

Nr 54

Bevillningsutskottets betänkande med anledning av motioner angående beräkningen av avdrag för värdeminskning av skog vid tillköp av skogsfastighet.

I de likalydande motionerna I: 653 av herrar *Wikberg* och *Fälldin* samt II: 810 av herr *Larsson* i Norderön *m. fl.* har hemställts, att riksdagen måtte anta följande

Förslag

till

Lag

om ändrad lydelse av punkt 4 av anvisningarna till 22 §
kommunalskattelagen

4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.

Med skogs — — — före avyttringen.

Såsom fastighetens — — — nämnda likvid.

Med ingående — — — motsvarande tillämpning.

Ingår i samma förvärvskälla flera fastigheter eller fastighetsdelar och har dessa förvärvats genom skilda fång, må avdrag för minskning av skogens för ägaren gällande ingående virkesförråd eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde åtnjutas särskilt för varje fastighet eller fastighetsdel. Vad nu sagts gäller endast om godtagbar utredning kan förebringas om ingående virkesförråd, skogens ingångsvärde samt tillväxt och avverkning på den fastighet eller fastighetsdel, för vilken avdraget yrkas. Har ägaren vid tidigare taxeringar åtnjutit avdrag och har därvid avdragsberäkningen grundats på utredning som omfattat fler fastigheter eller fastighetsdelar gemensamt, må för i sådan utredning ingående del av förvärvskällan i regel ej särskild avdragsberäkning godtagas.

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.

I enlighet med utskottets hemställan i memorial nr 35 har riksdagen beslutat uppskjuta behandlingen av de föreliggande motionerna till innevarande års höstsession.

Gällande bestämmelser

Enligt 18 § kommunalskattelagen (KL) anses i fråga om jordbruksfastighet såsom särskild förvärvskälla varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse som förvaltningsenhet. För att fastigheter skall tillsammans bilda en förvaltningsenhet fordras enligt anvisningarna till nämnda paragraf inte endast att de har gemensam innehavare och står under överinseende av innehavaren eller dennes representant, utan också att de står under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt, att de i ekonomiskt hänseende framträder som en naturlig enhet.

Av stadgandet i 17 § KL framgår att inkomsten av varje särskild förvärvskälla skall uppskattas för sig.

Gällande bestämmelser för inkomstbeskattning av skog syftar i princip till att skogens avkastning skall beskattas, när det uttas av ägaren eller — om skogstillväxten sparats — när han avyttrar fastigheten. Om ägaren avverkar mer än skogens tillväxt och alltså genom avverkningen tar en del av det ursprungliga skogskapitalet i anspråk, äger han enligt bestämmelserna i 22 § 1 mom. och punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL rätt till värdeminskningsskatt på skog med belopp som motsvarar värdet av skogskapitalets minskning. Värdeminskningsskatt medges därvid antingen med så stor del av skogens ingångsvärde, som belöper på minskningen av det för honom gällande ingående virkesförrådet (den s. k. virkesförrådsmetoden), eller med belopp, varmed skogens återstående värde understiger skogens ingångsvärde (den s. k. värdemetoden).

Regeringsrätten har i ett utslag den 9 maj 1967, som refereras i riksskattenämndens meddelanden ser. I nr 5/1967 p. 3, tagit ställning till frågan om avdrag för värdeminskning å skog vid tillköp av skogsfastighet. Omständigheterna i målet var följande.

Sökanden, som ägde jordbruksfastigheten A, avsåg att inom en snar framtid köpa hela eller del av den intilliggande fastigheten B. På sistnämnda fastighet fanns avverkningsbar skog.

Hos riksskattenämnden anhöll sökanden om förhandsbesked huruvida

han var berättigad till avdrag för värdeminskning av skog, beräknat enbart med hänsyn till fastigheten B eller om även skogsinnehavet på fastigheten A måste beaktas vid beräkningen av värdeminskningssavdraget.

Riksskattenämnden meddelade följande förhandsbesked:

»Riksskattenämnden finner att, om sökanden förvärvar fastigheten B eller del därav, omständigheterna icke föranleder till annat antagande än att den sålunda förvärvade fasta egendomen och den sökanden redan tillhöriga fastigheten A kommer att tillsammans utgöra en förvärvskälla. På grund härav förklarar riksskattenämnden att sökanden — oavsett vilket av de i ansökningen uppställda alternativen som väljes — icke äger beräkna avdraget för värdeminskning av skog enbart med hänsyn till förhållandena på fastigheten B respektive den av sökanden förvärvade delen därav.»

Regeringsrätten, där sökanden fullföljde sitt yrkande, fann inte skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

Motionerna

Motionärerna erinrar inledningsvis om det ovannämnda av regeringsrätten meddelade utslaget, som innebär, att en för komplettering tillköpt skogsfastighet inte får behandlas som en fristående enhet vid beräkning av värdeminskningssavdrag å skog utan skall tillsammans med köparens tidigare fastighetsinnehav räknas som *en* förvärvskälla, varför avdraget skall göras beroende av ingångsvärdet och virkesförrådets storlek även på det gamla fastighetsinnehavet.

Utslaget har — framhåller motionärerna — väckt uppmärksamhet i vida kretsar och föranlett omfattande kommentarer i facktidsskrifter på skatteområdet. Det har allmänt tolkats såsom ett avsteg från tidigare gällande praxis.

Bl. a. har kammarrättsrådet Hans Bylin i en uppsats uttalat:

För en skattskyldig, som köper till en fastighet och finansierar köpet med ett omedelbart skogsuttag från den tillköpta fastigheten, måste emellertid den restriktiva inställning såsom den kommit till uttryck i rättsfallet från den 9 maj 1967 förefalla stötande. För honom är det ju inget annat än ett uttag av skogskapital, för vars tillväxt förre ägaren beskattats vid sin försäljning. För den tillköpande kan resultatet bli att han genom en skogsförsäljning av kapitaluttagskaraktär får skatta för ej realiserad tillväxt på den först köpta fastigheten. Eftersom man endast skall skatta för tillväxten då den skördas synes resultatet i rättsfallet inte helt harmoniera med grunderna för skogsbeskattningen.

Ett flertal tillfrågade taxeringsintendenter har förklarat att de numera anser sig bundna av regeringsrättens restriktiva inställning sådan den kommit till uttryck i rättsfallet.

Bland skogsägarna och hos de statliga organen för rationalisering av jord- och skogsbruket har det nya läget vållat stark oro. Den ändrade tillämpningen av beskattningsreglerna har uppenbart en negativ effekt på arbetet med strukturrationaliseringen. De viktigaste nackdelarna kan sammanfattas under följande punkter.

1. *Ökade svårigheter att i förväg bedöma beskattningens storlek*

Vid hittills gällande regler har lantbruksnämndens tjänstemän utan större svårighet kunnat lämna köparen av tillskottsmark någorlunda tillförlitliga uppgifter om beskattningen i samband med olika avverkningsalternativ på den tillköpta skogen. Enligt de nya reglerna blir det en invecklad procedur att bedöma skattekonsekvenserna genom att värdeminskningssavdraget är beroende av förhållandena även på tidigare innehav, förvärvat långt tillbaka i tiden och ofta i flera omgångar. Följden av detta blir att den tilltänkta köparen är osäker på skattekonsekvenserna och därför försiktigtvis kan avstå även från ur struktursynpunkt mycket lämpliga tillköp.

2. *Inverkan på redan gjorda tillköp*

Vid redan genomförda tillskottsköp av skogsmark har priset avvägs med hänsyn till möjligheterna att erhålla värdeminskningssavdrag enligt vid tiden för köpet gällande praxis. När nu skatten genom de nya reglerna blir avsevärt högre än den bedömts av bl. a. lantbruksnämndens tjänstemän vid tillköpet, har den ekonomiska ställningen för köparen blivit helt annorlunda än den kalkylerade. I något fall där ändringen medför särskilt stor skattehöjning har t. o. m. diskuterats återgång av köp från lantbruksnämnden.

3. *Inverkan på prisnivån*

Ändringen av skattereglerna innebär, att olika prisnivåer för fastigheter har bildats beroende på användningssättet för fastigheterna. En fastighet som skall användas som tillskottsmark kommer i ett ogynnsammare skatteläge genom de försämrade avdragsmöjligheterna än en fastighet som består som särskild enhet och där värdeminskningssavdraget beräknas utan inverkan av tidigare innehav. En köpare av tillskottsmark kan därför av pris-konkurrensskäl tvingas avstå från ett för honom rationellt tillköp.

Lantbruksnämnderna har betydande skogsmarksareal som rationaliseringsreserv. Ett betydligt köpmotstånd beträffande skogsmark har blivit märkbart, beroende dels på konjunkturen inom skogsbruket, dels på inverkan av de nya skattereglerna.

Av det anförda framgår, att det för dagen råder stark osäkerhet om rättsläget. Grunderna för avdragsberäkningen vid tillskottsköp av skogsfastighet är av stor ekonomisk betydelse för ett stort antal skattskyldiga och kan i många fall ha avgörande betydelse för lösningen av finansieringsfrågan. Många skogsägare, som under 1966 och 1967 förvärvat tillskottsskog och

delvis finansierat köpet genom en omedelbar större avverkning på det tillköpta området, kommer i en svår situation, om avdrag endast kommer att medges efter de nya reglerna. Den pågående strukturrationaliseringen har redan fått vidkännas en uppbromsning. Fastighetsbildningen kan befaras få en icke önskvärd inriktning. Avdragsfrågan kräver en snabb lösning. Detta synes endast kunna ske lagstiftningsvägen genom ett uttryckligt stadgande, att vid tillskottsköp av skogsfastighet eller fastighetsdel skogsvärdeminskningens avdrag får beräknas för det nyförvärvade området särskilt, utan sammanblandning med tidigare skogsinnehav.

Utskottet

Enligt gällande principer för inkomstbeskattningen skall ett komplex av jordbruksfastigheter, som i ekonomiskt hänseende utgör en förvaltningsenhet, anses såsom en förvärvskälla. Inkomsten av varje sådan förvärvskälla skall därvid uppskattas för sig. Härav följer att intäkterna och omkostnaderna för jordbruks- och skogsfastigheter, som drivs i sambruk, i självdeklarationen skall redovisas gemensamt på en och samma jordbruksbilaga. Detta gäller även avdragen för värdeminskning av skog.

Vid tillämpning av bestämmelserna om värdeminskningens avdrag för skog har fråga uppkommit, om ägare av en skogsfastighet, som avsett att delvis finansiera anskaffningen av en intilliggande skogsfastighet genom avverkningar på sistnämnda fastighet, äger rätt att beräkna värdeminskningens avdraget enbart med hänsyn till förhållandena på den tillköpta fastigheten. I ett ärende om förhandsbesked från riksskattenämnden, som avgjorts i regeringsrätten den 9 maj 1967 och som är publicerat i riksskattenämndens meddelanden ser. I nr 5/1967 p. 3, har regeringsrätten förklarat att, eftersom fastigheterna i det berörda fallet fick antas komma att tillsammans utgöra en förvärvskälla, avdraget för värdeminskning av skog skulle bestämmas med hänsyn till de från beskattningssynpunkt aktuella skogligen förhållandena på båda fastigheterna.

I de förevarande motionerna yrkas sådan ändring av kommunalskattelagen, att vid tillköp av skogsfastighet eller del av sådan fastighet avdrag för värdeminskning av skog under vissa förutsättningar skall få beräknas särskilt för den tillköpta fastigheten eller fastighetsdelen utan beaktande av förhållandena på den tidigare innehavda fastigheten.

Regeringsrättens ställningstagande i den aktuella frågan har otvivelaktigt medfört stora svårigheter för de skattskyldiga och för de myndigheter, som handlägger frågor rörande jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Under senare år har vissa betydelsefulla uppmjukningar gjorts i skogsbeskattningsreglerna i syfte att underlätta strukturrationaliseringen inom skogsbruket. Utskottet vill erinra om bestämmelserna i förordningen

om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk och de regler, som gäller för beskattning av ståndskoglikvider. Dessa bestämmelser avser inte att medge befrielse från den beskattning, som enligt allmänna skogsbeskattningsprinciper gäller för skogens tillväxt, utan endast att medge temporärt uppskov med beskattningen för att därigenom underlätta rationaliseringsåtgärder, som är angelägna från både skogsägarnas och samhällets synpunkt. Motionärernas förslag ligger helt i linje med dessa strävanden och innebär för den enskilde skogsägaren endast ett uppskov med beskattningen av skogens tillväxt på den ursprungligen innehavda fastigheten. Det är heller ingen nyhet inom skogsbeskattningen att avdrag för värdeminskning av skog får beräknas särskilt för ett visst område av en fastighet eller ett fastighetskomplex. På grund härav och med hänsyn till angelägenheten av att rationaliseringsverksamheten inom skogsbruket inte förhindras på grund av beskattningsreglernas konstruktion tillstyrker utskottet med vissa ändringar och förenklingar den i motionerna föreslagna lydelsen av punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. Lagändringen bör äga tillämpning fr. o. m. 1969 års taxering.

Med hänvisning till det anförda hemställer utskottet

- 1) att riksdagen med anledning av motionerna I: 653 och II: 810 antar följande

Förslag

till

Lag

om ändrad lydelse av punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Anvisningar

till 22 §.

4. Har skog ————— gällande ingångsvärde.
 Med skogs ————— före avyttringen.
 Såsom fastighetens ————— nämnda likvid.
 Med ingående ————— motsvarande tillämpning.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Ingår i förvärvskälla flera fastigheter eller fastighetsdelar och har dessa förvärvats genom skilda fång, må avdrag för minskning av ingående virkesförråd eller för minskning i skogens ingångsvärde åtnjutas särskilt för varje fastighet eller fastighetsdel.

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.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1969 års taxering. Äldre bestämmelser gälla fortfarande i fråga om eftertaxering för år 1968 eller tidigare år.

2) att riksdagen avslår motionerna I: 653 och II: 810 i den mån de inte kan anses besvarade genom vad utskottet ovan anfört och hemställt.

Stockholm den 23 oktober 1968

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson (s), Einar Eriksson (s), fröken Ranmark* (s), herrar Stefanson (fp), Wärnberg* (s), Gösta Jacobsson (h), Enarsson (h), Tistad (fp) och Fälldin (cp); samt

från andra kammaren: herrar Engkvist (s), Vigelsbo (cp), Andersson i Essvik (s), fru Nettelbrandt* (fp), herrar Forsberg (s), Enskog (fp), Carlsson i Västerås (s), Carlstein (s), Franzén i Träkumla (cp) och Söderström (h).

* Icke närvarit vid justering av betänkandet.

Reservation

av herrar *John Ericsson* (s), *Einar Eriksson* (s), fröken *Ranmark* (s), herrar *Wärnberg* (s), *Engkvist* (s), *Andersson* i Essvik (s), *Forsberg* (s), *Carlsson* i Västerås (s) och *Carlstein* (s), vilka ansett

dels att det avsnitt i utskottets yttrande, som på s. 5 börjar med »Regeringsrättens ställningstagande» och på s. 6 slutar med »års taxering» bort ha följande lydelse:

»Utskottet vill inte förneka att regeringsrättens ställningstagande i den aktuella frågan medfört vissa svårigheter för de skattskyldiga och för de myndigheter, som handlägger frågor rörande jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Inom utskottet har emellertid delade meningar rått om det befogade i motionärernas krav på lagändring med hänsyn dels till att de åtgärder, som hittills vidtagits för att underlätta rationaliseringsverksamheten inom skogsbruket, inte alltid lett till avsett resultat och dels till att motionärernas förslag skulle innebära avsevärda avsteg från allmänna principer för inkomstbeskattningen. Enligt vad utskottet inhämtat har det i motionerna behandlade spørsmålet uppmärksamrats av skogsskattekommittén, som beräknas slutföra sitt utredningsuppdrag vid årsskiftet 1968/69. På grund av frågans komplicerade natur har utskottet därför ansett det lämpligt att avvakta resultatet av kommitténs arbete, innan slutlig ställning tas till motionärernas lagstiftningsyrkande. Utskottet avstyrker således bifall till motionerna.»

dels ock att utskottet bort hemställa,

att riksdagen avslår motionerna I: 653 och II: 810.