

Nr 73

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående beskattningen av inkomst av skog i vissa fall.

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I:468 av herrar *Nils-Eric Gustafsson* och *Jonasson* samt II:541 av herrar *Gustavsson* i Alvesta och *Eriksson* i Bäckmora har hemställts, att riksdagen måtte besluta »sådan ändring av 22 § kommunalskattelagen att dels den s. k. kontantprincipen får komma till användning vid beskattning av intäkt från avverkning av skog i samband med eller i anledning av sådan upplåtelse av dispositionsrätt till mark för kraftledningar, vattenuppdämning, vägar o. d. där hela likviden för den växande skogen ej blir känd för den skattskyldige under ett och samma år och att till följd därav de avdragsmetoder som fastställts för här aktuella intäkter får komma till användning och utnyttjas vid varje tillfälle då intäkt enligt kontantprincipen upptages till beskattning,

dels intäkt från skog, som uppkommit genom att äganderätten till egendom eller del därav tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avverkats och försålts under sådana förhållanden att dylik tvångsförsäljning måste anses vara för handen, skall anses såsom intäkt från avyttring av växande skog i samband med avyttring av mark, ändock att köparen till virket är annan än köparen till marken, samt

att vederbörande utskott måtte utarbeta förslag till erforderlig författningstext».

I enlighet med utskottets hemställan i memorial nr 66 har riksdagen vid vårsessionen beslutat att uppskjuta behandlingen av de föreliggande motionerna till innevarande års höstsession.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen II:541.

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 upplå-

telse 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 avytttrade 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 skogs-kapitalet 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 värdemetoden eller enligt virkesförrådsmetoden. I det senare fallet omfattar hans valrätt också den s. k. schablonmetoden. 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. Virkesförrådsmetoden har härjämte för detta fall utformats på annat sätt än motsvarande metod för beräkning av värdeminskning av skog under innehavet av fastigheten.

Värdemetoden 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.

Då virkesförrådsmetoden 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.

Schablonmetoden 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.

Såsom tidigare angivits kan värdeminskningssavdrag *under tiden för skattskyldigs innehav av fastigheten* beräknas antingen enligt värdemetoden eller enligt virkesförrådsmetoden.

Enligt virkesförrådsmetoden 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 metodens tillämpning tages sålunda icke någon hänsyn till värdet å det återstående virkesförrådet.

För båda metodernas 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 värdemetoden må ej åtnjutas med högre belopp än den för skogen erhållna bruttointäkten, medan — därest virkesförrådsmetoden tillämpas — det underskott som uppkommer genom att avdraget överstiger bruttointäkten utan inskränkning kan utnyttjas. Med tillämpning av värdemetoden beskattas icke blott tillväxten utan även den värdestegring, som skogen undergått efter förvärvet. Jämväl virkesförrådsmetoden medför under innehavet beskattning av konjunkturvinst.

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

Enligt värdemetoden 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 virkesförrådsmetoden 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 metodens 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 till-

växten, dvs. det virkesförråd, som vid avyttringen finnes utöver det gällande ingående virkesförrådet.

Genom lagstiftning år 1959 infördes nya bestämmelser rörande värde-minskning av skog, i sådana fall då marken tagits i anspråk genom nyttjanderättsupplåtelse för obegränsad tid. Avdrag för värde-minskning av skog i förevarande fall beräknas efter samma grunder som om växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken. Såsom förutsättning härför gäller 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. Har markägaren avverkat skog i samband med eller med anledning av upplåtelse för obegränsad tid, skall såsom köpeskillning för skogen anses ett belopp som motsvarar skillnaden mellan intäkterna genom avverkningen och omkostnaderna för densamma. Såsom omkostnad skall därvid räknas bl. a. värdet av upplåtarens egen arbetsinsats vid avverkningen.

Dessa bestämmelser kan 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. Eljest krävs för att en försäljning av skog skall anses ha skett i samband med avyttring av marken att försäljningarna skall ha omedelbart samband med varandra. Fråga skall vara om växande skog och avyttringen av skogen skall ske samtidigt med överlåtelsen av marken; därjämte krävs att köparen av marken och skogen skall vara samme person.

Frågan om rätt beskattningsår vid beskattning av inkomst av skogsbruk är att bedöma med hänsyn till de principer som gäller för beräkning av inkomst i förvärvskällan inkomst av jordbruksfastighet. 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. Om 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. (RÅ 1941 ref. 16.)

I de förevarande motionerna erinras om att enligt det nyss angivna rätts-

fallet intäkt av skogsbruk i samband med avyttring av mark i sin helhet tas till beskattning på en gång så snart någon del av köpeskillingen erlagts. Denna praxis passar emellertid icke när det gäller nyttjanderättsupplåtelser, eftersom någon i förväg bestämd köpeskillning eller ersättning icke förekommer. Denna utgöres i regel av delersättningar, som bestämmes och utbetalas i olika omgångar, oftast under loppet av 3 à 4 år. Exempel på dylika ersättningar är fördyrad avverkning, likvid för avverkat virke, sprängskador på virke och ersättning för konjunkturförlust.

Vidare framhåller motionärerna att vid upplåtelse av äganderätt till mark för flygfält, järnväg eller dylikt förutsättes att köpare av mark och skog skall vara samme person för att markägaren skall komma i åtnjutande av samma avdragsmöjligheter. Detta förhållande försvårar uppgörelserna med markägarna, försenar många gånger igångsättningen av byggnadsarbetet och erfordrar förhöjda anslag till det byggande verket, eftersom inkomsten från den försålda skogen skall inlevereras till statsverket.

Utskottet

I de förevarande motionerna föreslås ändringar i två avseenden i kommunalskattelagens bestämmelser om beskattning av inkomst av försåld skog. Båda ändringsförslagen äger viss anknytning till den år 1959 genomförda lättnaden i skogsbeskattningen, då skog försäljes i samband med nyttjanderättsupplåtelse å obegränsad tid. Det ena förslaget avser att i förtydligande syfte komplettera lagstiftningen på viss punkt, medan den andra föreslagna ändringen går ut på en utvidgning av bestämmelsernas giltighetsområde.

I förstnämnda hänseende föreslås, att lagstiftningen kompletteras med ett uttryckligt stadgande att i sådana fall, då skog försäljes i samband med upplåtelse av nyttjanderätt på obegränsad tid och likviden inflyter successivt under flera år, inkomsterna skall tas upp till beskattning under de år de inflyter och avdrag för värdeminskning få fördelas på dessa år. Motionärerna har utgått från att i enlighet med ett regeringsrättsutslag av år 1941 (RÅ 1941 ref. 16), avseende beskattning av en på flera år uppdelad köpeskillning för försålt skogsområde, all inkomst skulle upptas till beskattning redan under det beskattningsår, varunder försäljningen ägde rum, och att avdrag för värdeminskning å skog i sin helhet skulle åtnjutas samma år.

Från samma utgångspunkt har Riksförbundet Landsbygdens folk i en till riksskattenämnden ingiven ansökan hemställt att nämnden måtte utfärda anvisningar rörande beskattningen i dylika fall. Över ansökningen har yttranden avgivits av taxeringsintendenterna i fjorton län.

Det ankommer inte på utskottet att uttala sig om tolkningen av innebörden av gällande rätt. Utskottet vill emellertid omnämna att enligt vad utskottet erfarit i de nys angivna remissyttrandena den uppfattningen allmänt fram-

kommit, att det resultat som motionärerna med sitt yrkande åsyftat skulle kunna nås redan med gällande bestämmelser. Enligt utskottets mening bör den fortsatta rättstillämpningen på området avvaktas innan lagstiftningsåtgärder överväges. Det torde också kunna påräknas att riksskattenämnden kommer att ta ställning till den tidigare omnämnda ansökningen inom en nära framtid. Med det anförda avstyrker utskottet den föreslagna lagändringen.

Utskottet övergår härefter till den i motionerna upptagna frågan om utvidgning av giltighetsområdet för 1959 års lagstiftning om beskattning av skog, som försäljes i samband med nyttjanderättsupplåtelse på obegränsad tid. Lagstiftningen 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. Principen är med andra ord densamma som vid beskattning av skog i samband med försäljning av marken. Då skog säljes utan att samtidigt skogsmarken avyttras blir däremot den skattskyldige i praktiken beskattad icke blott för tillväxten utan även för den eventuella värdestegring, som skogen undergått efter förvärvet. Enligt gällande rätt krävs för att försäljning av skog skall anses ha skett i samband med avyttring av marken att försäljningarna skall ha omedelbart samband med varandra. Fråga skall vara om växande skog och avyttringen av skogen skall ske samtidigt med överlåtelsen av marken; i praxis krävs därjämte att köparen av marken och skogen skall vara samme person. Det sistnämnda kravet anser motionärerna böra slopas för de fall, då skogbevuxet område tas i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest överlåtes under sådana förhållanden att dylik tvångsförsäljning måste anses vara för handen. I sådana fall skulle således de för den skattskyldige regelmässigt gynnsammare beskattningsreglerna vid försäljning av skog i samband med försäljning av marken få tillämpas, även om äganderätten till marken överlåtes till en person och skogen försäljes till annan eller avverkas av säljaren.

Utskottet vill för sin del erinra om att 1959 års omläggning av skogsbeskattningen skedde för att undanröja de hinder som då gällande 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. Lagstiftningen borde enligt vad som uttalades i samband med dess genomförande i viss mån ses som ett provisorium i avvaktan på en mera genomgripande reform av skogsbeskattningen över huvud taget. Den omständigheten att 1959 års provisoriska lagstiftning på vissa punkter fått en i förhållande till reglerna beträffande normala fall av skogsförsäljning liberal utformning bör enligt utskottets mening inte få tas till utgångspunkt för

krav på att sistnämnda regler uppmjukas i speciella hänseenden. Enligt utskottets mening bör frågor av i motionerna avsedd art övervägas vid den allmänna översyn av skogsbeskattningen, varom 1959 års riksdag uttalat önskemål. Utskottet kan för sin del således inte tillstyrka en lagändring med det i motionerna angivna syftet.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att de likalydande motionerna I:468 av herrar Nils-Eric Gustafsson och Jonasson samt II:541 av herrar Gustavsson i Alvesta och Eriksson i Bäckmora angående beskattningen av inkomst av skog i vissa fall icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 7 november 1961

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från f ö r s t a kammaren: herrar John Ericsson, Jansson, Spetz, Gustaf Elofsson, Söderquist, Yngve Nilsson, Wårnberg, Tage Johansson, Hellebladh och Gösta Jacobsson; samt

från a n d r a kammaren: herrar Brandt i Aspabruk, Allard, Kollberg*, Kårlander, Gustafson i Göteborg*, Eriksson i Bäckmora, fru Holmqvist, herrar Stiernstedt, Kristenson i Göteborg och Björkman.

* Icke närvarit vid justering av betänkandet.

Reservation

av herr *Eriksson* i Bäckmora.