

Nr 19

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om ändrade regler för beskattning av skogsinkomster i samband med vissa markupplåtelse.

(2:a avd.)

Till bevillningsutskottet har hänvisats följande inom riksdagen väckta, av utskottet till behandling i ett sammanhang upptagna motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I: 80 av herr *Uno Olofsson m. fl.* och II: 100 av herr *Östlund m. fl.*, vari hemställts, att riksdagen måtte antaga följande

Lag

angående ändring av 22 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) jämte anvisningar

Härigenom förordnas, att 22 § 1 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) jämte punkt 5 av anvisningarna till 22 § samma lag skall erhålla följande ändrade lydelse.

22 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — det allmänna.

Har skog — — — virkesförrådet tidigare medgivits.

Har växande — — — gällande ingångsvärde.

Med avyttring av skogsmark skall jämföras överlåtelse för all framtid av dispositionsrätten till marken i fråga.

Hemmavarande barn — — — tillhöra arbetspersonalen.

Har sambruksförening — — — nämnda gottgörelse.

Anvisningar till 22 §.

5. Har växande — — — ovan sägs.

Härvid iakttages — — — valutans belopp.

Exempel:

1) A. inköper — — — 840 kronor.

Samma skogsmark — — — 400 kronor.

2) C. ärver — — — skogens försäljning.

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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1958.

2) de likalydande motionerna I: 136 av herrar *Sundin* och *Bengtson* samt II: 172 av herr *Nilsson* i *Tvärålund m. fl.*, vari hemställts, att riksdagen måtte besluta sådan ändring av skattelagstiftningen från och med 1 januari 1958, 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; att ifrågavarande ändring av skattelagstiftningen ges en femårig retroaktiv verkan; samt att vederbörande utskott måtte utarbeta i anledning härav erforderliga ändringar i gällande författningstext.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför inte lämnas i det följande, hänvisa till motionerna II: 100 och II: 172.

Syftet med de föreliggande motionerna är att åstadkomma gynnsammare regler för avdrag för värdeminskning av skog i de fall, då skog måst avverkas till följd av att mark ianspråktagits för obegränsad tid för vattenuppdämning, framdragande av ledning eller anläggande av väg eller annat liknande ändamål. Avsikten är, att i sådana fall samma värdeminskningsavdrag måtte få åtnjutas som vid försäljning av skog i samband med försäljning av marken.

Vid tillgodogörandet av landets vattenkrafttillgångar erfordras som bekant stora markområden för kraftverk, regleringsdammar, vattenuppdämningar och framdragande av elektriska ledningar. När dessa markområden, som vanligtvis är fallet, tillhör annan än den, för vilkens räkning de tages i anspråk för nämnda ändamål, måste endera marken förvärfvas av denne eller också får upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt ske. Vid sådana upplåtelser är det i stor utsträckning skogsmark, som ianspråktagas. Liknande markupplåtelser förekommer även i andra fall, exempelvis i fråga om anläggande av väg. Genom vattenuppdämning och väganläggning omöjliggöres skogsproduktion helt å berörda markområden. När elektriska ledningar framdrages över skogsmark, upphugges i allmänhet en skogsgata, som senare får växa igen till viss höjd.

I allmänhet behåller markägaren den skog, som måste avverkas å här ifrågavarande markområden, och försäljer densamma mestadels i form av leveransvirke.

De beskattningsregler, som berör nämnda markupplåtelser, är tämligen omfattande och här skall endast redogöras för huvuddragen av desamma.

Enligt 35 § 2 mom. kommunalskattelagen uppkommer skattepliktig *realisationsvinst* bl. a. vid icke yrkesmässig försäljning av fastighet, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, i den mån fastigheten försäljes inom tio år från förvärvet.

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen skall lika med avyttring av fast egendom anses upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid mot engångsersättning, vilken därvid är att betrakta som köpeskilling. Avyttringen skall i sådant fall anses ha omfattat så stor del av fastigheten som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens värde vid tiden för upplåtelsen. Därest förutsättningar därför i övrigt föreligger, skall alltså i dylikt fall skattepliktig realisationsvinst anses ha uppkommit.

I det fall, att upplåtelsen skett genom expropriation eller liknande förfarande eller skett under sådana förhållanden att tvångsförsäljning som nyss sagts måste anses vara för handen, är vinsten emellertid icke att anse som skattepliktig realisationsvinst, om det icke kan antagas, att upplåtelsen ändå skulle skett även om tvång icke förelegat. (35 § 4 mom.)

Därest skattepliktig realisationsvinst enligt förenämnda bestämmelser icke uppkommer, skall intäkten, till den del den är att hänföra till avyttringen av den å marken växande skogen, upptagas som intäkt av skogsbruk.

Såsom tidigare framhållits är förfarandet vid i förevarande motioner avsedda upplåtelse i regel sådant, att upplåtelsen icke omfattar den å marken växande skogen, utan markägaren förbehåller sig rätt att avverka den eller försälja den på rot. Den inkomst markägaren därigenom erhåller skall upplagas såsom intäkt av skogsbruk. Även för det fall att skogen ingår i upplåtelsen torde på grund av ovannämnda beskattningsregler ersättningen i vad den belöper på skogen bära upptagas såsom intäkt av skogsbruk. Endast i undantagsfall torde nämligen realisationsvinst uppkomma, när fastigheten oftast innehafts mer än tio år eller förvärvats genom arv eller i varje fall tvångsupplåtelse anses föreligga.

Beskattningen av inkomst av skogsbruk har utformats så, att beskattning avses skola ske endast för värdet av tillväxt under innehavet. Vid inkomstens beräkning får därför från intäkterna avräknas — förutom kostnader för avverkning o. dyl. — belopp motsvarande den del av det ingående skogskapitalet, som realiserats genom avverkning eller rotförsäljning. Principen är att avdrag skall få göras för värdet av den skog, som den skattskyldige förvärvat i samband med marken. För genomförandet av denna princip har införts tre olika avdragsmetoder, nämligen virkesförrådsmetoden, värdemetoden och schablonmetoden. De två förstnämnda metoderna får efter den skattskyldiges fria val användas vid avverkning eller försäljning av skog såväl i samband med som utan samband med försäljning av marken. Schablonmetoden däremot får endast användas vid avyttring av skog i samband med marken. (22 § samt p. 4 och 5 av anvisn. till 22 §.)

Virkesförrådsmetoden innebär, att avdraget bestäms med hänsyn till skillnaden mellan det för ägaren gällande ingående virkesförrådet och det

virkesförråd, som återstår för honom efter avverkningen eller försäljningen (utgående virkesförrådet). Med ingående virkesförrådet förstås den växande skogens kubikmassa i fast mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades, minskat med det virkesförråd, för vilket avdrag åtnjuts vid tidigare taxeringar. Det utgående virkesförrådet upptages lika med förrådet vid beskattningsårets utgång. Vid försäljning av skog i samband med marken finns inte något utgående virkesförråd, varför avdrag erhålles med belopp motsvarande hela det ingående virkesförrådet. Genom användning av virkesförrådsmetoden vid försäljning av skog i samband med marken elimineras prisförändringar å den del av skogen, som motsvarar ingående virkesförrådet, eftersom avdraget beräknas efter försäljningspriset. Denna effekt uppnås däremot inte, då metoden användes vid försäljning av skog utan samband med marken, eftersom i dylikt fall avdraget beräknas efter virkesförrådets anskaffningsvärde.

Värdeметoden innebär, att avdraget uträknas direkt till skillnaden mellan skogens för ägaren gällande ingångsvärde och dess värde efter skogsuttaget. Med skogens ingångsvärde förstås därvid det värde, varmed växande skog kan ha ingått i fastighetens värde, minskat med belopp, som fått avdragas vid tidigare taxeringar. Med skogens utgångsvärde förstås värdet vid beskattningsårets utgång.

Vid tillämpning av *schablonметoden* får avdrag göras med belopp motsvarande värdet av fyra gånger den normala årliga virkesavkastningen å marken.

Virkesförrådsметoden torde — med den inskränkning som framgår av vad nedan sägs — med fördel begagnas, då virkespriserna stigit efter förvärvet av fastigheten och värdeметoden då priserna sjunkit efter fastighetsförvärvet. Schablonметoden är avsedd att användas, då ingående virkesförråd saknas eller är mycket ringa.

Reglerna för beräkning av värdeminskning å skog enligt virkesförrådsметoden ställer sig, som torde framgå av det förut anförda, betydligt gynnsammare vid avyttring av skog i samband med marken än då avyttringen sker utan sådant samband. I det förra fallet kommer beskattningen att omfatta endast värdet av skogens tillväxt; den värdestegring, som kan ha inträffat genom ändringar i penningvärdet, träffas inte av beskattningen. I det senare fallet — när skogen avyttras utan samband med marken — kommer även den värdestegring, som beror på penningvärdeförsämring, att tas till beskattning.

I en den 25 januari 1954 dagtecknad skrivelse har Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund hos Kungl. Maj:t hemställt om ändringar i gällande bestämmelser i förevarande hänseende av samma innebörd som de i de förevarande motionerna yrkade. Jämväl de skäl som i skrivelsen anförts till stöd för en sådan lagändring överensstämmer väsentligen med de i motionerna anförda. Över skrivelsen avgavs efter remiss yttranden av ett antal myndigheter.

Vid 1954 års riksdag upptogs frågan om beskattning av skog i samband med upplåtelse av marken med nyttjanderätt i de likalydande motionerna I: 337 av herr Hansson och II: 439 av herr Widén m. fl. Samma års bevillningsutskott erinrade i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 23 att ett genomförande av motionärernas förslag förutsatte vissa ändringar i bestämmelserna om avdrag för värdeminskning av skog. Detta hade även beaktats av motionärerna, vilka emellertid ansett att ett omedelbart genomförande av deras förslag inte borde hindras av att frågan om nämnda följdändringar måste utredas senare. Härtill ville utskottet framhålla, att enligt utskottets mening konsekvenserna av motionärernas förslag inte kunde överblickas, om inte klarläggande skedde av vilka ändringar som bleve 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 köpeskillningen 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. Eftersom spørsmålet genom skrivelse från Riksförbundet Landsbygdens folk och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund var föremål för Kungl. Maj:ts prövning, ansåg sig utskottet inte heller ha anledning att förorda skrivelse till Kungl. Maj:t i ämnet.

Frågan om beskattning av skogsintäkter i förevarande fall togs därefter upp i en av kammarrättsrådet *N. G. Lindquist* inom finansdepartementets rättsavdelning upprättad *promemoria* med förslag till ändrade bestämmelser för beskattning av intäkt av skogsbruk i vissa fall (stencilerad). I promemorian framhöll utredningsmannen att två möjligheter stod till buds, om skäl ansågs föreligga för ändring av lagstiftningen. Man kunde antingen utforma lagstiftningen så att samma regler kom att gälla vid försäljning av skogen i samband med upplåtelse av nyttjanderätten till skogsmarken som vid försäljning av skog i samband med avyttring av marken. Det andra alternativet var att intäkt som markägare åtnjutit 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 inte skulle räknas till skattepliktig inkomst, detta oavsett om marken upplåtits med äganderätt, nyttjanderätt eller servitutsrätt. En förutsättning härför skulle vara, 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.

Sedan promemorian remissbehandlats har frågan under hand överlämnats till skattelagssakkunniga för ytterligare utredning.

Regeringsrätten har nyligen (RÅ 1956 ref. 23) till bedömande haft frågan huruvida upplåtelse till viss person av rätt att avverka skog å mark i samband med upplåtelse till samma person av servitutsrätt till marken för obegränsad tid mot engångsersättning må anses såsom avyttring av skog i samband med avyttring av marken. Denna fråga besvarade regeringsrätten nekande.

Utskottet. I de föreliggande motionerna har yrkats sådan ändring av gällande bestämmelser om beskattning av intäkt av skogsbruk, att ersättning för och värdet vid markägares eget tillgodogörande av skog, som måst avverkas till följd av markens ianspråktagande för obegränsad tid för vattenuppdämning, framdragande av ledning eller anläggande av väg eller annat liknande ändamål skall anses lika med intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. Såsom motivering för yrkandena har motionärerna anfört bl. a., att markägaren genom upplåtelser av förenämnt slag kommer i samma situation ur skogsproduktionssynpunkt som om han avhänt sig marken i fråga. Det är då rimligt, att han även kommer i samma beskattningssläge beträffande vid dessa upplåtelser uppkommande inkomst av skogsbruk som om han försålt skogen i samband med avyttring av marken.

Såsom framgår av den förut lämnade redogörelsen har förevarande spörsmål tidigare varit föremål för riksdagens uppmärksamhet. Sålunda framställdes i vid 1954 års riksdag väckta motioner yrkande av i huvudsak samma innebörd som i de förevarande motionerna. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 23 framhöll 1954 års bevillningsutskott bl. a., att frågan kunde ställas, huruvida reglerna för beskattningen av ifrågavarande skogsintäkter var tillfredsställande. Särskilt genom den fortskridande utbyggnaden av landets vattentillgångar med därav föranledda förfoganden över skogsmark och de ökade skogspriserna hade spörsmålet kommit att bli alltmer uppmärksammat. Med hänsyn till frågans invecklade karaktär ansåg utskottet — utan att därmed i och för sig taga ställning till motionärernas förslag — att ett genomförande av detsamma inte borde ifrågakomma utan en närmare utredning. Då frågan i annan ordning bragts under Kungl. Maj:ts prövning ansåg utskottet sig inte heller ha anledning förorda skrivelse till Kungl. Maj:t i ämnet.

Frågan behandlades sedermera i en inom finansdepartementets rättsavdelning upprättad promemoria. Därvid angavs såsom ett alternativ till lösning av spörsmålet den i de förevarande motionerna antydda möjligheten att vid beräkning av värdeminskning av skog i de fall då skogen avyttrats i samband med nyttjanderättsupplåtelse av marken för all framtid tillämpa de regler, som gäller om skog avyttras i samband med marken. Sedan promemorian remissbehandlats ansågs frågan emellertid kräva ytterligare utredning, varför ärendet under hand överlämnats till skattelagssakkunniga.

Även enligt utskottets mening kan ifrågasättas om de nu gällande reglerna för beskattningen av ifrågavarande skogsintäkter ger ett i alla lägen tillfredsställande resultat. Emellertid torde frågan vara av mera intrikat natur än vad motionärerna synes ha beaktat. Utskottet kan härvidlag nöja sig med att påpeka att beskattningsfrågan inte kan undgå att påverkas av om den skattskyldige — måhända med lejd arbetskraft — avverkat skogen eller om den försålts på rot. Vidare kan nämnas svårigheten att vid markägarens eget tillgodogörande av skogen fastställa någon motsvarighet till köpeskillingen vid skogs avyttring i samband med marken. Dessa och liknande frågor bör enligt utskottets mening omsorgsfullt utredas innan frågan om en lagändring kan prövas. Då enligt vad utskottet erfarit skattelagssakkunnigas utredning av hithörande spörsmål fortskridit så långt, att resultatet därav förväntas föreligga redan innevarande vår, anser sig utskottet inte böra förorda att ändring av bestämmelserna vidtages redan nu.

Av det anförda framgår att utskottet inte anser sig kunna tillstyrka bifall till de förevarande motionerna.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

1) att de likalydande motionerna I: 80 av herr Uno Olofsson m. fl. och II: 100 av herr Östlund m. fl. med förslag till lag angående ändring av 22 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) jämte anvisningar icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd; ävensom

2) att de likalydande motionerna I: 136 av herrar Sundin och Bengtson samt II: 172 av herr Nilsson i Tvärålund m. fl. om ändring av principerna för beskattning av ersättningar för skog, som tvångsvis försäljes i samband med upplåtande av nyttjanderätt till skogsmarken, icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 5 mars 1957

På bevillningsutskottets vägnar:

EDGAR SJÖDAHL

Närvarande:

från första kammaren: herrar Sjö Dahl, Hagberg, Heuman, Spetz, Eriksson, Snygg, Söderquist, Rune Johansson, Niklasson och Bengtson; samt

från andra kammaren: herrar Olsson, Kollberg, Sundström, Brandt, Allard, Persson i Svensköp, Vigelsbo, Wiklund, Magnusson i Borås och Andersson i Sundsvall.

Reservation

av herrar Hagberg, Niklasson, Bengtson, Vigelsbo och Magnusson i Borås.