

Nr 25.

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om befrielse från skyldigheten att utgöra inkomstskatt och erlægga stämpelavgift vid byte av fastigheter i vissa fall.

(2:a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 212 av herr *Velander* m. fl. och II: 366 av herr *Hæggbloom* m. fl. har hemställts, »att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t ville låta utarbета och snarast möjligt för riksdagen framlägga förslag om sådana ändringar av gällande författningar att befrielse från skyldighet att utgöra inkomstskatt och erlægga stämpelavgift skall inträda, då fråga är om byte av fastigheter i arronderings- eller rationaliseringssyfte».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionerna framförda yrkandet, får utskottet, i den mån redogörelse härför icke lämnas i det följande, hänvisa till motionen I: 212.

Syftet med de förevarande motionerna är *dels* att reglerna för inkomstbeskattning av skogsbruk så ändras att skyldighet att erlægga inkomstskatt icke skall inträda vid byte av fastigheter i arronderings- eller rationaliseringssyfte *dels ock* att vid sökande av lagfart på grund av byte av fastigheter i angivet syfte särskild stämpelavgift icke skall utgå.

Till intäkt av skogsbruk hänföres enligt 21 § kommunalskattelagen bland annat vad som kommer ägare av jordbruksfastighet till godo genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas såsom realisationsvinst eller såsom inkomst av handelsrörelse.

I princip gäller att den som bedriver skogsbruk äger vid beräkningen av intäkt därav åtnjuta avdrag för den skog, som han förvärvat i samband med marken. Realiserande av den skattskyldiges i skogen nedlagda kapital skall sålunda icke föranleda inkomstbeskattning. Vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken må avdrag åtnjutas antingen för den del av den vid försäljningen erhållna valutan för skogen, som belöper å det gällande ingående virkesförrådet, (virkesförrådsmetoden) eller för det gällande ingångsvärdet (värdemetoden) eller för värdet av fyra normala årliga virkesavkastningar av skogsmarken enligt uppskattningen vid den försäljningsåret gällande allmänna fastighetstaxeringen (schablonmetoden).

Egendom, som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make eller som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva, är jämlikt stadgande i 19 § kommunalskattelagen icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Värdet av växande skog eller skogsavverkningsrätt, som genom dylikt fång övergår till annan, utgör sålunda icke skattepliktig intäkt för förvärvaren.

Såsom ovan nämnts skola intäkter genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken i visst fall ingå i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och sålunda ej utgöra intäkter av skogsbruk, nämligen då vid avyttring av skogsfastighet förutsättningar för realisationsvinstbeskattning föreligga. Genom förordning den 23 maj 1947 (nr 210) om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. stadgas undantag från realisationsvinstbeskattning för det fall att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Kan det skäligen antagas att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat skall dock beskattning äga rum enligt vanliga regler. Då med 1947 års förordning allenast avses att medgiva undantag från realisationsvinstbeskattningen, följer därav att ersättningen, till den del den är att hänföra till avyttringen av den å marken växande skogen, i stället beskattas såsom intäkt av skogsbruk. För sistnämnda del åtnjutes sålunda icke någon skattefrihet.

Enligt stämpelförordningen skall vid köp eller byte av fast egendom stämpelavgift utgå med en krona för varje fulla 100 kronor av egendomens värde, dock att därest förvärvaren är aktiebolag motsvarande avgift utgör två kronor.

I motionerna har åberopats en av *norrlandskommittén* till Kungl. Maj:ten den 17 juni 1948 avlåten skrivelse rörande samma ämne, som det i motionerna behandlade. I skrivelsen föreslogs, att sådan ändring måtte vidtagas i gällande skatteförfattningar, att skattskyldig, vilken verkställt byte av skogbärande mark, måtte kunna befrias från att i anledning av bytet åsätas taxering för inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken jämlikt 21 § c) kommunalskattelagen, under förutsättning att markbytet vore ägnat att åstadkomma en lämpligare fastighetsbildning. Kommittén hemställde vidare, att i stämpelförordningen måtte intagas föreskrift att från stämpelavgift enligt 8 § i förordningen skulle, under förutsättning som nyss sagts, undantagas avhandling om byte av fast egendom. Berörda skrivelse har varit föremål för remissbehandling. Därvid ha yttranden inforrats från *kammarrätten, statskontoret, lantbruksstyrelsen, länsstyrelserna i Kronobergs, Kopparbergs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län* ävensom från *taxeringsnämndsordförandenas riksförbund*. Flertalet av de hörda myndigheterna ävensom *taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* har i princip tillstyrkt kommitténs ifrågavarande förslag. Berörda framställning har hittills icke föranlett någon lagstiftning.

Det huvudsakliga innehållet i norrlandskommitténs underdåniga skrivelse ävensom i de däröver avgivna remissyttrandena återfinnes i en vid detta betänkande fogad *Bilaga*, till vilken utskottet får hänvisa.

I de förevarande *motionerna* har anförts i huvudsak följande. Genom de under skilda tider gällande bestämmelserna på skiftes- och jorddelningslagstiftningens område hade det icke minst i Norrland skett en långtgående splittring av jordbruksfastigheterna. Sålunda bestode den odlade jorden, trots olika lagstiftningsåtgärder för åstadkommande av bättre arronderingsförhållanden, fortfarande på sina håll av mindre ägolotter, som för olika ägare även kunde ligga blandade om varandra. Vidare hade ägorna ofta en form som i hög grad försvårade ett tillfredsställande brukande därav. För ett stort antal jord- och skogsbruk vore följaktligen bättre arronderingsförhållanden önskvärda. Genom bl. a. 1926 års jorddelningslag samt lagen samma år om sammanläggning av fastigheter å landet hade möjligheterna att ernå bättre arronderingsförhållanden väsentligt underlättats. Å andra sidan verkade vissa beskattningsregler i helt motsatt riktning. Till intäkt av skogsbruk hänfördes enligt kommunalskattelagen — med vissa undantag — vad som komme ägare av jordbruksfastighet till godo bl. a. genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. Skedde byte av skogsbärande fastigheter föreläge för båda kontrahenterna principiellt sett skattskyldighet för inkomst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. Detta syntes emellertid icke stå i god överensstämmelse med skogsbeskattningens grundläggande princip, enligt vilken skogsägaren skulle erlägga inkomstskatt för skogens tillväxt först då värdet därav realiserades. Det måste också vara riktigt att skattskyldigheten uppskötes, till dess den växande skogen avyttrats mot vederlag i penningar eller annat än växande skog. En sådan lösning, vilken ifrågasatts av norrlandskommittén i en till Kungl. Maj:t år 1948 avlåten skrivelse, syntes motionärerna även stå i god överensstämmelse 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, icke vore att hänföra till skattepliktig inkomst. Reglerna för inkomstbeskattning av skogsbruk syntes sålunda lämpligen böra ändras så att ett generellt stadgande infördes av innebörd att vid byte av fastigheter med växande skog i arronderings- eller rationaliseringssyfte beskattningen beträffande den växande skogen uppskötes, tills denna avyttrades mot vederlag i penningar eller annat än växande skog. Fastighetsägarens intresse av ett utbyte av ägor för att åstadkomma en bättre arrondering eller rationalisering motverkades även av bestämmelserna om att lagfartsstämpel skulle utgå, även då fastighet eller fastighetsdel förvärvats genom t. ex. byte. Enligt motionärernas mening borde vid ansökan om lagfart på grund av byte av fastigheter i angivet syfte särskild stämpelavgift icke utgå. Den inkomstminskning, som staten på grund därav skulle lida, finge säkerligen betraktas såsom ganska betydelselös.

Utskottet. Enligt kommunalskattelagen hänföres till intäkt av skogsbruk, bland annat, vad som kommit ägare av jordbruksfastighet till godo genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas såsom inkomst av handelsrörelse eller såsom realisationsvinst. Sker byte av skogbärande fastigheter föreligger sålunda — såvida icke förutsättningarna för realisationsvinstbeskattning eller rörelsebeskattning äro för handen — principiellt sett skattskyldighet för intäkt av skogsbruk genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. Till förhindrande av att realiserandet av den skattskyldiges i skogen nedlagda kapital skall föranleda inkomstbeskattning ha meddelats särskilda avdragsregler, för vilka redogörelse lämnats härövan.

Sker avyttring av fastighet genom köp eller byte inträder skyldighet att erlägga stämpelavgift enligt förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften. Stämpelavgiften uppgår i regel till en procent av fastighetens värde. Aktiebolag, som förvärvat fastighet, är dock skyldigt erlägga stämpel efter två procent av värdet.

I de förevarande motionerna har hemställts om utredning och förslag till sådana författningsändringar att befrielse från skyldighet att utgiva inkomstskatt och erlägga stämpelavgift medgäves, då fråga vore om byte av fastigheter i arronderings- eller rationaliseringssyfte. Till stöd för sitt yrkande ha motionärerna framhållit bland annat, att den långtgående splittring av jordbruksfastigheternas ägor, som alltjämt förefunnes i olika delar av landet icke minst i Norrland, 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 uppsköttes, tills denna avyttrades mot vederlag i penningar eller annat än växande skog. Vidare borde vid ansökan om lagfart på grund av byte av fastigheter i angivet syfte särskild stämpelavgift icke utgå.

Såsom av den ovan lämnade redogörelsen framgår, har norrlandskommittén i underdånig skrivelse den 17 juni 1948 — vilken skrivelse åberopats av motionärerna — framlagt förslag om frihet från skatt och stämpelavgift i samband med byte av fastigheter. Flertalet av de myndigheter, som yttrat sig över förslaget, har i princip tillstyrkt detsamma.

Frågan om byte av fastigheter och fastighetsdelar i syfte att åstadkomma en lämpligare ägoanordning har under senare år fått ökad aktualitet såsom ett led i den pågående rationaliseringen inom jordbruket. Det må i detta sammanhang erinras om att statsmakterna genom beslut år 1947 uppdragit riktlinjer för den framtida jordbrukspolitiken och därvid bland

annat beslutat vidtagande av åtgärder för att förbättra jordbrukets brukningsenheter i fråga om storlek, ägosammansättning eller ägoanordning (yttre rationalisering). Rationaliseringsverksamheten handhaves lokalt av särskilt inrättade nämnder, lantbruksnämnderna, och centralt av lantbruksstyrelsen. Lantbruksnämnderna ha överinseende över regional- och individualplaneringen av jordbruket för åstadkommande av ur försörjnings- och brukningssynpunkt lämpliga jordbruksfastigheter. Utöver den statliga verksamheten för främjande av den yttre rationaliseringen har förutsatts, att frivilliga åtgärder såsom omskiften, ägoutbyten och liknande åtgärder inom fastighetslagstiftningens ram skola komma att företagas för att lösa arronderingsproblemen.

Sett mot bakgrunden av dessa strävanden på jordbruksrationaliseringens område framstår det givetvis såsom angeläget, att beskattningsreglerna icke försvåra ur rationaliserings- eller arronderingssynpunkt önskvärda fastighetsbyten. Då gällande regler om inkomstbeskattning av skog i samband med avyttring av mark samt bestämmelserna om skyldighet att erlægga lagfartsstämpel vid byte av fastigheter synas vara ägnade att motverka fastighetsägarnas intresse av att verkställa byte av fastigheter för åstadkommande av bättre arrondering, anser sig utskottet böra förorda att hithörande frågor göras till föremål för utredning. Vid utredningen torde de erfarenheter, som hittills vunnits inom lantbruksnämnderna i fråga om fastighetsbyten som ett led i jordbrukets yttre rationalisering, böra utnyttjas.

Motionärerna synas närmast ha tänkt sig införandet av ett generellt stadgande av innebörd att vid byte av fastigheter med växande skog i ovan angivet syfte beskattningen beträffande den växande skogen skulle uppskjutas, tills denna avyttras mot vederlag i penningar eller annat än växande skog. En lösning efter liknande linjer har även antytts i norrlandskommitténs ovannämnda skrivelse. Kommittén ansåg emellertid denna väg icke framkomlig utan förordade i stället en bestämmelse om att befrielse från skatt för växande skog i samband med fastighetsbyte skulle kunna efter ansökan av den skattskyldige beviljas särskilt från fall till fall. Den saktliga prövningen av frågan huruvida ett markbyte vore ägnat att åstadkomma en lämpligare fastighetsbildning och därför borde gynnas med skattebefrielse föreslogs skola ankomma på lantbruksnämnden. Utskottet är för sin del icke berett att taga ståndpunkt till frågan efter vilken linje en lösning av ifrågavarande spörsmål bör sökas. Med hänsyn härtill torde den nu förordade utredningen böra vara i detta hänseende förutsättningslös.

Såsom ovan nämnts skall utredningen även omfatta frågan om skyldigheten att erlægga lagfartsstämpel vid byte av fastigheter i rationaliserings- eller arronderingssyfte. I detta sammanhang må erinras om att enligt 9 § kungörelsen den 11 juni 1948 (nr 342) angående statligt stöd till jordbrukets yttre och inre rationalisering m. m., sådant detta författningsrum lyder enligt kungörelsen den 3 juni 1949 (nr 292), statsbidrag numera må utgå till täckande av bland annat kostnader för lagfart. Det torde få bli

en uppgift för den blivande utredningen att klarlägga, huruvida ytterligare åtgärder äro erforderliga för att förhindra att skyldigheten att erlägga lagfartsstämpel kommer att motverka intresset av att verkställa fastighetsbyten i rationaliserings- eller arronderingssyfte.

På grund av det anförda anser sig utskottet böra i anledning av de föreslagna motionerna föreslå skrivelse till Kungl. Maj:t med hemställan, att Kungl. Maj:t ville låta verkställa utredning rörande de i detta betänkande berörda spörsmålen samt för riksdagen framlägga de förslag, som må av utredningen föranledas.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa, att riksdagen måtte — i anledning av de likalydande motionerna I: 212 av herr Velander m. fl. och II: 366 av herr Hæggbloom m. fl. om befrielse från skyldigheten att utgöra inkomstskatt och erlägga stämpelavgift vid byte av fastigheter i vissa fall — i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t ville, med beaktande av vad utskottet i detta betänkande anført, låta verkställa utredning rörande de i betänkandet berörda spörsmålen samt för riksdagen framlägga de förslag, som må av utredningen föranledas.

Stockholm den 3 april 1951.

På bevillningsutskottets vägnar:

ADOLV OLSSON.

Närvarande:

från första kammaren: herrar Heüman, Gustaf Elofsson, Velander, Falk, Ramberg, Niklasson, Wehtje, Einar Eriksson, Rune Johansson och Spetz; samt

från andra kammaren: herrar Olsson i Gävle, Jonsson i Skedsbygd, Orgård, Hagberg i Malmö, Nilsson i Kristinehamn, Sjölin, Gunnarsson, Strandh, Kärrlander och Henriksson.

Redogörelse för vissa delar av innehållet i norrlandskommitténs underdåniga skrivelse den 17 juni 1948 angående frihet från skatt i samband med ägoutbyte ävensom däröver avgivna yttranden.

Norrlandskommittén har i sin underdåniga skrivelse av den 17 juni 1948 närmare diskuterat problemet om en ändring av beskattningsreglerna i fråga om intäkt av skogsbruk i syfte att underlätta en förbättrad arrondering av skogsmark och därvid anfört bl. a. följande:

»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 yrka avdrag enligt förrådsmetoden. Härvid kunna 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.»

Kommittén har därefter med konkreta exempel belyst den ovan diskuterade lösningen och funnit, att det icke alltid kunde ifrågakomma att, efter byte av skog, låta såsom ingångsvärde vid kommande taxeringar gälla ingångsvärdet på den tidigare ägda skog, som avyttrats genom bytet. I anslutning därtill har kommittén konstaterat, att det över huvud taget vore utslutet att undanröja den icke önskvärda beskattningseffekten vid byte av skogbärande fastigheter genom en generell ändring av de beskattningsbestämmelser, som för närvarande vore gällande. Kommittén har i fortsättningen av sin skrivelse förordat en annan utväg för att lösa frågan och därvid uttalat bl. a. följande:

»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 representera, 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 bytet 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 de lantbruksnämnder, som skola inrättas under innevarande år. Sådan nämnd bör, på begäran av skattskyldig, kunna hos beskattningsmyndigheten tillstyrka att skattebefrielse beviljas i här avsett fall. Det torde emellertid böra medgivas beskattningsmyndigheten att, om den finner skäl härtill, inhämta lantbruksstyrelsens utlåtande i frågan.»

Kammarrätten, som tillstyrkt kommitténs förslag med vissa reservationer, har anfört bl. a. följande:

»Vid sin diskussion av problemet om en ändring av beskattningsreglerna i 21 § kommunalskattelagen för att underlätta en förbättrad arrondering av skogsmarken upptages först till behandling tanken, att vid byte av fastigheter med växande skog beskattningen beträffande den växande skogen skulle uppskjutas till dess denna avyttras mot vederlag i penningar eller eljest av annat slag än växande skog. Detta skulle ske genom ett generellt stadgande, att sådant vederlag icke skall hänföras till intäkt av jordbruksfastighet, i förening med föreskrift att såsom ingångsvärde å skog, som erhållits såsom dylikt vederlag, för den nye ägaren skall gälla ingångsvärdet på den skog han avyttrat. Liksom kommittén finner kammarrätten denna väg att lösa frågan knappast framkomlig.

Därefter diskuterar kommittén införandet av en bestämmelse om att befrielse från skatt för växande skog i samband med fastighetsbyte skall kunna särskilt beviljas från fall till fall. Kommittén anger såsom förutsättning för befrielse, 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 representera, såsom ingående virkesförråd'.

Den beskattningsförmån, som detta innebär, kan uttryckas så, att någon slutavräkning icke sker med någondera överlåtaren beträffande hans eventuella skatteskuld å den växande skogen — något som eljest borde hava skett.

På grund av de invecklade reglerna för inkomstbeskattningen av skogsbruk och de utredningssvårigheter, som möta vid deras tillämpning, är det vanskligt att bedöma den praktiska innebörden av den ifrågasatta skattebefrielsen. Vill man söka bilda sig en uppfattning härom, är det, för att icke komplicera saken alltför mycket, lämpligt räkna med att endast den s. k. förrådsmetoden tillämpas. De andra metoderna torde, bl. a. med hänsyn till minskningen i penningvärdet, under nuvarande förhållanden — åtminstone som regel — vara ofördelaktiga för de skattskyldiga. Verkningsarna av att någon beskattning ej sker av den växande skogen i samband med byte

framträda då på det sättet att överlåtaren undgår inkomstbeskattning för eventuell ökning av virkesförrådet under sin ägotid utöver det för honom gällande ingående virkesförrådet. Skattebefrielsens omfattning växlar alltså från fall till fall om och i den mån förrådsökning föreligger.

En sådan eftergift av beskattningen, som kommittén föreslår, medför givetvis en viss minskning i skatteunderlaget. Betydelsen härav torde dock icke vara stor utom i enstaka fall för kommunerna. Mera uppmärksamhet förtjänar då frågan om eftergiften kommer att te sig som en ojämnhet d. v. s. en orättvisa i beskattningen. Det kan ju synas vara principiellt betänkligt att medgiva skattebefrielse åt vissa mer eller mindre slumpvis framträdande enskilda eller juridiska personer för visst slag av inkomst, i synnerhet då — såsom här — ändamålet med skattebefrielsen ligger utanför beskattningsområdet. Emellertid är det ju fråga om ett andanröja ett hinder för genomförande av ett ur allmän synpunkt önskvärt ändamål, som icke synes kunna vinnas på annan väg. Kammarrätten vill icke motsätta sig denna av praktiska skäl betingade ändring av beskattningsreglerna. Vid inläggandet av denna ståndpunkt hava i huvudsak följande synpunkter varit bestämmande.

Det må erinras om att av bilaga E till kommunalskatteberedningens ovan berörda betänkandet del II¹ — betitlad PM angående vissa inhämtade uppgifter och verkställda undersökningar rörande tillämpningen av gällande bestämmelser om inkomstbeskattningen av skogsbruk — närmast av dess tabell 1, utvisande länsvis antalet och storleken av taxeringsåren 1929—1937 beviljade avdrag enligt 22 § 1 mom. andra och tredje styckena kommunalskattelagen för värdeminskning m. m. genom avverkning eller avyttring av skog, får anses framgå att — under förutsättning av i stort sett oförändrad beskattningspraxis — allenast i ett fåtal län, bland dem främst Västernorrlands, Jönköpings, Kronobergs och Älvsborgs län, konsekvent praktiseras beskattning av inkomst av växande skog i samband med avyttring av marken. — Även bilaga F till samma betänkande del II, betitlad: Redogörelse för länsstyrelsernas yttranden angående inkomstbeskattningen av skogsbruk, ger i stort sett samma intryck. I själva verket torde det förhålla sig så att inkomst av skogsbruk i samband med fastighetsförsäljning i stor utsträckning lämnas obeskattad. Effekten av införande av bestämmelser om frihet från skatt vid skogsbyten synes därför från beskattningssynpunkt sett komma att bli mindre än vad man i förstone kan ha anledning förmoda. Vidare framlyser ur många av länsstyrelsernas berörda yttranden, att beskattningen av inkomst av skog i samband med försäljning av marken saknar resonans i det allmänna rättsmedvetandet; tvärtom ställer sig allmänheten oförstående inför dylik beskattning, varav en given följd blir att i deklaraionsuppgifterna ofta saknas sådana uppgifter, som kunna läggas till grund för dylik beskattning. Dessutom är inkomstbeskattningen av skogsbruk icke konsekvent genomförd i lagstiftningen, i det att överlåtelser av skogsfastigheter genom gåva, giftorätt, arv och testamente äro fria från inkomstskatt, trots att de medföra nya ingångsvärden och nya ingående virkesförråd. Att nu för vinnande av ett i hög grad önskvärt allmänt syftemål genom direkt författningsföreskrift i någon mån utvidga området för den faktiska skattebefrielsen för inkomst av skogsbruk synes därför vara relativt ofarligt. Kammarrätten förutsätter därvid att skattebefrielse icke skall ifrågakomma beträffande vid bytet bestämd kontant mellanavgift för växande skog. Till den del likvid för växande skog lämnas i annat än växande skog skall beskattning i princip ske.»

¹ Kommunalskatteberedningens Betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m. m. Del II. Inkomstbeskattningen av skogsbruk.

Statskontoret har anfört:

»Det av kommittén framlagda förslaget har till syfte att åvägabringa en lämpligare fastighetsarrondering. Detta spörsmål berör emellertid icke enbart Norrland utan gör sig med växlande styrka gällande även beträffande riket i övrigt. Förslaget har också nära samband med den allmänna översyn av jorddelningslagstiftningen, som ankommer på fastighetsbildnings-sakkunniga. Då samtliga åtgärder i det av kommittén angivna syftet enligt statskontorets förmenande böra tagas under övervägande i ett sammanhang, har ämbetsverket icke ansett sig böra ingå på närmare prövning av det nu enbart för Norrlands vidkommande framlagda förslaget. Statskontoret får i stället föreslå, att ärendet överlämnas till fastighetsbildningssakkunniga för att av dessa beaktas vid det fortsatta utredningsarbetet.»

Lantbruksstyrelsen har uttalat bl. a. följande:

»Till en början torde få framhållas, att de taxeringsspörsmål, som berörts i förevarande skrivelse, icke ha avseende endast på Norrland utan äro av betydelse även i övriga delar av landet, där skogar finnas. Vidare må påpekas, att kommittén angivit sina förslag handla om frihet från skatt i samband med 'ägoutbyte'. Av motiveringen till förslaget framgår emellertid att det icke är verkliga ägoutbyten enligt 8 och 20 kap. jorddelningslagen och motsvarande bestämmelser i fastighetsbildningslagen, d. v. s. genom lantmäteriförrättning skeende byten av ägor mellan bestående registerfastigheter, som avses, utan byten av fastigheter eller delar därav i form av laga fång. Ägoutbyte genom lantmäteriförrättning föranleder icke nya lagfarter, medan så däremot är fallet med de byten, som avses i förevarande sammanhang.

Vad härefter för de särskilda delarna av kommitténs hemställan och motiveringarna härför, så tager förslaget om frihet från skatt synbarligen sikte endast på skogbärande mark, medan förslaget om befrielse från lagfartsstämpel synes avse byten av även annan mark.

Lantbruksstyrelsen anser sig icke kunna taga ställning till den mycket svåra och invecklade frågan om inkomstbeskattning av skog i hela dess vidd. Styrelsen har i huvudsak begränsat sig till att söka bedöma huruvida de föreslagna åtgärderna äro önskvärda ur de synpunkter styrelsen har att företräda.

Med hänsyn till den ämbetsbefattning styrelsen numera efter den 1 juli 1948 har, nämligen att utöva ledningen av och kontrollen över de statliga åtgärderna för att förbättra jordbrukets brukningsenheter i fråga om storlek, ägosammansättning eller ägoanordning (yttre rationalisering), har styrelsen stort intresse av att hithörande lagar och förordningar utformas på ett sådant sätt, att ur rationaliseringssynpunkt betingade byten av fastigheter eller delar därav icke försvåras genom oförmånliga beskattningsbestämmelser. Styrelsen får med hänsyn härtill tillstyrka, att byten av skogbärande mark i beskattningshänseende i princip behandlas på samma sätt som verkliga ägoutbyten och laga skiften enligt jorddelningslagen, vilket torde vara innebörden i kommitténs förslag i denna del. Enligt vad styrelsen inhämtat beskattas de transaktioner som bli en följd av sistnämnda förrättningar icke i vidare mån, än att de delar av fastställda ståndskogslikvider, som anses motsvara betalning för en ackumulerad tillväxt, bli föremål för inkomstbeskattning. Det synes ur styrelsens synpunkt önskvärt, att nämnda praxis, som torde ha vunnit allmän stadga, får bli gällande även vid sådana markbyten varom nu är fråga.»

Länsstyrelsen i Kronobergs län har, fastän med tvekan, ansett sig kunna tillstyrka kommitténs förslag. Länsstyrelsen har anfört följande:

»Gällande regler för beskattning av inkomst av skog äro enligt allmän uppfattning icke längre ändamålsenliga utan i stort behov av omarbetning. Förslag till ändrade bestämmelser har också framlagts av kommunalskatteberedningen i betänkande av den 18 juli 1942. I sitt yttrande över betänkandet har länsstyrelsen påvisat allvarliga brister i de nuvarande beskattningsreglerna samt hemställt om skyndsamma åtgärder för revidering av desamma. Av de inom skatteberedningen utarbetade förslagen till skogsbeskattning har länsstyrelsen liksom flertalet av hörda myndigheter tillstyrkt det s. k. B-förslaget. Enligt detta borde inkomsten av skog beskattas först sedan skogen avverkats. Beskattning av skog i samband med avyttring av marken skulle därför icke äga rum. Därest beskattningen så ordnas, finnes icke längre behov av de beskattningsändringar som norrlandskommittén föreslagit.

Den erfarenhet i fråga om skogsbeskattningen, som länsstyrelsen vunnit efter länsstyrelsen avgivit sitt förenämnda yttrande, har bekräftat behovet av ändrade beskattningsgrunder. Länsstyrelsen anser sig därför äno böra framhålla angelägenheten av att en lösning av ifrågavarande skatteproblem i sin helhet skyndsamt kommer till stånd. I avvaktan härå synas provisoriska åtgärder böra vidtagas för skattelättnader i de av norrlandskommittén avsedda fallen. Länsstyrelsen anser sig därför, fastän med tvekan, kunna tillstyrka kommitténs förslag härutinnan.

Mot kommitténs förslag i fråga om stämpelavgiften vid ägoutbyte har länsstyrelsen icke något att erinra.»

Länsstyrelsen i Kopparbergs län, som funnit det i hög grad önskvärt att åtgärder vidtoges, som underlättade sådana fastighetsbyten, vilka medförde bättre ägoförhållanden i fråga om skogsmark, har yttrat bl. a.:

»Emellertid borde en lagändring av antytt slag även kunna beröra frågan om taxering av ståndsogsklikvid vid laga skiften. Vid inom länet pågående och genomförda laga skiften har det hos skiftesdelägarna väckt irritation att de skola beskattas för värdet av skog som de tvångsvis avhändas.

Kommittén har av skäl som angivits i skrivelsen ansett en generell ändring av gällande beskattningsregler utesluten, varför kommittén helt allmänt föreslagit 'att sådan ändring måtte vidtagas' etc. Mot vad kommittén sålunda föreslagit har länsstyrelsen icke något att erinra. Länsstyrelsen önskar emellertid framhålla nödvändigheten av att, därest ifrågasatt ändring kommer till stånd, utförliga och klara anvisningar utfärdas. Eljest torde taxeringsnämnderna, å vilka det synes ankomma att i första hand taga befattning med nu ifrågavarande ärenden, komma att ställas inför svårigheter, vilka de icke kunna bemästra.

Mot föreslagen ändring i stämpelförordningen har länsstyrelsen intet att erinra.»

Länsstyrelsen i Västernorrlands län har förordat, att författningsändringar av det innehåll kommittén föreslagit måtte genomföras.

Länsstyrelsen i Jämtlands län har framhållit, att länsstyrelsen till fullo delade kommitténs uppfattning om behovet av ändrade bestämmelser i förevarande avseende beträffande skogsbeskattningen men att länsstyrelsen

ansåge att den föreliggande frågan, innan ändring av åsyftade beskattningsregler skedde, borde bli föremål för allsidig utredning. Länsstyrelsen har yttrat bl. a. följande:

»De av norrlandskommittén påpekade, ur skötselsynpunkt otillfredsställande förhållandena med avseende å fastigheternas arrondering äro allmänt förekommande inom länet, och gäller detta icke minst i fråga om skogsmarken. Åtgärder, ägnade att åvägabringa en bättre arrondering av skogsmarken, böra därför enligt länsstyrelsens mening ur allmän synpunkt i största möjliga mån understödjas.

Kommittén har nu i detta syfte i första hand framlagt det förslaget till ändring i gällande beskattningsbestämmelser att skattskyldig, vilken verkställt byte av skogbärande mark, må kunna befrias från att med anledning av bytet åsättas taxering för inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken. Länsstyrelsen anser att, ehuru beskattningsregler av denna innebörd komma att medföra ett visst eftersättande av kravet på jämlikhet vid skogstaxeringen i allmänhet, åtgärd i av kommittén avsett syfte dock med hänsyn till det stora allmänna intresse, som det här gäller att tillgodose, bör kunna utgöra ett lämpligt medel att stimulera markägare till ur arronderingssynpunkt önskvärda utbyten av skogsmark. Emellertid torde det av kommittén framlagda förslaget få anses allenast avse de principer, efter vilka förevarande fråga bör söka lösas, då vissa spörsmål, som hänga samman med den föreslagna ändringen av reglerna för skogsbeskattningen, synas hava lämnats öppna. Länsstyrelsen syftar här närmast på att kommittén icke vidrört frågan om de beskattningsregler, som böra gälla beträffande den mellanskillnad i vederlag, som vid byte av skogsmark kan komma att utgå i kontanter eller annan tillgång, som icke utgöres av växande skog. Visserligen torde man kunna anse att kommittén avsett att sådant vederlag i den mån det avser skogens tillväxt även i förevarande avseende skall beskattas enligt för skogsbeskattningen grundläggande principer, d. v. s. vid uttag eller avyttring, men frågan torde dock, med hänsyn till dess betydelse, icke böra lämnas helt å sido. I detta sammanhang anser sig länsstyrelsen ock böra erinra om att även vid laga skiftesförrättning förbättrad arrondering av skogsmark kan åvägabringas, varför den nu föreliggande frågan om skattebefrielse får anses äga viss samhörighet med beskattningen av ståndskogslikvid i samband med laga skifte.»

Mot förslaget om stämpelfrihet för avhandling om byte av fast egendom, varom här är fråga, har länsstyrelsen icke haft något att erinra.

Länsstyrelsen i Västerbottens län har avstyrkt kommitténs förslag om skattefrihet i samband med ägoutbyte. Länsstyrelsen har därvid anfört bl. a. följande:

»Norrlandskommittén har med sitt förslag berört en fråga, som anknyter till ett av de mest besvärliga områdena för skatteväsendet. Hithörande problem tillhöra de mest invecklade och i vissa fall ännu olösta i skattelagstiftningen. Då länsstyrelsen nu framlägger sin synpunkt på skatteproblemet, vill länsstyrelsen med hänsyn till de mycket invecklade sammanhangen förutskicka, att tiden icke medgivit länsstyrelsen att mera ingående diskutera den mångfald olika detaljfrågor, som kunna uppstå på detta område.

I det föreliggande förslaget har icke lämnats någon redogörelse för den form, som kommittén tänkt sig för genomförande av ägoutbytet. För diskus-

sionen av hithörande frågor är detta icke alldeles oväsentligt. Om nämligen ett formligt ägoutbyte enligt jorddelningslagens bestämmelser skall genomföras, torde för bytets verkställande ske en sådan uppskattning av såväl skogsmark som växande skog att tillräckligt underlag skall finnas för en riktig bedömning ur skattesynpunkt med hänsyn till erlagda likvider, skogens respektive skogsmarkens beskaffenhet, skogstillgång m. m. Sker ägoutbytet utan en dylik värdering och utan att i bytesavtalet specifikt anges exempelvis huru en mellangift beräknats eller dess uppdelning på de i skiftet ingående tillgångarna saknas givetvis ett säkert taxeringsunderlag. — — —

Kommittén har utgått ifrån att vid ägoutbyte, varvid i bytet ingår växande skog, båda byteskontrahenterna enligt gällande lag måste bliva föremål för taxeringsåtgärd. Bytet anses sålunda för vardera kontrahenten innebära ett avyttrande av all den skog, som finnes å skiftena. Emellertid står väl icke alldeles utom diskussion att bestämmelserna om intäkt av skogsbruk måste tolkas på detta sätt. Strängt bokstavligt har man visserligen vid byte av ett föremål mot ett annat frånhänt sig det bortbytta föremålet. Men därav torde icke följa att ett ägoutbyte i skatteteknisk mening beräffande skogen innebär en avyttring, som skall anses medföra skattepliktig intäkt, motsvarande å respektive skiften förefintligt virkesförråds värde. Vid ett ägoutbyte enligt jorddelningslagen sker ju icke ett byte av fastigheter på sådant sätt att kontrahenterna få nya fastigheter, de få endast skiftena utlagda på marken arronderunda än före ägoutbytet men behålla alljämt sina förutvarande fastigheter. Någon avyttring av mark eller dess avkastning kan ur skattesynpunkt näppeligen anses hava ägt rum i den mån bytesföremålen äro likvärdiga.

I anslutning till detta resonemang förmenar länsstyrelsen, att ett ägoutbyte, som omfattat växande skog, icke medfört någon skattepliktig intäkt av skogsbruk, därest icke enligt bytesavtalet mellangift för skog i penningar eller eventuellt i annan tillgång, som kan uppskattas i penningar, skall erläggas. Erlägges däremot av endera parten mellangift för skog, har för motparten i regel uppkommit en skattepliktig intäkt motsvarande denna mellangift. — — —

Länsstyrelsen anser alltså för sin del, att man bör kunna komma till rätta med taxering av avyttring av skog i samband med ägoutbyte genom att endast taxera den utgående mellangiften för skog i överensstämmelse med hittills tillämpad praxis. Skulle i motsats mot vad länsstyrelsen antagit denna praxis anses strida emot bestämmelserna i skattelagstiftningen, främst 21 § kommunalskattelagen, skulle länsstyrelsen vilja förorda att bestämmelse givas, som giver stöd åt praxis. Sålunda skulle förslagsvis i anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen kunna intagas en förtydligande anvisning av innehåll, att såsom avyttring av växande skog icke skall bedömas byte av sådan skog i samband med ägoutbyte eller annan laga delning i vidare mån än att taxering skall ske av vid ägoutbytet eller delningen bestämd kontant likvid. Särskilda bestämmelser kunna måhända anses behöfliga för reglering av rätten till avdrag för värdeminskning å skog i detta sammanhang, varom utredning i så fall bör ske.

Med det av länsstyrelsen här framförda förslaget synes man icke rimligen behöva befara, att kontrahenterna på grund av farhågor för en hård beskattning skulle avhålla sig från ett eljest önskvärt ägoutbyte. Något särskilt behov av skattebefrielse för det kontanta vederlaget, när det gäller likvid för skog, kan länsstyrelsen icke anse vara för handen. Under alla förhållanden synes det länsstyrelsen att den av kommittén föreslagna utvägen att i ur arronderingssynpunkt särskilt önskvärda fall medgiva befrielse från beskattning för inkomst av skogsbruk är en principiellt betänklig utväg, och länsstyrelsen avstyrker för sin del detta förslag.»

Länsstyrelsen i Norrbottens län, som i princip tillstyrkt de föreslagna ändringarna, har yttrat bl. a.:

»Frågan om ändring av gällande bestämmelser angående beskattning av intäkter genom avyttring av skog har varit föremål för sakkunnig utredning under senare år men ännu torde icke föreligga något godtagbart förslag till nya eller ändrade bestämmelser härutinnan utan man måste utgå från, att nu gällande bestämmelser komma att tillämpas åtskilliga år framåt. Med hänsyn härtill och till vikten av att nu förefintligt intresse för fastighetsarrondering icke avmattas eller försvinner enbart till följd av otillfredsställande beskattningsregler, torde norrlandskommitténs förslag icke kunna avfärdas med allenast en hänvisning till påtänkta ändringar i fråga om beskattning av intäkter genom avyttring av skog.

Förslaget går ut på att sådan ändring i gällande skatteförfattningar vidtages, att skattskyldig, vilken verkställt byte av skogbärande mark, må kunna befrias från att i anledning av bytet åsättas taxering för inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken under förutsättning, att markbytet är ägnat att åstadkomma en lämpligare fastighetsbildning.

Av denna kommitténs formulering får man lätt den uppfattningen, att skattebefrielsen även skall avse i samband med bytet erhållet vederlag i annat än växande skog, men detta torde icke vara kommitténs avsikt efter vad som framgår av dess uttalande å s. 3 i den underdåniga framställningen.

Genom begränsning av skattebefrielsen till att avse vederlaget i växande skog åstadkommer man i stort sett samma beskattningseffekt som beträffande skogsbyten vid laga skifte, nämligen att ståndskogslikviden, men icke bytet av växande skog, beskattas. I vissa fall kan vederlaget i pengar vid skogsbyte bliva så stort, att vederbörande skogsägare icke är villig medverka till bytet på grund av den skattebelastning, som till följd av progressivitet vid beskattningen uppkommer. För att motverka sådant hinder för skogsbyte skulle det vara lämpligt, att hela intäkten icke beskattas på en gång utan får uppdelas. En sådan uppdelning bör dock icke få ifrågakomma om intäkten understiger 2 000 kronor.

Såvitt länsstyrelsen kan bedöma torde genomförandet av norrlandskommitténs förslag icke komma att ske i sådan omfattning, att skatteunderlaget kommer att nämnvärt påverkas. Vad som förloras det ena året är väl avsett att återvinnas under årens lopp till följd av de ekonomiska resultaten av den rationalisering, som möjliggöres genom fastighetsbytena.

Då det kan tänkas, att skattebefrielse så som norrlandskommittén föreslagit blir föremål för utnyttjande av personer, som spekulera i köp och försäljning av skog, ifrågasätter länsstyrelsen, huruvida icke skattebefrielsen bör begränsas till de fall, då skogsbytet avser att skapa ett bärkraftigt jordbruk.

Skattebefrielsen bör såsom norrlandskommittén föreslagit avgöras av taxeringsnämnderna. Lantbruksnämndens yttrande över ansökan om skattebefrielse bör vara motiverad och alltså icke utgöras allenast av en tillstyrkan.»

*Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund har förklarat sig i princip icke ha något att erinra mot norrlandskommitténs förslag.