde det vara möjligt att utgå från ett normalförråd. Ett fel i uppskattningen av ingående virkesförrådet saknar ju på lång sikt betydelse, eftersom det endast innebär en förskjutning i tiden av skatteplikten för rätt obetydliga belopp.

Den föreslagna ändringen i bestämmelserna om sk o g s k o n t o tillstyrkes av samtliga remissinstanser utom *länsstyrelserna i Kalmar, Jämtlands och Västerbottens län*. Dessa länsstyrelser är av den uppfattningen, att bestämmelserna om skogskonto visserligen bör vara tillämpliga på ståndskogslikvider men att anledning inte föreligger att i detta hänseende behandla

ståndskogslikviderna på annat sätt än den normala inkomsten från skogsbruket.

Den av de sakkunniga föreslagna specialregeln för mottagare av ståndskogslikvid om rätt till avdrag för värdeminskning av skog tillstyrkes av *lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Östergötlands, Blekinge, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Jämtlands och Norrbottens län, Riksförbundet Landsbygdens folk* samt *Sveriges lantbruksförbund* ävensom i det av *Skogsindustriernas samarbetsutskott* och *Sveriges skogsägareförbund* avgivna yttrandet. Sveriges lantbruksförbund anför i denna fråga följande.

De sakkunnigas förslag, att den, som vid laga förrättning avstått skog mot kontant ståndskogslikvid, skall — oavsett om ingångsvärdet nedgått — vara berättigad till värdeminskningssavdrag för skog med så stor del av det gällande ingångsvärdet, som svarar mot förhållandet mellan ståndskogslikviden och skogens värde före förrättningen, innebär icke en fullödlig lösning av här ifrågasatt problem men dock en så avsevärd förbättring i jämförelse med de nuvarande möjligheterna för undvikande av oskäliga skattekonsekvenser, att Lantbruksförbundet anser sig kunna biträda även detta.

Länsstyrelsen i Västmanlands län ifrågasätter om inte beräkningen av värdeminskningssavdraget i vissa fall kan förenklas. Länsstyrelsen anför härom följande.

Mottagare av ståndskogslikvid föreslås få visst avdrag å för honom gällande ingångsvärde å skog, nämligen efter förhållandet mellan ståndskogslikviden och värdet å den skog, som fanns å hela fastigheten vid förrättningens början. Här föreligger det förhållandet att vid ägoutbyten förrättningen oftast torde avse allenast delar av olika fastigheter. Därvid är ståndskogen räknad och värderad på de skiften, som omfattas av förrättningen, medan skogen på de delar av fastigheten, som icke omfattas av förrättningen, icke blir föremål för en sådan värdering. I de fall, då hushållningsplan finnes för fastighetens skog, läser en mera exakt bedömning av skogens värde vara möjlig. Men där sådan saknas, torde man ofta sakna underlag för en värdering av den skog som ej beröres av förrättningen. Det torde — med hänsyn till ändamålet med föreslagna bestämmelser — icke lämpligen böra begäras en måhända vidlyftig utredning om den växande skogens värde på övriga delar av fastigheten. Till undvikande av skattetvister bör en bestämmelse finnas om hur man i dylikt fall bör göra värderingen. Därvid skulle ligga nära till hands att utgå från det taxerade skogsvärdet. Man måste dock komma ihåg att vid dettas bestämmande tillämpas faktorer, som icke användas vid ståndskogslikvidens uträkning. Det kan ifrågasättas om det icke vore möjligt att i stället låta värdeminskningssavdraget beräknas efter förhållandet mellan det virkesförråd, som ståndskogslikviden avser, och virkesförrådet å hela fastigheten, varvid virkesförrådet å fastigheten torde kunna uppskattas med ledning av uppskattningen vid senaste allmänna fastighetstaxering.

De sakkunnigas förslag om likvidmottagarens rätt till värdeminskningssavdrag avstyrkes av *kammarrätten, riksskattenämnden, domänstyrelsen* samt *länsstyrelserna i Södermanlands, Västernorrlands och Västerbottens län*.

Domänstyrelsen påpekar att den föreslagna regeln för beräkning av avdrag ofta torde komma att leda till relativt obetydliga avdragsbelopp. Styrelsen anser vidare att komplikationer lätt kan uppstå i jämförelse med de sakkunnigas förslag om öppnande av möjligheter till uppskov med beskattningen av inkomst av skogsbruk vid avyttring av fastighet, då avyttringen sker i rationaliseringssyfte. Förhållandet är nämligen det, fortsätter styrelsen, att ett byte mellan två skogsägare av samma avgränsade områden på marken och med samma mellangift kan genomföras *antingen* i form av avtalsbyte *eller* genom frivilligt ägoutbyte enligt jorddelningslagen. Valet mellan dessa båda alternativ bör i sak träffas med hänsyn till vad som i det aktuella fallet synes vara det mest rationella. Skattetänkandet bör i detta fall icke få ha någon avgörande betydelse. Risk synes dock föreligga för att så kan bli fallet vid tillämpning av de sakkunnigas förslag. Styrelsen ifrågasätter därför, om inte även mottagare av stånds-kogslikvid skulle kunna erhålla fullständig temporär skattefrihet genom nedsättning av ingångsvärdet på samma sätt som föreslagits beträffande inkomst av skogsbruk vid sådan avyttring av fastighet som sker i rationaliseringssyfte.

Även *lantbruksstyrelsen* och *lantmäteristyrelsen* har angivit sådan temporär skattefrihet som ett alternativ till de sakkunnigas förslag.

Länsstyrelsen i Västerbottens län uttalar sig för att värdeminskningsavdrag, där det för ägaren gällande ingående virkesförrådet minskat på grund av laga skifte, medges enligt samma regler som föreslagits skola gälla för skogsuttag som upplåtits med nyttjanderätt på obegränsad tid. Värdeminskningsavdrag skulle med andra ord få åtnjutas med så stor del av stånds-kogslikviden, som belöper på minskningen i det för likvidmottagaren gällande ingående virkesförrådet. Skulle i något fall, fortsätter länsstyrelsen, det ingående virkesförrådet inte ha nedgått men däremot det ingående skogsvärdet, synes likvidmottagaren redan enligt gällande bestämmelser kunna erhålla värdeminskningsavdrag med belopp, som svarar mot minskningen i ingångsvärdet, dock högst likvidbeloppet. Med den av länsstyrelsen förordade bestämmelsen skulle beskattas endast den del av stånds-kogslikviden som belöper på skogens tillväxt. Något behov av de sakkunnigas specialregel torde då inte föreligga.

Riksskattenämnden framhåller det oförmånliga för en skattskyldig, som har ett lågt ingångsvärde — och detta kan ofta gälla mottagare av stånds-kogslikvid — att låta detta reduceras, för såvitt han ej är på det klara med att han aldrig skall sälja fastigheten. Ett förhållandevis litet avdrag under innehavet kan medföra en mångdubbelt högre beskattning vid försäljning av fastigheten. Endast ett fåtal skogsägare torde inse dessa risker.

Även den föreslagna möjligheten att fördela stånds-kogslikvid på tre eller i vissa fall fem år tillstyrkes av flertalet remissinstanser. *Lantmäteristyrelsen* och *länsstyrelsen i Skaraborgs län* anser dock att fördelning alltid bör få ske på fem år. *Lantmäteristyrelsen* åberopar därvid att likvid in natura enligt 14 kap. 9 § jorddelningslagen får tagas ut under

denna tidsperiod. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* föreslår den jämkningen i de sakkunnigas förslag att, eftersom likvider på 3 000 kronor inte är ovanliga vid normalt utnyttjande av skog, minimibeloppet för den föreslagna fördelningen bör höjas till lägst 5 000 kronor.

Avstyrkande yttranden föreligger från *kammarrätten, riksskattenämnden* samt *länsstyrelserna i Uppsala, Östergötlands, Kalmar, Kopparbergs, Västernorrlands, Jämtlands och Västerbottens län*. Som skäl åberopas av tre av länsstyrelserna att möjligheterna att insätta medel å skogskonto och att erhålla avdrag för värdeminskning av skog i samband med uppbärandet av ståndskogslikvid är tillräckliga för att uppnå det åsyftade resultatet. Två andra länsstyrelser påpekar att, eftersom de sakkunniga uppenbarligen åsyftat en utjämning av inkomster mellan olika beskattningsår, förevarande fråga borde prövas i samband med den då inom 1957 års skatteutredning pågående utredningen rörande möjligheterna att i skattelagstiftningen införa rätt till förlust- och resultatutjämning.

Riksskattenämnden anför.

Eftersom fråga är om en likvid som den skattskyldige erhållit mer eller mindre mot sin vilja, torde det i regel icke innebära några olägenheter för honom att avstå från att omedelbart disponera över likviden. Under förutsättning att rätt till insättning av ståndskogslikvid å skogskonto införes synes tillräcklig anledning sålunda icke föreligga att komplicera lagstiftningen med sådana särskilda regler om fördelning till beskattning som skattelagssakkunniga föreslagit.

Kammarrätten och länsstyrelsen i Västernorrlands län uttalar sig i samma riktning.

Även *länsstyrelsen i Södermanlands län* berör frågan om likvidmottagaren skall få disponera över likviden omedelbart där uppskov med beskattningen sker. Länsstyrelsen anför härom följande.

Länsstyrelsen anser det rimligt, att om likvidmottagaren använder likviden till förvärvande av ersättning för den avstådda förvärvsfaktorn exempelvis genom förvärv av annat skogsområde, genom utökning av åkerjord eller inköp av maskin, som kan antagas väsentligt rationalisera jordbruket och bidra till högre avkastning, ifrågavarande bestämmelse bör vara tillämplig. I det fall åter att likviden icke disponeras i förvärvskällan, synes den föreslagna utvidgningen av tillämpningen av förordningen om skogskonto vara tillfyllest. Länsstyrelsen är väl medveten om att det kan bli svårt att avgöra, om likviden disponeras på ovan nämnt sätt. Som de sakkunniga själva framhållit är emellertid det årliga antalet ståndskogslikvider mycket begränsat.

Länsstyrelsen i Östergötlands län befarar att, om förslaget genomföres, betydande svårigheter uppkommer att kontrollera att hela likviden verkligen uppgives till beskattning under ifrågavarande tidsperiod. Det torde även kunna antagas att åtskilliga skattskyldiga på grund av glömska underlåter att för varje beskattningsår deklarerar ifrågakomna belopp. Med hänsyn härtill och då skattskyldiga som uppburit ståndskogslikvid enligt förslaget än-

dock kommer att beredas betydande lättnader i skattehänseende anser länsstyrelsen att sådan fördelning icke bör få göras.

Kammarrätten samt *länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Kalmar och Skaraborgs län* ifrågasätter om inte önskad skattelindring kan vinnas genom en utökning av tillämpningsområdet för förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst till att omfatta även ståndskogslikvid.

2. Beskattningsläget för utgivare av ståndskogslikvid

Vad de sakkunniga anfört och föreslagit på denna punkt har i regel helt godtagits av remissinstanserna. Sålunda påpekas i flera yttranden att gällande regler är otillfredsställande då skattskyldig avverkar eller säljer skog för att betala ståndskogslikvider. I de yttranden som avgivits av *kammarrätten, riksskattenämnden* och *länsstyrelsen i Södermanlands län* uttalas tvekan mot förslaget utan att detta dock avstyrkes. Kammarrätten framhåller därvid att komplikationer kan inträffa vid slutavräkning i samband med avyttring av fastighet, eftersom det föreslagna avdraget i regel beräknas efter virkesförrådsmetoden.

I några yttranden framföres dock anmärkningar mot de sakkunnigas förslag.

Riksskattenämnden säger sig inte ha någon säker uppfattning om huruvida införandet av en särskild rätt till värdeminskingsavdrag för utgivare av ståndskogslikvid är behövt. Skulle sådant behov föreligga bör dock övervägas, om inte i stället en omedelbar avdragsrätt kan medges för likviden mot det att ingångsvärde och ingående virkesförråd lämnas oförändrade, trots det skedda förvärvet. Nämnden påpekar vidare, att de sakkunniga föreslagit ett stadgande om att uppburen ståndskogslikvid skall vara likställd med intäkt, som uppkommit genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Genom ett sådant stadgande torde ett nytt rättsläge inträda även i fråga om utgivarens beskattning, om inte särskilda regler ges, som bibehåller nuvarande behandling i beskattningshänseende av utgiven likvid. Uttryckliga regler torde därför erfordras dels om att utgiven ståndskogslikvid inte är avdragsgill och dels om att ingångsvärdet å skogen skall ökas med beloppet av utgiven ståndskogslikvid.

Även *Sveriges lantbruksförbund*, som finner en utvidgning av de nu föreliggande, snäva möjligheterna till värdeminskingsavdrag för skog i förevarande fall vara synnerligen angelägen, berör frågan om ståndskogslikvidens jämställande med ersättning för upplåten avverkningsrätt. Förbundet anför härom följande.

Det vill förefalla Lantbruksförbundet som om likviden närmast vore att jämföra med kostnader för förvärv av en avverkningsrätt och därför avdragsgill för utgivaren. Så har också de sakkunniga betraktat likviden för mottagarens del. De av de sakkunniga föreslagna reglerna ger utgivaren av ståndskogslikvid en lindring i beskattningen ofta så långt, att han får av-

drag för hela kostnaden. Lantbruksförbundet frågar sig därför med hänsyn till nyss anförda skäl, om man icke borde ta steget helt ut — medgiva utgivaren avdrag för stånds-kogslikviden såsom förvärv av växande skog utan samband med marken, dock utan att därför rörelse skall anses uppkomma. Härigenom skulle man nå reciprocitet vid den skattemässiga behandlingen av stånds-kogslikvider vid mottagarens och utgivarens beskattning. För att utgivaren skall kunna i regel utnyttja avdraget, bör man dock ge honom rätt till fördelning av avdragen på 3 till 5 år i analogi med vad mottagaren ansetts behöva för inkomstutjämning. I anledning härav hemställer Lantbruksförbundet om en omarbetning av skattereglerna för dem, som förpliktas utbetala kontant stånds-kogslikvid, att denna likvid skall i utgivarens hand anses vara avdragsgill kostnad i förvärvskällan jordbruksfastighet med rätt för utgivaren att efter vissa regler fördela kostnaden på 3 eventuellt 5 år samt att de föreslagna reglerna om värdeminskingsavdrag för skog för samme skattskyldig icke måtte föranleda någon åtgärd.

Länsstyrelsen i Västerbottens län föreslår ett annat alternativ. Länsstyrelsen ifrågasätter nämligen om inte i stället för de sakkunnigas förslag regler bör införas, varigenom utgivaren av stånds-kogslikviden äger rätt att fördela intäkt av skogsuttag, som gått till betalning för erhållen stånds-kog, på ett flertal beskattningsår även om den influtit under ett och samma år.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län anser spörsmålet om en lättnad i beskattningen för vissa utgivare av stånds-kogslikvid vara av sådan angelägenhetsgrad, att en snar lösning bör eftersträvas. Länsstyrelsen finner dock de sakkunnigas förslag inte oförändrat kunna läggas till grund för lagstiftning och framför följande erinringar.

Såsom lagregeln avfattats synes den innebära en generellare skattelättnad än vad som påkallas av behovet. Detta behov omfattar skattelättnad endast för sådana skattskyldiga, som för att gälda stånds-kogslikvid tvingas avverka skog. En begränsning av den tidrymd, inom vilken skogsuttag måste ske för att konstituera avdragsrätt, bör därför stadgas. Att icke avdragsbeloppet anknutits till rotvärdet av uttaget virke är vidare ägnat att medföra högst olikformiga verkningar för skilda skattskyldiga.

Länsstyrelsen ifrågasätter, huruvida icke de av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna rörande värdemetodens tillämpning, när avverkning av skog sker omedelbart efter förvärv av den fastighet, från vilken avverkning sker, kunde analogt tillämpas på fastighet, som genom laga förrättning tillförts stånds-kog.

Även *länsstyrelsen i Jämtlands län* avstyrker förslaget under hänvisning till att de sakkunniga föreslagit en bestämmelse om att särskild hänsyn skall vid beräkning av värdeminskingsavdrag tas till värdet på rot av skog som kan avverkas omedelbart efter inköpet.

Sveriges lantbruksförbund berör några detaljfrågor. Förbundet anser det nödvändigt med ett klarläggande uttalande, att det uttag av skog, varom här är fråga, får ske på utgivarens hela skogsbestånd på den nya förvaltningsenheten. Förbundet påpekar vidare — liksom länsstyrelsen i Västernorrlands län — att den föreslagna författningstexten medför högre

tak för avdragsmöjligheten för den som avyttrat skog genom egen avverkning än genom upplåtelse av avverkningsrätt. Förbundet anser slutligen att det bör klarläggas att föreslagen avdragsrätt föreligger även om skattskyldig, som förpliktats utbetala stånds-kogslikvid, verkställer avverkningen eller avyttringen av skog utan samband med avyttring av marken ett senare beskattningsår än det, under vilket stånds-kogslikviden utbetalats.

Länsstyrelsen i Västerbottens län berör en med stånds-kogslikvid närbesläktad fråga, nämligen viss ersättning vid avlösning av s. k. skogsfångsservitut. Länsstyrelsen anför följande.

Inom länet förekommer åtskilliga s. k. skogsfångsservitut. Ofta innehaves den tjänande fastigheten av skogsbolag samt den härskande fastigheten av enskilda. Skogsbolagen synes sträva efter ett upphävande av servitutet vilket sker genom s. k. utbrytning. Emellertid leder i dylikt fall ofta lantmäteriförrättningen till att ägaren till den härskande fastigheten har att erlagga med stånds-kogslikvid närbesläktad ersättning. Dylik ersättning har i enstaka fall uppgått till förhållandevis stort belopp. För att gälda ersättningen nödgas fastighetsägaren som regel tillgripa utstämpling av skog å den förutvarande fastigheten och å det tillagda skiftet. Därvid möter i beskattningshänseende samma problem som vid utgivandet av stånds-kogslikvid. I händelse ny lagstiftning kommer till stånd beträffande frågan om beskattning av skog i samband med stånds-kogslikvid, synes det enligt länsstyrelsens mening lämpligt — därest de sakkunniga i sitt förslag icke åsyftat likvider i samband med servitutsutbrytning — om därvid jämväl uppmärksammades frågan om beskattning av skogsuttag i samband med utbrytning av skogsfångsservitut.

C. Departementschefen

Allmän enighet synes råda om att nuvarande bestämmelser leder till en alltför hård beskattning av dem som vid lantmäteriförrättningar åläggas utge eller berättigas motta stånds-kogslikvid. Härigenom motverkas den rationaliseringsverksamhet på jordbrukets och skogsbrukets område som sker genom sådana förrättningar. En ändring av bestämmelserna synes därför påkallad. Den som fått ett område sig tillskiftat med bättre eller mera skog än han lämnat från sig och därför blivit ålagd att betala stånds-kogslikvid bör sålunda kunna finansiera likviden genom att ta ut skog utan att behöva omedelbart skatta fullt ut för denna inkomst. Den åter som lämnat från sig den bättre skogen och i anledning härav får mottaga stånds-kogslikvid bör på motsvarande sätt ha möjlighet till anstånd med beskattningen av den inkomst likviden utgör.

För att tillgodose dessa önskemål har skattelagssakkunniga föreslagit, att möjligheterna till avdrag för minskning av skogs ingångsvärde eller ingående virkesförråd skall ökas. Härigenom skulle beskattningen helt eller delvis kunna uppskjutas till en framtida försäljning av fastigheten. Vidare har de sakkunniga förordat, att de belopp som trots avdragsmöjligheterna måste beskattas skall kunna uppdelas på flera år, så att olägenheterna av den statliga inkomstskattens progressivitet lindras.

Den föreslagna metoden att lösa ifrågavarande problem har i princip godtagits av flertalet remissinstanser och kan av mig förordas. I fråga om detaljutformningen föreligger emellertid flera svårlösta frågor.

En fråga som är av väsentlig betydelse för detaljutformningen av reglerna om avdrag vid mottagandet och utgivandet av stånds-kogslikvid är sålunda om likviden skall likställas med vederlag för upplåten avverkningsrätt eller om den skall betraktas såsom likvid för skog som avyttrats i samband med marken. Gällande författningsbestämmelser ger inte någon bestämd vägledning härutinnan. Vissa avgöranden i praxis tyder emellertid på att stånds-kogslikvid i princip jämföras med likvid för skog som avyttrats i samband med marken.

Skattelagssakkunniga har emellertid intagit den ståndpunkten att avståendet av växande skog mot stånds-kogslikvid genom en uttrycklig lagregel bör likställas med sådan avyttring som sker utan samband med marken. De sakkunnigas förslag har sedan utformats med utgångspunkt härifrån. Bakom de sakkunnigas ståndpunktstagande i frågan ligger överväganden om stånds-kogslikvidernas allmänna natur men också praktiska skäl.

Utän tvivel medför nuvarande praxis att jämföra stånds-kogslikvid med likvid för skog som avyttras i samband med marken vissa svårigheter vid beräkningen av ingångsvärde resp. ingående virkesförråd. Samma problem föreligger emellertid vid nyttjanderättsupplåtelser för all framtid, och jag har därvidlag, såsom framgår av det tidigare anförda, ansett mig kunna konstatera att svårigheterna inte torde vara större än att de kan bemästras, särskilt om schablonmässiga beräkningar i viss utsträckning godtages. Beträffande stånds-kogslikvider gäller dessutom att de befintliga virkesförråden ofta kartlagts vid jorddelningsförrättningen och då lämpligen kan tjäna som utgångspunkt för beräkningar av ingående förråd.

Det bör inte heller förbises, att praktiska hänsyn också talar för att bibehålla de nu tillämpade principerna för behandling av stånds-kogslikvider. En omläggning av praxis skulle sålunda medföra en reduktion av avdragsbeloppen. Med de sakkunnigas förslag blir nämligen — i motsats till vad som nu gäller — även den värdestegring beskattad som det ingående virkesförrådet undergått under tiden för innehavet. Vidare måste det, såsom påpekats under remissbehandlingen, innebära en praktisk olägenhet om beskattningen av stånds-kogslikvid, såsom de sakkunniga föreslagit, skulle bli annorlunda utformad än beskattningen av inkomst av skog vid försäljning i rationaliseringssyfte och vid upplåtelse av nyttjanderätt för all framtid.

På grund härav förordar jag att stånds-kogslikvid skall anses likställd med likvid för skog som avyttrats i samband med marken. För att undvika oklarhet på denna punkt synes en uttrycklig bestämmelse härom böra införas i anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen. Godtages detta förslag kan, såsom framgår av det följande, bestämmelserna om stånds-kogslikvider utformas avsevärt enklare än de sakkunniga föreslagit.

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst tillämpas beträffande inkomst av jordbruksfastighet blott i vissa fall, bl. a. i fråga om intäkt av skogsbruk som förvärfvas genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. Om — såsom jag föreslagit — ståndskogslikvid förklaras jämställd med sådan intäkt, blir bestämmelserna om ackumulerad inkomst tillämpliga även på mottagare av ståndskogslikvider. Detta medför, att likvidmottagaren får viss möjlighet att mildra progressionen i den statliga beskattningen beträffande den del av ståndskogslikviden, som trots avdragsreglerna blir beskattad; likviden kan fördelas på flera år bakåt i tiden.

Genom förordningen om skogskonto får likvidmottagaren därjämte möjlighet att uppskjuta beskattningen av ståndskogslikviden upp till tio år framåt i tiden. Det av remissinstanserna i regel tillstyrkta förslaget att i fråga om sådan likvid tillåta att hela beloppet insättes på skogskonto synes böra genomföras.

Godtages vad jag här förordat, synes tillräckliga möjligheter ha skapats att fördela och uppskjuta beskattningen av mottagna ståndskogslikvider. De sakkunnigas förslag, att därutöver införa en rätt till fördelning, synes under dessa förhållanden inte erforderligt.

Ej heller synes det föreligga behov att, på sätt de sakkunniga föreslagit, införa en särskild avdragsrätt för mottagaren.

Skattelagssakkunniga har vidare föreslagit en särskild regel varigenom utgivare av ståndskogslikvid, som efter förrättningen avyttrar eller tillgodogör sig skog eller skogsprodukter, tillförsäkras avdrag för värdeminskning av skog intill ståndskogslikvidens belopp. Förslaget har den reella innebörden att utgivaren av ståndskogslikvid i skattehänseende tillförsäkras samma ställning som de sakkunniga föreslagit för köpare av fastighet som gör skogsuttag. De sakkunniga föreslår sålunda att skogens värdenedgång genom skogsuttaget utan särskild bevisning skall antas vara lika stor som skogsuttaget. Därigenom skulle den som utger en likvid bli berättigad till ett avdrag, som är lika stort som den intäkt han har att redovisa. Han kan med andra ord utan omedelbar beskattning sälja skog för att få medel till den ståndskogslikvid han är skyldig att utge.

Jag har i det föregående förklarat mig inte kunna nu förorda de sakkunnigas förslag att generellt medgiva ökade möjligheter till värdeminskningsavdrag, när skog avverkas i anslutning till förvärfv av en fastighet. När det gäller ståndskogslikvider föreligger emellertid speciella omständigheter, som motiverar ett annat ståndpunktstagande. Erfarenheten har sålunda visat, att de nuvarande reglerna på området varit till hinder för slutförändret av betydelsefulla jorddelningsförrättningar, bl. a. inom Kopparbergs län.

Jag anser mig därför böra förorda de sakkunnigas förslag att utgivare av ståndskogslikvid skall äga rätt till värdeminskningsavdrag för skog som

avverkas i anslutning till jorddelningsförrättningen. Ett stadgande härom bör införas i fjärde punkten av anvisningarna till 22 § i form av ett tillägg till tredje stycket.

Såsom länsstyrelsen i Västernorrlands län framhållit bör en tidrymd anges, inom vilken skogsuttaget måste ske för att avdrag skall kunna medges. Denna tidrymd synes lämpligen kunna bestämmas till två år från det laga-krafttagande beslut om fastställelse å förrättningen föreligger. Vidare bör givetvis gälla den begränsningen, att avdraget inte får överstiga rotvärdet av avyttrat virke.

Länsstyrelsen i Västerbottens län har i sitt remissyttrande berört frågan om den skatterättsliga behandlingen av likvider vid avlösning av s. k. s k o g s f å n g s s e r v i t u t. Sådan avlösning kan ske antingen i samband med laga skifte eller också utan sådant samband. Vid utbrytning av servitut i samband med laga skifte kommer ståndskogslikvid för avlösning av servitutet givetvis att behandlas på samma sätt som annan vid skiftet utgående ståndskogslikvid. Är det åter fråga om utbrytning av servitut utan samband med laga skifte, d. v. s. enligt 6 kap. 12 § andra stycket lagen om fastighetsbildning i stad eller 20 kap. 3 § lagen om delning av jord å landet, synes övervägande skäl tala för att likviden behandlas på enahanda sätt. Den av mig föreslagna lagtexten har utformats så att i förevarande hänseende likställighet mellan olika slag av ståndskogslikvider kommer att råda.

VIII. Övriga frågor

A. De sakkunnigas förslag. De sakkunniga erinrar om att i olika sammanhang har framhållits de svårigheter, som uppkommer till följd av att skattekonsekvenserna av planerade rationaliseringsåtgärder inte kan överblickas. Genom de ifrågasatta författningsändringarna kommer anledningen till farhågor för oberäknade skattekonsekvenser i åtskilliga fall att bortfalla. I andra fall åter kan det — även där de föreslagna bestämmelserna erbjuder möjligheter till lindring jämfört med vad nu är fallet — vara av stor betydelse för sakägarna att på förhand få klarhet om skattekonsekvenserna.

Dessa svårigheter torde, framhåller de sakkunniga, kunna avhjälpas om lantbruksnämnderna vid sin medverkan till rationaliseringsåtgärder beaktar skattefrågorna och informerar sakägarna om vad som bör iakttagas för undvikande av icke avsedda skattekonsekvenser. Möjligen kan det vara fördelaktigt att för detta ändamål kontinuerligt anlita skatteteknisk sakkunskap.

I promemorian berörs även möjligheten att rörande tilltänkta åtgärder erhålla förhandsbesked av riksskattenämnden. De sakkunniga ifrågasätter om inte förhandsbesked, för vilka normalt skall utgå avgift med lägst 100 och högst 500 kronor, borde göras avgiftsfria, i den mån de lämnas på framställning, som gjorts med anledning av ifrågasatt rationaliseringsåtgärd och under medverkan av vederbörande lantbruksnämnd. Samma resultat torde

emellertid kunna uppnås om lantbruksnämnd beredes möjlighet att av medel, som kan disponeras för rationaliseringsverksamheten, bekosta förhandsbesked, som lämpligen bör begäras för denna verksamhet.

Rörande de nya bestämmelsernas ikraftträdande anför de sakkunniga följande.

De ifrågasatta författningsändringarna innebär i intet fall någon skatte-skärpning. Med hänsyn härtill och till arten i övrigt av ändringarna torde — där så anses lämpligt — hinder icke möta mot att ändringarna får träda i kraft omedelbart efter vederbörliga författnings utfärdande och att de göres tillämpliga redan från och med taxeringen det år, varunder författningarna utfärdas.

Skäl att — såsom i visst hänseende ifrågasatts — föreskriva retroaktiv tillämpning torde icke föreligga.

B. Remissyttrandena. I ett par yttranden berörs frågan om information i skattefrågor till sakägarna i rationaliseringsärenden.

Lantbruksstyrelsen anför härom.

Liksom utredningen tänker sig styrelsen härvidlag att lantbruksnämndernas tjänstemän skola kunna lämna hållbara besked i enklare fall. Emellertid torde det ofta bli så att nämnderna icke ha möjlighet att med någon säkerhet överblicka skattekonsekvenserna. Det föreligger därför behov av en anordning för att de skogsägare som beröras av rationaliseringsverksamheten kunna erhålla sådana upplysningar av de lokala skatteorganen att de kunna överblicka och känna trygghet inför skattekonsekvenserna av en rationaliseringsåtgärd. För att i mera ovissa fall få auktoritativa förhandsbesked borde sakägarna eller nämnden ha möjlighet att vända sig till taxeringsnämndens ordförande. Därest denne ej funne sig kunna ge besked finge han vidarebefordra ärendet till taxeringsintendenten, som då skulle ha att avgiva utlåtande i saken. Styrelsen föreslår att ett dylikt förfarande övervägas.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser att befattningshavare vid länsstyrelse inte bör komma i fråga för denna informationsverksamhet. Länsstyrelsen anför följande.

Länsstyrelsen understryker vikten av att sakägare i rationaliseringsärenden informeras om den skatterättsliga situationen. Det kan emellertid icke påfordras, att tjänsteman hos lantbruksnämnden enligt nuvarande organisation skall vara så insatt i skatteförfattningarna, att han skall kunna överblicka alla möjliga skatterättsliga konsekvenser. Skatteteknisk sakkunskap bör därför finnas tillgänglig för nämnden. Sådan sakkunskap torde emellertid endast undantagsvis stå till förfogande inom länen. Befattningshavare vid länsstyrelsen bör icke komma i fråga. Tänkbart vore att skattesakkunnig inom lantbruksstyrelsen erhöle ifrågavarande uppdrag. Härigenom skulle vederbörande vinna en rik erfarenhet inom hithörande område. En annan och kanske ändamålsenligare väg är måhända vad de sakkunniga föreslagit i fråga om förhandsbesked.

I fråga om kostnaden för förhandsbesked i skattefrågor rörande rationaliseringsåtgärder framhåller *riksskattenämnden*, att sloandet av dessa avgifter icke kan ha någon betydelse för jordbrukets rationalisering samt att

avgift utgår även när förhandsbesked avser t. ex. skattekonsekvenserna av expropriation och dylikt. Avgifterna har, tillfogar nämnden, stor betydelse för att hålla nämndens arbetsbörda inom gränser, som är rimliga med hänsyn till nämndens organisation och arbetssätt.

Riksskattenämnden, som har att handlägga många frågor av för de skattskyldiga och det allmänna lika stor vikt som de, varom här är fråga, kan icke finna att avgiftsfrihet bör stadgas i nu förevarande hänseende.

De sakkunnigas förslag rörande ikraftträdandet av de nya bestämmelserna har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser utom *länsstyrelsen i Västernorrlands län*, som anser att av taxeringstekniska skäl lagstiftningen bör bli tillämplig tidigast vid den taxering som påbörjas efter det författningsändringarna utfärdats.

Riksförbundet Landsbygdens folk anför följande om bestämmelsernas ikraftträdande.

Enligt förbundets erfarenhet ha, alltsedan frågan om ändringar av beskattning av skogsinkomst i samband med nyttjanderättsupplåtelser på obegränsad tid aktualiserades, skogsägarna intagit en avvaktande hållning. Detta har förmärkts vid de stora vattenmålen i Norrland och i samband med servitutsupplåtelser för kraftledningar och vägar. Det måste därför anses vara av allra största betydelse, att lagändringarna genomföras snarast möjligt för att undvika onödiga uppskov med avverkningar, som erfordras för genomförande av allmännyttiga företag. I detta sammanhang torde upplysningsvis böra meddelas, att vid vissa kraftverks- och regleringsföretag under de senaste åren försök gjorts att avstycka sådana skogsarealer, som skadas genom vattenuppdämning. Åtgärderna ha också i vissa fall genomförts, där detta varit möjligt enligt jorddelningslagens regler.

Med hänsyn till vad nu angivits anser förbundet, att de föreslagna lagändringarna böra göras tillämpliga åtminstone från och med den 1 januari 1958.

C. Departementschefen. Svårigheterna för en skogsägare att överblicka skattekonsekvenserna av skogsförsäljningar har framhållits från många håll. Om skattefrågorna aktualiseras av transaktioner som sker under medverkan av myndighet, t. ex. lantbruksnämnd eller distriktslantmätare, kan vissa informationer givetvis erhållas av myndigheten. Det torde ligga i sakens natur att myndigheten därvid i förekommande fall kan och bör samråda med andra myndigheter, som kan tänkas vara insatta i dessa frågor, i första hand länsstyrelsernas taxeringsavdelningar.

Beträffande den av lantbruksnämnd och distriktslantmätare bedrivna upplysningsverksamheten torde det få ankomma på lantbruksstyrelsen och lantmäteristyrelsen att vidta vissa samordnande åtgärder. Genomföres den nu föreslagna lagstiftningen rörande de beskattningsfrågor som uppkommer i samband med rationaliseringsåtgärder inom jordbruket och skogsbruket eller eljest vid lantmåteriförrättningar, bör möjlighet finnas att behandla dessa frågor på ett relativt lättillgängligt sätt i en upplysningsbroschyr, som lantbruksnämnd och distriktslantmätare kan utlämna till skogsägare som beröres av planerade rationaliseringsåtgärder eller lantmåteriförrättningar.

Utgivandet av en sådan broschyr kan lämpligen ombesörjas av lantbruksstyrelsen i samråd med lantmäteristyrelsen och riksskattenämnden.

I vissa situationer kan emellertid beskattningsfrågorna vara av sådan art att skogsägaren för att få klarhet i sin skattefråga måste begära förhandsbesked av riksskattenämnden. De sakkunniga har ifrågasatt om icke den eljest för förhandsbesked utgående avgiften kunde slopas i frågor som sammanhänger med rationaliseringsåtgärder. Såsom riksskattenämnden i sitt remissyttrande framhållit utgår emellertid avgift för förhandsbesked som föranledes t. ex. av expropriation eller i därmed jämförliga fall. Jag kan därför inte förorda att förhandsbesked i rationaliseringsfrågor i detta hänseende erhåller någon privilegierad ställning.

De föreslagna bestämmelserna synes böra tillämpas redan vid innevarande års taxering. Detta innebär att de nya och gynnsammare reglerna blir tillämpliga i fråga om inkomster som åtnjutits under år 1958. Den som vill påkalla tillämpning av de nya bestämmelserna vid årets taxering bör, om han inte framställer yrkande därom i deklarationen, vända sig till taxeringsnämnden med särskild ansökan. Han kan också — oberoende av vad han yrkat hos taxeringsnämnden — i vanlig ordning anföra besvär över taxeringen och hos prövningsnämnden begära den ändring i årets taxering som kan föranledas av reformen.

Sådana skattskyldiga som redovisar inkomsten av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder kan år 1959 bli taxerade för ett beskattningsår, som omfattar även tid före år 1958. Av rättviseskäl synes det nödvändigt med en särskild bestämmelse som förhindrar att dessa skattskyldiga kommer i en gynnsammare ställning än det stora flertalet jordbrukare, som inte har brutet räkenskapsår. På grund härav har i det framlagda författningsförslaget intagits en bestämmelse om att äldre regler fortfarande skall tillämpas i fråga om intäkt som åtnjutits före år 1958.

IX. Departementschefens hemställan

I enlighet med vad i det föregående anförts har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

2) förordning angående ändrad lydelse av 2 § förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto; samt

3) förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk.

Föredragande departementschefen hemställer, att förenämnda författningsförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Kungl. Maj:ts proposition nr 44 år 1959

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdde hemställen förordnar Hans Maj:t Konungen, att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Åke Sanell

Skattelagssakkunnigas förslag

Förslag

till

lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928, nr 370

Härigenom förordnas, att 22 § 1 mom. samt 35 § 2 och 4 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 ävensom anvisningarna till 22 § punkterna 4 och 5 samma lag skola erhålla ändrad lydelse på sätt i det följande angives, att till anvisningarna till 21 § nämnda lag skall fogas en ny punkt, betecknad 9, av nedan angiven lydelse, att i anvisningarna till 22 § samma lag efter punkt 4 skall infogas en ny punkt, betecknad 4 a av nedan angiven lydelse samt att till anvisningarna till 35 § samma lag skall fogas en ny punkt, betecknad 6, med den lydelse nedan sägs.

22 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — det allmänna.

Har skog — — — tidigare medgivits.

Har växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken, må den skattskyldige efter eget val njuta avdrag *antingen* med den del av köpeskillingen eller den eljest erhållna valutan för skogen, som belöper på det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, *eller* med ett belopp motsvarande värdet av fyra gånger den normala årliga virkesavkastningen av marken *eller* med skogens för ägaren gällande ingångsvärde. Avdrag efter vad nu sagts må åtnjutas jämväl då nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet eller visst område av fastighet upplåtits för obegränsad tid samt skog avverkats å upplåtet område eller växande skog därå avyttrats i samband med eller med anledning av upplåtelsen.

Hemmavarande barn, — — — tillhöra arbetspersonalen.

Har sambruksförening — — — nämnda gottgörelse.

35 §.

2 mom. Till intäkt — — — tid (realisationsvinst).

Har egendom — — — jämförligt fång.

Såsom skattepliktig — — — 25 % » »

Vad ovan — — — å tomträtt.

Har skattskyldig såsom led i åtgärder för jordbrukets yttre rationalisering avyttrat fast egendom, som användes för jordbruk eller skogsbruk, och i dess ställe förvärvat annan fast egendom, som användes på nämnda sätt, skall om sistnämnda egendom därefter avyttras frågan huruvida egendomen förvärvats genom sådant fång och varit i den skattskyldiges ägo under sådan tid, att vinst vid avyttringen utgör skattepliktig realisationsvinst, bedömas med hänsyn till det fång, varigenom den skattskyldige förvärvat den förstnämnda egendomen.

4 mom. Vinst, som — — — mot engångsersättning.

Såsom skattepliktig realisationsvinst anses ej heller vinst, vilken uppkommit genom sådan avyttring av fast egendom som främjar jordbrukets yttre rationalisering.

Anvisningar

till 21 §.

9. Till intäkt av skogsbruk hänföres ståndsskogslikvid i penningar, som kommit skattskyldig till godo på grund av beslut vid förrättning enligt lagen om delning av jord å landet. Dylik likvid anses likställd med intäkt, som uppkommit genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Har sådan likvid bestämts att betalas på en gång och uppgår likviden till minst tretusen kronor, skall likviden, om den skattskyldige så vill, upptagas såsom intäkt med minst en tiondel under det beskattningsår, varunder densamma influtit, och med minst en tiondel under det därpå följande beskattningsåret samt med återstoden under nästa beskattningsår. Där särskilda omständigheter därtill föranleda, må prövningsnämnd på framställning av den skattskyldige medgiva, att likviden fördelas till beskattning på det beskattningsår, varunder densamma influtit, och de därpå följande fyra beskattningsåren.

Utgår ersättning i naturaförmåner, skall så anses som om dessa tillgodokommit den skattskyldige av den honom tillhöriga fastigheten. Överlåter den skattskyldige rätt till sådana naturaförmåner mot betalning i penningar att erläggas på en gång, skola de i första stycket meddelade bestämmelserna äga motsvarande tillämpning.

till 22 §.

4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnde make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Vid bedömande av skogs ingångsvärde skall särskilt beaktas, i vad mån värdet på rot av skog, som omedelbart kan avverkas, kan antagas hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten.

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag

ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats. — Har fastigheten förvärvats genom köp eller därmed jämförligt fång mot vederlag, som kan antagas motsvara normalt värde å fastigheten, och sker avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt jämförelsevis kort tid efter förvärvet, må även om utredning rörande den återstående skogens värde icke förebringas, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, skogens ingångsvärde antagas hava nedgått med belopp motsvarande värdet på rot av den skog, som avverkningen eller upplåtelsen omfattat.

Med ingående — — — av ingångsvärdet.

Vare sig — — — ursprungliga ingångsvärdet.

Är det — — — samma tid.

Om avdrag — — — av skogen.

Om moderbolag — — — för moderbolaget.

Exempel å — — — ingående virkesförråd:

A. försäljer — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — det ursprungliga.

4 a. Har vid förrättning enligt lagen om delning av jord å landet bestämts att ståndskogslikvid skall utgå i penningar, skall utöver vad i punkt 4 sägs gälla följande.

Skattskyldig, som vid förrättningen avstått skog mot rätt att uppbära ståndskogslikvid, må ändå att den återstående skogens värde icke nedgått under det för honom gällande ingångsvärdet åtnjuta avdrag såsom om sådan nedgång skett, dock icke med större del av nämnda värde än som svarar mot förhållandet mellan ståndskogslikviden och värdet före förrättningen av skogen å fastigheten.

Skattskyldig, som förpliktats utbetala ståndskogslikvid och efter förrättningen avverkar eller avyttrar skog utan samband med avyttring av marken, må ändå att den återstående skogens värde icke nedgått under det för honom gällande ingångsvärdet åtnjuta avdrag såsom om sådan nedgång skett. Avdrag som nu sagts må icke för något beskattningsår överstiga den skattskyldiges intäkter av skogsbruk å fastigheten och ej heller sammanlagt åtnjutas med högre belopp än som svarar mot ståndskogslikviden.

5. Har växande — — — ovan sägs.

Härvid iakttages — — — valutans belopp.

Är skattskyldig berättigad att åtnjuta avdrag enligt 22 § 1 mom. tredje stycket i fall, då skog avverkats i samband med eller med anledning av upplåtelse för obegränsad tid, skall såsom köpeskillning eller eljest erhållen valuta för skogen anses det belopp, vartill intäkterna genom avverkningen enligt 21 § skall upptagas, med avdrag av omkostnaderna för och värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats vid avverkningen.

Exempel:

1. A. inköper — — — 840 kronor.

Samma skogsmark — — — 400 kronor.

2. C. ärver — — — skogens försäljning.

till 35 §.

6. Avyttring av fast egendom skall anses främja jordbrukets yttre rationalisering eller utgöra led i åtgärder för sådan rationalisering om lantbruksnämnden i det län, där egendomen är belägen, förklarat att så är fallet.

Förslag

till

förordning om ändrad lydelse av 2 § förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto; given etc.

Kungl. Maj:t har, i överensstämmelse med riksdagens beslut, funnit gott förordna, att 2 § förordningen den 27 mars 1954 om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

2 §.

Beträffande viss — — — egen rörelse.

Har såsom intäkt upptagits ståndskogslikvid i penningar, vilken bestämts vid förrättning enligt lagen om delning av jord å landet, må uppskovet avse sådan intäkt i dess helhet. Vad nu sagts skall ock gälla vederlag i penningar, som influerat vid avyttring av ståndskogslikvid i naturaförmåner.

Uppskov må — — — skogsbruk härrör.

Denna förordning träder i kraft den .

Förslag

till

förordning om skattefrihet i vissa fall för intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken; given etc.

1 §.

Har skattskyldig för främjande av jordbrukets yttre rationalisering avyttrat fastighet, som användes för jordbruk eller skogsbruk, skall, om den skattskyldige så yrkar, intäkt genom avyttring av växande skog i samband med fastighetens avyttring på de villkor och i den omfattning som nedan sägs icke räknas till skattepliktig inkomst.

2 §.

Avyttring av fastighet skall anses hava skett för främjande av jordbrukets yttre rationalisering om lantbruksnämnden i det län, där fastigheten är belägen, förklarar att så är fallet.

3 §.

Skattefrihet, som i 1 § sägs, må åtnjutas om avyttringen skett i samband med förvärv av fastighet av jämförlig art och avtal om förvärvet träffats i anslutning till avyttringen eller inom ett år därefter.

4 §.

Skattefrihet enligt 1 § må högst åtnjutas för beloppet av intäkt, som i nämnda paragraf sägs, minskad med avdrag enligt punkt 5 anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen vartill den skattskyldige är berättigad med anledning av avyttringen. Avdraget må dock icke överstiga ett belopp motsvarande det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i värdet å den fastighet, som förvärvats i samband med avyttringen (skogens ingångsvärde för den förvärvade fastigheten).

Medgives skattefrihet skall den skattskyldige med avseende å den förvärvade fastigheten anses hava åtnjutit avdrag för minskning i skogens ingångsvärde med belopp motsvarande det, för vilket skattefrihet åtnjutits.

5 §.

Fråga om skattefrihet prövas av provningsnämnden i det län, där den avyttrade fastigheten är belägen. Har framställning därom gjorts hos annan provningsnämnd, skall framställningen överlämnas till förstnämnda provningsnämnds kansli för handläggning.

Framställning om skattefrihet må ske så snart förutsättningar för skattefrihet föreligga och skall för att upptagas till prövning senast hava inkommit till provningsnämnds kansli före utgången av året efter det varunder byte skett eller fastighet eljest förvärvats i samband med avyttring av fastighet.

Om handläggning av framställning enligt denna förordning samt om besvär över beslut i anledning av sådan framställning skall i tillämpliga delar gälla vad i taxeringsförordningen är stadgat angående besvär rörande inkomsttaxering.

6 §.

Prövas framställning enligt denna förordning efter det beslut meddelats rörande den taxering, varom fråga är, skall tillika meddelas beslut rörande den ändring i åsatt taxering, som föranledes av beslutet rörande framställningen. Ankommer beslut rörande ändring i åsatt taxering på annan provningsnämnd, skall protokollsutdrag med beslut över framställningen överlämnas till sistnämnda provningsnämnds kansli för vederbörlig åtgärd av nämnden.

7 §.

Föreligger icke vid prövning av framställning enligt denna förordning utredning till stöd för en noggrann beräkning av belopp, för vilket skattefrihet må åtnjutas, skall uppskattning därav ske efter vad med hänsyn till omständigheterna finnes skäligt.

8 §.

Kungl. Maj:t äger meddela de övriga föreskrifter, som erfordras för tillämpning av denna förordning.

Innehållsförteckning

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Författningsförslag	2
Statsrådsprotokoll den 23 januari 1959	
I. Inledning	9
II. Gällande bestämmelser	10
1. Beskattning för realisationsvinst vid avyttring av fastighet	10
2. Beskattning för inkomst av skogsbruk	12
3. Bestämmelserna om den statliga rationaliseringsverksamheten på jordbrukets område	16
III. De aktuella beskattningsfrågornas tidigare behandling	18
1. Norrlandskommitténs framställning	18
2. 1951 års riksdag	20
3. Skrivelse från Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund	21
4. Inom finansdepartementet under år 1954 verkställd utredning ..	23
5. Förnyad framställning från Riksförbundet Landsbygdens folk ..	26
6. 1957 års riksdag	28
IV. Allmänna synpunkter	29
A. Översikt över de sakkunnigas förslag	29
B. Remissyttrandena	30
C. Departementschefen	34
V. Beskattningsfrågor i samband med yttre rationalisering	35
A. De sakkunnigas förslag	35
1. Realisationsvinstbeskattningen	35
2. Beskattning för inkomst av skogsbruk vid avyttring av fastighet ..	39
3. Beskattning för inkomst genom skogsuttag i samband med förvärv av fastighet	42
B. Remissyttrandena	44
1. Realisationsvinstbeskattningen	44
2. Beskattning för inkomst av skogsbruk vid avyttring av fastighet ..	52
3. Beskattning för inkomst genom skogsuttag i samband med förvärv av fastighet	56
C. Departementschefen	59
VI. Beskattning av skogsinkomster i samband med nyttjanderättsupplätelser ..	66
A. De sakkunnigas förslag	66
B. Remissyttrandena	70
C. Departementschefen	73

VII. Beskattningsfrågor rörande ståndskogslikvider	76
A. De sakkunnigas förslag	76
1. Beskattningen av uppburen ståndskogslikvid	76
2. Beskattningsläget för utgivare av ståndskogslikvid	82
B. Remissyttrandena	83
1. Beskattningen av uppburen ståndskogslikvid	83
2. Beskattningsläget för utgivare av ståndskogslikvid	89
C. Departementschefen	91
VIII. Övriga frågor	94
A. De sakkunnigas förslag	94
B. Remissyttrandena	95
C. Departementschefen	96
IX. Departementschefens hemställan	97
Bihang. De sakkunnigas författningsförslag	99