

Nr 129

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 26 mars 1965.

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

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

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

Under Hans Maj:ts

Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro,

enligt Dess nådiga beslut:

BERTIL

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa jämkningar av 1959 års lagstiftning om beskattning av den som vid laga skifte eller annan jorddelningsförrättning ålagts betala skogslikvid. Ändringarna har till syfte att underlätta skogsbrukets yttre rationalisering, framför allt lagaskiftesverksamheten i Kopparbergs län.

Vidare föreslås vissa bestämmelser om beskattning vid upplåtelse av rättighet att avverka skog. Bestämmelserna grundar sig på förslag av skatteflyktskommittén och syftar främst till att förhindra skatteflykt genom överföring av skogsavverkningsrätt i samband med arvskifte.

De nya reglerna är avsedda att tillämpas första gången vid 1966 års taxering.

Förslag

till

Lag

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

Härigenom förordnas, *dels* att punkt 2 av anvisningarna till 21 §, punkt 4 av anvisningarna till 22 § och punkt 3 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges, *dels* att till anvisningarna till 28 § samma lag skall fogas en ny punkt, betecknad 5², av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Anvisningar

till 21 §.

2. Till jordbruk — — — annat jordbruk.

Såsom binäring — — — fastighetens område.

Skogsbruk, varmed — — — till jordbruk.

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

Under skogsbruk inbegripes skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring *eller annan överlåtelse* av fastighet förbehållit sig *på* fastigheten, *och avyttring av sålunda förbehållen skogsavverkningsrätt*. Skogsavverkning *på* annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt *och avyttring av skogsavverkningsrätt när skogsavverkningen eller avyttringen icke ingår i skogsbruk* är att hänföra till rörelse.

Övergår skogsavverkningsrätt till annan genom bodelning eller eljest på grund av giftorätt eller genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva, skall anses som om avverkningsrätten avyttrats mot vederlag motsvarande dess allmänna saluvärde vid övergången och som om vederlaget erlagts kontant.

Har den, — — — — rörelse föreligga.

Till intäkt — — — — till 35 §).

till 22 §.

4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.

Med skogs — — — — jämförligt fång.

¹ Senaste lydelse av punkt 2 av anvisningarna till 21 § se 1951: 761, av punkt 4 av anvisningarna till 22 § se 1959: 127 och av punkt 3 av anvisningarna till 32 § se 1956: 541.

² Förutvarande punkt 5 av anvisningarna till 28 § upphävd se 1950: 308.

(Nuvarande lydelse)

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

(Föreslagen lydelse)

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

Med ingående — — — av ingångsvärdet.

Vare sig — — — ursprungliga ingångsvärdet.

Är det — — — — — samma tid.

Om avdrag — — — — — av skogen.

Om moderbolag — — — — — övertagande föreningen.

Exempel å — — — — — ingående virkesförråd:

A. försäljer — — — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — — — det ursprungliga.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

till 28 §.

5. Till intäkt av rörelse hänföres all intäkt genom skogsavverkning på annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt eller genom avyttring av sådan rätt när skogsavverkningen eller avyttringen icke ingår i skogsbruk. Bestämmelsen i femte stycket av punkt 2 av anvisningarna till 21 § äger motsvarande tillämpning när rätt till avverkning på annans mark överlåtes genom fäng som avses där.

till 32 §.

3. Såsom intäkt — — — — — här nedan).

Angående värdesättningen — — — därmed minskas.

Förmån som avses i 32 § 3 mom. tredje stycket kan bestå i t. ex. rabatter vid inköp av varor i arbetsgivarens rörelse, förfriskningar som utan ersättning tillhandahållas i samband med arbetet, måltider som genom arbetsgivarens försorg erhållas till ett lägre pris än i öppna marknaden eller nyttjanderätt till fastighet för vilken vederlaget bestämts till obetydligt lägre belopp än i orten gällande hyrespris. Vid bedömning av om förmånen skall upptagas såsom intäkt skall hänsyn tagas till det sammanlagda värdet av de förmåner av ifrågavarande slag som den skattskyldige åtnjutit från samme arbetsgivare. Hänsyn skall därvid ock tagas till den besparing i normala levnadskostnader som förmånen kan ha inneburit för den skattskyldige. För att förmånen icke skall upptagas såsom intäkt gäller vidare den förutsättningen att förmånen icke framstår som ett med lön eller pension jämförbart vederlag utan som en åtgärd för att bereda trivsel i arbetet el. likn. eller ock utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet varom fråga är. Äger den skattskyldige mot avstående av förmånen erhålla ersättning i penningar, bör förmå-

Förmån som avses i 32 § 3 mom. fjärde stycket kan bestå i t. ex. rabatter vid inköp av varor i arbetsgivarens rörelse, förfriskningar som utan ersättning tillhandahållas i samband med arbetet, måltider som genom arbetsgivarens försorg erhållas till ett lägre pris än i öppna marknaden eller nyttjanderätt till fastighet för vilken vederlaget bestämts till obetydligt lägre belopp än i orten gällande hyrespris. Vid bedömning av om förmånen skall upptagas såsom intäkt skall hänsyn tagas till det sammanlagda värdet av de förmåner av ifrågavarande slag som den skattskyldige åtnjutit från samme arbetsgivare. Hänsyn skall därvid ock tagas till den besparing i normala levnadskostnader som förmånen kan ha inneburit för den skattskyldige. För att förmånen icke skall upptagas såsom intäkt gäller vidare den förutsättningen att förmånen icke framstår som ett med lön eller pension jämförbart vederlag utan som en åtgärd för att bereda trivsel i arbetet el. likn. eller ock utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet varom fråga är. Äger den skattskyldige mot avstående av förmånen erhålla ersättning i penningar, bör förmå-

(Nuvarande lydelse)

nen i regel betraktas såsom avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete.

(Föreslagen lydelse)

nen i regel betraktas såsom avsedd att utgöra direkt vederlag för utfört arbete.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling och skall tillämpas första gången vid 1966 års taxering. Äldre bestämmelser gälla fortfarande i fråga om eftertaxering för år 1965 eller tidigare år.

Om särskilda skäl föreligga, må Konungen beträffande viss skattskyldig på ansökan medgiva att de nya bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 21 § och punkt 5 av anvisningarna till 28 § icke skola tillämpas vid 1966 års taxering.

Förslag

till

Förordning

angående ändrad lydelse av 2 § förordningen den 27 mars 1954 (nr 142)

om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto

Härigenom förordnas, att 2 § förordningen den 27 mars 1954 om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto,¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt sätt nedan anges.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

2 §.

Beträffande viss — — — — — egen rörelse.

Har såsom — — — — — dess helhet.

Skattskyldig, som vid jorddelningsförrättning tillträtt ny mark och efter tillträdet uttagit skog för att erhålla medel till framtida betalning av sådan likvid som anges i andra stycket, må för beskattningsår, under vilket likviden ännu ej förfallit till betalning, erhålla uppskov med högst ett belopp, motsvarande köpeskillingen för skog som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt eller sjuttio procent

¹ Senaste lydelse av 2 § se 1959:128.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)**av köpeskillingen för avyttrade
skogsprodukter.*

Uppskov må — — — — — skogsbruk härrör.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall tillämpas första gången vid 1966 års taxering. Äldre bestämmelser gälla fortfarande i fråga om eftertaxering för år 1965 eller tidigare år och även i övrigt beträffande intäkt som åtnjutits före år 1965.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 26 mars 1965.

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LANGE, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, HERMANSSON, ASPLING, PALME, SVEN-ERIC NILSSON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *beskattning av skogslikvid vid jorddelningsförrättning* och om *beskattning i samband med upplåtelse av skogsavverkningsrätt m. m.* och anför.

Beskattning av skogslikvid

Inledning

År 1959 genomfördes en omläggning av skogsbeskattningen på några punkter för att undanröja vissa hinder mot frivillig medverkan i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Bl. a. öppnades möjlighet för den som vid jorddelningsförrättning ålagts betala skogslikvid att erhålla värdeminskingsavdrag för skog intill beloppet av skogslikviden, då skog avverkas eller avverkningsrätt upplåts inom tre år från det laga-kraftägande beslut om fastställelse på förrättningen föreligger.

I motion II: 679 vid 1964 års riksdag av herr Eliasson i Sundborn m. fl. yrkades sådan ändring av nyssnämnda avdragsregel att avdragsrätten inträder redan vid avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt som sker sedan delägare i laga skifte genom särskild överenskommelse i förtid tillträtt sina nya skogsskiften vare sig skogslikviden är känd vid tillträdet eller ej. Vidare föreslogs ändring av förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, så att delägare i laga skifte som efter överenskommelse härom tillträtt sina nya skogsskiften får en insättningsrätt som sträcker sig längre än den vanliga. Sedan motionen hänvisats till bevillningsutskottet och utskottet inhämtat yttranden från lantbruksstyrelsen, lantmäteristyrelsen, länsstyrelsen i Kopparbergs län och riksskattenämnden, uttalade utskottet (BevU 1964: 54) sin anslutning till de i motionen framförda tankarna men framhöll, att det aktualiserade spørsmålet var av sådan beskaffenhet att närmare utredning

och överväganden erfordrades. I anledning härav begärde riksdagen (rskr 1964: 268) en förutsättningslös utredning i syfte att komplettera gällande regler för beskattningen av skogslikvider i samband med lantmåteriförrättning, så att nackdelar av den art som avsågs i motionen kunde elimineras.

I anledning av vad sålunda förekommit har inom finansdepartementet upprättats en *promemoria angående komplettering av gällande regler för beskattning av skogslikvider i samband med lantmåteriförrättningar* (Stencil Fi 1964: 6). Promemorian, som utarbetats av kammarrättsassessorn Bertil Wennergren, avlämnades den 21 oktober 1964. Vid promemorian fogade författningsförslag torde såsom *bilaga* få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

Över departementspromemorian har, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden, lantmåteristyrelsen, lantbruksstyrelsen, domänstyrelsen, skogsstyrelsen, länsstyrelserna i Jönköpings, Kronobergs, Västmanlands, Kopparbergs och Västernorrlands län, Sveriges lantbruksförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Sveriges skogsägareförbund, Riksförbundet Landsbygdens folk samt skogsskattekommittén.

Vad i promemorian föreslås angående komplettering av gällande beskattningsregler i påtalade hänseenden har i allt väsentligt godtagits i remissyttrandena.

Gällande fastighetsrättsliga ordning

Laga skifte tjänstgör som fastighetsregleringsinstitut med uppgift att genom ombildning av fastigheter åstadkomma en från brukningssynpunkt ändamålsenligare ägoindelning. Ombildning av fastigheter kan även ske genom ägoutbyte. Vad i det följande sägs om laga skifte äger i allt väsentligt tillämpning även på ägoutbyte.

Laga skifte förrättas av vederbörande distriktslantmätare eller särskilt förordnad lantmätare. Vanligen biträds förrättningslantmätaren av två gode män. Själva ägoindelningen verkställs genom skiftesläggning sedan erforderliga förberedande åtgärder vidtagits. Enligt 13 kap. lagen den 18 juni 1926 (nr 326) om delning av jord å landet bestäms denna av förrättningsmännen. Mot deras beslut i frågan får talan ej föras förrän i samband med ett eventuellt överklagande av den avslutade förrättningen.

Då skog finns på de ägor, som är föremål för förrättningen, skall delägare vid förrättningen debiteras de särskilda värden han därigenom tillförs enligt skiftesläggningen och krediteras motsvarande värden som frångår honom. Uppkommande skillnadsbelopp regleras enligt 14 kap. 8 och 9 §§ jorddelningslagen genom skogslikvider mellan delägarna.

Såsom underlag för skogens värdering tjänar dels fältdata (uppgifter om virkesförråd, bonitet, kostnader för skogsvårdsåtgärder m. m.), dels allmänna värderingsfaktorer (prisnivån, räntefoten, omkostnaderna m. m.).

Insamling av fältdata påbörjas, sedan gränserna kring de utlagda ägolotterna utmärkts. Därvid bedöms för varje ägofigur — okulärt eller genom stamräkning — kubikmassans storlek per ha samt trädens dimensioner och ålder m. m. Innan själva uträkningen av skogslikviderna igångsätts, sker arealräkning och kontroll av fältmaterialet.

Uträkningen av skogslikviderna sker numera på grund av materialets omfång som regel medelst datamaskiner. Behandlingen har hittills vid större objekt tagit relativt lång tid i anspråk. Sedan beräkningsprogram för ADB numera färdigställt, bör själva beräkningsarbetet kunna gå snabbare. Tiden för hålkortsstansning och andra åtgärder, som har till syfte att bereda underlag för datamaskinsberäkningen, nedbringas däremot inte. Man har därför att räkna med att uträkningen av skogslikviderna sammanlagt kan taga omkring ett år i anspråk, vid större objekt ännu längre tid.

Sedan fältdata insamlats på de utlagda ägolotterna, finns inga arbetstekniska skäl mot att delägarna tillträder sina nya ägolotter. Enligt huvudregeln i 15 kap. 1 § jorddelningslagen sker tillträde först sedan lagakraftägande beslut om förrättningens fastställelse föreligger. Delägarna äger emellertid enligt angivna lagrum avtala om annan — tidigare eller senare — tidpunkt för tillträde. Om delägarna är ense därom, kan alltså tillträde till de nya ägolotterna ske så snart fältdata för skogsvärderingen insamlats. Om detta arbete tar flera år i anspråk, kan successivt tillträde anordnas, så snart fältinventering ägt rum på tillräckligt stor areal. Man eftersträvar att göra skiftesläggningen så att likvidbeloppen blir små, både absolut och relativt sett. Om målsättningen går att förverkliga blir det omöjligt att förutsäga, om en delägare efter uträkningen kommer att stå som likvidmottagare eller likvidutgivare. Större likvider kommer dock att kunna förutses genom överslagsberäkningar. I enlighet härmed kommer delägarna i fall, när ägolotterna tillträts så snart fältarbetena för värderingen avslutats, att under det första innehavsåret, ibland ännu längre, sväva i ovisshet om likvidernas belopp och kanske även om vilka som blir likvidutgivare resp. likvidmottagare.

Beslut om skogslikviderna meddelas, då uträkningen är slutförd, av förrättningsmännen efter sammanträde med delägarna. Mot beslutet får talan inte föras annorledes än i samband med förrättningens överklagande. Likviderna kommer i enlighet härmed i princip inte att förfalla till betalning förrän när förrättningen blivit fastställd genom lagakraftägande beslut eller vid den senare tidpunkt som kan ha blivit angiven i förrättningsbeslutet. I lagen nämns inget om att tidigare förfallotid får bestämmas. I praxis har emellertid den ordningen utbildat sig att, om delägarna enhälligt begär att bli satta i tillfälle att betala de beslutade likviderna i förtid, förrättningsmännen tar fasta härpå och förordnar i enlighet med delägarnas önskemål. Är ägolotterna tillträdde vill delägarna i allmänhet göra upp snarast möjligt.

Enligt jorddelningslagen kan skogslikvid fastställas att utgå på en gång eller i form av årliga avbetalningar under en tid av högst tio år. I praktiken tillämpas vanligen det förstnämnda systemet. Uppgår likviden till betydande belopp förekommer emellertid uppdelning av densamma på flera år, dock endast undantagsvis på längre tid än fem år.

Sedan likvidfrågorna slutbehandlats, återstår ofta åtskilliga praktiska spörsmål m. m. att behandla. Det kan därför dröja åtskillig tid, innan förrettningen avslutas. Härefter skall handläggning ske hos överlantmätaren och eventuellt även hos judiciella instanser för fastställelse av förrettningen. Innan förrettningen fastställts genom lagakraftägande beslut, förflyter därför en ytterligare ej obetydlig tid.

Gällande beskattningsregler

Skogslikvid är skattemässigt inte att anse som driftkostnad och avdrag för likviden medges därför inte vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet. Däremot är sådan likvid likställd med köpeskillning för fastighet och hänsyn tas på grund härav till densamma vid bedömande av skogens ingångsvärde.

I anvisningspunkt 4 till 22 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) föreskrivs att, om skog avverkats eller avyttrats på en fastighet utan samband med avyttring av marken, ägaren efter eget val får åtnjuta avdrag antingen för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd (den s. k. förrådsmetoden) eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde (den s. k. värdemetoden). Avdrag enligt värdemetoden får enligt tredje stycket av anvisningspunkten ske med det belopp, varmed den på fastigheten växande skogens värde genom skogsuttaget nedgått under ingångsvärdet. Härtill fogas den specialregeln att, om ägare av fastighet vid jorddelningsförrättning blivit ålagd att betala skogslikvid och avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett inom tre år från det lagakraftägande beslut om fastställelse på förrettningen föreligger, så skall på yrkande av den skattskyldige skogens ingångsvärde antas ha nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog, som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdraget är dock begränsat till beloppet av skogslikviden.

Genom insättning på skogskonto kan uppskov erhållas med beskattningen av en intäkt av skogsbruk under en tid av högst tio år. Härom stadgas i förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto. För ett och samma beskattningsår får insättningen och uppskovet avse högst ett belopp, motsvarande summan av 60 % av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt, 40 % av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt 40 % av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret uttagits för förädling i egen

rörelse. Summan får dock inte understiga 2 000 kr. Till ledning för bestämmande av det uppskottsberättigade beloppet skall vid självdeklarationen fogas utredning enligt av riksskattenämnden fastställt formulär.

1964 års bevillningsutskott

I den förutnämnda motionen av herr Eliasson i Sundborn m. fl. vid 1964 års riksdag (II: 679) upptogs frågan om en ändring av kommunalskattelagen och skogskontoförordningen i syfte att undanröja vissa olägenheter med gällande bestämmelser på området. Motionärerna ansåg att de förmånligare reglerna rörande rätt till värdeminskingsavdrag för skog borde gälla redan efter det delägare i laga skifte genom överenskommelse tillträtt sina nya skogsskiften och inte såsom lagtexten föreskrev först sedan fastställelsebeslut rörande förrättningen vunnit laga kraft. Vidare yrkades att skiftesdelägare skulle få rätt att insätta hela beloppet av skogslikviden på skogskonto från samma tidpunkt och intill dess ståndskogslikviden skulle erläggas enligt beslutet vid förrättningen. Till stöd för yrkandena åberopades framför allt pågående skiftesförrättning på Sollerön i Kopparbergs län. Här hade beslutats om tillträde efter hand som arbetet med värdering för ståndskogslikviden blev klart. Sålunda hade den 1 juni 1963 tillträtts vissa delar, den 1 januari 1964 tillträdde ytterligare en del, och den 1 januari 1965 skulle resten tillträdas. Uträkningen av likvidbeloppen kunde emellertid ej göras förrän hela värderingen avslutats, och storleken av likviderna kunde därför ej tillkännages delägarna förrän efter nämnda tillträdesdagar. Då uträkningarna tog lång tid, beräknades resultatet inte kunna föreligga helt klart förrän år 1966.

Tillträdet skulle således ske, innan likvidbeloppen var kända. Enligt gällande rätt kan delägarna för avverkad skog inte utnyttja bl. a. de förmånligare reglerna rörande rätt till avdrag för minskning av skogens ingångsvärde, ehuru beloppen senare används för betalning av ståndskogslikviderna. Man måste då räkna med allvarliga olägenheter i form av uppskjuten avverkning och omfattande samtida avverkningar sedan likviden blivit känd. Motionärerna underströk att de föreslagna ändringarna var av den största betydelse för alla delar av Kopparbergs län där omfattande skiftesverksamhet pågick.

Bevillningsutskottet inhämtade yttranden över motionen från lantbruksstyrelsen, lantmäteristyrelsen, länsstyrelsen i Kopparbergs län och riksskattenämnden. Det huvudsakliga innehållet i yttrandena redovisas i BevU 1964: 54, vartill torde få hänvisas. Här må erinras om följande.

Lantbruksstyrelsen fann inte skälen för den begärda ändringen i kommunalskattelagen tillräckliga men tillstyrkte att avsättningsrätten enligt skogskontoförordningen tillfälligt utökades. Styrelsen ansåg knappast att ojämn sysselsättning i större omfattning kunde befaras till följd av gällande bestämmelser om beskattning i samband med ståndskogslikvider. Däremot

kunde måhända enskild skiftesdelägare komma i det läget att han inte vid den tidpunkt som passade honom bäst fullt ut kunde tillämpa de fördelaktigare skattereglerna. Dessa olägenheter eliminerades emellertid av möjligheterna att utnyttja skogskonto och förskjuta virkeslikviderna. Genom en vidgad rätt att avsätta till skogskonto skulle likvidutgivarna vid laga skifte få möjlighet att under några år på skogskonto samla ihop till likviden eller del av densamma. Lantbruksstyrelsen menade att en sådan bestämmelse ensam borde vara tillräcklig för att uppnå motionärernas syfte. Enligt vad styrelsen hade sig bekant strävade man vid skiftesläggningen bl. a. att undvika alltför höga ståndskogslikvider. Det totala likvidbeloppet jämfört med en normal årsavverkning inom hela skifteslaget torde därför som regel inte vara anmärkningsvärt stort. För enstaka markägare kunde dock utgiften för ståndskogslikvid vara avsevärd men problemet var begränsat till vissa nu pågående stora skiftesförrättningar främst i Dalarna och inom dessa berördes endast ett begränsat antal markägare. Eftersom revision av skifteslagstiftningen var aktuell och man f. ö. genom modern teknik m. m. redan i praxis torde kunna förkorta proceduren vid kommande omregleringar, ansåg styrelsen sannolikheten tala för att problemet var av övergående natur.

Även *lantmäteristyrelsen* fann det tillräckligt med uppmjukning av bestämmelserna i skogskontoförordningen för att vinna det med motionen avsedda syftet. Styrelsen erinrade om att avverkningsförbud måste råda under tiden mellan värderingen och tillträdet med hänsyn till kravet att skogens värde ej skall förändras. Olägenheterna av avverkningsförbudet minskar om delägarna såsom t. ex. i Solleröfallet överenskommer om tillträde när fältarbetsdelen är klar men resultatet ännu inte är känt.

Lantmäteristyrelsen framhöll vidare att behovet av fondering av avverkningsinkomsterna givetvis är beroende av ståndskogslikvidens storlek. Till belysande härav lämnades följande uppgifter om hur stora belopp likvidutgivarna haft att betala i ett par nyligen genomförda laga skiften i Siljansbygden.

Av alla skuldbelopp översteg drygt hälften 1 000 kr. och av dessa låg ungefär 50—60 % inom intervallet 1 000—5 000 kr. Av högre likvidbelopp låg nästan alla under 30 000 kr. Cirka en tredjedel av antalet likvider mellan 5 000 och 20 000 kr. utgjorde 20 % eller större del av det nya innehavets värde. Skuldbelopp överstigande 20 000 kr. utgjorde i regel 20—30 %.

Maximalt uppgick skuldbeloppen inom storleksklasserna över 5 000 kr. till drygt 50 % i ett enstaka fall men i regel till cirka 40 % med sjunkande tendens vid ökande absolut belopp. Skuldbelopp understigande 5 000 kr. utgjorde maximalt 80 å 100 % av det nya innehavets värde men det var då fråga om skulder av högst storleksordningen 1 000 kr.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län, som tillstyrkte den ifrågasatta ändringen av skogskontoförordningen, ansåg att kommunalskattelagens regler om skogsvärdeminskningssavdrag borde utbyggas så till vida att de blev gällande

om fastighetsägare för betalning av stånds-kogslikvid från skogskonto tar ut medel som insatts efter tillträdet av ny ägolott.

Den föreslagna lagstiftningen avstyrktes av *riksskattenämnden* som påpekade att sakägare, som avverkat skog eller upplåtit avverkningsrätt för högre belopp än den blivande skogslikviden, skulle komma i åtnjutande av opåkallade förmåner, eftersom någon korrigerig i efterhand svårligen kunde ske. Nämnden hänvisade vidare till sitt uttalande rörande laga skifte på Vika-Vinäs utskog i Mora köping. Däri förklarade nämnden att avdragsrätt enligt de särskilda reglerna för värdeminskning av skog förelåg efter förtida tillträde och sedan skogslikviderna blivit kända.

I sitt betänkande (1964: 54) underströk bevillningsutskottet bl. a. angelägenheten av att beskattningsreglerna inte är så utformade att de motverkar de rationaliseringsåtgärder inom skogsbruket som är påkallade från såväl det allmännas som de enskilda skogsägarnas synpunkt. Utskottet delade därför motionärernas och flertalet remissmyndigheters uppfattning, att skiftesdelägare för att kunna finansiera eventuella framtida stånds-kogslikvider borde beredas möjlighet att uppskjuta beskattningen av inkomster av skogsavverkningar, som sker mellan tillträdet av de vid laga skifte utlagda nya ägotterna och stånds-kogslikvidernas slutliga fastställande. En sådan anpassning av beskattningsreglerna till de ändrade förhållandena fann utskottet helt överensstämma med grunderna för 1959 års lagstiftning. På utskottets förslag begärde riksdagen i skrivelse som berörts i det föregående en förutsättningslös utredning av frågan.

Departementspromemorian

Inledningsvis framhålls i promemorian, att rätten till värdeminskning av drag för skog enligt punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen för den som ålagts gälda skogslikvid enligt ordalydelsen hänför sig blott till skogsuttag som skett *efter* förrättningens avslutande och lagakraftvinnande. Som redan antytts har riksskattenämnden trots detta ansett det väl förenligt med grunderna för bestämmelserna att medge avdragsrätt även då skogsuttaget — efter ett förtida tillträde och skogslikvidernas tillkännagivande — skett *före* förrättningens avslutande. En omredigering av stadgandet finner utredningsmannen befogad redan av det skälet att det bör tydligare framgå, under vilka förutsättningar avdragsrätten får utnyttjas. Härtill kommer att det kan ifrågasättas, om inte avdragsrätten borde kunna hänföra sig även till uttag, som gjorts efter förtida tillträde men innan skogslikviderna tillkännagivits.

Såsom den tidigaste tidpunkt, vid vilken ett skogsuttag bör kunna få göras för att avdragsrätten skall stå till buds, förordas i promemorian den vid vilken en fastighetsägare först kan ha anledning att göra skogsuttag från sin ombildade fastighet för att skaffa medel till betalning av en skogs-

likvid. Det räcker inte här med den tidpunkt då likvidbeloppet blir känt. Vid förtida tillträde kan avverkning behöva ske omedelbart för att tillträdande fastighetsägare skall få medel för betalning av de skogslikvider, som de kan förpliktas utge. I synnerhet blir så tydligen fallet för delägare som har att se fram emot skogslikvider till betydande belopp.

I promemorian föreslås att tillträdesdagen väljs till begynnelsestidpunkt. Detta innebär att en delägare vid förtida tillträde kan verkställa uttag för finansiering av sin skogslikvid under tiden från tillträdet fram till förrättningens lagakraftvinnande och under tre år därefter. Om förtida tillträde ej ägt rum blir delägare däremot hänvisad till enbart treårstiden efter lagakraftvinnandet.

Beträffande tillämpningen av avdragsregeln framhålls att en förutsättning för avdragsrätten är att den skattskyldige blivit ålagd att betala skogslikvid. Köpeskilling för skog, som upp bärs under år då skogslikviden ännu ej beslutats, kan således inte neutraliseras vid beskattningen genom skogsvärdeminskningssavdrag av sådan beskaffenhet som här avses. Avdragsrätten är emellertid varken enligt gällande rätt eller enligt förslaget fixerad till ett bestämt år. Den får utnyttjas vilket år som helst sedan den skattskyldige väl ålagts betala skogslikvid. Ordningen överensstämmer med den allmänna principen att skogsvärdeminskningssavdrag får förskjutas.

Promemorian kommer så in på frågan om skogskontoreglernas betydelse för den som skall ge ut skogslikvid. Det påpekas, att en insättning på skogskonto inte får avse hela beloppet av en skogsintäkt utan endast viss del därav, nämligen 60 % av köpeskilling för skog, som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt, och 40 % av övrig inkomst. Hårtill fogas en erinran om att avvägningen av procenttalen skett med den målsättningen att genom insättning på skogskonto inte skall vinnas större fördelar med avseende på utjämning av skatteprogressionen än reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst erbjuder (prop. 1954: 14 s. 21). I promemorian uttalas dock att skogskontometoden med fördel bör kunna tjäna även ett fonderingsändamål. Utgår man härifrån synes böra tillåtas att hela intäkten insätts på skogskonto. Vidare framhålls att det kan beslutas, att skogslikvider inte skall förfalla till betalning förrän efter det likviderna tillkännagivits. Konsekvensen synes fordra att möjlighet även i det läget finns att på skogskonto spara samman medel till finansiering av en likvid. Insättningsrätt bör därför enligt utredningsmannen gälla t. o. m. året före förfalloåret. För att skogskontoreglerna skall korrespondera med reglerna för skogsvärdeminskningssavdrag bör insättningsrätten begränsas till ett belopp, motsvarande så mycket av köpeskillingen för upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttrade skogsprodukter, som belöper på rotvärdet av den skog, som upplåtelsen eller avverkningen om-

fattat. Normer för en rotvärdeberäkning finns i riksskattenämndens meddelande I 1962 nr 3: 1.

Härefter erinras om att enligt 4 § första stycket skogskontoförordningen skattskyldig har att till ledning för bestämmande av belopp, för vilket uppskov med taxering yrkas, foga särskild utredning vid självdeklarationen enligt av riksskattenämnden fastställt formulär. Detta (nr 5 b) är så utformat att den skattskyldige uppger, om en insättning avser köpeskillning för rotsåld skog, leveransvirke, saluvärdet av skogsprodukter för förädling i egen rörelse eller skogslikvid vid jorddelningsförrättning. För varje inlämningslag anges bruttointäkten samt utförs den andel därav som är insättnings- och uppskovsgill. Förverkligas förslaget om rätt till insättning på skogskonto av medel avsedda för framtida betalning av skogslikvid, tillkommer ytterligare en insättnings- och uppskovsgrund utöver de fyra som redan finns upptagna på formuläret. Av formuläret bör framgå att endast den, som blivit ålagd att betala skogslikvid eller har grundad anledning antaga att han kommer att förpliktas härtill och som önskar fondera medel för betalning av skogslikvid, äger begagna insättnings- och uppskovsrätten i fråga. Att uppställa något särskilt krav på bevisning om insättningssyftet låter sig däremot svårigen göra.

Behovet av regler om tvångsåterföring till beskattning av insatta medel behandlas härefter. Det påpekas att det i och för sig saknas anledning att medge uppskov med beskattning längre än till dess de vid förrättningen fastställda skogslikviderna förfaller till betalning. Efter denna tidpunkt finns ej fog för uppskov i annan utsträckning än den som normalt medges, dvs. med 60 % av insatt belopp. Uttas inte medlen borde därför konsekvensen bli att de trots detta återfördes till beskattning. I promemorian antas emellertid att den speciella insättningsrätten endast i ett mindre antal fall kommer att utnyttjas av andra än dem som av likviditetsskäl behöver reservera medel för betalning av skogslikvider. Regler om tvångsåterföring till beskattning av viss del av skogskontomedlen bör därför i enkelhetens intresse kunna undvaras.

Under hänvisning till det nu anförda föreslås att i 2 § skogskontoförordningen införs en specialregel om att skattskyldig, som vid jorddelningsförrättning tillträtt ny mark och som efter tillträdet uttagit skog för att erhålla medel till framtida betalning av ståndsoglikvid, skall få uppskov för beskattningsår, under vilket likviden ännu ej blivit fastställd eller väl blivit fastställd men ej förfallit till betalning med högst ett belopp, motsvarande så mycket av köpeskillningen för upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttrade skogsprodukter, som belöper på rotvärdet av den skog, som upplåtelsen eller avverkningen omfattat.

Författningsändringarna avses enligt promemorian skola tillämpas första gången vid 1966 års taxering.

Remissyttrandena

De föreslagna författningsändringarna bedöms över lag som ändamålsenliga och tillstyrks av samtliga hörda instanser.

Beträffande utsträckning av möjligheten till skogsvärdeminskningssavdrag uttalas dock viss tvekan av *lantbruksstyrelsen* som hänvisar till att styrelsen i tidigare yttrande inte funnit tillräckliga skäl för en lagändring på denna punkt. Om förslaget kan accepteras ur skatteprincipiella synpunkter, förklarar styrelsen sig emellertid vilja tillstyrka det särskilt med hänsyn till de olägenheter av annan art som för sakägarnas vidkommande är förenade med långvariga förrättningar. Styrelsen tillägger, att förslaget innebär en stimulans i rationaliseringsverksamheten som ur allmän synpunkt är önskvärd.

Länsstyrelsen i Jönköpings län uttalar i sitt tillstyrkande yttrande en varning. Den utvidgade avdragsmöjligheten bör — liksom andra avdrag enligt värdemetoden — utnyttjas av de skattskyldiga med stor varsamhet därför att vid en blivande slutavräkning ett i onödan uttaget avdrag — om prisnivån stigit — kan komma att återföras med långt större belopp än som kunnat utnyttjas.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län tar upp en tillämpningsfråga, som vållat tvekan med hänsyn till ordalydelsen såväl i nuvarande som föreslagna lydelse av anvisningspunkten. Frågan gäller om skattskyldig för att komma i åtnjutande av här ifrågavarande skogsvärdeminskningssavdrag är hänvisad att uttaga skog på den mark, som varit föremål för jorddelningsförrättning, eller om han erhåller samma förmån vid skogsuttag på annan honom tillhörig fastighet i samma kommun eller i annan kommun. Länsstyrelsen anser det för sin del mest naturligt, att skogsvärdeminskningssavdraget hänför sig till den fastighet, som varit föremål för jorddelningsförrättning och från vilken skogsuttag därför exklusivt bör ske. Lagtextens utformning lämnar emellertid inte stöd för en sådan uppfattning.

I fråga om uttrycket »ålagd» att betala skogslikvid uttalar *riksskattenämnden* att promemorian utgår från den tolkning härav, som överensstämmer med nämndens uttalande beträffande Vika-Vinäs utskog. Om sakägare, som tillträtt honom vid jorddelningsförrättning tilldelade skogsskiften och som efter uträkningen av skogslikviderna framstår som likvidutgivare, biträtt en bindande överenskommelse om betalning av sin skogslikvid är således lagstiftningen tillämplig på honom.

Såväl *kammarrätten* som riksskattenämnden ifrågasätter dock, om inte lagtexten redan i nuvarande lydelse behöver förtydligas i syfte att förhindra dubbelavdrag. Ur kammarrättens yttrande må följande återges.

En likvidutgivare, som efter tillträdet av ägolott i samband med jorddelningsförrättning avverkar eller upplåter avverkningsrätt å den nya ägolotten, blir enligt vanliga regler om avdrag för värdeminskning av skog berättigad till avdrag på grund av den uppkomna minskningen av virkes-

förrådet. Dyligt avdrag kan sålunda komma att medgivas honom vid inkomsttaxeringen, innan skyldighet att erlägga skogslikvid ålagts honom. Emellertid synes den skattskyldige — sedan dylig skyldighet ålagts honom — kunna åberopa *samma* avverkning eller upplåtelse såsom grund för yrkande om ytterligare ett avdrag för värdeminskning av skog, nämligen enligt reglerna om särskild avdragsrätt för likvidutgivare.

Med hänsyn till den möjlighet den skattskyldige genom förslaget skulle få att å skogskonto insätta likvid för avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt kan det komma att dröja åtskilliga år, innan yrkande om sådant ytterligare avdrag framställles. Reglerna om särskild avdragsrätt för likvidutgivare kräver inte att den skattskyldige förebringa utredning om virkesförrådets minskning. För taxeringsmyndigheterna torde det bli tämligen svårt att, kanske efter avsevärd tid, fastslå huruvida en avverkning för gäldande av skogslikvid redan föranlett ett avdrag för värdeminskning av skog.

Liknande synpunkter anförs av riksskattenämnden, som även framhåller att stadgandets kategoriska utformning synes utesluta den tolkningen att bestämmelserna om den särskilda avdragsrätten endast är att betrakta som en kompletterande regel om bevisning rörande ingångsvärdets nedgång. Med en sådan tolkning skulle det annars vara klart, att dubbelavdrag är uteslutet.

Länsstyrelsen i Västmanlands län fogar vid sitt tillstyrkande ett förslag om lagändring med syfte att göra ifrågavarande avdragsregler tillämpliga inte bara på den som ålagts erlägga skogslikvid vid lantmäteriförrättning utan även på den som såsom led i åtgärder för skogsbrukets yttre rationalisering förstärkt sin fastighet genom tillköp av mark med växande skog.

I fråga om förslaget till ändring av 2 § skogskontoförordningen yrkas jämkningar av författningstexten på flera punkter.

Sålunda finner länsstyrelsen i Västernorrlands län ingen grund för att en likvidutgivare fr. o. m. det beskattningsår varunder han ålagts betala likvid skall utöver skogsvärde­minsk­nings­avdrag äga rätt till uppskov med beskattningen av rotvärdet i dess helhet av skog, som avverkats för finansiering av likviden. Länsstyrelsen anmärker vidare att uttrycket »under vilket likviden ännu ej blivit fastställd» i förslaget kan ge anledning till den missuppfattningen, att fråga skall vara om lagakraft­läg­gande beslut. Länsstyrelsen förordar att uttrycket utbyts mot »under vilket den skattskyldige ännu icke blivit ålagd att gälda sådan likvid».

Skogsskattekommittén framhåller att med den föreslagna avfattningen av författningstexten torde taxeringsmyndigheterna ha att ingå på prövning ej blott av om den skattskyldige haft att erlägga ståndskogslikvid, utan även av om skogsuttaget varit erforderligt för att erhålla medel till framtida betalning av sådan likvid eller om de genom uttaget erhållna medlen använts för detta ändamål. Kommittén ifrågasätter om inte det citerade villkoret för avdragsrätten bör slopas för att taxeringstvister skall undvi-

kas. Vidare påpekas att när det gäller köpeskilling för upplåtelse av avverkningsrätt sker inget bedömande av hur mycket därav som utgör rotvärde.

Vid den föreslagna begränsningen av insättningsrätten till den avverkade skogens rotvärde uppehåller sig flera andra instanser. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* ifrågasätter till en början om det finns något verkligt behov av att för fonderingsändamål insätta så stort belopp som föreslagits utan begränsning till skogslikvidens belopp och utan att man ens vet storleken av en blivande skogslikvid eller om någon sådan över huvud taget kommer att utgå. Länsstyrelsen fortsätter.

Att en eventuell insättning begränsas till rotvärdet är närmast självklart, men en sådan begränsning borde på något sätt förbindas med riksskattenämndens anvisningar den 17 januari 1962 eller ännu hellre regleras direkt i författningstexten. Erfarenheten från provningsnämnden i Kronobergs län visar, att de skattskyldiga har svårt att acceptera riksskattenämndens anvisningar på denna punkt och icke alltför sällan understötts i sin uppfattning av skogssakkunnig. Om skattskyldig medgives uppskov med beskattningen av medel som på sätt utredningen föreslagit insatts på skogskonto, bör medlen kunna återföras till beskattning det beskattningsår då skogslikviderna förfallit till betalning, trots det krångel som måste bli följden av ett sådant förfarande. Eljest skulle den skattskyldige, om han har andra skogskontomedel som inestått tio år, kunna taga ut de senare och göra däremot svarande värdeminskningssavdrag och sedan låta den insättning som avsett fondering för ett ändamål som icke längre är aktuellt kvarstå.

Det föreslagna tillägget å nuvarande formulär 5 b synes ha en avfattning som icke ger tillräckliga garantier för att rotvärdet beräknas till riktigt belopp. Rotvärdet bör bestämmas i lag eller genom anknytning till riksskattenämndens anvisningar.

I ett yttrande av lanthbrukets skattedelegation, som åberopas av *Riksförbundet Landsbygdens folk* och *Sveriges lantbruksförbund*, framförs uppfattningen att riksskattenämndens anvisningar rörande rotvärdeberäkning är onödigt komplicerade för det ändamål som nu avses. Den skattskyldige har dessutom ganska kort tid på sig att före den 15 februari fastställa hur mycket som skall insättas på skogskonto och verkställa insättningen. Den i promemorian nämnda alternativa lösningen att bruttoinkomsten av köpeskilling för leveransvirke skulle reduceras till 80 % innebär att leveransvirke får en gynnsam behandling vid jämförelse med rotförsäljning. Detta synes dock delegationen vara av mindre betydelse, eftersom det här endast är fråga om ett uppskov med beskattningen. Av vikt är däremot att få en lätthanterlig regel. Delegationen tillstyrker således den alternativa lösningen. *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund* framför samma förslag.

Riksskattenämnden framhåller beträffande innehållet i deklarationsbilagan 5 b.

Genomföres de föreslagna ändringarna i skogskontoförordningen, ankommer det på riksskattenämnden att fastställa erforderliga ändringar i formuläret i fråga. Nämnden vill emellertid redan nu förutskicka, att nämnden icke är beredd att godtaga den formulärtext som förordats i promemorian. Utan att taga slutlig ståndpunkt till hur formuläret hör lyda, om den föreslagna författningsändringen genomföres, anser riksskattenämnden, att en formulering av ungefärligen följande lydelse är att föredraga: »V. Sådan köpeskilling för skog såld på rot eller för leveransvirke, som i anledning av jorddelningsförrättning å fastigheten insatts å skogskonto för att användas vid framtida betalning av likvid, som ovan under IV avses, beloppet får icke överstiga rotvärdet av den skog upplåtelsen eller avverkningen omfattat.» I de »Särskilda upplysningar», som finnes meddelade å blankettens baksida, bör därjämte angivas att köpeskilling, som upptagits under punkt V, icke får medräknas vid beräkning av avdrag enligt punkterna I och II.

Uttalandet i promemorian, att den utvidgade insättningsrätten endast i ett mindre antal fall kan antas komma att utnyttjas av andra än dem som av likviditetsskäl verkligen behöver reservera medel för betalning av skogslikvider, har föranlett reflexioner i några yttranden. *Lantbruksstyrelsen* ställer sig tveksam till riktigheten av ett sådant antagande men säger sig dela de i promemorian framförda synpunkterna om enkelhet i skattereglerna och måttliga krav på bevisning. *Länsstyrelsen i Jönköpings län* känner sig ej fullt övertygad om att icke en frestelse till obehörig skattecredit kan ligga i att man för enkelhetens skull tillskapar varken kontrollföreskrifter vid insättning eller regler om uttag inom begränsad tid från den tidpunkt, då den slutligen fastställda skogslikviden skall erläggas. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* upplyser, att det enligt länsstyrelsens erfarenheter är skattskyldiga med goda inkomster och god likviditet som i första hand utnyttjar skogskontot. Länsstyrelsen uttalar dessutom en förmodan, att skogskontoinsättarna erhållit en extra stimulans genom förhoppningarna om införandet av ett nytt skattesystem med lägre direkta skatter.

Ikraftträdandebestämmelserna hör enligt *riksskattenämndens* mening kompletteras med föreskrifter om att äldre bestämmelser fortfarande skall gälla i fråga om 1965 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1965 eller tidigare år.

Departementschefen

År 1959 skedde vissa ändringar i skogsbeskattningen för att undanröja de hinder som skattereglerna visat sig innebära mot frivillig medverkan i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Bl. a. infördes specialregler om beskattningen av skogslikvider, som utgår i samband med laga skifte eller annan jorddelningsförrättning. Härigenom ville

man underlätta slutförandet av betydelsefulla jorddelningsförrättningar bl. a. i Kopparbergs län.

Omläggningen av skogsbeskattningen får anses ha tjänat sitt syfte och torde ha bidragit till en effektivisering av skogsbrukets yttre rationalisering. Fråga har emellertid nu uppkommit om ytterligare tillrättaläggande av beskattningsreglerna till rationaliseringens främjande. Det är bestämmelserna om beskattningen av den som åläggs utge skogslikvid vid en jorddelningsförrättning som anses i behov av vissa jämkningar. Frågan togs upp i en motion vid 1964 års riksdag. Bevillningsutskottet anförde i sitt betänkande bl. a., att reglerna om beskattning av den som har att betala skogslikvid inte är utformade på sådant sätt att de utan vidare kan anpassas till den praxis, som utbildat sig vid större laga skiften. Understrykande att beskattningsreglerna inte bör motverka rationaliseringen inom skogsbruket förklarade utskottet sig dela motionärernas uppfattning att skiftesdelägare för att kunna finansiera eventuella framtida skogslikvider bör beredas möjlighet att uppskjuta beskattningen av inkomster av skogsavverkningar, som sker mellan tillträdet av de vid laga skifte utlagda ägodelterna och likvidernas slutliga fastställande. För närvarande kan sådant uppskov erhållas först efter det likviderna fastställts även om tillträde ägt rum dessförinnan. Spörsmålet befanns emellertid fordra närmare utredning. Riksdagen hemställde i anledning av vad utskottet anfört om sådan utredning.

Den begärda utredningen har verkställts inom finansdepartementet och redovisats i eu promemoria. Däri föreslås ändring av reglerna om rätten för den som ålagts utge skogslikvid att få skogsvärdeminskingsavdrag vid uttag av skog till likvidernas finansiering och av bestämmelserna om uppskov med beskattningen av skogsintäkter genom insättning på skogskonto.

Enligt gällande rätt kan den som vid en jorddelningsförrättning ålagts att betala skogslikvid få värdeminskingsavdrag enligt den s. k. värdemetoden, om han avverkar eller upplåter avverkningsrätt inom tre år från det lagakraftläggande beslut om fastställelse på förrättningen föreligger. Han behöver inte visa, att skogens ingångsvärde nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av skogsuttaget. Det skall antas att så skett. Avdrag får dock ske högst med belopp motsvarande skogslikviden. Den ändringen föreslås i departementspromemorian att regeln blir tillämplig redan på skogsuttag som görs i anslutning till förtida tillträde av en ägodel.

Rätt att insätta skogsintäktsmedel på skogskonto och erhålla däremot svarande uppskov med intäktens beskattning är enligt gällande rätt begränsad till vissa procent av intäkten — 60 % av vederlag för avverkningsrätt och 40 % av köpeskilling för leveransvirke. I promemorian föreslås, att skattskyldig, som tillträtt ny mark vid en jorddelningsförrättning och uttagit skog för att erhålla medel till framtida betalning av en skogslikvid, skall på skogskonto få insätta och vid beskattningen erhålla uppskov med hela beloppet av vederlaget för en avverkningsrätt och med belopp motsvarande rotvärdet i fråga om köpeskilling för leveransvirke.

Samtliga remissinstanser tillstyrker i sak de föreslagna ändringarna av såväl reglerna i kommunalskattelagen om beskattning av utgivare av skogslikvid som reglerna i skogskontoförordningen. De lagtekniska lösningarna godtas med vissa reservationer för önskvärda förtydliganden och jämkningar.

Som jag inledningsvis anmärkte syftade 1959 års ändringar av skogsbeskattningsreglerna till att främja jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Även om lagstiftningen i stort sett väl har tjänat sitt syfte är det med hänsyn till den bristande erfarenheten av liknande lagstiftning inte förvånande om tillämpningen visat att den på vissa punkter kan behöva jämkas. I likhet med remissinstanserna finner jag förslagen i den inom finansdepartementet upprättade promemorian ändamålsenliga. De synes mig fylla ett behov och bör därför genomföras.

Vad först gäller den särskilda avdragsrätten enligt värdeметoden bör den stå till förfogande för varje fastighetsägare, som vid en jorddelningsförrättning ålagts att betala skogslikvid genom beslut av förrättningsmännen eller eljest. I likhet med utredningsmannen anser jag att avdragsrätten bör hänföra sig till skogsuttag, som skett efter tillträdet av de vid förrättningen bestämda ägolorterna och inom tre år efter det förrättningen vunnit laga kraft. Den som tillträder sina ägolorter innan han ålagts gälda skogslikvid kommer dock inte att kunna göra bruk av sin avdragsrätt förrän skogslikviden bestämts. Han får förskjuta sitt skogsvärdeminskningssavdrag till dess förutsättningen i fråga uppfyllts. I anledning av vad länsstyrelsen i Västernorrlands län anfört om lagtextens förtydligande så att tvekan inte behöver råda om på vilken fastighet skogsuttaget skall göras för att grunda rätt till det särskilda skogsvärdeminskningssavdraget, må framhållas att avdragsreglerna i punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen hänför sig till förhållandena på en och samma fastighet och ingångsvärdet på dess skog. Härav bör följa att skogsuttaget skall härleda sig till den fastighet, som är föremål för jorddelningsförrättningen. Lagtexten är där-
emot inte avfattad så att därå kan grundas krav på att uttagen måste göras från just de delar av fastigheten som berörs av jorddelningsförrättningen.

Av punkt 4 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen framgår att ägaren av en skogsfastighet under innehavstiden får välja mellan två metoder för skogsvärdeminskningssavdragets bestämmande — värdeметoden och förrädsметoden. Den särskilda avdragsrätten för den som ålagts skogslikvid vid jorddelningsförrättning är utformad som en variant av värdeметoden, kännetecknad av ett förenklat beviskrav. Bedömd mot bakgrund av avdragsreglernas systematiska uppbyggnad kan ordningen knappast sägas lämna någon möjlighet öppen till dubbelavdrag — ett enligt ordinär metod och ett enligt den speciella varianten av värdeметoden. Genom att såsom underlag för avdragsberäkningarna skall lämnas

utredning på formulär med uppgifter bl. a. om under vilka år skogsuttagen skett och genom att anteckning om medgivna skogsvärdeminskningsskdrag skall göras i den s. k. skogsloggaren, erhålls vidare garanti mot att någon av förbiseende får avdrag i två skilda sammanhang för samma skogsuttag. Med hänsyn till vad nu anförts synes inte erforderligt att på sätt kammarrätten och riksskattenämnden föreslagit förtydliga lagtexten för att förebygga dubbelavdrag.

Den av länsstyrelsen i Västmanlands län framförda tanken att vid avdragsreglernas tillämpning köpeskillning för växande skog från en s. k. markreserv skall likställas med skogslikvid sammanhänger nära med den större frågan om värdeметодens tillämpning i samband med att skog avverkas på en nyinköpt fastighet för att medel skall erhållas till köpeskillningens betalning. Denna fråga var under bedömande vid 1959 års reform. Den ansågs emellertid inte vara av sådan betydelse att den borde tas upp till avgörande då. Den befanns i stället böra anstå till dess en allmän översyn av reglerna om skogsbeskattning kom till stånd. En sådan pågår f. n. genom skogsskattekommittén. Tillräcklig anledning att nu bryta ut den till särbehandling synes inte föreligga.

Under hänvisning till det anförda föreslår jag ändring av punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen i överensstämmelse med förslaget i departementspromemorian.

Vad beträffar förslaget om en vidgad insättningsrätt enligt skogskontoförordningen vill jag erinra om att en möjlighet att fondera medel på skogskonto för betalning av en framtida skogslikvid i och för sig bör underlätta jorddelningsförrättningarnas genomförande. Med hänsyn till angelägenheten av att skogsbrukets yttre rationalisering kan bedrivas så effektivt som möjligt bör därför tillses, att skogskontoreglerna är utformade så att de främjar sådan fondering. Annan begränsning i insättnings- och uppskovsrätten än den skogsuttagets rotvärde anvisar torde under sådana förhållanden inte böra gälla, när skogskontot används för nämnda fonderingsändamål.

Delade meningar har framkommit om hur sistnämnda begränsning bör bestämmas vad gäller köpeskillningar för leveransvirke. Riksförbundet Landsbygdens folk, Sveriges lantbruksförbund och Sveriges skogsägareförningars riksförbund förordar ett i departementspromemorian diskuterat alternativ att insättningen på skogskonto av köpeskillning för avyttrade skogsprodukter schablonmässigt begränsas till 80 %, medan övriga remissinstanser lämnar utan erinran den i departementspromemorian förordade lösningen att i lagtexten skall anges endast, att insättningsrätten är begränsad till belopp motsvarande rotvärdet av skogsuttaget. Det har i promemorian förutsatts, att rotvärdet i så fall skall beräknas med hjälp av riksskattenämndens anvisningar i ämnet (meddelande I 1962 nr 3: 1). Den av organisatio-

nerna förordade lösningen har onekligen fördelen att förenkla tillämpningen av insättningsreglerna. Till förmån för densamma talar även den omständigheten att den harmonierar väl med övriga insättningsregler. I princip tillstyrker jag därför alternativet att insättningsrätten bestäms i procent av köpeskillingen. Den i promemorian diskuterade insättningsrätten av 80 % synes mig dock vara alltför generös. En riktigare anpassning till de i allmänhet gällande reglerna erhålls om procentsatsen fastställs till 70 vilket jag förordar.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län har funnit det omotiverat att den som ålagts skogslikvid skall beträffande ett och samma skogsuttug kunna samtidigt tillgodoräkna sig skogsvärdeminskningssavdrag och åtnjuta totalt uppskov med beskattningen av den till skogsuttuget hänförliga intäkten. Den påtalade konsekvensen av den tänkta ordningen kan förefalla mindre tillfredsställande men bör kunna accepteras med tanke på att den lindring av beskattningen som insättningen på skogskonto medför inte är definitiv utan gäller endast så länge medlen kvarstår på skogskontot och längst under 10 år. En spärr mot samtidigt utnyttjande av avdragsreglerna och skogskontoreglerna skulle för övrigt komplicera reglerna i alltför hög grad.

Vad gäller utformningen av skogskontoreglerna i övrigt synes den i departementspromemorian föreslagna lösningen kunna godtas med vissa smärre jämkningar i anledning av ett annat påpekande från nyssnämnda länsstyrelse. Skogsskattekommittén har ifrågasatt att man slopar det föreslagna villkoret för insättnings- och uppskovsrätten att fråga skall vara om intäkter av skogsuttug, som en skattskyldig gjort »för att erhålla medel till framtida betalning» av skogslikvid. Om detta villkor utgår undviks tvister mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna vid tillämpningen. För egen del anser jag angeläget att åtminstone den hållpunkt nämnda villkor ger finnes att tillgå. Annars saknas varje möjlighet att komma till rätta med missbruk. Det bör understrykas att insättningsrätten är förbehållen den som vill fondera medel till framtida betalning av en skogslikvid. En annan sak är att någon annan utredning om insättningsssyftet än den skattskyldiges egen uppgift i regel inte kommer att vara tillgänglig för taxeringsmyndigheterna. Den omständigheten att uppgiften lämnas på heder och samvete får dock anses utgöra en inte oväsentlig garanti i sammanhanget. Det må också erinras om att oriktig uppgift kan föranleda eftertaxering.

De nya bestämmelserna bör tillämpas första gången vid 1966 års taxering. Såsom riksskattenämnden framhållit bör i fråga om eftertaxering för år 1965 och tidigare år äldre bestämmelser fortfarande gälla. Häremot kan knappast anses strida att skattskyldig vid 1966 års eller senare års taxering åtnjuter skogsvärdeminskningssavdrag jämlikt den nya lydelsen av stadgandet i anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen även för skogsuttug som gjorts före år 1965.

I likhet med vad som skedde år 1959 bör av rättviseskäl särskild övergångsbestämmelse meddelas för det fall att skattskyldig redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder och har brutet räkenskapsår. Sådan skattskyldig kan år 1966 taxeras för ett beskattningsår, som omfattar även tid före år 1965. För att förhindra att dessa skattskyldiga kommer i en gynnsammare ställning än det stora flertalet jordbrukare som inte har brutet räkenskapsår, har föreskrivits att äldre regler fortfarande skall tillämpas i fråga om intäkt som åtnjutits före år 1965.

Beskattning i samband med upplåtelse av skogsavverkningsrätt

Inledning

I sitt betänkande om åtgärder mot skatteflykt (SOU 1963: 52) har skatteflyktskommittén behandlat frågan om vilka åtgärder som bör vidtas beträffande inkomst- och förmögenhetsskattelagstiftningen för att omöjliggöra för vissa skattskyldiga att genom kryphål i lagstiftningen få omotiverade skattelättnader. Kommittén har därvid främst av rättssäkerhetsskäl avvisat tanken på en allmän bestämmelse mot skatteflykt. I stället har kommittén bl. a. föreslagit lagstiftningsingripanden inom mer begränsade avsnitt av skattelagstiftningen i syfte att täppa till där existerande luckor.

Kommitténs förslag har fått ett i stort sett gynnsamt mottagande vid remissbehandlingen. På vissa väsentliga punkter har dock yppats delade meningar. Särskilt gäller detta den del av kommitténs förslag som avser att åstadkomma ett system för inkomstbeskattningen i samband med arv, gåva och andra benefika transaktioner. Med hänsyn till att förslaget till stora delar berör mycket komplicerade spörsmål har det inte varit möjligt att ännu ta ställning till förslaget i dess helhet. Ställningstagandet i flertalet frågor kan utan större olägenhet uppskjutas i avvaktan på den översyn av förslaget som f. n. verkställs inom finansdepartementet. I ett avseende får dock ett lagstiftningsingripande anses brådskande och det gäller beskattningen av avverkningsrätter efter benefika överlåtelser. Jag avser därför att nu uppta denna av skatteflyktskommittén behandlade fråga till särskild behandling.

Gällande rätt

Skatteflyktskommittén har på s. 102—133 lämnat en historik och en utförlig redogörelse för gällande bestämmelser och praxis rörande inkomstbeskattning vid benefika transaktioner. Härav må erinras om följande.

1928 års kommunalskattelag utformades ursprungligen med utgångspunkt från att kapitalförvärv aldrig skulle inkomstbeskattas. Inkomstskatten samt arvs- och gåvoskatten ansågs som konkurrerande skatter vilka ute-

slöt varandra. På grund härav stadgades i 19 § nämnda lag att till skattepliktig inkomst inte räknades »vad som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva». Lagrummet har i denna del inte ändrats sedan år 1928.

Ett uttryck för denna uppfattning är att fastighetsövergång genom arv enligt punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen medför nytt underlag för beräkning av skogsvärdeminskningsavdrag. Såsom fastighetens värde vid denna beräkning skall nämligen efter dödsfall anses det belopp efter vilket stämpelpikten fastställts, dvs. i regel taxeringsvärdet. Genom att intet avseende fästs vid hur mycket som kvarstår outnyttjat av det skogsvärde som gällde för den avlidne, uppkommer här ett brott i beskattningens kontinuitet. Det må anmärkas att regeln om nytt ingångsvärde endast gäller dödsboet, medan arvinge som vid skifte tilldelas skogsmarken får överta boets restvärde (RÅ 1958 not Fi 1651).

Skatteflyktskommittén påpekar i fortsättningen att lagstiftaren beträffande andra tillgångsslag sökt att tillgodose kontinuitetsprincipen och åberopar därvid 1938 års reform av avskrivningsreglerna för inventarier i rörelse samt 1943 års lagstiftning rörande skattskyldighet för aktieutdelning liksom även 1951 års ändrade regler för beskattning av goodwill och realisationsvinst. Ytterligare hänvisas till 1962 års lagstiftning rörande värdeminskningsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar.

Vad beträffar beskattningen av skogsavverkningsrätt stadgas i 21 § kommunalskattelagen att intäkt genom upplåtelse av sådan rättighet räknas till intäkt av skogsbruk. Under skogsbruk inbegrips även enligt fjärde stycket av punkt 2 av anvisningarna till samma lagrum skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring av fastighet förbehållit sig på den avyttrade fastigheten. Det tilläggs i anvisningspunkten att skogsavverkning på annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt är att hänföra till rörelse.

Från praxis må erinras om att gåvor och uttag av egendom, som utgör avkastning av jordbruksfastighet eller rörelse, i allmänhet medför skattskyldighet för givaren för egendomens allmänna saluvärde vid tiden för gåvan eller uttaget (RÅ 1945 ref. 41, 1955 ref. 41 m. fl.). Beträffande gåva av avverkningsrätt till skog, som är ett i praktiken vanligt fall, tillämpar regeringsrätten den praxis att givaren inkomstbeskattas för belopp motsvarande vad gåvotagaren genom upplåtelsen kunnat tillgodogöra sig. I allmänhet har således försäljningslikviden vid gåvotagarens avyttring fått ligga till grund för givarens taxering (RÅ 1935 ref. 33, 1956 not Fi 335 m. fl.). I några fall synes uttagsprincipen ha följts mera strikt i det att givaren taxerats för rättighetens värde vid gåvotillfället utan avseende på senare köpeskillingslikvid, se t. ex. RÅ 1958 not Fi 2121. Beskattning av givaren har

ansetts kunna ske även när en vid fastighetsförsäljning förbehållen avverkningsrätt bortgetts och sedermera avyttrats av gåvotagaren, trots att givaren vid gåvotillfället varken var ägare eller brukare av den fastighet varå avverkningen skulle ske (RÅ 1942 not Fi 87 m. fl.). Detta har sin förklaring i att givaren om denne i stället själv försålt avverkningsrätten varit skattskyldig för därvid influten likvid. Bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen talar visserligen om skogsavverkning på grund av avverkningsrätt men har ansetts tillämplig även om avverkningsrätten försäljs.

I detta sammanhang må nämnas att kommittén rörande det i berörda lagrum intagna stadgandet att skogsavverkning på annans mark är att hänföra till rörelse uttalat att stadgandet i praxis ansetts tillämpligt endast om avverkningen bedrivs i rörelsemässiga former. Kommittén hänvisar till RÅ 1955 not Fi 1435.

För inkomstbeskattningen i samband med dödsfall gäller att dödsfallet i och för sig inte kan aktualisera inkomstbeskattning vare sig hos den avlidnes dödsbo eller hos delägarna däri. För själva den förmögenhetsöverföring, som arvfallet innebär, grundar nämligen nyssnämnda bestämmelse i 19 § kommunalskattelagen skattefrihet. Vad gäller skattskyldigheten för inkomster i förvärvskälla, som den avlidne bedrivit, har däremot bestämmelsen en mer begränsad tillämpning. Klart är att när jordbruksfastighet eller annan fastighet ingår i den avlidnes kvarlåtenskap, lagrummet inte fritar dödsboet från skattskyldighet för de löpande inkomsterna från fastigheten. Övergår den avlidnes fastighet efter skifte på arvinge blir det nu sagda tillämpligt på denne. Detta innebär att om dödsbo som äger skogsfastighet avyttrar avverkningsrätt så är dödsboet otvivelaktigt skattskyldigt för likviden. Övergår äganderätten till fastigheten på dödsbodelägare aningen genom arvskifte eller på annat sätt och upplåter denne skogsavverkningsrätt mot vederlag uppkommer likaså skattskyldighet för honom för vederlaget. Om däremot endast själva avverkningsrätten ärvs intar praxis en annan ståndpunkt. Sålunda framgår av RÅ 1945 ref. 11 att dödsbos försäljning av avverkningsrätt, som arvlåtare efterlämnat, inte konstituerar skattskyldighet för dödsboet efter den avlidne. I det praktiskt mer betydelsefulla fallet att dödsbo som äger skogsfastighet genom arvskifte tillägger delägare avverkningsrätt på fastigheten, uppkommer inte skattskyldighet för boet även om delägaren samma år avyttrar rättigheten (RÅ 1958 ref. 20). Att inte heller delägaren blir skattskyldig för försäljningslikviden kan utläsas av det nyssnämnda avgörandet RÅ 1945 ref. 11 och framgår för övrigt direkt av RÅ 1955 not Fi 1435.

Har avverkningsrätt förvärvats testamentariskt av någon som samtidigt genom arv fått äganderätten till den fastighet, varå rättigheten upplåtits, uppkommer skattskyldighet för vad som inflyter på grund av rättighetens utnyttjande (riksskattenämndens meddelande 1962 nr 4: 3). I sistnämnda

förhandsbeskedsärende, som inte prövades av regeringsrätten, uttalade nämnden vidare att för den, som erhållit avverkningsrätt genom testamente (utan att ha äganderätt till fastigheten), skatteplikt inte uppkom för vad som inflöt om rättigheten begagnades på så sätt att rotstående skog för såldes vid ett eller ett fåtal tillfällen. Om däremot vederbörande själv ombesörjde avverkningen och därefter avyttrade utvunna skogsprodukter förelåg enligt riksskattenämndens mening — med hänsyn till verksamhetens omfattning — skogsavverkningsrörelse på annans mark, varmed följde skatteplikt för försäljningsintäkterna med rätt till avdrag för avverkningsrätternas allmänna saluvärde vid förvärvstillfället.

Skatteflyktskommitténs förslag

Som jag inledningsvis antytt framlägger kommittén i kapitlet om inkomstbeskattning i samband med benefika transaktioner ett förslag som i princip är avsett att tillämpas över hela inkomstskattelagstiftningens område. Förslaget är grundat på principen om inkomstbeskattningens kontinuitet och innebär i huvudsak att när en tillgång som ingår i fastighet eller rörelse övergår till annan ägare genom gåva, arv, testamente eller bodelning så skall inkomstskatt uttas på samma sätt som om egendomen avyttrats. Beskattningen skall därvid grundas på egendomens verkliga värde. Från denna huvudregel föreslås vissa undantag. Sålunda avses kontinuitetsprincipen skola tillgodoses vid benefika överlåtelser av hel förvärvskälla på så sätt att förvärvaren övertar överlåtarens skattemässiga restvärden.

Författningsmässigt har kommitténs förslag kommit till uttryck i ett förslaget nytt moment i 19 § kommunalskattelagen, som således skulle innehålla allmänna regler för beskattning vid benefika transaktioner. Någon ändring av förenämnda stadgande om skattefrihet för vad som förvärvats genom arv, gåva e. d. föreslås inte. Åt detta stadgande bör nämligen enligt kommitténs mening inte ges vidsträcktare innebörd än att därmed utsågs att själva det benefika förvärvet inte är föremål för inkomstskatt.

Som motivering för sitt förslag anför kommittén att kontinuitetsprincipen successivt vunnit allt större inflytande vid inkomstbeskattningen. Detta har skett både lagstiftningsvägen och genom avgöranden i praxis. Vissa brott i beskattningens kontinuitet kvarstår dock alltjämt, särskilt vid äganderättsövergång genom arv. Det påpekas i detta sammanhang att praxis när fråga varit om gåva i allmänhet inte tillåtit att något led i inkomstbeskattningen överhoppas, medan man vid arvsövergångar inte velat tillämpa kontinuitetsprincipen i denna utsträckning. Kommittén åberopar beskattningen av skogsavverkningsrätter som ett typiskt fall härvidlag.

Till stöd för sitt förslag anför kommittén vidare bl. a. att den totala skattefriheten vid tillgodogörande av ärvda skogsavverkningsrätter måste

betecknas som en allvarlig lucka i lagstiftningen. Den torde utnyttjas av de skattskyldiga i tämligen stor omfattning. Enligt kommitténs mening kan denna metod utnyttjas systematiskt av de skattskyldiga så att avkastningen av en skogsfastighet under lång tid blir obeskattad.

Kommitténs förslag innebär att dödsbo blir skattskyldigt för värdet av skogsavverkningsrätt, som tillskiftas delägare. Arvskiftet bör enligt kommitténs mening vara beskattningsgrundande transaktion. Om delägaren säljer rättigheten uppkommer enligt förslaget skattskyldighet för honom endast om rörelse kan anses föreligga. För bestämmande av avverkningsrättens värde vid arvskifte kan givetvis delägarers försäljningslikvid vara vägledande men i sådana fall då delägaren ännu inte tillgodogjort sig avverkningsrätten, när dödsboet skall taxeras för utskiftningen, måste rättigheten värderas utan denna hjälp.

Remissyttrandena

Kommitténs förslag till en principiell reglering av inkomstbeskattningen i samband med benefika transaktioner har i allmänhet mottagits väl av remissinstanserna. Det stora flertalet instanser anser förslaget ägnat att undanröja rådande oklarhet på detta område av beskattningen samtidigt som förefintliga luckor effektivt blir tilltäppta. Att beskattningen grundas på kontinuitetsprincipen har i det närmaste alla instanser funnit riktigt och lämpligt. Såsom framhållits i det föregående har emellertid uttalats tveksamhet på åtskilliga punkter som inte kan anses oväsentliga. Detta gäller främst frågan om hur skogsbeskattningen bör ordnas. Kommitténs härutinnan framlagda förslag har från vissa håll mött stark kritik. Som jag tidigare framhållit avser jag att nu ta upp endast frågan om beskattning av skogsavverkningsrätt och begränsar mig därför här till att redovisa vad remissinstanserna anfört i denna del.

Kommitténs principiella förslag att dödsbos överföring till delägare av tillgång av avkastningsnatur skall föranleda beskattning hos boet för tillgångens verkliga värde tillstyrks allmänt. Särskilt understryks att överföring av skogsavverkningsrätt bör beskattas. Vissa remissinstanser, som avvisat en inkomstbeskattning på kontinuitetsprincipens grund åtminstone i samband med arv, har dock tillstyrkt beskattning vid utskiftning av avverkningsrätt. Hit hör *hovrätten över Skåne och Blekinge, länsstyrelsen i Jönköpings län* och *familjerättskommittén*. Sistnämnda instans framhåller att dylika transaktioner inte har mycket att göra med lojala bodelningar och arvskiften utan bör bli föremål för särskild preventiv reglering. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* vitsordar att möjligheten att utan skattepåföljd utskifta avverkningsrätt utnyttjas systematiskt av åtskilliga skattskyldiga. Detta har till följd att hela eller större delen av skogstillväxten blir obeskattad. Även *skogsstyrelsen*, som förordat att skogsbeskattningen ul-

rcds, anser att skattefri utskiftning av skogsavverkningsrätter bör stoppas även om inte någon lagstiftning efter de av kommittén uppdragna principiella riktlinjerna kommer till stånd.

Länsstyrelsen i Värmlands län anser likaså att det f. n. finns behov endast av regler till förhindrande av skattefria skiften av avverkningsrätter.

Såsom framgår av det föregående innebär skatteflyktskommitténs förslag att det »verkliga värdet» av benefikt överförd egendom måste bestämmas. På denna punkt har åtskilliga remissinstanser uttalat starka betänkligheter. Sålunda framhåller bl. a. *justitiekanslersämbetet, riksskattenämnden* och ett stort antal *länsstyrelser* att stora svårigheter kan befaras uppkomma vid bestämmande av detta värde. Det erinras vidare om att termen »verkligt värde» saknar motsvarighet i kommunalskattelagen. Från *lantbruksstyrelsen* påpekas att termen däremot förekommer i bokföringslagen. Styrelsen anser att den inte utan närmare precisering bör införas i kommunalskattelagen. En klarare anvisning om vad som menas med verkligt värde efterlyses även av många länsstyrelser. *Länsstyrelsen i Hallands län*, som påpekar att kommittén själv använt uttrycket »verkligt värde» i annan betydelse i sitt förslag till lagstiftning mot s. k. lundintransaktioner, förordar att termen »värde» används. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* föreslår att värderingen grundas på »allmänna saluvärdet», vilket uttryck redan förekommer i kommunalskattelagen. Samma förslag framförs av *Föreningen Auktoriserade revisorer*.

Vad särskilt gäller värderingsfrågorna vid överlåtelse av avverkningsrätter framhåller *länsstyrelsen i Värmlands län* att komplikationer uppkommer att bestämma värdet vid upplåtelse tillfället för det fall att upplåtelsen inte utnyttjas i nägorlunda nära anslutning till den benefika övergången. Sådana fall är inte alltför sällsynta. Vidare uppkommer frågan om eventuell beskattning av den tillväxt eller värdeökning, som kan uppkomma under tiden från överlåtelsen till avverkningsrättens tillgodogörande. Länsstyrelsen konstaterar att kommittén inte ansett några speciella åtgärder påkallade i sistnämnda hänseende utan accepterat, att viss skatteförlust understundom kan uppstå för det allmänna. Detta kommitténs ställningstagande finner länsstyrelsen otillfredsställande, eftersom ett omotiverat brott i kontinuiteten uppkommer. Enligt länsstyrelsens mening kan den inkomst som härigenom undgår beskattning ibland bli betydande. Det påpekas att den värdeökning genom tillväxt, som en stående avverkningsrätt undergår, i hög grad är att jämföra med ränta som ju regelmässigt tas till beskattning även om den utgått från benefikt förvärvat kapital. Prisförändringar i skogskapitalet påverkar vidare beskattningen för ägare av benefikt förvärvat skogsfastighet under hela innehavstiden. Med hänsyn till den alldeles speciella typ av tillgång som avverkningsrätten utgör och till den möjlighet till skatteflykt som här lämnas öppen bör man enligt länsstyrelsens mening inte hesitera inför tillskapandet av speciella beskattningsregler för inne-

bavare av avverkningsrätt på annan tillhörig mark. Det är att märka, att kontinuitetsprincipen genomförd på detta område understundom kan vara till fördel även för den skattskyldige, som alltså bör ha möjlighet att åtnjuta avdrag för förlust genom prisfall. En obestriddlig fördel med en sådan anordning är slutligen att den erbjuder korrektiv mot misstag vid värderingen av avverkningsrätten vid upplåtelse tillfället.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län ifrågasätter kommitténs tolkning av bestämmelsen i anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen att skogsavverkning på annans mark är hänförlig till rörelse. Enligt kommittén har denna bestämmelse i praxis ansetts tillämplig endast om avverkningen bedrivits i rörelsemässiga former. Länsstyrelsen är med hänsyn till stadgandets kategoriska avfattning inte övertygad om att kommitténs tolkning är riktig. Om så skulle vara fallet synes emellertid fog föreligga att genom lagstiftning undanröja den risk för »skattesvinn», som vid ett genomförande av kommitténs förslag skulle föreligga vid skogsavverkning på annans mark utan rörelsemässiga former.

Departementschefen

Som jag nämnt i det föregående har skatteflyktskommittén i sitt betänkande »Om åtgärder mot skatteflykt» (SOU 1963:52) inte ansett sig kunna tillstyrka en allmän bestämmelse i skattelagstiftningen mot skatteflyktsåtgärder. I stället föreslår kommittén direkta lagstiftningsingripanden inom sådana områden där kryphål av betydelse finns. I detta syfte förordas bl. a. att inkomstbeskattningen i samband med arv, gåva och andra benefika transaktioner sker efter ett på den s. k. kontinuitetsprincipen grundat system. Härigenom skulle vissa felaktigheter i inkomstbeskattningen särskilt i samband med arv rättas till. Vidare förordar kommittén bl. a. ändrade beskattningsregler för dödsbo som bibehålls oskiftat längre tid.

Kommitténs förslag har vid remissbehandlingen fått ett i stort sett positivt mottagande. På vissa punkter har dock framförts invändningar som utvisar att ytterligare överväganden är erforderliga. Med hänsyn till ämnets delvis mycket komplicerade natur har det inte varit möjligt att ännu ta ställning till vad som i olika hänseenden förordats i betänkandet. Jag är därför inte beredd att nu anmäla några mer omfattande delar av förslaget. Även om det givetvis är angeläget att så snart som möjligt omöjliggöra existerande skatteflykt, är det dock lika viktigt att ingripanden noga övervägs så att inte också lojala transaktioner drabbas.

I ett avseende synes dock lagstiftningsåtgärder vara särskilt brådskande och det gäller beskattningen av skogsavverkningsrätter. Motargumentet att hänsyn bör tas till lojala transaktioner har på denna punkt inte heller samma tillämpning som annars.

Fastighetsägarens eller brukarens intäkt genom upplåtelse av avverkningsrätt räknas till intäkt av skogsbruk enligt uttryckligt stadgande i 21 § kommunalskattelagen. Köpeskilling vid avyttring av skogsavverkningsrätt beskattas alltså i regel såsom inkomst av jordbruksfastighet. För vissa specialfall meddelas särskilda regler i punkt 2 av anvisningarna till nyssnämnda lagrum. Sålunda föreskrivs bl. a. att under skogsbruk inbegrips skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring av fastighet förbehållit sig. Vidare stadgas att skogsavverkning på annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverkningsrätt är att hänföra till rörelse. Enligt skatteflyktskommitténs mening fordrar praxis för tillämpning av sistnämnda bestämmelse att verksamheten bedrivs i rörelsemässiga former.

Något stadgande om hur beskattning skall ske vid gåva eller arv av skogsavverkningsrätt meddelas inte om man undantar den allmänna regeln i 19 § kommunalskattelagen att vad som förvärvats bl. a. på grund av gifto rätt eller genom arv, testamente eller gåva inte utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

Emellertid har försök att kringgå skogsbeskattningen genom vissa upplåtelser av avverkningsrätter varit kända sedan länge. Till en början sökte man undvika inkomstbeskattningen genom att ge avverkningsrätter till närstående som avyttrade gåvan. För yrkanden om skattefrihet torde ha åberopats nyssnämnda bestämmelse i 19 § kommunalskattelagen. Regeringsrätten har dock inte ansett att försäljningslikviden på denna grund borde undgå beskattning. Enligt en fast praxis beskattas i allmänhet givaren i nu redovisade fall som om han själv avyttrat avverkningsrätten.

När skogsavverkningsrätt förvärvats genom arv gäller däremot inte motsvarande praxis. Om sålunda en skogsavverkningsrätt tillskiftas en dödsbodelägare genom arvskifte och denne sedan avyttrar rättigheten inträder ingen beskattning hos vare sig dödsboet eller delägaren. Såsom skatteflyktskommittén framhållit måste det anses klart otillfredsställande att en så typisk skogsprodukt som avverkningsrätt på detta sätt helt kan undgå beskattning. Saken är desto allvarligare som förhållandet kan utnyttjas systematiskt så att dödsbo som äger skogsfastighet undviker att på annat sätt tillgodogöra sig skogsavkastningen. Jag vill påpeka att om dödsboet i det angivna exemplet själv avyttrar avverkningsrätten är boet skattskyldigt för likviden. Gör man så att fastigheten tillskiftas delägaren och denne därefter upplåter avverkningsrätt, blir han likaså givetvis skattskyldig för vinsten härav. Praxis' inställning medför att skattebelastningen i anledning av arvskifte på en skogsfastighet kan bli helt olika, beroende på vilken form skiftet ges, trots att innebörden av skiftet är densamma. Om man avser att genomföra skiftet så att en delägare får fastigheten och andra delägare kompenseras genom att tilldelas avverkningsrätter, inträder skattefrihet om

transaktionen sker i själva arvskiftesinstrumentet men inte om fastigheten — såsom ibland sker i praktiken — tillskiftas delägaren och denne därefter ger meddelägarna naturalikviden.

Den bristande likformigheten i avverkningsrättens skattemässiga behandling i de fall jag nu berört synes mig omotiverad och är ett starkt skäl till ingripande. Enligt min mening är det vidare angeläget att gåva och arv av sådan rättighet likställs vid beskattningen.

Det bör tilläggas att ett lagstiftningsingripande på denna punkt inte blir överflödigt om skatteflyktskommitténs förslag till ändrade regler för beskattning av dödsbo genomförs. Såsom jag nämnde inledningsvis avser jag att återkomma till denna fråga i senare sammanhang. Jag vill dock här erinra om att detta förslag inte syftar till att åstadkomma ett civilrättsligt tvångsskifte av dödsbon. Härtill kommer att, även om ett genomförande av detta förslag får till följd att dödsbon finner det lämpligt att upplösa sig, det ändå kommer att finnas möjlighet att utnyttja förutnämnda kryphål i fråga om skogsavverkningsrätter under den avvecklingstid som under alla förhållanden måste stå till dödsbonas förfogande.

Anledningen till att jag i detta sammanhang anser mig böra ta upp frågan om skogsavverkningsrätternas beskattning till särskild behandling är att detta kryphål i lagstiftningen torde utnyttjas i betydande omfattning såväl antalsmässigt som beloppsmässigt — något som vitsordats vid remissbehandlingen av kommitténs förslag. En separat behandling av denna fråga har också yrkats från många remissinstansers sida. Enligt min mening bör lagstiftningen häremot äga tillämpning redan fr. o. m. nästa års taxering. Detta synes mig inte böra möta invändningar eftersom skatteflyktskommitténs förslag varit känt sedan hösten 1963. Kommittén föreslog för övrigt att lagstiftningen skulle tillämpas fr. o. m. den 1 januari 1965. För att undvika att lagstiftningen får oskäligen verkningar förordar jag emellertid såsom framgår av det följande viss dispensrätt för Kungl. Maj:t i särskilda fall.

Olika möjligheter står till buds att ordna beskattningen av avverkningsrättigheter. Antingen kan man såsom skatteflyktskommittén föreslagit anknyta till nuvarande beskattningspraxis när avverkningsrätt bortgetts och alltså beskatta den som upplåter rättigheten för dess värde. I det tidigare relaterade arvskiftesfallet skulle detta innebära att dödsboet beskattas på motsvarande sätt för värdet av den avverkningsrätt som tillskiftas delägaren. För enkelhetens skull använder jag i det följande, fastän något oegentligt, beteckningen upplåtare även om dödsbo i sådant fall. En annan metod är att vid beskattningen bortse från överföringen av avverkningsrätten och i stället förklara mottagaren skattskyldig för avkastningen när han tillgodogör sig rättigheten. En tredje möjlighet, som enligt min mening är att föredra, är att kombinera nämnda metoder.

Såsom skatteflyktskommittén själv påpekat och som starkt understrukits av främst länsstyrelsen i Värmlands län har kommitténs förslag den svagheten att värderingsfrågan, som i och för sig är svårlöst, blir av mycket stor betydelse. Genom att mottagaren enligt detta alternativ i allmänhet inte blir beskattad för tillväxt och värdeökning under sin innehavstid lämnas fältet öppet för spekulationer, inte bara i låg värdering utan även i prishöjningar om avverkningsrätten inte utnyttjas i anslutning till överföringen.

Metoden att endast beskatta mottagaren medför praktiska svårigheter då det gäller att reglera frågan om avdrag för värdeminskning av den skog avverkningsrätten avser. Härtill kommer att metoden i alltför hög grad bryter mot nuvarande praxis för beskattning av bortgivna avverkningsrätter.

Det lämpligaste beskattningsresultatet fås om metoderna kombineras på så sätt att upplåtaren beskattas i samband med överföringen för rättighetens värde då och mottagaren beskattas för sin vinst när han avyttrar eller på annat sätt tillgodogör sig rättigheten. Upplåtaren kan då utnyttja skogsvärdeminskningens avdrag. Genom den efterföljande beskattningen av rättighetens mottagare, som givetvis bör få avdrag för det hos fångesmannen beskattade värdet, erhålls vidare garantier mot misstag vid värderingen. Slutligen undviks ur skoglig synpunkt olämpliga spekulationer och skogsavkastningen blir beskattad till sitt verkliga belopp. Jag förordar därför att lagstiftningen utformas i enlighet härmed.

Beträffande avverkningsrätter som förbehållits i samband med överlåtelse av fastigheten bör dock gälla särskilda regler. Jag återkommer till denna fråga i det följande.

Den allmänna bestämmelsen rörande upplåtarens beskattning bör införas såsom ett nytt stycke i punkt 2 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen och kan avfattas med utgångspunkt från skatteflyktskommitténs förslag. Kommittén förordade att arv, gåva etc. av bl. a. skogsavverkningsrätt från fastighet eller rörelse skulle betraktas som avyttring vid beskattningen och att rättighetens verkliga värde skulle anses som köpeskilling. Ger man bestämmelsen denna principiella innebörd medför lagstiftningen för gåvotransaktioner ingen annan ändring i förhållande till nuvarande praxis än att värdet vid gåvotillfället uttryckligen anges skola läggas till grund för beskattningen. Som jag förut påpekat anses redan nu gåva av avverkningsrätt åtminstone i det praktiska fallet, nämligen gåva till barn eller annan närstående, vara ett sådant förfogande som bör föranleda beskattning för givaren. Regelmässigt sker emellertid f. n. beskattningen med ledning av det vederlag som gåvotagaren får då han tillgodogör sig rättigheten. Sin största effekt får bestämmelsen för arvsfall. Genomförs mitt förslag blir således i fortsättningen dödsbo, om skogsavverkningsrätt på boets skogsfastighet tillskiftas delägare, skattskyldigt för avverkningsrättens värde. Likaså uppkommer skatteplikt för boet när ett eventuellt legat i form av avverkningsrätt verkställs.

De föreslagna reglerna bör gälla sådana fång som ingår i förenämnda uppräkning i 19 § kommunalskattelagen. Detta stadgande synes kunna lämnas utan ändring. Det bör — såsom skatteflyktskommittén framhållit — i detta sammanhang inte tilläggas större betydelse än att det utsäger att förvärvet som sådant inte ger anledning till beskattning hos mottagaren. Enligt vad jag nyss föreslagit skall ju beskattningen i samband med övergången ske, vid gåva hos givaren och vid arvs- och testamentsförvärv hos dödsboet osv.

Beskattningen av upplåtaren kan inte grundas på köpeskilling eftersom någon sådan inte behöver vara känd när beskattningsfrågan skall avgöras. Mottagaren kan dröja med att tillgodogöra sig avverkningsrätten. Enligt nyttjanderättslagen gäller en tidsbegränsning av fem år för onerösa upplåtelser men avverkningsrätter i här aktuella fall torde teoretiskt vara giltiga längre tid. Av bestämmelsen måste därför framgå till vilket värde rättigheten skall uppskattas vid beskattningen. Enligt skatteflyktskommittén bör beskattningen ske på grundval av rättighetens verkliga värde. Som jag antytt i det föregående har detta förslag rönt kritik vid remissbehandlingen. Framför allt har framhållits att uttrycket är oklart och att det saknar hävd vid inkomstbeskattningen. Enligt min mening finns åtminstone inte i detta sammanhang anledning att införa någon ny term i kommunalskattelagen. I stället bör användas något av uttrycken »allmänna saluvärdet» eller »ortens pris». Vid valet mellan dessa båda i kommunalskattelagen förekommande termer har jag stannat för att föreslå »allmänna saluvärdet», vilket uttryck är det mest gängse i praxis. Mitt förslag får givetvis inte fattas så att det taxerade skogsvärdet i och för sig blir avgörande.

Som jag nyss nämnde innebär mitt förslag i princip en ändrad beskattning av bortgiven avverkningsrätt, eftersom givaren hittills i allmänhet beskattats efter värdet av den likvid som gåvotagaren erhållit vid avyttring av rättigheten. I praktiken torde skillnaden inte bli av större betydelse. Det ligger i sakens natur att värdet vid gåvotillfället vanligen måste anses överensstämma med eller åtminstone ligga nära det vederlag som gåvotagaren strax efteråt kunnat tillgodogöra sig för rättigheten.

Jag vill tillägga att gåva av en fastighets- eller rörelsetillgång i praxis inkomstbeskattas hos givaren i många andra fall än då det gäller avverkningsrätt utan direkt lagstadgande härom. Självfallet kan inte det förhållandet att gåva av sådan rättighet nu lagregleras innebära att denna praxis ändras.

Inte minst på grund av att värderingen erbjuder stora svårigheter när man står utan ledning av en efterföljande försäljning från mottagarens sida, är det — som jag redan framhållit — nödvändigt att komplettera lagstiftningen med en beskattning av den som förvärvat avverkningsrätten. Utan en sådan komplettering inbjuder lagstiftningen till spekulation från de skattskyldigas sida i låg värdesättning vid förvärvet av rättigheten och skulle därigenom innebära en olämplig stimulans till transaktioner som

huvudsakligen betingas av skatteskal. Vidare skulle tillväxt och värdeökning under förvärvarens innehavstid bli skattefri.

Beskattningen av förvärvaren synes mig böra anordnas genom ett så långt möjligt villkorslöst stadgande att skogsavverkning på annans mark är att hänföra till rörelse. Skatteflyktskommittén anser att för tillämpning av den nuvarande bestämmelsen härom i punkt 2 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen i praxis fordras rörelsemässiga former. Tolkningen har ifrågasatts av länsstyrelsen i Gävleborgs län med hänsyn till bestämmelsens kategoriska utformning. Oavsett hur därmed förhåller sig bör nu klargöras att — med det undantag som framgår av det följande — intäkt som annan än fastighetsägaren får genom att tillgodogöra sig rättigheten alltid är inkomst av rörelse. Det är härvid utan betydelse om rättigheten säljs eller om innehavaren avverkar i egen regi. Det ligger i rörelsebegreppets natur att avdrag erhålls för ingångsvärdet, dvs. det värde rättigheten åsatts när den kom i rörelseidkarens ägo. Skulle detta värde vara högre än vad rörelseidkaren kunnat utvinna bör såsom länsstyrelsen i Värmlands län påpekat avdrag för förlusten medges.

Regeln att skogsavverkning på annans mark skall behandlas som rörelse bör utformas så att den omfattar även oneröst förvärvade rättigheter. Den hör liksom bestämmelsen om ingångsvärdet naturligtast hemma i de paragrafer som behandlar rörelsebeskattningen. En lämplig placering synes vara i 28 § kommunalskattelagen, anvisningspunkt 5, vars tidigare lydelse upphävdes år 1950. F. n. förekommer som nämnts en bestämmelse om rörelsebeskattning av skogsavverkning i anvisningarna till 21 § samma lag. Denna bestämmelse kan efter viss omredigering bibehållas för tydlighetens skull.

Om avverkningsrätten övergår från den förste förvärvaren till annan genom arv, gåva etc. bör beskattning äga rum efter samma principer som jag i det föregående förordat beträffande det första förvärvet. Detta bör komma till uttryck i lagtexten. Jag vill tillägga att om innehavare av avverkningsrätt avlider så aktualiserar inte dödsfallet i och för sig beskattning enligt mitt förslag. Dödsbo anses nämligen inte överta den avlidnes egendom genom arv.

Jag antydde i det föregående att särskilda överväganden krävs beträffande beskattningen av skogsavverkning på annans mark på grund av förbehåll om avverkningsrätt i samband med överlåtelse av fastighet. F. n. gäller enligt punkt 2 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen att sådan avverkning på grund av förbehåll vid avyttring av fastighet är att anse som skogsbruk. Någon beskattning av avverkningsrättens värde sker inte i samband med att rättigheten genom förbehållet uppkommer. I stället är intäkt genom rättighetens tillgodogörande hänförlig till intäkt av skogsbruk för innehavaren trots att denne inte då behöver äga någon jordbruksfastighet. Denna regel, som gällt enligt kommunalskattelagen sedan gammalt, bör inte ändras utan i stället utsträckas att omfatta motsvarande förbehåll när fas-

tigheten övergår till ny ägare genom gåva, arvsifte e. d. Vidare bör uttryckligen framhållas att överlåtelse av själva rättigheten också är att anse som skogsbruk för säljaren, givaren etc. För förvärvaren kommer däremot rättigheten då att ingå i rörelse enligt förut angivna regler.

Sammanfattningsvis förordar jag således att upplåtelse av skogsavverkningsrätt till annan person genom arv, gåva e. d. fång skall föranleda inkomstbeskattning för upplåtaren som om han avyttrat rättigheten. Innehavare av skogsavverkningsrätt skall vidare — oavsett hur han förvärvat rättigheten — vara skattskyldig för vad han erhåller när han tillgodogör sig rättigheten. Det saknar därvid betydelse om han låter avverka skogen eller överlåter rättigheten i sin tur. Den som innehar rättigheten på grund av förbehåll vid överlåtelse av fastigheten skall därvid uppta intäkten som intäkt av skogsbruk, medan den för annan innehavare utgör rörelseintäkt.

Det bör anmärkas att mitt förslag knappast kan sägas innebära att dödsbo eller dödsbodelägare påläggs någon oskäligen eller särskilt betungande beskattning. Eftersom jag inte i detta sammanhang tar upp skatteflyktskommitténs förslag om en genomgripande omläggning av inkomstbeskattningen i samband med arv, gåva e. d. kommer den hittillsvarande regeln att dödsbo efter avliden skogsägare får nytt ingångsvärde i och med dödsfallet att kvarstå. Detta medför att boet enligt mitt förslag vid utskiftning av avverkningsrätt på samma sätt som vid en försäljning kan tillgodoföra sig skogsvärdeminskningens avdrag på grundval av skogens taxeringsvärde vid dödsfallet. I princip blir därför endast tillväxten och värdestegringen under dödsboets innehav beskattade. För den som tillskiftas avverkningsrätt innebär förslaget likaledes endast att tillväxt och värdestegring under hans innehavstid beskattas.

De nya bestämmelserna bör som jag förut framhållit träda i kraft redan vid 1966 års taxering. I något fall kan det tänkas att avverkningsrätt tillskiftats dödsbodelägare redan under vintern 1965 genom arvsifte och att boet i samband därmed avvecklats. En undantagslös tillämpning av de nya bestämmelserna på sådana dödsbon kan stöta på alltför stora praktiska svårigheter. Med hänsyn härtill förordar jag att Kungl. Maj:t medges rätt att på ansökan förklara att de nya bestämmelserna inte skall gälla för viss skattskyldig vid 1966 års taxering om särskilda skäl föreligger. Det ligger i sakens natur att dispens i regel inte bör komma i fråga om avverkning i anledning av upplåtelsen påbörjats senare än under vintern 1965.

Slutligen bör nämnas att jag i detta sammanhang föreslår att en felaktig hänvisning i punkt 3 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen rättas.

Departementschefens hemställan

Under åberopande av vad jag sålunda anfört och under framhållande av att hinder inte synes möta för att frågan behandlas av riksdagen senare än under innevarande vårsession hemställer jag, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen att antaga inom finansdepartementet uppräta-
de förslag till

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

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

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Monica Gustafson

Promemorieförslaget

till

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

Härigenom förordnas, att punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Anvisningar

till 22 §.

4. Har skog — — — — — gällande ingångsvärde.
Med skogs — — — — — jämförligt fång.

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

till 22 §.

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats. Har ägare av fastighet vid jorddelningsförrättning blivit ålagd att gälda likvid, som avses i punkt 9 av anvisningarna till 21 §, och har avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett efter tillträdet av mark, å vilken den skog växer, som likviden avser, dock ej senare än tre år efter det laga kraftägande beslut om fast-

(Nuvarande lydelse)

gens ingångsvärde antagas hava nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag må därvid dock ske högst med beloppet av nämnda likvid.

(Föreslagen lydelse)

ställelse å förrättningen föreligger, skall, i den mån den skattskyldige så yrkar, skogens ingångsvärde antagas hava nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag må därvid dock ske högst med beloppet av nämnda likvid.

Med ingående — — — — — av ingångsvärdet.

Vare sig — — — — — ursprungliga ingångsvärdet.

Är det — — — — — samma tid.

Om avdrag — — — — — av skogen.

Om moderbolag — — — — — övertagande föreningen.

Exempel å — — — — — ingående virkesförråd:

A. försäljer — — — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — — — det ursprungliga.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1965.

Promemorieförslaget

till

förordning angående ändring i förordningen den 27 mars 1954 (nr 142)

om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto

Härigenom förordnas, att 2 § förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

2 §.

2 §.

Beträffande viss — — — — — egen rörelse.

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

Beträffande skattskyldig, som vid jorddelningsförrättning tillträtt ny mark och som efter tillträdet uttagit skog för att erhålla medel till framtida betalning av sådan likvid som sägs i andra stycket, må uppskovet för beskattningsår, under vilket likviden ännu ej blivit fastställd eller väl blivit fastställd men ej förfallit till betalning, i stället avse högst ett belopp, motsvarande så mycket av köpeskillingen för upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttrade skogsprodukter, som belöper på rotvärdet av den skog, som upplåtelsen eller avverkningen omfattat.

Uppskov må — — — — — skogsbruk härrör.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1965.