

## Regeringens proposition

1978/79:204

### om omläggning av skogsbeskattningen;

beslutad den 29 mars 1979.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLA ULLSTEN

INGEMAR MUNDEBO

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs förslag fram om en tekniskt sett relativt genomgripande omläggning av reglerna för beskattning av skogsinkomster. Vad gäller reglernas principiella uppbyggnad och skatteuttagets storlek föreslås däremot inte några större ändringar. Sålunda skall liksom hittills intäkter på grund av avyttring av skog under innehavstiden, dvs. upplåtelse av avverkningsrätt (rotpostförsäljning) och försäljning eller uttag av skogsprodukter (leveranstimmer), beskattas som intäkt av skogsbruk. Enligt såväl de nuvarande som de föreslagna reglerna skall vidare beskattningskonsekvenserna på grund av avyttring av fastighet med skog prövas inom ramen för realisationsvinstreglerna. Någon egentlig skogsbeskattning skall således inte förekomma vid försäljning av en skogsfastighet.

Skillnaden mellan de regler som nu gäller och de i propositionen föreslagna reglerna hänför sig i första hand till beräkningen av avdrag på grund av avverkningar under innehavstiden. F. n. kan sådant avdrag i princip medges endast om och i den mån skogsägaren kan visa att avverkningen medfört en förrådsminskning eller att det verkliga värdet på skogen efter avverkningen understiger skogens skattemässiga restvärde. Att uppskatta volymen eller värdet på skogen vid olika tidpunkter är emellertid ofta ytterst svårt. Vid tillämpning av de föreslagna reglerna undviks värderingsproblem av detta slag. Beräkningen av avdrag baseras i stället på beskattningsårets intäkter på grund av avyttring av skog. Avdrag skall enligt förslaget normalt medges med ett belopp motsvarande 50 % av summan av beskattningsårets intäkter till följd av rotpostförsäljning och 30 % av intäkterna till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter. Har fysisk person förvärvat en fastighet höjs dock, såvida förvärvet medfört mer ändamålsenliga brukningsenheter (rationaliseringsförvärv), avdragsnivån under viss tid till det dubbla. Avdrag kan således

i dessa fall medges med ett belopp motsvarande hela intäkten till följd av en rotpostförsäljning och med 60 % av intäkten till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter.

Det sammanlagda avdragsbeloppet under innehavstiden får, såvitt gäller fysiska personers skogsinnehav, enligt förslaget uppgå till högst 50 % av skogens anskaffningsvärde. För juridiska personer föreslås att avdragsutrymmet skall begränsas till 25 % av anskaffningsvärdet. Med anskaffningsvärde avses i princip den del av vederlaget för en skogsfastighet som kan anses belöpa på skog och skogsmark. Den som förvärvat en skogsfastighet genom arv, gåva eller annat benefikt fång föreslås få samma möjligheter till avdrag som den tidigare ägaren skulle ha haft om denne alltså hade innehaft fastigheten.

I propositionen behandlas åtskilliga frågor som inte har någon direkt anknytning till avdragssystemets utformning. Propositionen innehåller t. ex. förslag om hur realisationsvinsten skall beräknas vid avyttring av del av en skogsfastighet och vilka regler som skall gälla om säljaren av en skogsfastighet förbehåller sig rätt till avverkning på den sålda fastigheten. Andra förslag gäller rätten till avdrag för lantmäterikostnader och möjligheten för en skogsägare att – utan skatteeffekt – efter framställning från skogsvårdsstyrelse reservera medel, som betalats in på skogskonto, för framtida återväxtåtgärder.

De nya reglerna skall enligt förslaget tillämpas i huvudsak fr. o. m. 1981 års taxering. I fråga om fastigheter som förvärvats före övergången till det nya avdragssystemet skall i princip gälla att det nuvarande ingångsvärdet blir anskaffningsvärde vid tillämpning av de nya reglerna och att det nuvarande gällande ingångsvärdet (skogens skattemässiga restvärde) blir gällande ingångsvärde i det nya systemet. För fastigheter som förvärvats före år 1952 beräknas dock inte något anskaffningsvärde. I syfte att underlätta införandet av det nya systemet föreslås särskilda regler för fastigheter som förvärvats genom köp, byte eller liknande fång under de närmaste åren före övergången.

## 1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häri genom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)<sup>1</sup>

*dels* att punkt 11 av anvisningarna till 21 § skall upphöra att gälla,

*dels* att punkt 1 av anvisningarna till 18 §, punkterna 3 och 5 av anvisningarna till 21 §, punkterna 1 och 7 av anvisningarna till 22 §, punkt 5 av anvisningarna till 28 §, punkt 4 av anvisningarna till 35 §, punkt 2. a. av anvisningarna till 36 § samt punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse.

*dels* att till anvisningarna till 22 § skall fogas en ny punkt, 8, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### Anvisningar

till 18 §

1.<sup>2</sup> I allmänhet torde – vad angår jordbruksfastighet – förvärvskälla sammanfalla med taxeringsenhet.

Men detta är *icke* alltid fallet, utan *kunna understundom* flera taxeringsenheter i innehavarens hand bilda en förvärvskälla. Detta inträffar exempelvis, om fastigheter brukas tillsammans *såsom* en förvaltningsenhet, något som jämförelsevis ofta inträffar i fråga om skogsfastigheter. För att fastigheter *skola* tillsammans bilda en förvaltningsenhet fordras *icke blott* att de *hava* gemensam innehavare och *stå* under överinseende av innehavaren eller dennes representant, utan *jämväl* att de *stå* under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt, att de *framträda*, ekonomiskt sett, *såsom* en naturlig enhet. *I enhlighet härmed få exempelvis de statens skogar, som tillhöra olika revir, icke anses tillhöra en och samma förvärvskälla.*

*Även* är att märka, att, om olika skattskyldiga *draga* inkomst av sam-

Men detta är *inte* alltid fallet, utan *ibland kan* flera taxeringsenheter i innehavarens hand bilda en förvärvskälla. Detta inträffar exempelvis om fastigheter brukas tillsammans *som* en förvaltningsenhet, något som jämförelsevis ofta inträffar i fråga om skogsfastigheter. För att fastigheter *skall* tillsammans bilda en förvaltningsenhet fordras *inte bara* att de *har* gemensam innehavare och *står* under överinseende av innehavaren eller dennes representant utan *även* att de *står* under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt att de *framträder*, ekonomiskt sett, *som* en naturlig enhet.

*Vidare* är att märka att om olika skattskyldiga *har* inkomst av samma

<sup>1</sup> Senaste lydelse av punkt 11 av anvisningarna till 21 § 1972:741.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1951:790.

*Nuvarande lydelse*

ma fastighet, så kan denna fastighet för den ene skattskyldige vara att anse som särskild förvärvskälla men för den andre som ingående i en mera omfattande förvärvskälla. Om *sålunda* ägaren av ett större gods har vissa därunder lydande hemman eller hemmansdelar utarrenderade men en del under eget bruk, så är varje *sålunda* utarrenderat område att för arrendatorns del räkna som särskild förvärvskälla, under det att för ägaren godset i dess helhet kan bli en enda förvärvskälla. Härför erfordras emellertid, att fastigheterna i ägarens hand *bilda* ett verkligt driftkomplex, som *har ej blott* gemensam central ledning utan även gemensam förvaltning eller andra gemensamma driftkostnader.

Om flera fastigheter, som *utgöra* en förvaltningsenhet, *ligga* till en del inom en kommun och till annan del inom annan kommun, skall inkomsten av sådan förvärvskälla fördelas till beskattning inom de olika kommunerna enligt bestämmelserna i 56 §.

till 21 §

3.<sup>3</sup> Skogsbruk, *varmed avses* egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering, anses *såsom* ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas *förty icke såsom* binäring till jordbruk.

*Under skogsbruk inbegripes skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring*

*Föreslagen lydelse*

fastighet, så kan denna fastighet för den ene skattskyldige vara att anse som särskild förvärvskälla men för den andre som ingående i en mera omfattande förvärvskälla. Om ägaren av ett större gods har vissa därunder lydande hemman eller hemmansdelar utarrenderade men en del under eget bruk, så är varje utarrenderat område att för arrendatorns del räkna som särskild förvärvskälla under det att för ägaren godset i dess helhet kan bli en enda förvärvskälla. Härför erfordras emellertid att fastigheterna i ägarens hand *bildar* ett verkligt driftkomplex som *inte bara har* gemensam central ledning utan även gemensam förvaltning eller andra gemensamma driftkostnader.

Om flera fastigheter, som *utgör* en förvaltningsenhet, *ligger* till en del inom en kommun och till annan del inom annan kommun, skall inkomsten av sådan förvärvskälla fördelas till beskattning inom de olika kommunerna enligt bestämmelserna i 56 §.

3. *Till skogsbruk hänförs* egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering. *Skogsbruk anses som* ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas *därför inte som* binäring till jordbruk.

*Avverkning av skog på grund av avverkningsrätt, som den skattskyldige vid överlåtelse av fastighet eller*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1972:741.

*Nuvarande lydelse*

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, som idkat skogsbruk, tillika drivit virkesförädling eller utvinning av biprodukter av skogsbruket såsom tjära o. dyl., anses denna verksamhet som skogsbruk, där den varit av mindre omfattning eller väsentligen avsett husbehov. Har dylik verksamhet däremot varit av större omfattning och bedrivits med särskilda anordningar av stadigvarande art, t. ex. fasta kolugnar, fasta tjärugnar eller dyl., anses särskild rörelse föreligga.

5.<sup>4</sup> Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, samt intäkt genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Likaledes hänföres till intäkt av skogsbruk värdet av

*Föreslagen lydelse*

vid fastighetsbildning har förbehållit sig på fastigheten, och avyttring av sådan avverkningsrätt hänförs till skogsbruk. Avverkning på annans mark på grund av särskilt förvärvat avverkningsrätt och avyttring av sådan avverkningsrätt hänförs däremot till rörelse (jfr punkt 5 av anvisningarna till 28 §).

Bedriver skattskyldig, vid sidan av skogsbruk, i större omfattning virkesförädling eller utvinning av biprodukter av skogsbruk, hänförs denna verksamhet till rörelse. Är verksamheten av mindre omfattning hänförs den till skogsbruk.

5. Till intäkt av skogsbruk hänföres ersättning för avyttrade skogsprodukter samt ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Vidare hänförs till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige har tillgodogjort sig för ny-, till- eller

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1977:80.

*Nuvarande lydelse*

skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten *eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning, dock ej vedbränsle, eller för arbetspersonalens behov eller på annan av den skattskyldige innehavd fastighet eller i rörelse, som av honom drivits.*

*Vinst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken skall, om icke vinsten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § som inkomst av rörelse, beskattas som realisationsvinst (jfr punkt 2.a. av anvisningarna till 36 §).*

*Föreslagen lydelse*

ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten eller *i övrigt för sin eller sin familjs räkning, dock ej vedbränsle, eller för arbetspersonalens behov eller i annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.*

*Ersättning på grund av fastighetsavyttring utgör inte i något fall intäkt av skogsbruk (jfr 27 § och punkt 2.a. av anvisningarna till 36 §). Vad nu sagts gäller även ersättning på grund av sådan marköverföring som avses i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 35 § och engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse enligt andra stycket sistnämnda anvisningspunkt.*

*Ersättning för avyttrade skogsprodukter samt ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt utgör inte intäkt av skogsbruk till den del ersättningsbeloppet behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (jfr punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 §).*

*Övergår avverkningsrätt till skog till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall anses som om avverkningsrätten avyttrats för ett vederlag motsvarande dess marknadspris vid övergången och som om vederlaget betalats kontant.*

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

till 22 §<sup>5</sup>

1.<sup>5</sup> Till driftkostnader hänföres lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binäringar; undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgäld, som skolat utgå av fastigheten; ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift; kostnader för inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; kostnader för vård och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skyddsdikning, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för verkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, förråd och inventarier som *ej äro* att hänföra till personlig lösegenom, m. m.

Till reparation och underhåll hänföres vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibygnad som *äro*

1. Till driftkostnader hänföres lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binäringar; undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgäld, som hänförs sig till fastigheten; ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift; kostnader för inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; *kostnader för anläggning av ny skog*; kostnader för vård och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skyddsdikning, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för verkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, förråd och inventarier som *inte är* att hänföra till personlig lösegenom, m. m. *Skall ersättning för avytttrade skogsprodukter behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (jfr punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 §), är kostnaderna för avverkningen ändå att anse som driftkostnader i skogsbruket.*

Till reparation och underhåll hänföres vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibygnad som nor-

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1976:1094.

*Nuvarande lydelse*

normalt *påräkneliga* i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omDispositionering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av byggnaden, såsom när ett djurstall *ombygges* för att i stället användas för helt annat ändamål, *hänföres* dock *ej* till reparation och underhåll.

Som driftkostnad skall anses även anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som *ha* värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val *dragas* av antingen i sin helhet för det år kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de *kunna* i sin helhet *dragas* av under den tidrymd odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte stycket *äga motsvarande tillämpning*.

Värdet av fastighetens egna produkter, som *användas* för fastighetens fortsatta drift, får *avföras* som driftkostnad men skall då samtidigt

*Föreslagen lydelse*

malt *kan påräknas* i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omDispositionering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från en animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av byggnaden, såsom när ett djurstall *byggs om* för att i stället användas för helt annat ändamål, *hänförs* dock *inte* till reparation och underhåll.

Som driftkostnad skall anses även anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som *har* värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärodling får efter den skattskyldiges eget val *dras* av antingen i sin helhet för det år kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planenlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de i sin helhet *kan dras* av under den tidrymd odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte stycket *skall tillämpas*.

Värdet av fastighetens egna produkter, som *används* för fastighetens fortsatta drift, får *föras av* som driftkostnad men skall då samtidigt *tas*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*upptagas* som intäkt.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse och kostnad för pensionsförsäkring får ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om trygghande av pensions- utfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Skattskyldigs barn, som fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Motsvarande belopp får *dragas* av som driftkostnad. För lön och underhåll till *den skattskyldiges* barn, som ej fyllt 16 år, får avdrag *icke* göras. Lönen och underhållet skall då *ej* heller *upptagas* som inkomst för barnet.

Punkt 18 av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

7.<sup>6</sup> *Har skog avverkats eller avyttrats utan samband med avyttring av marken, får ägaren efter eget val njuta avdrag antingen för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde.*

*Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make*

*upptagas* som intäkt.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse och kostnad för pensionsförsäkring får ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om trygghande av pensions- utfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Skattskyldigs barn, som fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Motsvarande belopp får *dras* av som driftkostnad. För lön och underhåll till *skattskyldigs* barn, som ej fyllt 16 år, får avdrag *inte* göras. Lönen och underhållet skall då *inte* heller *tas upp* som inkomst för barnet.

7. Avdrag på grund av avyttring av skog medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med *anskaffningsvärde* avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid förvärv av jordbruksfastighet. Med *gällande ingångsvärde* avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt denna anvisningspunkt. I punkt 8 föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällan-

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1978:739.

*Nuvarande lydelse*

eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen av skogens ingångsvärde ske, som om avverkningen eller avyttringen av skogen verkställdes av den som närmast före den skattskyldiges fångesman förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning. Dock får ingångsvärdet härigenom icke bestämmas till lägre belopp än det värde, varmed växande skog kan anses ha ingått i det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen.

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelpikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelpikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelpikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om

*Föreslagen lydelse*

de ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige har tillgodogjort sig skogsprodukter i förvärvskällan eller för eget bruk eller i annan av honom bedriven verksamhet.

Fysisk person får under innehavstiden avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.

Har fysisk person förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning och visar han genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt att förvärvet utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv), medges avdrag med högst hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Sådant avdrag medges endast vid taxeringen för det beskattningsår under vilket fastigheten har förvärvats och för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller, om den skattskyldige har yrkat det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Det sammanlagda avdragsbeloppet enligt detta stycke

*Nuvarande lydelse*

stämpelpfikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må ha 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 skattskyldig ålagts eller skriftligen åtagit sig att betala sådan likvid för växande skog som avses i punkt 11 av anvisningarna till 21 § (skogslikvid), och har avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett efter den tidpunkt för tillträde av den skogbärande marken som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller enligt skriftligt avtal, dock ej före den tidpunkt då fastighetsbildning har sökts och ej senare än tre år efter det att förrätningen har vunnit laga kraft och registrerats, skall, i den mån den skattskyldige så yrkar, skogens ingångsvärde antagas ha nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag må därvid dock ske högst med skogslikvidens belopp. Har för visst beskattningsår avdrag som nu sagts medgivits, skall, om den skattskyldige icke åläggs att betala skogslikvid eller genom ersättningsbeslut åläggs att betala sådan likvid med lägre belopp än det medgivna avdraget, rättelse ske på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår då avdraget har medgivits.

Med ingående virkesförråd förstås den växande skogens kubikmassa i fast

*Föreslagen lydelse*

får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som belöper på rationaliseringsförvärvet.

Dödsbo får, såvitt gäller fastighet som vid dödsfallet ägdes av den avlidne, avdrag enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för den avlidne.

Har fastigheten förvärvats av juridisk person medges avdrag under innehavstiden med högst 25 procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten. Vad som sägs i detta stycke gäller dock inte dödsbo i sådant fall som avses i det föregående stycket.

I fråga om handelsbolag och dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, beräknas avdraget för bolaget respektive boet.

Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark, som ingår i förvärvskällan, har förvärvats av ny ägare.

Avdrag medges vid taxeringen endast med heli hundra tal kronor och inte med lägre belopp än 5 000 kronor. Bedrivs skogsbruk i form av enkelt bolag eller under samäganderätt får dock, såvida ett för hela den gemensamt bedrivna verksamheten beräknat avdrag hade uppgått till minst 5 000 kronor, avdraget för varje delägare uppgå till lägst 1 000 kronor.

*Nuvarande lydelse*

mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades. Med det för ägaren gällande ingående virkesförrådet förstås virkesförrådet vid ägarens förvärv av fastigheten med avdrag för det virkesförråd, för vilket ägaren må hava njutit avdrag vid tidigare taxeringar. Har avdrag tidigare skett för minskning i ingångsvärde, skall ingående virkesförrådet anses därigenom hava nedgått i samma proportion som ingångsvärdet. Har efter avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt det återstående virkesförrådet nedgått under det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, får avdrag ske med den på minskningen proportionellt belöande delen av ingångsvärdet. Föreskriften i andra stycket äger motsvarande tillämpning.

Vare sig avdrag sker enligt den ena eller andra metoden märkes, att det sammanlagda avdraget för en och samme ägare ej må överstiga det ursprungliga ingångsvärdet.

Är det vid tiden för den skattskyldiges förvärv av fastigheten förefintliga virkesförrådet icke känt, må detsamma beräknas med utgångspunkt från nuvarande virkesförråd samt med ledning dels av den beräknade ungefärliga tillväxten under den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels av avverkningen eller försäljningen av skog under samma tid.

Om avdrag för minskning av ingående virkesförråd uppgått till högre belopp än bruttointäkten av skogen och förlust alltså uppstått, får denna förlust avdragas i vanlig ordning. Avdrag för minskning i skogens

*Föreslagen lydelse*

## Nuvarande lydelse

ingångsvärde får ej ske med högre belopp än bruttointäkten av skogen.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall det för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen vid fusionstillfället gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet anses som ingångsvärde och ingående virkesförråd för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

Exempel å avdrag för minskning av ingående virkesförråd:

A. försäljer från sin fastighet 1 000 kubikmeter skog på rot för en köpeskilling av 8 000 kronor. Vid taxeringen påföljande år visar han, att virkesförrådet å fastigheten före avverkningen utgjorde 4 400 kubikmeter och alltså efter avverkningen 3 400 kubikmeter. Då skogsmarkens areal vid senaste fastighetstaxering utgjorde 80 hektar, därå med hänsyn till markens godhetsgrad och skogens tillstånd den årliga tillväxten kan beräknas till 2 kubikmeter per hektar, är det sannolikt, att nämnda tillväxt utgjort sammanlagt  $2 \times 80 = 160$  kubikmeter. Under den tid av 15 år, som A. innehaft fastigheten, har således tillväxten utgjort 2 400 kubikmeter. A. gör vidare sannolikt, att han under samma tid uttagit för husbehov i genomsnitt 40 kubikmeter om året eller tillhoppa 600 kubikmeter samt att han för försäljning avverkat 1 200 kubikmeter. Virkestillväxten uppgår således till 600 kubikmeter mer än vad han tidigare avverkat å fastig-

## Föreslagen lydelse

## Nuvarande lydelse

heten. Virkesförrådet vid hans förvärv av fastigheten kan alltså antagas hava utgjort  $4\ 400 - 600 = 3\ 800$  kubikmeter, vilket är det ingående virkesförrådet. Då efter den under beskattningsåret gjorda försäljningen virkesförrådet utgjort 3 400 kubikmeter, har minskningen i det för honom gällande ingående virkesförrådet utgjort 400 kubikmeter. A. gör vidare genom köpehandling rörande fastigheten troligt, att av den av honom erlagda köpeskillingen å skogen belöpt ett belopp av 11 400 kronor, motsvarande ett pris av 3 kronor per kubikmeter. För minskningen av ingående virkesförrådet med 400 kubikmeter är han således berättigad åtnjuta avdrag med  $3 \times 400 = 1\ 200$  kronor. Detta avdrag får åtnjutas även om värdet å det efter avverkningen kvarvarande virkesförrådet icke understiger den av honom för skogen erlagda köpeskillingen.

Det för ägaren gällande ingående virkesförrådet utgör härfter 3 400 kubikmeter och det för honom gällande ingångsvärdet 10 200 kronor.

Exempel å avdrag för minskning i ingångsvärde:

B. försäljer från sin fastighet skog på rot för en köpeskillning av 15 000 kronor. Vid taxering påföljande år gör han genom köpehandling eller på annat sätt trovärdigt, att av köpeskillingen för fastigheten, utgörande 100 000 kronor, ett belopp av 40 000 kronor belöpt å den växande skogen och alltså utgör dennas ingångsvärde, samt visar därjämte, att skogen efter upplåtelse av avverkningsrätten har ett värde av allenast 30 000 kronor. B. är således berättigad göra avdrag för

## Föreslagen lydelse

*Nuvarande lydelse*

skillnaden mellan sistnämnda två belopp eller 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har alltså i detta fall amorterats med 10 000 kronor och skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör härefter 30 000 kronor och det för honom gällande ingående virkesförrådet tre fjärdedelar av det ursprungliga.

*Föreslagen lydelse*

8. Har fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses – om annat ej följer av detta stycke eller tredje stycket sista mening – som anskaffningsvärde så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts den skattskyldige överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått honom.

I fråga om rationaliseringsförvärv får i anskaffningsvärdet, förutom vederlaget för skog och skogsmark, också inräknas den del av övriga kostnader med anledning av förvärvet som belöper på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Har fastighet förvärvats genom annat fång än som sägs i första stycket gäller följande. Omfattar förvärvet all skogsmark i den föregående ägarens

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

förvärvskälla, övertar den nye ägaren den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Omfattar förvärvet endast en del av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för den nye ägaren så stor del av den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan vid förvärvstillfället. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, får den nye ägaren dock inte något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta stycke gäller också om ett företag har förvärvat fastigheten från ett annat företag inom samma koncern.

Skattskyldig, som har förvärvat fastighet på sätt som anges i det föregående stycket, skall vid tillämpning av punkt 7 anses ha medgetts avdrag med det belopp varmed hans anskaffningsvärde vid förvärvstillfället överstigit hans gällande ingångsvärde.

Har del av den skattskyldiges skogsmark förvärvats av ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, reduceras dock inte den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Vad som sägs i detta

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

stycke gäller också om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskas på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Skall ersättning för skog och skogsmark beskattas enligt punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 §, anses vid tillämpningen av det föregående stycket som om den ifrågasvarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.

Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse. Bestämmelserna i femte stycket gäller också i fall då fastighet enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 § har blivit omsättningstillgång i en av den skattskyldige bedriven tomtrörelse. Sådan fastighet skall därvid anses ha förvärvats av ny ägare.

## till 28 §

5.<sup>7</sup> 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 punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 21 § äger motsvarande tillämpning när rätt till avverkning på annans mark överlåtes genom fång som avses där.

5. Till intäkt av rörelse hänförs intäkt genom avverkning av skog på annans mark på grund av särskilt förvärvad avverkningsrätt eller genom avyttring av sådan rätt (iffr punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 21 §).

Övergår särskilt förvärvad avverkningsrätt till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall anses som om avverkningsrätten avyttrats för ett vederlag motsvarande dess marknadspris vid övergången och som om vederlaget betalats kontant.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1972:741.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 35 §

4.<sup>8</sup> Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. nämnda lag, skall såsom skattepliktig inkomst upptagas så stor del av hela realisationsvinsten, som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för fastigheten, minskat med 5 000 kronor.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 andra meningen av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskillning, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under ett beskattningsår, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället åtnjuta avdrag med 2 000 kronor.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av *allframfutsupplåtelse*. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskillning, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1976:343.

*Nuvarande lydelse*

*Detta avdrag får dock icke överså det sammanlagda ersättningsbeloppet.*

*Föreslagen lydelse*

*Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt skall ersättningen, om den skattskyldige yrkar det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (jfr punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 21 §). Har den skattskyldige i nu avsett fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter, får 60 procent av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Vad som sägs i detta stycke gäller dock endast om skatteplikt för ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen.*

*Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han fått under ett beskattningsår, om han inte visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt anvisningarna till 36 § till samma eller högre belopp, avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock inte överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.*

till 36 §

2. a.<sup>9</sup> Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1976:343.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

maskiner och andra inventarier.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Förbättringskostnad, som icke uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsskatt, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag för värdeminskning av skog eller annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock *icke* för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningsskatt *m. m.*, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom *avdrag på grund av avyttring av skog*, avdrag för värdeminskning av annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena *och punkt 7* av anvisningarna till 22 §, punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock *inte* för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet orlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställt år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista mening.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskillning eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i femte stycket sista mening. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförs till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reduktion skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värde-  
minskningsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskingsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som enligt 5 § 5 mom. är undantagen från skatteplikt. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskingsavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta utgör köpe-  
skillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxerings-  
värdet för år 1952 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande  
värde – liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och  
underhållskostnader, för vilka avdrag får ske och de värdeminskingsavdrag  
m. m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de  
belopp, vartill de skulle ha uppgått efter det allmänna prisläget under det år då  
avyttringen skedde.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsument-  
prisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att  
användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort  
vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages  
ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före  
taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastig-  
heten. Om det taxerade byggnadsvärdet icke uppgått eller bort uppgå till  
10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under  
innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag  
medgives icke för tidigare år än år 1952. Finnes på fastigheten mer än en  
bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvud-  
byggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet  
tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet  
året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får  
avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller  
året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand  
eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medgivas även för tid då denna

*Nuvarande lydelse*

byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medgives avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de två första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i

*Föreslagen lydelse*

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsavdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. *I sist avsedda fall skall, om den skattskyldige önskar det och värdet av skogen och skogsmarken på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 procent av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark, omkostnadsbeloppet inte minskas med avdrag på grund av avyttring av skog.* Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de tre första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i

*Nuvarande lydelse*

punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsskatt m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningsrätten i förfoganderätten.

*Föreslagen lydelse*

punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsskatt m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningsrätten i förfoganderätten. *Vid bedömningen av om omkostnadsbeloppet skall minskas med avdrag på grund av avyttring av skog gäller vad som är föreskrivet i fråga om del av fastighet.*

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn tagas härtill vid beräkning av det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring av återstoden av fastigheten. Kan utredning icke förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsskatt m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsskatt m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, äro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket ersättning på grund av skadeförsäkring utgått, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring uppburits

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Fj heller får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

## till 41 §

1.<sup>10</sup> Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tages hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m., samt till fordringar och skulder. Som värde av ingående lager, fordringar och skulder skall därvid upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, fordringar och skulder. Bestämmelserna i 41 § om lager få i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s. 1).

Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 eller 3 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 eller 3 mom. är tillämpliga det året. I fråga om fastighet som avses i 24 § 3 mom. gäller dock vad som sagts i föregående stycke endast i den mån annat inte följer av 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1978:942.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke står i strid med vad nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång får icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Dock får lager av djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse icke upptagas till lägre belopp än fyrtio procent av de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper på grundval av genomsnittspriserna på dessa djurslag under en period av tolv månader närmast före den 1 oktober beskattningsåret. Om sådant värde icke fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret upptagas lägst till fyrtio procent av allmänna saluvärdet.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sextio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. I fråga om djur på jordbruksfastighet eller i renkötselrörelse gäller dock att värdet av djuren skall hava upptagits till fulla det värde som riksskatteverket fastställt enligt föregående stycke eller till fulla allmänna saluvärdet. Föreligger sådant fall att sextio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag för sådan avsättning medgivits, skall avsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylikt konto får prövas enligt bestämmelserna ovan. Ingå i lagret råvaror eller stapelvaror, må lagret av sådana varor eller del därav upptagas till lägst sjuttio procent av värdet å tillgångarna i fråga beräknat efter lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående nio beskattningsåren. Därest sist angivna grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats, skall vad ovan sägs om värdering med hänsyn tagen till medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren icke gälla.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Utan avseende å vad förut stadgats angående den lägsta värdesättning å lagret, som vid inkomstberäkningen kan godtagas, må det lägre värde å lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visat vara påkallat.

Vad i femte och sjätte styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager, som må vid inkomstberäkningen godtagas, har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes icke vara godtagbar. Värdet å lager av nu avsedda tillgångar skall upptagas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår såsom skäligt.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör varulagertillgång, och är det icke uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, må sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget och icke motsvara tillskjutet belopp, ej föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige upptages till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, upptagits till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, må aktien vid utgången av det beskattningsår, varunder utdelningen äger rum, icke upptagas till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke äger motsvarande tillämpning på andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den konstaterade värdenedgången å lagret å balansdagen. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärden, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskatteverket kan hava för lagren inom viss bransch eller hos vissa

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmandet av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarliga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skola såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras.

Vad här är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närtstående person får dock åtnjutas först under det år då ersättningen har utbetalats eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan läres det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjutes för det år då räntan har betalats.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Har avverkningsrätt till skog upplåtit mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, *må såsom* intäkt för varje år *upptagas* den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. *Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., varitill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.*

Har avverkningsrätt till skog upplåtit mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, *får som* intäkt för varje år *tas upp* den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt 7 av anvisningarna till 25 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust, av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling. Därvid iakttas följande.

1. De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

2. Punkt 10 av övergångsbestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas sista gången vid 1980 års taxering.

3. I fråga om skog som finns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering sker första gången enligt de nya bestämmelserna (övergångstillfället), bestäms anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt äldre bestämmelser.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Som *anskaffningsvärde* anses ingångsvärdet vid övergångstillfället till den del sistnämnda värde grundar sig på vederlag vid köp, byte eller därmed jämförligt fång efter år 1951 och, i fråga om förvärv genom annat fång, på taxeringsvärde för år 1952 eller senare år. I intet fall får anskaffningsvärdet eller del av detta beräknas med stöd av äldre bestämmelser i punkt 7 andra stycket sista meningen av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (20-årsregeln).

Som *gällande ingångsvärde* anses anskaffningsvärdet, beräknat enligt det föregående stycket, minskat med avdrag som den skattskyldige vid taxering år 1952 eller senare år har medgetts för minskning i skogens ingångsvärde o. d. Är enligt äldre lydelse av punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen makes eller skyldemans förvärv avgörande för beräkningen av ingångsvärdet, skall avdrag som förvärvaren, eller i förekommande fall senare ägare, har medgetts, anses som avdrag som den skattskyldige själv har erhållit. Kan den skattskyldige göra sannolikt att belopp, varmed avdrag medgetts, hänför sig till fastighet för vilken något anskaffningsvärde inte skall beräknas enligt de nya bestämmelserna, skall vid tillämpning av detta stycke hänsyn inte tas till beloppet.

4. Har, med anledning av förvärv genom fastighetsbildning, den i äldre lydelse av punkt 7 tredje stycket fjärde meningen av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen angivna perioden inletts men inte gått till ända vid övergångstillfället, får den skattskyldige, om han yrkar det, avdrag enligt nämnda mening även efter 1980 års taxering, dock sist vid taxering för det beskattningsår under vilket perioden utgår. De äldre bestämmelserna i femte och sjätte meningarna nämnda stycke gäller i fråga om sådana avdrag.

5. Har fysisk person förvärvat fastighet genom köp, byte eller därmed jämförligt fång under år 1978 eller senare men före övergångstillfället, medges avdrag vid 1981–1983 års taxeringar enligt de nya bestämmelserna i punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

## 2 Förslag till Lag om ändring i skogskontolagen (1954:142)

Härigenom föreskrivs i fråga om skogskontolagen (1954:142)<sup>1</sup>  
dels att 11 § skall upphöra att gälla,  
dels att 1–10 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

### Nuvarande lydelse

Fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse, som i självdeklaration till ledning för taxering för inkomst har att uppgiva intäkt av skogsbruk, må under de förutsättningar och i den utsträckning nedan stadgas erhålla uppskov med taxering till kommunal och statlig inkomstskatt för den del av intäkten, som insatts å särskilt konto i bank (skogskonto). Rätt att erhålla uppskov, som nu sagts, tillkommer icke delägare i handelsbolag eller kommanditbolag för någon del av den inkomst, han åtnjutit av bolagets verksamhet. Ej heller tillkommer sådan rätt delägare i oskiftat dödsbo, på vilket 53 § 3 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas, för någon del av den inkomst han åtnjutit av dödsboets verksamhet.

Med bank avses i denna lag riksbanken, affärsbank, sparbank samt centralkassa för jordbrukskredit.

Skattskyldig må för ett och samma beskattningsår och för en och samma förvärvskälla endast göra insättning å ett skogskonto. Har skattskyldig i strid mot denna bestämmelse upplagt skogskonto i mer än en bank må

### Föreslagen lydelse

#### 1 §<sup>2</sup>

Vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt kan fysisk person, dödsbo och familjestiftelse, på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, få uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk för belopp som sätts in på särskilt konto i bank (skogskonto). Uppskov medges inte delägare i handelsbolag eller i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, för inkomst av bolagets eller dödsboets verksamhet.

Med bank avses i denna lag riksbanken, affärsbank, sparbank samt föreningsbank.

Skattskyldig får för visst beskattningsår och viss förvärvskälla göra insättning på endast ett skogskonto. Har skattskyldig i strid mot denna bestämmelse lagt upp skogskonto i mer än en bank medges uppskov

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1975:263  
11 § 1975:263.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1976:1096.

*Nuvarande lydelse*

uppskov med taxering erhållas allenast för insättning å det först öppnade kontot.

*Föreslagen lydelse*

endast för insättning på det först öppnade kontot.

2 §<sup>3</sup>

Beträffande viss förvärvskälla får uppskovet för ett och samma beskattningsår, om annat ej följer av andra och tredje styckena, avse högst ett belopp motsvarande summan av

- a) sextio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,
- b) fyrtio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt
- c) fyrtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i egen rörelse.

Medför stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse att en betydande del av förvärvskällans skog bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet, får skattskyldig, om och i den mån han med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet eller på annat sätt visar att intäkt hänför sig till avverkning som nu har sagts, uppskov med högst ett belopp motsvarande summan av

- a) åttio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,
- b) femtio procent av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter samt
- c) femtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret har tagits ut för förädling i egen rörelse.

*Skattskyldig som skall betala sådan likvid för växande skog som avses i punkt 11 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370), skogslikvid, och som efter den tidpunkt för tillträde av den skogbärande marken som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller enligt skriftligt avtal, dock ej före den tidpunkt då fastighetsbildning har sökts, har tagit ut skog för att erhålla medel till betalning av skogslikviden, får, för beskattningsår, under vilket likviden ännu ej förfallit till betalning,*

*Uppskov med belopp som anges i andra stycket medges också i fråga om sådan ersättning för skog eller skogsprodukter som avses i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen (1928:370).*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1979:77.

## Nuvarande lydelse

erhålla uppskov med högst ett belopp motsvarande summan av

a) hela köpeskillingen för skog, som har avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt och

b) sjuttio procent av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter.

Vad i första-tredje styckena sägs om köpeskillning gäller även försäkringsersättning för skog och skogsprodukter.

Uppskov får ej åtnjutas för högre belopp än som motsvarar den beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, varifrån intäkten av skogsbruk härrör.

Har i förvärvskällan redovisats utdelning från samfällighet, som avses i 53 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen (1928:370), får uppskov åtnjutas till den del utdelningen härrör från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår varitill utdelningen hänför sig på samma sätt som om denna del utgjort intäkt av skogsbruk, som den skattskyldige drivit själv.

## Föreslagen lydelse

Vid tillämpningen av första-tredje styckena avses med köpeskillning även försäkringsersättning för skog och skogsprodukter.

Uppskov medges inte med så stort belopp att underskott i förvärvskällan uppkommer vid beräkning av nettointäkt enligt kommunalskattelagen.

Har i förvärvskällan redovisats utdelning från samfällighet, som avses i 53 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen, medges uppskov för den del av utdelningen som härrör från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till på samma sätt som om denna del utgjort intäkt av skogsbruk, som den skattskyldige drivit själv.

## 3 §

Insättning avseende viss förvärvskälla må för ett och samma beskattningsår ej understiga 2 000 kronor.

Belopp, som insättes å skogskonto, skall avrundas nedåt till jämna hundratal kronor.

Uppskov för visst beskattningsår och viss förvärvskälla medges inte med belopp som understiger 5 000 kronor.

Uppskovsbeloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

4 §<sup>4</sup>

Till ledning för bestämmande av belopp, för vilket uppskov med tax-

Skattskyldig som yrkar uppskov skall till självdeklarationen foga utred-

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1975:263.

*Nuvarande lydelse*

ering yrkas, skall den skattskyldige vid självdeklaration foga utredning enligt av riksskattenämnden fastställt formulär ävensom besked från banken rörande verkställd insättning å skogskonto.

Har den skattskyldige under beskattningsåret haft intäkt av skogsbruk från mer än en förvärvskälla, skall utredning, som i första stycket sägs, förebringas särskilt för varje förvärvskälla beträffande vilken uppskov med taxering yrkas.

Det åligger skattskyldig, som åtnjuter uppskov med taxering enligt denna förordning, att i självdeklaration avseende den förvärvskälla beträffande vilken uppskov åtnjutes, varje år lämna uppgift rörande storleken vid beskattningsårets utgång av hans tillgodohavande å skogskontot.

Belopp, för vilket uppskov med taxeringen yrkas, skall vara inbetalt till banken senast den dag den skattskyldige enligt 34 § taxeringslagen (1956:623) har att avlämna självdeklaration.

Skattskyldig, som vill disponera å skogskonto innestående medel, äger att fyra månader efter dagen för insättning återfå det insatta beloppet. Uttag må avse beloppet i dess helhet eller del av detsamma, dock att deluttag ej må understiga 1 000 kronor. Om särskilda förhållanden det föran-

*Föreslagen lydelse*

ning på blankett enligt av riksskatteverket fastställt formulär samt besked från banken om insättningen. I förekommande fall skall utredning och besked lämnas för samtliga de förvärvskällor för vilka den skattskyldige yrkar uppskov.

Skattskyldig skall i självdeklaration lämna uppgift om tillgodohavande på skogskonto vid beskattningsårets utgång.

5 §<sup>5</sup>

Uppskov medges endast om det ifrågavarande beloppet har betalats in till banken senast den dag som den skattskyldige enligt 34 § taxeringslagen (1956:623) skall avlämna allmän självdeklaration.

6 §<sup>6</sup>

Skattskyldig får ta ut det insatta beloppet tidigast fyra månader efter insättning. Uttag får avse hela det innestående beloppet eller del av detta, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor. Om särskilda förhållanden föranleder det, får regeringen medge att innestående medel tas ut tidigare

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1979:77.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1975:263.

*Nuvarande lydelse*

leda, äger regeringen medgiva, att å skogskonto innestående medel må uttagas utan att föreskriven tid för medlens innestående iakttages.

Efter det att tio år förflutit från ingången av det år inbetalning enligt 5 § senast skolat verkställas, skall banken återbetala kvarstående medel.

*Föreslagen lydelse*

än som nu har sagts.

Sedan tio år förflutit från ingången av det år då inbetalning enligt 5 § senast skall ha gjorts, skall banken betala ut kvarstående medel.

## 7 §

Å medel, som insatts å skogskonto, skall utgå ränta efter räntefot, som bestämmes av banken, hos vilken insättning skett.

Räntesatsen för medel på skogskonto bestäms av banken.

## 8 §

Belopp, för vilket uppskov med taxeringen erhållits, skall upptagas såsom bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, då uttag från skogskontot sker. I intäkten inräknas jämväl uppburen ränta å kontot, vilken såhunda icke skall upptagas såsom intäkt dessförinnan.

Medel på skogskonto, inklusive ränta, tas upp som intäkt av skogsbruk först för det beskattningsår då utbetalning sker.

9 §<sup>7</sup>

Överlåter skattskyldig fastighet, som utgör den väsentliga delen av förvärvskälla, för vilken insättning å skogskonto verkställs, skola innestående medel upptagas såsom bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, under vilket överlåtelsen ägt rum.

Övergår skattskyldigs fastighet till annan skall, såvida fastigheten utgör den väsentliga delen av förvärvskälla för vilken insättning på skogskonto har gjorts, innestående medel genast tas upp som intäkt av skogsbruk.

Har oskiftat dödsbo medel innestående å skogskonto skola medlen upptagas såsom bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, under vilket dödsboet skiftas, eller, om 53 § 3 mom. fjärde stycket kommunalskatte-

Har dödsbo innestående medel skall beskattning äga rum för det beskattningsår då reglerna om handelsbolag tillämpas första gången på dödsboet.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1969:199.

*Nuvarande lydelse*

lagen tillämpas på dödsboet, för det beskattningsår då nämnda stycke första gången tillämpas.

Har vid bodelning make tillagts fastighet, som förut tillhört andra maken och som ingår i förvärvskälla, för vilken insättning å skogskonto verkställts, skola inestående medel upptagas såsom bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, under vilket bodelningen ägt rum.

Har avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av å skogskonto inestående medel, skola medlen upptagas såsom bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, under vilket avtalet träffats.

*Föreslagen lydelse*

Har avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto, skall medlen *genast tas upp som intäkt* av skogsbruk. Beskattning skall inte ske av den anledningen att den skattskyldige *efter framställning från skogsvårdsstyrelse har förbundit sig att inte utan styrelsens tillstånd förfoga över medel som står inne på skogskonto.*

10 §<sup>8</sup>

Regeringen äger förordna, att affärsbank, sparbank eller *centralkassa för jordbrukskredit*, som *icke* följer i denna lag *meddelade bestämmelser* eller med stöd av *densamma utfärdade* föreskrifter, *icke vidare* skall få *mottaga* medel å skogskonto.

Regeringen *kan* förordna att affärsbank, sparbank eller *föreningsbank* som *inte* följer *bestämmelserna* i denna lag eller med stöd av *lagen meddelade* föreskrifter *inte längre* skall få *ta emot* medel på skogskonto.

Denna lag träder i kraft fyra veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har kommit ut från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1980 års taxering. Vid 1980 års taxering medges dock uppskov med lägst 2 000 kronor.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1975:263.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1979-03-29

**Närvarande:** statsministern Ullsten, ordförande, och statsråden Sven Romanus, Mundebo, Wikström, Friggebo, Huss, Rodhe, Hansson, Enlund, Lindahl, Winther, De Geer, Gabriel Romanus, Tham, Bondestam

**Föredragande:** statsrådet Mundebo

## Proposition om omläggning av skogsbeskattningen

---

### 1 Inledning

Reglerna för beskattning av skogsinkomster har i väsentliga hänseenden varit oförändrade sedan kommunalskattelagen (1928:370), KL, kom till för mer än femtio år sedan. En grundläggande tanke bakom det nuvarande regelsystemet är att en skogsägare skall beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen. Rena kapitaluttag skall inte träffas av beskattning. Uppdelningen mellan skattepliktig avkastning och skattefria kapitaluttag görs i princip på det sättet att den skattskyldige från intäkter på grund av avverkningar m. m. får göra avdrag för den del av skogens ingångsvärde som kan anses ha tagits i anspråk genom avverkningarna. För att avdrag skall kunna medges krävs att skogens värde eller volym efter avverkningarna understiger skogens ingångsvärde eller skogens ingående virkesförråd. Med skogens ingångsvärde och ingående förråd menas värdet resp. volymen på skogen när den skattskyldige förvärvade fastigheten.

En korrekt tillämpning av de nu gällande skogsbeskattningsreglerna förutsätter alltså att man kan beräkna skogens värde eller volym inte bara vid den tidpunkt då fastigheten förvärvades utan också vid olika tillfällen under den fortsatta innehavstiden. Sådana beräkningar, som kan vara mycket dyrbara att utföra, ger erfarenhetsmässigt ofta högst osäkra resultat. Mot bakgrund bl. a. av de praktiska svårigheterna att tillämpa avdragsbestämmelserna tillkallades år 1964 sakkunniga<sup>1</sup> med uppdrag att se över skogsbeskatt-

<sup>1</sup> Regeringsrådet H. Björne, ordförande, landskamreraren Sven Svensson och kammar-rättslagmannen Per Eklund.

ningen. I utredningsdirektiven anfördes att de sakkunniga i första hand borde söka förenkla reglerna och anpassa dem till de faktiska möjligheterna att erhålla en riktig taxering.

De sakkunniga, som antog benämningen skogsskattekommittén, föreslog i betänkandet (SOU 1969:30) Skogsbeskattningen att reglerna för beskattning av skogsinkomster skulle ändras i väsentliga hänseenden. Förslaget, den s. k. kontantmetoden, innebar i huvudsak att systemet med avdrag på grundval av minskning av skogens ingångsvärde eller ingående virkesförråd skulle slopas. Avsaknaden av avdragsrätt medförde att alla avverkningar skattemässigt skulle behandlas som avkastning. Som en konsekvens av den skärpta beskattningen under innehavstiden föreslogs att någon skogsbeskattning över huvud taget inte skulle förekomma när skog avyttras tillsammans med marken (fastighetsförsäljning). För att i viss mån kompensera skogsägarna för den förlorade rätten till avdrag under innehavstiden skulle enligt förslaget möjligheterna förbättras att jämna ut olika beskattningsårs inkomster inom ramen för skogskontosystemet.

Efter remiss avgavs yttranden över skogsskattekommitténs betänkande av kammarrätten<sup>2</sup>, riksskattenämnden<sup>2</sup>, domänverket, lanbruksstyrelsen, lantmäteristyrelsen<sup>2</sup>, skogsstyrelsen, skogspolitiska utredningen, kapitalskatteberedningen, länsstyrelserna i Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Älvsborgs, Värmlands, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, skogshögskolan, Sveriges industriförbund, Skogsindustriernas samarbetsutskott, Sveriges lantbruksförbund, Sveriges jordägareförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Riksförbundet landsbygdens folk, Landsorganisationen i Sverige (LO), Industrijänstemännens riksförbund, Sveriges Akademikers centralorganisation, Svenska kommunförbundet och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund.

Yttranden över betänkandet överlämnades dessutom av lanbruksstyrelsen från lanbruksnämnderna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Blekinge, Kristianstads, Älvsborgs, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län samt av lantmäteristyrelsen från överlantmäterna i Stockholms, Värmlands, Kopparbergs och Gävleborgs län. Skogsstyrelsen fogade vid sitt yttrande en sammanställning av yttranden över betänkandet från skogsvårdsstyrelserna i samtliga län.

Sveriges industriförbund åberopade som eget yttrande vad Skogsindustri-

<sup>2</sup> Remissyttrandena avgavs innan kammarrätsorganisationen uppdelades på flera kammarrätter och innan riksskatteverket inrättades. Flera myndigheter och organisationer har vidare bytt namn sedan remissyttrandena avgavs, bl. a. lantmäteristyrelsen som numera heter statens lantmäteriverk.

ernas samarbetsutskott hade anfört i sitt yttrande. Sveriges lantbruksförbund och Riksförbundet landsbygdens folk överlämnade som eget yttrande ett av Lantbrukets skattedelegation avgivet utlåtande över betänkandet. LO hänvisade i sitt yttrande till och överlämnade ett av Samverkande träfacken avgivet utlåtande över betänkandet.

En allmän uppfattning bland remissinstanserna var att den av kommittén föreslagna kontantmetoden innebar en önskvärd förenkling av skogsbeskattningen. Det underströks emellertid att den förordade omläggningen av skattereglerna också medförde nackdelar, däribland risken för att skattefriheten vid fastighetsförsäljning leder till att skogsägare avstår från att avverka skog. Vidare framhölls att skogsbrukets yttre rationalisering kan hämmas om rätten till avdrag vid avverkning på en nyförvärd skogsfastighet slopas. Avskaffandet av avdragsrätten – och den därigenom uppkomna latent skatteskulden på växande skog – ansågs dessutom kunna ge skattskyldiga med låg marginalsatt obehöriga konkurrensfördelar vid förvärv av skogsfastigheter med avverkningsmogen skog.

Mot bakgrund av nackdelarna med skogsskattekommitténs förslag – nackdelar som i hög grad förstärkts av skatte- och avgiftshöjningarna under 1970-talet – har inom budgetdepartementet utarbetats en promemoria (Ds B 1978:2) Beskattning av skogsbruk. I promemorian redovisas två alternativa principlösningar för beskattning av skogsinkomster, nämligen sambandsmetoden och klyvmetoden. Gemensamt för de båda metoderna är att avdragsrätten på grund av avverknings under innehavstiden inte knyts till värdet eller volymen på skogen efter en avverkning. Avdraget beräknas i stället med utgångspunkt i beskattningsårets intäkter på grund av avyttring av skog. Enligt promemorian gäller emellertid den viktiga begränsningen att de sammanlagda avdragen under innehavstiden får uppgå till högst 60 % av skogens ingångsvärde.

Vid tillämpning av sambandsmetoden skall, liksom f. n., samtliga beskattningskonsekvenser på grund av avyttring av en fastighet med skog prövas inom ramen för realisationsvinstreglerna. Beräkning av realisationsvinst baseras alltså på både värdet av själva marken (och eventuella byggnader) och den växande skogen. Någon egentlig skogsbeskattning förekommer inte vid försäljning av skogsfastigheter.

Enligt klyvmetoden sker däremot skogsbeskattning även vid fastighetsförsäljning. Som intäkt av skogsbruk skall tas upp den del av försäljningspriset som belöper på skogen. Avdragsberäkningen grundas på det vid avyttringstillfället gällande ingångsvärdet, dvs. skogens anskaffningsvärde minskat med tidigare medgivna värdeminskningsskattavdrag. För att motverka en alltför kraftig beskattning tillåts emellertid en viss indexuppräknings. Sålunda föreslås att den del av det ursprungliga ingångsvärdet som inte får utnyttjas som avdrag under innehavstiden, dvs. 40 % av ingångsvärdet, får räknas upp på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst.

Vad gäller den närmare utformningen av sambandsmetoden och klyvme-

toden hänvisas till departementspromemorian. Denna, som också innehåller en redogörelse för nuvarande skogsbeskattningsregler, skogsskattekommitteéns förslag och remissyttranden över detta, bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av riksskatteverket, (RSV), lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, statens lantmäteriverk, domänverket, kammarrätten i Stockholm, Sveriges lantbruksuniversitet, länsstyrelserna i Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Älvsborgs, Värmlands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, 1976 års fastighetstaxeringskommitté (Fi 1976:05), Centralorganisationen SACO/SR, Familjeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), LO, Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges häradsallmänningsförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges jordägareförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund (SSR), Sågverkens råvaruförening, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). Kammarkollegiet har, utan att avge eget yttrande, överlämnat yttranden från stiftsnämnderna i Växjö, Västerås, Karlstads och Luleå stift. Skrivelser har även inkommit från Svenska civilekonomföreningen (SCF) och från Våmhus sockensamfällighetsförening.

Lantbruksstyrelsen har överlämnat yttranden från lantbruksnämnderna i Jönköpings, Hallands, Älvsborgs, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs och Västerbottens län. Skogsstyrelsen har överlämnat yttranden från samtliga skogsvårdsstyrelser i landet utom skogsvårdsstyrelsen i Malmöhus län och till sitt eget yttrande fogat en sammanställning över skogsvårdsstyrelsernas yttranden. Länsstyrelsen i Kronobergs län har till sitt yttrande fogat yttrandet från skogsvårdsstyrelsen i länet. Till länsstyrelsens i Kalmar län yttrande har fogats yttranden från LO-distriktet i sydöstra Sverige, Lantbrukarnas länsförbund i norra och södra Kalmar samt från skogsvårdsstyrelsen i länet. Länsstyrelsen i Kopparbergs län har till sitt yttrande fogat yttranden från lantbruksnämnden och skogsvårdsstyrelsen i länet. Familjeföretagens förening, LRF, Sveriges häradsallmänningsförbund och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund åberopar yttrande av Lantbrukarnas skattedelegation. LO hänvisar till ett gemensamt yttrande av Svenska pappersindustriarbetareförbundet, Svenska skogsarbetareförbundet och Svenska träindustriarbetareförbundet. SAF och Sveriges industriförbund åberopar yttrande av Skogsindustriernas samarbetsutskott (SISU).

En sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

## 2 Föredragandens överväganden

### 2.1 Allmänna utgångspunkter

Skogsbruket är en av vårt lands basnäringar med mycket stor betydelse för samhälls ekonomin. Storleken av de årliga avverkningarna påverkar sysselsättningen såväl inom det egentliga skogsbruket som hos de industrier som baserar sin produktion på träråvara. Sågade trävaror, pappersmassa, papper och andra skogsprodukter hör vidare till våra viktigaste exportartiklar.

Mot denna bakgrund är det av största vikt att skogsbruket bedrivs på sådant sätt att tillväxt och avverkningar hålls på en hög och jämn nivå. En av de faktorer som är av betydelse i det sammanhanget är den skattemässiga behandlingen av skogsinkomster. Reglerna för beskattning av skogsbruk bör inte utformas så att de motverkar avverkningar som är önskvärda från samhällsekonomisk synpunkt. Å andra sidan bör skattereglerna inte stimulera skogsägare att företa så stora avverkningar att skogens virkesproducerande kapacitet äventyras för lång tid framåt. Det är vidare angeläget att skattesystemet inte lägger hinder i vägen för skogsägarna att utföra plantering, gallring och andra skogsvårdsåtgärder på de ur skoglig synvinkel lämpligaste tidpunkterna. Ett ytterligare önskemål är att skattereglerna skall underlätta – och inte försvåra – fastighetsavyttringar som leder till förbättrade brukningsenheter.

Skogsbruk bedrivs ofta gemensamt med annan näringsverksamhet, t. ex. jordbruk eller rörelse. Detta talar för att beskattningen av skogsinkomster inte bör avvika från de grundläggande bestämmelser som gäller vid jordbruks- och rörelsebeskattning. Även skogsbeskattningen bör därför bygga på principen att det är den skattskyldiges förmåga att erlagga skatt som skall vara avgörande för skatteuttagets storlek (förmågeprincipen). Förmågeprincipen anses innebära bl. a. att den skattskyldige skall beskattas för realiserade – men inte för orealiserade – vinster. En beskattning av rena kapitaluttag är inte förenlig med förmågeprincipen.

Av det anförda framgår att ett system för beskattning av skogsinkomster bör tillgodose allmänna skogspolitiska önskemål. Systemet bör vidare vara förenligt med de allmänna principerna för beskattning av näringsverksamhet. Av stor betydelse är också att skogsskattereglerna blir enkla att förstå och tillämpa. Reglerna bör vara utformade så att tidskrävande och dyrbara utredningar om t. ex. tillväxtens storlek under olika perioder kan undvaras. Det kan slutligen anmärkas att de grundläggande reglerna för skogsbeskattningen bör vara konstruerade för permanent tillämpning och ha generell räckvidd. Skogsägarnas långsiktiga planering bör således inte förryckas av konjunkturbetonade omläggningar av skattesystemet. Detta utgör dock inte något hinder mot att statsmakterna vid behov kompletterar det permanenta regelsystemet med exempelvis tidsbegränsade stimulansåtgärder (jfr prop. 1978/79:199).

Det är givet att de olika krav som kan ställas på ett system för beskattning

av skogsinkomster kan komma i konflikt med varandra. Det är exempelvis inte säkert att beskattningsregler, som är speciellt inriktade på att förmå skogsägare att avverka i den takt som är motiverad med tanke på skogens avkastningsförmåga, går att förena med gängse principer för beskattning av näringsverksamhet. Ett strikt iakttagande av förmågeprincipen vid den skattemässiga bedömningen av avyttring av skog under innehavstiden kan vara en omöjlighet om man samtidigt vill uppfylla kravet på enkla och lättillämpade regler. Dessa och andra exempel visar att det inte existerar något i alla avseenden invändningsfritt system för beskattning av skogsinkomster. Varje lösning måste med nödvändighet ha karaktären av en kompromiss mellan delvis motstridiga intressen.

Vid utformningen av ett nytt system för beskattning av skogsinkomster bör, som redan antytts, stor hänsyn tas till de principer som allmänt gäller för beskattning av näringsverksamhet. En konsekvens av detta är för det första att det inte bör komma i fråga att bryta ut skogsbeskattningen från övrig inkomstbeskattning. Någon från den vanliga inkomsttaxeringen frikopplad skogsaccis e. d. bör alltså inte införas. Mitt ställningstagande innebär vidare att lösningar som är önskvärda från skogspolitisk synpunkt kan få stå tillbaka om de strider mot grundläggande regler för jordbruks- och rörelsebeskattning. Saken kan också uttryckas så att regler, som är oförenliga med skattesystemets allmänna uppbyggnad, inte bör tillgripas för att tillgodose skogspolitiska önskemål. Enligt min mening är det emellertid möjligt att inom ramen för gängse principer för beskattning av näringsverksamhet konstruera regler för skogsbeskattningen som har godtagbara skogspolitiska effekter.

En utgångspunkt för beskattningen av skogsinkomster bör enligt min mening vara att beskattningen skall träffa avverkningar som innebär att den skattskyldige tillgodogör sig fastighetens avkastning. Den realiserade avkastningen skall alltså beskattas medan avverkningar som har karaktären av kapitaluttag bör vara fria från skatt. Ett beskattningssystem enligt dessa principer kan konstrueras så att samtliga ersättningar för avyttrad skog redovisas som intäkt samtidigt som avdrag medges för den del av anskaffningskostnaden för skogen (skogens ingångsvärde) som kan anses ha förbrukats genom uttaget. Vid bedömningen av om ingångsvärdet har tagits i anspråk eller inte synes det i och för sig rimligt att utgå från att en avverkning i första hand avsett fastighetens avkastning (sparad tillväxt).

Ett enkelt exempel kan belysa hur ett skogsbeskattningssystem som är byggt på denna – från teoretisk synpunkt tilltalande – modell skulle fungera. Antag att en person, A, köpt en skogsfastighet och betalat 100 000 kr. för skögen. Efter några år säljer A en rotpost för 40 000 kr. Efter försäljningen beräknas värdet av fastighetens skog till 85 000 kr. Efter ytterligare ett antal år säljer A fastigheten. Av försäljningspriset belöper 105 000 kr. på skögen. Med tillämpning av den beskrivna modellen skall A redovisa ersättningen för den avyttrade rotposten, 40 000 kr., som intäkt (någon beskattning dessförinnan

av den inte realiserade tillväxten skall inte förekomma). Rotpostförsäljningen ger A rätt till avdrag med belopp motsvarande den del av skogens ingångsvärde som tagits i anspråk på grund av försäljningen, dvs.  $(100\ 000 \cdot 85\ 000 \Rightarrow) 15\ 000$  kr. Vid försäljning av fastigheten skall vederlaget för skogen, 105 000 kr., tas upp som intäkt. Avdrag medges med återstående del av ingångsvärdet, dvs. med  $(100\ 000 \cdot 15\ 000 \Rightarrow) 85\ 000$  kr.

Ett skogsbeskattningssystem av nu angivet slag – systemet överensstämmer i väsentliga hänseenden med KL:s ursprungliga regler för beskattning av skogsinkomster – är emellertid förenat med flera betydande nackdelar. En nackdel hänför sig till förändringar i penningvärdet. Med en fortlöpande inflation stiger det nominella värdet på fastighetens skog. Detta medför att det fordras synnerligen omfattande avverkningar för att den kvarvarande skogens värde, uttryckt i nominella belopp, skall understiga det ursprungliga ingångsvärdet. Skogsuttag som reallt sett är kapitaluttag kommer därigenom att skattemässigt behandlas som avkastning. En annan nackdel hänger samman med de praktiska svårigheterna att med någorlunda precision fastställa vad den skog, som finns kvar efter en avverkning, är värd. Motsvarande värderingsproblem föreligger om man vid en fastighetsförsäljning måste fastställa hur stor del av försäljningspriset som belöper på växande skog.

Ett sätt att undvika att inflationsvinster träffas av beskattning är att räkna upp skogens ingångsvärde i takt med penningvärdets fall. Den skattskyldige skulle därigenom beskattas endast för den reala värdestegringen på skogen. Flera argument kan i och för sig anföras för ett sådant inflationskyddat system. Det torde dock inte vara möjligt att införa en real skattemässig behandling av skogsinkomster utan att samtidigt ta ställning till i vad mån prisstegringsvinster i annan näringsverksamhet bör undantas från skatt. Hela detta ytterst komplicerade beskattningsområde övervägs f. n. av realbeskattningsutredningen (B 1978:07). Att införa regler om real beskattning av skogsuttag innan detta grundläggande utredningsarbete har slutförts är enligt min mening uteslutet. Såvitt gäller avverkningar under innehavstiden kan det således i dagens läge inte komma i fråga att tillåta indexuppräknig av ingångsvärdet eller liknande åtgärder.

Det anförda visar att det skisserade skogsbeskattningssystemet inte fungerar på åsyftat sätt i tider med förändringar i penningvärdet. Att märka är också att de långa tidsperspektiven inom skogsbruket – den genomsnittliga omloppstiden för skog är omkring 100 år – förstärker de negativa effekterna av en fortlöpande inflation. Systemet har emellertid, som jag nyss framhållit, också den nackdelen att det är svårtillämpat. En förutsättning för att den förbrukade delen av skogens ingångsvärde skall kunna fastställas är nämligen att man vet värdet på fastighetens skog efter avverkningen. Att utföra beräkningar av detta slag är – även under perioder utan prisförändringar – ofta ytterst svårt. Som påpekats i det föregående har just svårigheten att uppskatta värdet eller volymen på kvarvarande skog gett upphov till allvarliga problem

vid tillämpning av de nuvarande skogsbeskattningsreglerna.

Det förda resonemanget leder till slutsatsen att eventuell avdragsrätt på grund av uttag av skog inte bör baseras på en jämförelse mellan ingångsvärdet och värdet på skogen efter uttaget. Därmed torde valet stå mellan att antingen helt slopa avdragsrätten eller att beräkna avdraget på annat sätt, t. ex. i förhållande till skogsuttagets storlek.

I skogsskattekommitténs förslag om s. k. kontantmetod har rätten till avdrag för minskning av skogens ingångsvärde helt slopats. Ersättningen för avverkad skog träffas av beskattning även till den del avverkningen i realiteten innebär ett kapitaluttag. Vid fastighetsförsäljning föreslås å andra sidan att den del av köpeskillingen som kan anses belöpa på växande skog skall vara fri från skatt. Vid försäljning av en skogsfastighet skall således sparad tillväxt varken beskattas som inkomst av skogsbruk eller som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst).

Kontantmetoden uppfyller, såvitt gäller avverkningar under innehavet, utan tvivel önskemålet att ett system för beskattning av skogsinkomster skall vara enkelt att tillämpa. Däremot kvarstår svårigheten att vid fastighetsförsäljning fördela köpeskillingen på växande skog och fastigheten i övrigt.

Metoden har också enligt min mening andra betydande svagheter. Såväl den fulla beskattningen – oavsett om en avverkning utgör kapitaluttag eller inte – av avverkningar under innehavstiden som skattefriheten för sparad tillväxt vid fastighetsavyttring strider mot grundläggande regler för beskattning av näringsverksamhet. Att skogsägaren inte beskattas för den värdeökning som inträffat under innehavstiden om skogen säljs tillsammans med marken kan vidare väntas leda till en från skogsvårdssynpunkt olämplig senareläggning av avverkningarna och till att skogsfastigheter förvärvas i kapitalplacerings- och spekulationssyfte.

För att komma till rätta med de nu nämnda nackdelarna hos kontantmetoden föreslog skogsskattekommittén att skogsägarna skulle få ökade möjligheter att utnyttja skogskontosystemet. Som framhållits i den inom budgetdepartementet upprättade promemorian ger emellertid insättning på skogskonto endast ett tidsbegränsat uppskov med beskattningen. I promemorian uttalas vidare att en utvidgning av rätten till resultatutjämnning genom insättningar på skogskonto inte skulle minska kontantmetodens avverkningshämmande effekter. Vid remissbehandlingen av promemorian har flertalet av de remissinstanser, som uttalat sig om kontantmetoden, förklarat sig dela uppfattningen att frågan om ett nytt beskattningssystem för skogsinkomster bör lösas på annat sätt än kommittén föreslog.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att kontantmetoden inte bör läggas till grund för den framtida skogsbeskattningen. Rätten till avdrag vid uttag av skog under innehavstiden bör alltså bestå i någon form. Vid en försäljning av en skogsfastighet bör principen vidare vara att den del av köpeskillingen som avser sparad tillväxt blir föremål för beskattning.

En förutsättning för att rätten till avdrag på grund av skogsavverkningar under innehavstiden skall kunna behållas är enligt min mening att avdragen

blir enklare att beräkna än i dag. Avdragets storlek måste knytas till något värde eller belopp som är lättare att fastställa än värdet eller volymen på den skog som finns kvar på fastigheten efter en avverkning. Dettå önskemål om förenkling har iakttagits vid utformningen av de i departementspromemorian presenterade alternativa beskattningssystemen, sambandsmetoden och klyvmetoden. Enligt båda dessa metoder medges avdrag på grund av skogsuttag under innehavstiden med viss del av den ersättning som skogsägaren erhållit för den avyttrade skogen. De sammanlagda avdragsbeloppen får dock inte överstiga 60 % av skogens ingångsvärde.

Förslaget att koppla avdragsrätten på grund av uttag av skog under innehavstiden till intäkten för avverkad skog har på det hela taget mottagits positivt av remissinstanserna. Det framhålls allmänt att en sådan avdragsmetod är långt enklare att tillämpa än de nuvarande reglerna. I några remissyttranden anförs dock att en till intäktssidan kopplad avdragsrätt kan ge rätt till avdrag trots att den av skogsägaren uppburna ersättningen i sin helhet avser tillväxt. Saken uttrycks också så att medan dagens system bygger på principen att avverkningarna i första hand avser fastighetens avkastning skulle ett genomförande av sambandsmetodens eller klyvmetodens avdragsregler innebära att avverkningarna i första hand bedömdes ha karaktären av kapitaluttag.

Det är i och för sig riktigt att det avdragssystem, som har föreslagits i promemorian, kan få till följd att realiserad avkastning inte omedelbart träffas av beskattning. Ett sådant avsteg från förmågeprincipen får emellertid vägas mot de betydande praktiska fördelar som en på intäkterna baserad avdragsmetod kan erbjuda. Att märka är även att eventuella från teoretisk synpunkt omotiverade avdrag under innehavstiden normalt medför ökad skattebelastning när ägaren sedermera avyttrar sin fastighet. Med hänsyn bl. a. till detta är enligt min mening det i promemorian föreslagna systemet att föredra framför ett system som är teoretiskt sett riktigare men som i praktiken knappast går att tillämpa. Jag föreslår därför att avdragen på grund av skogsuttag under innehavstiden skall beräknas med utgångspunkt i ersättningen för den avyttrade skogen. Självfallet bör emellertid ett till intäktssidan kopplat avdragssystem utformas så att avvikelser från allmänna skattegrundsatser blir så liten som möjligt. Ett lämpligt sätt att åstadkomma en rimlig beskattning på grund av t. ex. en rotpostförsäljning är att begränsa avdraget till en del av rotvärdet.

Avdrag på grund av skogsuttag under innehavstiden bör således enligt min mening medges med en del av intäkten för den sålda skogen. För att den skattskyldige inte skall komma i alltför förmånligt läge måste emellertid avdragsbeloppen också sättas i relation till ingångsvärdet på skogen. De sammanlagda avdragsbeloppen bör således inte få överstiga den del av köpeskillingen för fastigheten som belöper på skogen. Skogens ingångsvärde bör med andra ord utgöra den yttersta ramen för avdrag under innehavstiden. Därmed är inte sagt att hela ingångsvärdet skall få utnyttjas under

innehavstiden. Enligt såväl sambands- som klyvmetoden är avdragsrätten begränsad till 60 % av ingångsvärdet.

Jag återkommer i det följande till hur stor del av ingångsvärdet som skall få utnyttjas under innehavstiden (avsnitt 2.2.3) och till den närmare utformningen av en till intäktsidan knuten avdragsrätt (avsnitt 2.2.4).

Att avdragen under innehavstiden begränsas av skogens ingångsvärde ger upphov till särskilda problem i tider med förtgående försämring av penningvärdet. Ett avdrag motsvarande viss del av ingångsvärdet blir i inflationstider reellt sett mindre värt ju senare avdragsyrkandet framställs. Detta kan i och för sig utgöra ett skäl för att räkna upp ingångsvärdet i takt med inflationen. Som jag framhållit i det föregående kan det emellertid inte komma i fråga att nu införa någon form av real beskattning av skogsinkomster under innehavstiden. Beträffande de löpande skogsuttagen torde det – i likhet med vad som gäller exempelvis vid försäljning av lager och inventarier i rörelse – åtminstone tills vidare vara ofrånkomligt att behandla rent nominella vinster på samma sätt som verkliga vinster.

Vid tillämpning av sambandsmetoden förekommer inte någon separat skogsbeskattning när växande skog avyttras tillsammans med marken. Liksom f. n. behandlas hela fastigheten som en enhet och eventuell beskattning sker som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst). Detta innebär att skogens ingångsvärde får räknas upp med hänsyn till förändringar i penningvärdet från den dag då fastigheten förvärvades till avyttringsdagen. Denna indexuppräknings medför att det kan vara fördelaktigare att sälja skog och mark tillsammans än att först avverka skog och därefter sälja fastigheten. Att indexuppräknings är tillåten vid fastighetsförsäljning men inte vid skogsuttag under innehavstiden har därför allmänt sett en avverkningshämmande effekt.

Det förefaller troligt att avverkningsbenägenheten skulle öka om ersättning på grund av skogsuttag under innehavstiden beskattades på samma sätt som ersättning för skog som säljs tillsammans med marken. Eftersom det f. n. inte kan komma i fråga att införa indexuppräknings under innehavstiden förutsätter detta att indexeringen av skog avskaffas vid fastighetsförsäljning. Detta kräver i sin tur att ersättningen för en såld skogsfastighet delas upp i två delar, den ena avseende mark och byggnader och den andra avseende skogen. Indexuppräknings skulle då medges beträffande endast den förstnämnda delen, dvs. på ersättningen för mark och byggnader.

En på detta sätt utformad skogsbeskattningsmetod – metoden överensstämmer principiellt sett med klyvmetoden – är emellertid inte invändningsfri. Den skattemässiga neutraliteten mellan ersättningar för skogsuttag under innehavstiden och ersättning för skog som avyttras tillsammans med marken uppnås nämligen endast till priset av en avsevärd skärpning av beskattningen vid försäljning av skogsfastigheter. En effektiv beskattning av hela den nominella vinsten på växande skog strider sålunda mot de tankegångar som ligger till grund för de nuvarande realisationsvinstreglerna. Det är också givet

att strukturrationaliseringen inom skogsbruket i hög grad skulle försvåras om hela den nominella vinsten på skogen träffades av beskattning. Dessa skäl talar enligt min uppfattning för att det även i framtiden bör vara tillåtet att indexuppräknade skogens ingångsvärde när skog avyttras tillsammans med marken. Att ingångsvärdet på skogen får räknas upp med hänsyn till förändringar i penningvärdet medför vidare den fördelen att en avyttring av en skogsfastighet inte behöver föranleda en separat skogsbeskattning. Såväl den del av ersättningen för en skogsfastighet som belöper på skogen som ersättningen för fastigheten i övrigt kan sålunda behandlas inom ramen för realisationsvinstsystemet.

Vad jag nu har sagt leder sammanfattningsvis till följande slutsatser. De nuvarande skogsbeskattningsreglerna är svåra att överblicka och tillämpa. Angelägenheten av en materiell och teknisk översyn av dessa regler har vitsordats vid remissbehandlingen av såväl skogsskattekommitténs betänkande som den inom budgetdepartementet utarbetade promemorian. Starka skogspolitiska och skattemässiga skäl talar mot en övergång till den av skogsskattekommittén föreslagna kontantmetoden. Med hänsyn bl. a. till vikten av att underlätta försäljningar som medför bättre ägarstruktur inom skogsbruket anser jag att det inte kan komma i fråga att genomföra den i departementspromemorian beskrivna klyvmetoden. Vid tillämpning av klyvmetoden beskattas nämligen skog som avyttras tillsammans med marken betydligt hårdare än i dag. Även det andra i promemorian redovisade alternativet, sambandsmetoden, har utan tvivel vissa brister. Från teoretisk synpunkt kan sålunda invändas att sambandsmetoden lämnar utrymme för avdrag på grund av avverkningar under innehavstiden trots att skogen inte minskat i värde eller volym. Enligt sambandsmetoden beskattas vidare ersättning för skog som säljs tillsammans med marken normalt lindrigare än skogsuttag under innehavstiden. Detta kan minska skogsägarens benägenhet att avverka.

Det kan emellertid enligt min mening med fog hävdas att sambandsmetoden inte har lika stor avverkningshämmande effekt som det nuvarande skogsbeskattningsystemet. Det är, som jag tidigare framhållit, angeläget att avverkningarna kan hållas på en hög och jämn nivå. De nu gällande avdragsreglernas konstruktion medför – i kombination med penningvärdets fall – att avdragsrätten i praktiken begränsas till de första innehavsåren. Därefter beskattas ersättning för skog normalt fullt ut även till den del avverkningen kan anses utgöra kapitaluttag. Även det förhållandet att den som ärver en skogsfastighet f. n. ofta får ett betydligt högre ingångsvärde på skogen än den avlidne hade vid dödsfallet torde medföra att avverkningar skjuts på framtiden. Den bristande kontinuiteten mellan arvlåtare och arvtagare gör nämligen att det i regel är skattemässigt fördelaktigare för arvingen än för arvlåtaren att avverka skogen. Med sambandsmetodens inbyggda kontinuitet och den till intäktssidan kopplade avdragsrätten finns det anledning att utgå från att avdragen och därmed även benägenheten att

avverka – blir jämnare fördelade under innehavstiden. Till detta kommer att sambandsmetoden torde vara långt enklare att förstå och tillämpa än dagens skogsbeskattningsregler.

Mot bakgrund av det anförda finner jag att sambandsmetoden är att föredra framför såväl det nuvarande regelsystemet som kontantmetoden och klyvmetoden. Jag lägger därför i det följande fram ett förslag om en på sambandsmetoden baserad omläggning av skogsbeskattningsreglerna. Vid den närmare utformningen av det nya regelsystemet kommer jag dock självfallet att ta hänsyn till de synpunkter som har förts fram vid remissbehandlingen.

Jag vill i detta sammanhang betona att sambandsmetoden knappast bör betecknas som ett helt nytt skogsbeskattningsystem. Som framgått av det föregående skiljer sig sambandsmetoden från nu gällande ordning främst genom sättet för avdragsberäkningen under innehavstiden och genom att kontinuitetsprincipen skall iakttagas vid benefika förvärv. Till stor del har mina förslag i det följande således karaktär av en teknisk översyn av de nuvarande reglerna. Det är därför motiverat att ta ställning till frågan om behov föreligger av en mer grundläggande utredning rörande skogsbeskattningen.

Enligt min mening talar flera skäl för att en sådan utredning bör tillsättas. Önskemål om en allsidig översyn av reglerna för beskattning av skogsinkomster har också förts fram från många håll i samband med remissbehandlingen av departementspromemorian. Det i huvudsak tekniskt inriktade utredningsarbete som mynnat ut i det nu aktuella lagstiftningsärendet bör därför följas av en mer djupgående analys. Min avsikt är att inom kort ta initiativ till en utredning av nu antytt slag.

Det finns inte anledning att här gå närmare in på direktiven till en ny skogsbeskattningsutredning. En viktig uppgift kan emellertid bli att söka belysa de samhällsekonomiska effekterna av skattereglerna, exempelvis hur de kan antas påverka sysselsättningen inom skogsbruket och skogsindustrin. I anslutning till detta kan utredningen också få anledning att diskutera i vad mån skattereglerna kan eller bör tillgodose skogspolitiska önskemål rörande t. ex. avverkning, plantering och vård av skogen. En annan betydelsefull fråga i detta sammanhang är hur inflationsvinster på skog skall behandlas.

## 2.2 Den närmare utformningen av det nya avdragssystemet, m. m.

Den omläggning av skogsbeskattningen som nu bör komma till stånd bör, som jag framhållit i det föregående, baseras på den i departementspromemorian beskrivna sambandsmetoden. Detta innebär bl. a. att rätten till avdrag på grund av skogsuttag under innehavstiden bör knytas till två faktorer, dels skogens anskaffningsvärde (ingångsvärde), dels den skattskyldiges intäkter på grund av upplåtelse av avverkningsträtt, försäljning av skogsprodukter

m. m. De sammanlagda avdragsbeloppen bör således begränsas till anskaffningsvärdet på skogen eller en del av detta värde. Vidare bör avdraget under visst beskattningsår sättas i relation till de skogsintäkter som den skattskyldige redovisat samma beskattningsår.

I det följande avser jag att närmare redogöra för hur det nya avdragssystemet bör utformas. De olika frågorna behandlas i samma ordning som i bilaga 2. Min framställning inleds med vilka bestämmelser som bör gälla vid beräkningen av skogens anskaffningsvärde (avsnitt 2.2.1). I anslutning till detta tar jag också ställning till i vad mån kostnader för skogsplantering bör få räknas in i anskaffningsvärdet (avsnitt 2.2.2). Därefter diskuterar jag hur stor del av anskaffningsvärdet som bör få utnyttjas under innehavstiden (avsnitt 2.2.3) och hur stort det årliga avdraget bör vara i förhållande till de löpande skogsintäkterna (avsnitt 2.2.4). I det sammanhanget tar jag också upp frågan om det finns skäl att införa vissa beloppsspärrar vid avdragsberäkningen (avsnitt 2.2.5).

Efter denna redogörelse för huvuddragen i det nya skogsbeskattningssystemet övergår jag till att behandla vilka regler som bör gälla vid överlåtelse av del av fastighet (avsnitt 2.2.6) och upplåtelse av mark för obegränsad tid mot engångsersättning m. m. (avsnitt 2.2.7). Jag redovisar vidare vad som bör gälla när säljaren av en skogsfastighet förbehåller sig rätt till avverkning på den sålda fastigheten (avsnitt 2.2.8) och när en skogsfastighet får karaktären av omsättningstillgång i tomtrörelse (avsnitt 2.2.9). Jag avslutar min genomgång av det nya avdragssystemet med att behandla behovet av processuella regler i samband med fastställande av anskaffningsvärdet av skog (avsnitt 2.2.10) samt övergångsbestämmelserna (avsnitt 2.2.11).

### *2.2.1 Beräkningen av skogens anskaffningsvärde*

Förvärv genom köp o. d.

Vid köp av en skogsfastighet utgör skogens ingångsvärde enligt nuvarande regler den del av köpeskillingen för fastigheten som belöper på växande skog. Några regler finns inte för hur fördelningen av köpeskillingen skall göras. Det är dock givet att delvärdena vid fastighetstaxeringen kan ge vägledning.

Enligt förslaget i promemorian skall delvärdena vid fastighetstaxeringen tilläggas en större betydelse. Vid köp av en skogsfastighet skall som ingångsvärde av växande skog schablonmässigt anses så stor del av den totala förvärvskostnaden för fastigheten som skogsbruksvärdet minskat med skogsmarksvärdet utgör av fastighetens hela taxeringsvärde vid förvärvstillfället. Är det uppenbart att en sådan beräkning ger ett värde som avsevärt avviker från den verkliga förvärvskostnaden för skogen skall schablonregeln dock inte tillämpas. I sådana undantagsfall skall skogens ingångsvärde i stället bestämmas efter en fri bedömning.

Vid remissbehandlingen har man i allmänhet godtagit att ingångsvärdet i

normalfallen bestäms efter den föreslagna proportioneringsregeln. Vissa remissinstanser framhåller att man inte bör vara alltför bunden till schablonregeln utan att jämkningsregeln bör kunna användas om det är nödvändigt för att få ett riktigt taxeringsresultat. I en del yttranden föreslås att skogens värde alltid skall uppskattas fritt. Flera remissinstanser anser att man vid tillämpning av schablonmetoden inte skall minska skogsbruksvärdet med skogsmarksvärdet utan att hela skogsbruksvärdet skall ligga till grund för fördelningen av köpeskillingen.

För egen del vill jag inledningsvis föreslå att uttrycket ingångsvärde byts ut mot anskaffningsvärde. Ändringen betingas av mitt ställningstagande till den skattemässiga behandlingen av planteringskostnader. Jag återkommer inom kort till denna fråga (avsnitt 2.2.2).

Skogens ingångsvärde bildar enligt dagens regler utgångspunkt för den skattskyldiges rätt till avdrag vid avyttring av skog under innehavstiden. Motsvarande gäller för anskaffningsvärdet enligt mitt förslag. Ingångsvärdet resp. anskaffningsvärdet fyller emellertid olika funktioner i de båda beskattningssystemen. Enligt dagens regler har man att pröva om och i vad mån ingångsvärdet har tagits i anspråk genom skogsavyttringen. Prövningen förutsätter i princip en värdering av skogens värde resp. förråd både vid förvärvstillfället och efter skogsavyttringen. Enligt mitt förslag får anskaffningsvärdet som sådant utnyttjas. Anskaffningsvärdets storlek är nämligen ensamt avgörande för hur stort sammanlagt avdrag som den skattskyldige skall medges under innehavstiden. Det är sålunda minst lika angeläget som tidigare att värdet kan bestämmas med någorlunda precision. Det är emellertid också angeläget att anskaffningsvärdet i åtminstone de flesta fall kan fås fram utan en vidlyftig utredning.

Enligt min mening finns det anledning räkna med att delvärdena vid fastighetstaxeringen normalt ger en rättvisande bild av värdeförhållandena på fastigheten. Starka administrativa skäl talar för att anskaffningsvärdet i flertalet fall bestäms med utgångspunkt i dessa delvärden. Jag föreslår att en regel av denna innebörd införs. I förhållande till förslaget i departementspromemorian är en avvikelse dock motiverad. Enligt promemoriaförslaget skall skogsbruksvärdet minskas med skogsmarksvärdet innan det sätts i relation till taxeringsvärdet. Det principiellt riktiga i att göra denna reduktion kan diskuteras. Det är vidare ofta svårt att vid fastighetstaxeringen göra en rimlig fördelning av skogsbruksvärdet på skog och på mark. Mot denna bakgrund föreslår jag, i likhet med flera remissinstanser, att hela skogsbruksvärdet sätts i relation till taxeringsvärdet. Med denna lösning torde det f. ö. knappast föreligga något behov av att särskilja skogsmarksvärdet vid fastighetstaxeringen.

Som framhållits i promemorian kan det finnas anledning att ibland frångå schablonregeln. Enligt promemoriaförslaget skall jämkningsregeln tillämpas endast om det är uppenbart att schablonregeln skulle ge ett resultat som avsevärt avviker från det verkliga vederlaget för skogen. Många remissin-

stanser har ansett att schablonregeln skall kunna frångås även om avvikelserna inte är fullt så markanta.

Jag anser att det finns fog för denna remisskritik. Det kan framstå som otillfredsställande att bestämma anskaffningsvärdet enligt schablon när tillgänglig utredning ger vid handen att ett värde som bestäms på detta sätt måste vara felaktigt men inte så felaktigt att schablonregeln sätts ur kraft. Enligt min uppfattning bör det vara tillräckligt att det är uppenbart att schablonvärdet avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark. Schablonregeln skall alltså kunna frångås även i fall där avvikelserna inte framstår som *avsevärd*. Med skogsmark avses här detsamma som vid fastighetstaxeringen.

Alltjämt gäller att felaktigheten skall vara *uppenbar*. Detta innebär bl. a. att schablonvärdet inte skall frångås bara av den anledningen att det föreligger en utredning som ger ett annat värde. En uppskattning av skogens värde på en fastighet med både jordbruksmark och skogsmark är alltid osäker. Det verkliga vederlaget för skog och skogsmark kan därför regelmässigt inte bestämmas till visst belopp. Värderingen torde snarare mynna ut i att vederlaget kan bedömas med mycket stor sannolikhet ligga mellan vissa gränser. Endast om schablonvärdet hamnar utanför dessa gränser finns det anledning att vid taxeringen lägga en befintlig utredning till grund för värderingen eller föranstalta om ytterligare utredning.

Vid tillämpning av schablonmetoden skall delvärdena i det vid förvärvstillfället gällande taxeringsvärdet användas. Före förvärvet kan stora skogsavverkningar ha gjorts eller något annat ha inträffat som föranleder omtaxering av fastigheten. Det ligger då nära till hands att tillämpa jämkningsregeln och beräkna anskaffningsvärdet med utgångspunkt i delvärdena i det nya taxeringsvärdet.

Vad jag hittills diskuterat har gällt beräkningen av anskaffningsvärde när hel taxeringsenhet förvärvas. Omfattar förvärvet endast del av en taxeringsenhet kan schablonregeln ge ett missvisande resultat. Enligt min mening bör schablonregeln därför inte tillämpas vid delförvärv. Självfallet kan dock delvärdena vara till ledning också vid sådana förvärv.

Jag vill slutligen ta upp frågan om vilket belopp som skall läggas till grund för den proportionering som skall göras oavsett om schablonregeln eller jämkningsregeln tillämpas. Enligt promemoriaförslaget beräknas ingångsvärdet med utgångspunkt i den totala förvärvskostnaden för fastigheten. Förvärvskostnaden kan förutom köpeskillning o. d. avse t. ex. kostnader för lagfart. Jag anser att man i princip bör lägga enbart köpeskillningen till grund för beräkningen. En annan lösning bör dock övervägas vid förvärv som har betydelse för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Jag återkommer i det följande till denna fråga (avsnitt 2.3.1).

Benefika förvärv m. m.

Vid arv, gåva och andra benefika förvärv beräknas f. n. ingångsvärdet – i likhet med vad som gäller vid onerösa förvärv – med utgångspunkt i fastighetens värde vid förvärvet. Den som ärver en skogsfastighet får således som sitt ingångsvärde räkna det belopp varmed växande skog ingår i det vid förvärvet gällande taxeringsvärdet. Denna princip är emellertid inte utan undantag. Vid vissa gåvor och bodelningar utgår man nämligen inte från värdet vid förvärvstillfället utan från värdet vid det senaste onerösa förvärvet (skyldemansregeln).

I promemorian föreslås att den som förvärvar en skogsfastighet genom arv, gåva o. d. i stället skall få ta upp den föregående ägarens ingångsvärde vid äganderättsövergången som sitt eget ingångsvärde. Därigenom uppnås, framhålls det i promemorian, kontinuitet i beskattningen.

Vid remissbehandlingen har man välkomnat att den nuvarande bristande kontinuiteten när fastighet förvärvas genom arv rättas till. Många remissinstanser anser dock att de föreslagna reglerna kan leda till att avdraget sammantaget medges med för högt belopp när fastigheter överförs genom benefika fång. Det framhålls sålunda att den föregående ägaren och förvärvaren enligt förslaget kan få större sammanlagt avdrag än vad den föregående ägaren skulle ha haft om äganderättsövergången inte hade inträffat. Bl. a. Lantbrukarnas skattedelegation föreslår att förvärvaren sätts i samma avdragsituation som den föregående ägaren. RSV och TOR föreslår samma principiella lösning för det fall att ett företag avyttrar en skogsfastighet till ett annat företag inom samma koncern.

Enligt min uppfattning har promemorieförslaget klara förtjänster. Jag anser det vara en riktig princip att den nye ägarens skattesituation påverkas av om och i vad mån den föregående ägaren har utnyttjat sin avdragsrätt. Förslaget leder också till ett rimligare beskattningsresultat vid arv än de nuvarande reglerna. De föreslagna reglerna har vidare den fördelen att de är enkla att tillämpa.

Promemorieförslaget medför att den som förvärvar en skogsfastighet genom ett benefikt fång alltid får ett nytt ingångsvärde. Utgår arvsskatt eller gåvoskatt på förvärvet kan en sådan lösning i och för sig motiveras av önskemålet att underlätta för den nye ägaren att genom avyttring av skog anskaffa medel till betalning av skatten. Som Lantbrukarnas skattedelegation framhållit bör denna omständighet emellertid inte tilläggas någon avgörande betydelse. I likhet med delegationen och många andra remissinstanser anser jag att förvärvarens rätt till avdrag bör begränsas till den avdragsrätt som den föregående ägaren skulle ha haft om denne fortfarande ägt fastigheten. Annorlunda uttryckt bör avdrag som den föregående ägaren har medgetts vid bedömningen av förvärvarens rätt till avdrag anses som förvärvarens egna avdrag. Mitt förslag innebär bl. a. att förvärvaren inte kan medges avdrag om den föregående ägaren helt har utnyttjat sin avdragsrätt.

Jag delar vidare RSV:s och TOR:s uppfattning att det finns skäl att införa särskilda begränsningar i avdragsrätten vid avyttringar inom en och samma koncern. En sådan avyttring bör, för koncernen i sin helhet, inte grunda rätt till ytterligare avdrag. Jag föreslår därför att denna situation regleras på samma sätt som de benefika förvärven.

### 2.2.2 Kostnader för skogsplantering

Kostnader för återplantering av skog hänförs till vård och underhåll av skog och är därför avdragsgilla vid inkomstberäkningen. Däremot medges inte avdrag, varken omedelbart eller genom årliga värdeminskningsskattavdrag, om planteringen görs på mark som under en längre tid inte har varit skogbärande. Nyplantering av skog anses nämligen som s. k. grundförbättring och kostnaderna beaktas bara vid beräkning av realisationsvinst när fastigheten sedermera avyttras. Denna skiljaktiga behandling av planteringskostnader kunde före 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen till en del motiveras med en då föreliggande rätt att vid fastighetsavyttring få avdrag för det s. k. minsta producerande skogskapitalet.

Enligt promemoriaförslaget skall återplantering och nyplantering av skog skattemässigt behandlas på samma sätt. Den skattskyldige skall få välja mellan att antingen göra omedelbart avdrag för kostnaderna eller, om kostnaderna uppgår till minst 10 000 kr., lägga kostnaderna till skogens ingångsvärde.

Remissinstanserna anser allmänt att det vid beskattningen under innehavstiden inte finns anledning att göra skillnad mellan återplantering och nyplantering av skog. RSV anser att principiella skäl däremot talar för att upprätthålla en skillnad vid realisationsvinstbeskattningen. Enligt RSV bör man vid avyttringstillfället återföra – i indexuppräknat skick – kostnader för skogsplantering som har dragits av som driftkostnader.

Vad gäller den skattskyldiges möjlighet att skattemässigt behandla planteringskostnader på alternativa sätt har vid remissbehandlingen redovisats olika ståndpunkter. Förslaget tillstyrks av flera remissinstanser. Åtskilliga remissinstanser anser att sakens betydelse inte motiverar regler som kan väntas medföra betydande administrativa svårigheter. I en del yttranden framhålls att valfriheten – om den genomförs – bör gälla kostnader för alla former av skogsvårdsåtgärder.

Föregen del anser jag det rimligt att medge omedelbart avdrag inte bara vid återplantering utan också vid nyplantering. De principiella skäl som motiverat en obligatorisk skiljaktig behandling av kostnaderna har, som jag nyss antytt, inte längre samma bärkraft eftersom en avyttring av en skogsfastighet numera bara föranleder realisationsvinstbeskattning. Starka praktiska skäl talar för att kostnaderna får behandlas enhetligt under innehavstiden. Jag föreslår att så sker. I anledning av RSV:s påpekande vill jag erinra om att omedelbart avdrag för kostnader för plantering utesluter att kostnaderna

kontinuiteten när fastighet förvärvas genom arv rättas till. Många remissinstanser anser dock att de föreslagna reglerna kan leda till att avdraget sammantaget medges med för högt belopp när fastigheter överförs genom benefika fång. Det framhålls sålunda att den föregående ägaren och förvärvaren enligt förslaget kan få större sammanlagt avdrag än vad den föregående ägaren skulle ha haft om äganderättsövergången inte hade inträffat. Bl. a. Lantbrukarnas skattedelegation föreslår att förvärvaren sätts i samma avdragssituation som den föregående ägaren. RSV och TOR föreslår samma principiella lösning för det fall att ett företag avyttrar en skogsfastighet till ett annat företag inom samma koncern.

Enligt min uppfattning har promemorieförslaget klara förtjänster. Jag anser det vara en riktig princip att den nye ägarens skattesituation påverkas av om och i vad mån den föregående ägaren har utnyttjat sin avdragsrätt. Förslaget leder också till ett rimligare beskattningsresultat vid arv än de nuvarande reglerna. De föreslagna reglerna har vidare den fördelen att de är enkla att tillämpa.

Promemorieförslaget medför att den som förvärvar en skogsfastighet genom ett benefikt fång alltid får ett nytt ingångsvärde. Utgår arvsskatt eller gåvoskatt på förvärvet kan en sådan lösning i och för sig motiveras av önskemålet att underlätta för den nye ägaren att genom avyttring av skog anskaffa medel till betalning av skatten. Som Lantbrukarnas skattedelegation framhållit bör denna omständighet emellertid inte tilläggas någon avgörande betydelse. I likhet med delegationen och många andra remissinstanser anser jag att förvärvarens rätt till avdrag bör begränsas till den avdragsrätt som den föregående ägaren skulle ha haft om denne fortfarande ägt fastigheten. Annorlunda uttryckt bör avdrag som den föregående ägaren har medgetts vid bedömningen av förvärvarens rätt till avdrag anses som förvärvarens egna avdrag. Mitt förslag innebär bl. a. att förvärvaren inte kan medges avdrag om den föregående ägaren helt har utnyttjat sin avdragsrätt.

för en skogsfastighet som kan anses belöpa på växande skog (skogens ingångsvärde). Denna avdragsnivå skall gälla för samtliga kategorier av skogsägare oberoende av om fastigheten förvärvats genom ett vanligt köp eller om förvärvet ingått som ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv). Utrymmet för avdrag skall enligt förslaget vidare vara detsamma för samtliga kategorier av skogsägare.

Det i promemorian föreslagna utrymmet för avdrag under innehavstiden har på det hela taget godtagits vid remissbehandlingen. Flera remissinstanser är emellertid av den uppfattningen att avdragsnivån är något för hög. Detta sägs särskilt gälla i de fall då fastigheten förvärvats av ett aktiebolag eller annan juridisk person eller då förvärvet inte medfört någon rationaliseringsvinst.

För egen del vill jag anföra följande. Det främsta syftet med en avdragsrätt under innehavstiden är, som framhållits tidigare, att undanta rena kapitaluttag från beskattning. Ersättningen för en rotpost som upplåtits från en nyss förvärvad skogsfastighet bör, såvida ersättningen svarar mot den faktiska anskaffningskostnaden för rotposten, rätteligen inte träffas av skatt. Å andra sidan saknas anledning att medge avdrag om värdet av skogsuttaget understiger värdeökningen på skogen under den tid den skattskyldige innehaft fastigheten. Teoretiskt sett möter det därför inte några större svårigheter att föreskriva hur avdragsreglerna skall konstrueras. I praktiken är det dock ytterst svårt att avgöra i vad mån en viss avverkning skall anses utgöra kapitaluttag eller om avverkningen skall räknas som avkastning. Dessa praktiska problem leder till, som jag tidigare uttalat, att avdragsberäkningen måste göras schablonmässigt.

Det utrymme för avdrag, som föreslagits i promemorian, innebär att en skogsägare under innehavstiden kan behandla skogsersättningar motsvarande högst 60 % av anskaffningskostnaden för skogen som kapitaluttag. En avdragsrätt av denna storleksordning får enligt min mening anses lämplig. Jag har då beaktat bl. a. att en till anskaffningskostnaden kopplad avdragsrätt reallt sett blir mindre värd om det nominella värdet på skogsprodukter stiger och att ett relativt generöst avdragsutrymme kan vara nödvändigt för att en enskild lantbrukare skall kunna finansiera ett inköp av en fastighet med stora kvantiteter avverkningsmogen skog. Vid bedömningen av den föreslagna procentsatsen måste emellertid hänsyn också tas till mitt i det föregående redovisade förslag att anskaffningsvärdet, dvs. underlaget för avdragsrätten, skall baseras inte bara på värdet av skog utan också på värdet av skogsmarken. Vid fastighetstaxeringen har värdet av skogsmarken ansetts utgöra i genomsnitt 10–15 % av det sammanlagda värdet av skog och skogsmark. Mot bakgrund av det anförda föreslår jag att avdragsrätten under innehavstiden fastställs till högst 50 % av anskaffningsvärdet.

Vad jag nu har sagt tar sikte på fastigheter som har förvärvats av fysiska personer. Som påpekats i flera remissyttranden är skälen för en avdragsrätt inte lika starka om fastigheten förvärvats av ett aktiebolag eller annan juridisk person. Skogsinnehavet är i dessa fall normalt av permanent natur varför medgivna avdrag i praktiken kan innebära en definitiv skattelättnad. Till detta kommer att likviditetsproblemen i samband med fastighetsförvärvet normalt torde vara av mindre omfattning om förvärvaren är en juridisk person än om fastigheten förvärvats av en fysisk person. Jag föreslår därför att rätten till avdrag begränsas i fråga om fastigheter som förvärvats av aktiebolag och andra juridiska personer. Ett lämpligt avdragsutrymme anser jag vara 25 % av anskaffningsvärdet. Denna minskning av avdragsutrymmet bör dock inte gälla dödsbo såvitt avser fastighet som ägdes av den avlidne vid dödsfallet. Vid skogsuttag på sådan fastighet bör avdrag medges enligt de regler som skulle ha gällt för den avlidne om dödsfallet inte hade ägt rum, dvs. med sammanlagt 50 % av anskaffningsvärdet.

Några remissinstanser har föreslagit att utrymmet för avdrag under innehavstiden skall ökas om förvärvet av skogsfastigheten utgjort ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering. En ökad avdragsrätt efter förvärv av detta slag är enligt min mening motiverad endast om ett rationaliseringsförvärv – sett över hela innehavstiden – påkallar större avverkningar än andra förvärv. Så torde inte vara förhållandet. Jag anser därför – i likhet med vad som föreslagits i promemorian – att sättet för förvärvet av en skogsfastighet inte bör inverka på hur stor andel av anskaffningsvärdet som får utnyttjas som avdrag under innehavstiden. Detta hindrar givetvis inte att avdragsreglerna i andra hänseenden kan utformas förmånligare för rationaliseringsförvärv än för andra förvärv. Jag återkommer strax till denna fråga.

#### 2.2.4 Avdragets storlek i förhållande till intäkterna

##### Vanliga förvärv

Förslaget i promemorian att skogsägare – inom ramen för 60 %, av skogens ingångsvärde – skall kunna få avdrag med ett belopp motsvarande hela intäkten på grund av rotpostförsäljning har vid remissbehandlingen kommenterats i mycket liten utsträckning. TOR anför att om fastigheten innehafts under viss tid bör upplåtelse av avverkningsrätt eller försäljning av skogsprodukter alltid träffas av beskattning, eftersom det kan förutsättas att det finns ett vinstinslag i upplåtelsen eller avverkningen. Mot denna bakgrund bör det enligt TOR:s mening övervägas att – i synnerhet efter en tids innehav – sänka avdragsprocenten i förhållande till intäkten. Liknande tankegångar har förts fram i några andra remissyttranden.

För egen del vill jag anföra följande. Om en skogsägare, som upplåtit en avverkningsrätt, får avdrag med ett belopp motsvarande rotvärdet blir ersättningen i praktiken skattefri. Denna skattefrihet är i princip motiverad endast under förutsättning att upplåtelsen i sin helhet kan ses som ett kapitaluttag. Saken kan också uttryckas så att ett avdrag med belopp motsvarande rotvärdet förutsätter dels att någon tillväxt inte förekommit under den skattskyldiges innehavstid, dels att priset på den sålda avverkningsrätten exakt överensstämmer med den del av köpeskillingen för fastigheten som kan anses ha belöpt på avverkningsrätten.

Det kan givetvis inträffa att en rotpostförsäljning, som genomförs i omedelbar anslutning till ett fastighetsförvärv, uteslutande eller så gott som uteslutande har karaktären av ett kapitaluttag. Sett över hela innehavstiden är det emellertid enligt min uppfattning uppenbart att flertalet rotpostförsäljningar har ett vinstinslag, dvs. försäljningen innebär att skogsägaren helt eller delvis tillgodogör sig fastighetens avkastning. Avkastningsdelen ökar allmänt sett med innehavstidens längd.

Mot denna bakgrund kan jag inte ansluta mig till det i promemorian

redovisade förslaget att avdrag generellt skall kunna medges med ett belopp motsvarande rotvärdet. För en obligatorisk beskattning av viss del av ersättningen på grund av upplåtelse av avverkningsrätt talar vidare önskemålet att den utnyttjbara delen av anskaffningsvärdet inte skall förbrukas för snabbt. Om avdrag medges med ett belopp som svarar mot hela rotvärdet kan nämligen åtskilliga skogsägare väntas utnyttja en stor del av sin avdragsrätt under de första innehavsåren. Genom att begränsa avdraget till viss del av rotpostvärdet kommer avdragsrätten – och därmed sannolikt också avverkningarna – att fördelas jämnare under innehavstiden. Detta torde vara fördelaktigt från skogsvårdssynpunkt.

Med den i promemorian valda lösningen skulle vidare avverkningar som sker i anslutning till ett rationaliseringsförvärv skattemässigt behandlas på samma sätt som avverkningar efter ett vanligt förvärv. Den nuvarande generella förmånsbehandlingen vid fastighetsreglering skulle alltså upphöra att gälla. Enligt min mening finns det emellertid skäl att även i framtiden underlätta rationaliseringssträvandena inom jord- och skogsbruket genom förmånliga skatteregler. Detta talar för att avdragsnivån bör vara högre i rationaliseringsfallen än då fastighetsförvärvet inte bedöms medföra lämpligare brukningsenheter. Även detta leder enligt min mening till slutsatsen att avdragsrätten i normalfallen bör begränsas till ett belopp svarande mot endast en del av den sålda skogens rotvärde.

Med hänvisning till det anförda bör enligt min uppfattning avdrag normalt medges med högst 50 % av intäkten på grund av en rotpostförsäljning (upplåtelse av avverkningsrätt). Detta medför att åtminstone hälften av ersättningen för en rotpost kommer att träffas av beskattning. En regel om avdrag med högst 50 % av intäkten på grund av en rotpostförsäljning kan därmed sägas bygga på antagandet att – genomsnittligt sett – minst hälften av ersättningen för en avverkningsrätt avser värdeökning, dvs. tillväxt och prisstegringsvinst, som inträffat under den skattskyldiges innehavstid. Denna huvudregel bör enligt min uppfattning gälla för samtliga kategorier av skogsägare. Tillräckliga skäl att i detta hänseende begränsa avdragsrätten för aktiebolag och andra juridiska personer kan således inte anses föreligga.

#### Rationaliseringsförvärv

Som jag nyss framhållit finns det anledning att behålla en förmånligare avdragsrätt i de fall då skog avyttras i anslutning till ett fastighetsförvärv som medfört förbättrade brukningsenheter. I dessa situationer anser jag det motiverat – såvida fastigheten förvärvats av en fysisk person – att medge avdrag enligt den i promemorian föreslagna nivån, dvs. med belopp motsvarande hela köpeskillingen för en avyttrad rotpost. Denna högre avdragsnivå synes böra gälla vid taxeringen för det beskattningsår då fastigheten förvärvats och vid taxeringarna för de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering eller klyvning bör tidsfristen räknas

från tillträdestidpunkten enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller – om den skattskyldige begär det och fastighetsbildning sökts – från den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal.

Rätten till avdrag med ett belopp motsvarande hela rotvärdet bör, liksom f. n., föreligga oavsett om skogsavyttringen hänför sig till den mark som omfattats av rationaliseringsförvärvet eller om avyttringen helt eller delvis hänför sig till tidigare innehavd mark. De sammanlagda avdragsbeloppen enligt den högre nivån bör inte heller här få överstiga 50 % av det till förvärvet hänförliga anskaffningsvärdet, dvs. värdet av skogen och skogsmarken på den nyförvärvade fastigheten. Denna begränsningsregel kan belysas med följande exempel. Som ett led i skogsbrukets yttre rationalisering utökar en fysisk person sitt innehav av skogsmark genom att köpa en grannfastighet. Det ursprungliga fastighetsinnehavets anskaffningsvärde uppgår till 150 000 kr. och det gällande ingångsvärdet till 100 000 kr. Anskaffningsvärdet på tillskottsförvärvet uppgår till 60 000 kr. Den skattskyldige säljer något år efter rationaliseringsköpet en rotpost för 40 000 kr. Enligt begränsningsregeln kan avdrag med belopp motsvarande rotvärdet utnyttjas på högst hälften av rationaliseringsförvärvets anskaffningsvärde. Den högre avdragsnivån kan därför tillämpas på sammanlagt högst 30 000 kr. Därutöver – dvs. på resterande 10 000 kr. av ersättningen för rotposten – kan avdrag medges endast enligt de generella reglerna, dvs. inom ramen för 50 % av förvärvskällans anskaffningsvärde och 50 % av intäkten på grund av rotpostförsäljningen. Eftersom avdrag under innehavstiden – sedan hänsyn tagits till rationaliseringsförvärvet – kan medges med sammanlagt (50 % av 150 000 + 60 000 =) 105 000 kr. har den skattskyldige rätt till avdrag på grund av rotpostförsäljningen med (30 000 + 5 000 =) 35 000 kr.

Den juridiska form som valts för ett förvärv av en skogsfastighet bör enligt min mening inte ha avgörande betydelse vid bedömningen om ett förvärv skall anses utgöra ett rationaliseringsförvärv eller inte. Till skillnad mot vad som gäller i dag bör således ett förvärv, som inte skett genom fastighetsreglering e. d., kunna anses som ett rationaliseringsförvärv. Å andra sidan bör den omständigheten att ett förvärv skett genom fastighetsreglering e. d. inte utan vidare få till följd att de förmånligare avdragsreglerna skall tillämpas.

Det bör regelmässigt ankomma på den skattskyldige att styrka att visst förvärv kan anses utgöra ett rationaliseringsförvärv. Normalt synes denna bevisskyldighet kunna fullgöras på det sättet att den skattskyldige bifogar ett yttrande från lantbruksnämnden, vari nämnden intygar att förvärvet utgjort ett led i jord- eller skogsbrukets yttre rationalisering. Taxeringsmyndigheterna bör dock inte undantagslöst vara bundna av lantbruksnämndens uppfattning rörande förvärvets karaktär. Det ligger emellertid enligt min mening i sakens natur att lantbruksnämndens inställning regelmässigt blir avgörande för taxeringsmyndigheternas bedömning.

## Avyttring av skogsprodukter

Jag har hittills uppehållit mig vid hur avdragets storlek skall kopplas till den intäkt som den skattskyldige redovisar på grund av upplåtelse av avverkningsrätt. Den av mig föreslagna avdragsnivån – 100 % av intäkten i rationaliseringsfallen och 50 % av intäkten i övriga fall – kan emellertid inte tillämpas vid försäljning av skogsprodukter. I det sistnämnda fallet svarar ju den skattskyldige själv för kostnaderna för avverkningen m. m. Vederlaget för skogsprodukterna avser således inte bara ersättning för skogens värde på rot utan också ersättning för kostnaderna.

Enligt nuvarande regler påverkar det sätt på vilket skogen avyttras normalt inte rätten till värdeminskningsskatt. Avdragsrätten är inte kopplad till intäktssidan utan i stället beroende av om och i vad mån skogens värde eller volym har gått ned på grund av avyttringen. I en speciell situation har det dock betydelse på vilket sätt skogsavyttringen sker. De i övrigt upphävda bestämmelserna i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL gäller nämligen allttjämt i fråga om skog som avyttras i samband med eller med anledning av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitut till mark för obegränsad tid mot engångsersättning. Sker en sådan skogsavyttring måste skogens rotvärde bestämmas, såvida den skattskyldige tillämpar förrädsmetoden. Dåvarande riksskattenämnden utfärdade år 1962 anvisningar för beräkningen av rotvärdet i här avsedda fall (RN I 1962 nr 3:1 b).

Vad gäller rätten till uppskov enligt skogskontolagen (1954:142) bestäms skogens rotvärde schablonmässigt vid försäljning av skogsprodukter och uttag till egen rörelse. Vanligen medges uppskov med högst 60 % av köpeskillingen för skog som sålts på rot samt 40 % av köpeskillingen för sålda skogsprodukter och saluvärdet av uttag till egen rörelse. Kostnaderna för avverkning m. m. uppskattas således till hälften av skogens värde på rot.

I promemorian föreslås också att kostnaderna för avverkning m. m. skall uppskattas schablonmässigt. Enligt förslaget skall avdrag medges med 65 % av köpeskillingen för sålda skogsprodukter. Vid uttag av skogsprodukter till egen verksamhet avses samma procentsats gälla. Även här utgår man alltså från att avverkningskostnaderna m. m. genomsnittligt sett motsvarar hälften av rotvärdet.

Vid remissbehandlingen har den föreslagna regeln av många remissinstanser ansetts som väl schablonartad. Det framhålls också att den valda procentsatsen är för hög.

För egen del anser jag det i och för sig önskvärt om en skogsavyttring totalt sett ger likartat beskattningsresultat oavsett om avyttringen sker i form av försäljning av skogsprodukter eller om avyttringen sker i form av rotförsäljning. Det är emellertid svårt att alltid uppnå detta resultat med ett system där storleken av avdrag på grund av avyttring av skog är beroende av de intäkter som redovisas. Problemen hänger samman med att kostnaderna för avverkning m. m. ofta inte är kända och därmed inte heller rotvärdet av den skog

som har tagits i anspråk.

Det är enligt min mening inte rimligt att taxeringsnämnderna skall söka utreda rotvärdet i varje avdragsärende som avser sålda skogsprodukter eller egna uttag. Avdragen bör i stället bestämmas efter någon slags schablon. I ett tidigare sammanhang har, som jag nyss nämnt, utfärdats anvisningar i ämnet. Anvisningarna innehöll schablonregler för bestämmande av rotvärdets andel av skogsprodukternas värde. Enligt anvisningarna gällde olika procentsatser beroende av var den ifrågavarande fastigheten var belägen och till vilken omkostnadsgrupp fastigheten hänförts vid fastighetstaxeringen.

En schablonregel av det slag som föreslagits i promemorian kan i vissa fall ge resultat som är principiellt felaktiga. Detta gäller särskilt om avyttringen avser skog med litet eller inget rotvärde. I de nyssnämnda anvisningarna gjordes inte något försök att ta hänsyn till kvaliteten på den skog som avyttringen avsåg. För en viss fastighet skulle rotvärdets andel av skogsprodukternas värde alltid anses vara detsamma.

Enligt min mening torde det vara svårt att i anvisningsform eller på liknande sätt få fram regler som ger säkrare resultat, i vart fall inte utan att tillämpningen av bestämmelserna leder till en avsevärd administrativ merbelastning. Jag anser därför att en schablonregel av det slag som föreslagits i promemorian bör införas.

Vad gäller avdragsnivån anser jag det med hänsyn till tillgängliga uppgifter om avverkningskostnader vara befogat med en sänkning från 65 % till 60 %. Även med den föreslagna sänkningen kommer avdrag i många fall att medges med större belopp än som är materiellt befogat. Med hänsyn till bl. a. kravet på lättillämpade regler bör den skattecredit som ett sådant avdrag innebär kunna accepteras.

Jag har tidigare föreslagit att avdrag skall medges med högst 50 resp. 100 % av intäkter som avser upplåtna avverkningsrätter. Den lägre procentsatsen gäller efter ett vanligt förvärv och den högre för rotpostförsäljningar under viss tid efter ett rationaliseringsförvärv. Av mitt ställningstagande i den här behandlade frågan följer att avdrag i de båda fallen bör medges med 30 resp. 60 % av intäkter avseende sålda skogsprodukter. Samma procentsatser bör tillämpas vid uttag till annan verksamhet.

#### 2.2.5 Avdragsbeloppens storlek

F. n. finns inga beloppsmässiga begränsningar i rätten till skogsvärde-minskningsavdrag. Avdrag kan således medges med helt obetydliga belopp.

I promemorian sägs att prövningen av avdrag som avser små belopp kan kräva en arbetsinsats som inte står i rimlig proportion till avdragets ekonomiska betydelse. Enligt förslaget bör avdrag inte medges med lägre belopp än 1 000 kr. Vidare anses förenklingskäl tala för att avdrag skall

medges endast med belopp som är jämnt delbara med 1 000 kr.

Bland de remissinstanser som har berört förslaget förekommer delade meningar. Några remissinstanser tillstyrker förslaget utan närmare kommentarer. En del andra instanser anser att det är onödigt att införa begränsningar i avdragsrätten. I vissa remissyttranden föreslås i stället att minimiavdraget skall höjas väsentligt. Lantbruksstyrelsen framhåller att en rationell avverkningseenhet uppgår till närmare 500 kubikmeter skog och att man därför borde kunna sätta en gräns vid omkring 25 000 kr. Styrelsen förordar dock en gräns vid 10 000 kr. Länsstyrelsen i Värmlands län föreslår också en höjning med hänvisning till att skogsintäkter ibland fördelas över åren på sådant sätt att intäkten inte för något år överstiger 10 000 kr., dvs. det belopp då redovisningsskyldighet för mervärdeskatt inträder. Från skatteadministrativ synpunkt anser länsstyrelsen det fördelaktigt om avdrag medges bara för år då intäkten överstiger 10 000 kr.

Av vad jag tidigare anfört framgår att prövningen av varje enskilt avdragsyrkande kommer att bli enklare att göra i det nya avdragssystemet än i det hittillsvarande systemet. Från denna utgångspunkt kan behovet av en minimigräns för avdraget synas vara mindre än tidigare. Samtidigt måste man emellertid räkna med att antalet yrkanden om avdrag kan komma att öka väsentligt sedan det nya systemet trätt i kraft. Taxeringsnämnder som taxerar skogsägare kommer därför även fortsättningsvis att få lägga ned ganska mycket tid på prövningen av avdragsyrkandena. Den övriga administrativa hanteringen, registreringen av beslut m. m., kommer att öka i omfattning i takt med att antalet avdragsärenden ökar. Med ökat antal ärenden blir också risken större för att fel uppkommer vid t. ex. registrering-  
en.

Enligt min uppfattning talar starka skäl för att begränsa antalet avdragsärenden genom att införa ett minimibelopp för avdraget. Det faller sig också naturligt att införa en sådan beloppsregel i det nya avdragssystemet. Detta bygger ju i mycket på schablonlösningar vilka inte gör anspråk på att i varje situation leda till ett teoretiskt invändningsfritt beskattningsresultat. Till detta kan fogas att en skogsägare, som inte kommer upp i en tillräckligt stor skogsintäkt, ofta inte torde ha avverkat annat än tillväxt. Om så är fallet skulle han inte heller enligt nuvarande regler vara berättigad till avdrag. Det nu sagda förutsätter naturligtvis att avdragsgränsen inte sätts alltför högt.

Den föreslagna gränsen om 1 000 kr. är enligt min mening för låg och kommer inte att minska antalet avdragsärenden mer än marginellt. För att uppnå ett av syftena med ett minimiavdrag bör gränsen sättas betydligt högre. Jag föreslår att gränsen sätts vid 5 000 kr. En sådan höjning torde inte försvåra förutsättningarna att bedriva ett rationellt skogsbruk. Intäkterna från en rotpostförsäljning måste därmed, om det inte är fråga om ett rationaliseringsförvärv, uppgå till minst 10 000 kr. för att avdrag skall komma i fråga. Vid försäljning av skogsprodukter måste likviden uppgå till minst 16 667 kr.

Vad jag nu har anfört tar sikte på skattskyldiga som är ensamägare till den brukningsenhet som skogsintäkterna härrör från. Det förekommer emellertid ofta att t. ex. anhöriga bedriver skogsbruk i enkelt bolag eller under samäganderätt. I sådana fall får en beloppsgräns på 5 000 kr. för varje delägare (skattskyldig) till följd att beloppsgränsen för den gemensamma verksamheten blir mångdubbelt högre. Ägs t. ex. en skogsfastighet till lika delar av tre syskon blir alltså beloppsgränsen i praktiken 15 000 kr. Detta kan leda bl. a. till att avverkningsbenägenheten hämmas. Enligt min mening bör därför en delägare i situationer av detta slag kunna få avdrag under förutsättning att ett avdrag, som beräknats för hela den gemensamt bedrivna verksamheten, hade uppgått till minst 5 000 kr. Avdragsbeloppet för en enskild delägare synes dock inte få understiga 1 000 kr.

Det kan framhållas att den nu föreslagna beloppsgränsen för skattskyldiga, som bedriver skogsbruk i enkelt bolag eller under samäganderätt, skiljer sig från vad som kommer att gälla för delägare i handelsbolag. Som jag tidigare påpekat skall, såvida en skogsfastighet ägs av ett handelsbolag, avdrag på grund av avyttring av skog beräknas för handelsbolaget och inte för delägarna. Detta innebär bl. a. att beloppsgränsen är 5 000 kr. oavsett antalet delägare och att eventuella avdrag fördelas mellan delägarna i förhållande till vars och en andel av bolagets inkomst. Belöper mindre än en femtedel av ett handelsbolags avdragsgrundande skogsintäkter på viss delägare kan därför det på denne belöpande avdraget bli mindre än 1 000 kr. Är däremot fråga om samäganderätt eller enkelt bolag kan en delägare medges avdrag på grund av avyttring av skog trots att den eller de andra delägarna avstår från sin avdragsrätt. Lägsta avdragsbelopp är, som nyss nämnts, 1 000 kr. i dessa fall.

En konsekvens av mitt förslag att ett avdrag på grund av avyttring av skog i princip måste uppgå till minst 5 000 kr. är att avdrag normalt blir aktuellt bara om den skattskyldige är redovisningsskyldig för mervärdeskatt. I det sammanhanget kan erinras om att gränsen för redovisningsskyldighet till mervärdeskatt är – såvida verksamheten bedrivs som enkelt bolag eller under samäganderätt – kopplad till hela den gemensamt bedrivna verksamhetens omsättning. Det av länsstyrelsen i Värmlands län framställda önskemålet tillgodoses alltså.

I promemorian har vidare föreslagits att avdrag av förenklingskäl skall medges endast med jämnt tusental kronor. Jag anser det lämpligt att ha en avrundningsregel i sammanhanget. En avrundning nedåt till jämnt hundratal kronor bör emellertid inte nämnvärt försvåra den administrativa hanteringen. Jag föreslår att denna ändring i förhållande till promemoriaförslaget görs.

### 2.2.6 Överlåtelse av del av fastighet, m. m.

F. n. finns inga uttryckliga regler om på vad sätt skogens ingångsvärde skall påverkas av att en del av en fastighet överläts. Är det fråga om överlåtelse av ideell andel av fastighet ligger det i sakens natur att överlåtarens gällande ingångsvärde skall reduceras i förhållande till andelens storlek. Är det däremot fråga om överlåtelse av ett markområde är lösningen inte lika given. I praktiken torde man ibland minska överlåtarens gällande ingångsvärde med belopp som svarar mot den av äganderättsövergången föranledda procentuella minskningen av skogens värde på hela förvärvskällan.

Om överlåtelsen ger upphov till en realisationsvinstberäkning är det nödvändigt att bedöma i vad mån medgivna avdrag för värdeminskning av skog skall beaktas vid vinstberäkningen. Vid avyttring av ideell andel av fastighet skall motsvarande del av värdeminskningsavdragen återföras. Vid avyttring av ett markområde gäller andra regler. I princip skall endast värdeminskningsavdrag avseende avverkningar på den avyttrade marken beaktas vid vinstberäkningen. Detta kan naturligtvis ge upphov till utredningsproblem. Problemen blir dock betydligt mindre om den skattskyldige utnyttjar möjligheten att vid vinstberäkningen utgå från värdeförhållandena vid avyttringstillfället. Väljs detta alternativ skall så stor del av medgivna avdrag återföras som värdet av den avyttrade fastighetsdelen utgör av hela fastighetens värde. Med avyttring förstås här i första hand försäljning och liknande överlåtelser. Reglerna gäller emellertid med några avvikelser också vid fastighetsregleringar samt när engångsersättning har utgått på grund av vissa inskränkningar i förfoganderätt till fastighet och upplåtelser av fastighet (allframtidsupplåtelser).

I promemorian föreslås att beskattningskonsekvenserna vid övergång av del av fastighet från en ägare till en annan ägare skall regleras. Ambitionen har i promemorian varit att åstadkomma lättillämpade regler snarare än regler som ger ett i alla avseenden materiellt riktigt beskattningsresultat. Förslaget innebär att vissa schablonregler – tredjedelsregler – skall införas. Dessa regler är avsedda att tillämpas vid övergång av mark genom arv, gåva eller liknande fång, vid delavyttringar m. m. samt när mark övergår till att bli omsättnings-tillgång i tomtrörelse. Schablonreglerna skall däremot inte gälla vid avyttringar m. m. av ideell andel av fastighet.

Närmare bestämt innebär förslaget vid benefika förvärv följande. Avser äganderättsövergången minst två tredjedelar av värdet av all skog i förvärvskällan skall den tidigare ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde helt försvinna. Avser förvärvet minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av förvärvskällans skog skall värdena reduceras till hälften. Avser förvärvet mindre skog än som nu sagts skall värdena behållas ograverade. Reduceringen av den föregående ägarens värden avgör om och i vad mån den nye ägaren skall få överta något ingångsvärde.

Vid avyttring av mark skall enligt promemorian den tidigare ägarens

anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde reduceras på motsvarande sätt. Har skogens värde minskat på grund av fastighetsreglering eller klyvning skall man vid tillämpning av tredjedelsregeln jämföra värdet av skogen före och efter fastighetsbildningen. Det är vidare avsikten att tredjedelsregeln skall tillämpas vid nyttjanderätts- och servitutsupplåtelser mot engångersättning. Vid beräkning av realisationsvinst när del av fastigheten avyttras eller upplåts skall medgivna avdrag återföras enligt en motsvarande tredjedelsregel.

I promemorian föreslås också att tredjedelsregeln skall tillämpas när mark övergår till att bli omsättningstillgång i tomtrörelse. Anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet skall helt försvinna resp. reduceras till hälften om minst två tredjedelar resp. minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar övergått till att bli omsättningstillgång i tomtrörelse.

De föreslagna tredjedelsreglerna har vid remissbehandlingen fått ett övervägande kritiskt mottagande. Åtskilliga remissinstanser framhåller att schablonreglerna ibland kan ge stötande beskattningsresultat och att de inte heller medför de avsedda förenklningarna. Bl. a. bedöms behovet av utredning om förhållandena på fastigheten öka när äganderättsövergången avser ungefär en tredjedel eller ungefär två tredjedelar av skogens värde. Några remissinstanser förordar att en schablonregel införs som i första hand tar sikte på smärre ägojämkningar och upplåtelser av mark. I sådana fall bör, framhålls det, avdrag inte återföras och överlåtarens eller upplåtarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde inte ändras.

För egen del ansluter jag mig till uppfattningen att schablonreglerna kan medföra tröskeleffekter som inte är önskvärda. Förekomsten av tredjedelsregeln torde inte heller medföra någon avgörande arbetsbesparing för taxeringsmyndigheterna m. fl. Enligt min mening bör promemorieförslaget därför inte genomföras. I stället bör reduceringen av anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet i princip göras med hänsyn till de verkliga förhållandena på fastigheten. Till grund för denna proportionering bör läggas den överlåtna skogens och skogsmarkens värde i förhållande till värdet av all skog och skogsmark på förvärvskällan före äganderättsövergången.

Vad gäller beräkningen av realisationsvinst anser jag inte minst praktiska skäl tala för att medgivna avdrag på grund av avyttring av skog skall behandlas på samma sätt som värdeminskningsskatt på byggnader, naturtillgångar m. m. Hänsyn till medgivna avdrag på grund av avyttring av skog bör alltså tas enligt de regler som allmänt gäller vid avyttring av del av fastighet. Det innebär enligt huvudregeln i punkt 2.a. trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL att avdragen skall beaktas vid realisationsvinstberäkningen om de hänför sig till den avyttrade fastighetsdelen. Beräknas omkostnadsbeloppet enligt det andra alternativet i det nämnda stycket, återförs så stor del av avdragen som värdet av den avyttrade fastighetsdelen utgör av hela fastighetens värde vid avyttringstillfället. Det kan emellertid

finnas anledning att införa särskilda regler för det fall att avyttringen omfattar bara en liten del av fastighetens skog och skogsmark. Jag återkommer strax till denna fråga.

Jag har tidigare redogjort för mitt förslag till beskattningsregler för den som förvärvar en hel skogsfastighet genom arv, gåva eller liknande fång (avsnitt 2.2.1). Förslaget innebär att förvärvaren sätts i samma skattesituation som den tidigare ägaren. Detta åstadkoms genom att förvärvaren får överta den tidigare ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. För att få ett likartat beskattningsresultat vid förvärv av del av fastighet bör gälla att förvärvaren som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde får ta upp de belopp varmed den tidigare ägarens anskaffningsvärde resp. gällande ingångsvärde har minskat på grund av äganderättsövergången.

Beskattningskonsekvenserna vid övergång av del av en fastighet genom benefikt gång kan belysas med följande exempel. A:s anskaffningsvärde är 120 000 kr. Han har medgett avdrag på grund av avyttring av skog med 40 000 kr. och hans gällande ingångsvärde är därför 80 000 kr. A överlåter genom gåva ett markområde till B. Värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan omedelbart före överlåtelsen kan uppskattas till 150 000 kr. Av detta belopp belöper 45 000 kr. eller 30 % på det överlåtna området. A:s anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde reduceras till följd av gåvan till  $(120\,000 \cdot 30\% \text{ av } 120\,000) = 84\,000$  kr. resp.  $(80\,000 \cdot 30\% \text{ av } 80\,000) = 56\,000$  kr. B får som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ta upp 36 000 kr. resp. 24 000 kr. B:s avdragsutrymme är sålunda  $(50\% \text{ av } 36\,000) = 18\,000$  kr. Av detta belopp skall B redan anses ha förbrukat  $(36\,000 \cdot 24\,000) = 12\,000$  kr. För B återstår därför  $(18\,000 \cdot 12\,000) = 6\,000$  kr. att utnyttja som avdrag mot skogsintäkter.

Vid remissbehandlingen har framförts önskemål om att reduktion av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärdet och återföring av medgivna avdrag för kostnad för anskaffande av växande skog inte skall behöva göras om en avyttring e. d. avser ett förhållandevis litet markområde. En sådan regel är enligt min mening ägnad att underlätta genomförandet av angelägna marköverföringar m. m. Lämpligen kan föreskrivas att anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet inte skall ändras och återföring av avdrag på grund av avyttring av skog inte behöver ske om avyttringen avser ett markområde och värdet av den avyttrade skogen och skogsmarken utgör mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark på förvärvskällan vid avyttringstillfället. Vid fastighetsreglering och klyvning bör en bedömning göras om värdet av skogen och skogsmarken på fastigheten genom fastighetsbildningen har minskat med minst 20 % eller ej. Den föreslagna regeln bör tillämpas också vid allframtidsupplåtelser av fastighet. Jag återkommer i det följande till reglernas närmare innebörd vid sådana upplåtelser. Slutligen bör enligt min mening 20-procentsregeln vid reduktion av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde också tillämpas vid övergång av ett markområde genom arv, gåva eller liknande fång.

### 2.2.7 Allframtidsupplåtelser

Allframtidsupplåtelser – dvs. vissa inskränkningar i förfoganderätt till fastighet och upplåtelser av nyttjanderätt eller servitut för obegränsad tid mot engångsersättning – behandlas skattemässigt som avyttring av fastighet. Ersättningen beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Utgår ersättning för skog som växer på den upplåtna marken beskattas denna ersättning enligt samma regler. Ingår å andra sidan skogen inte i upplåtelsen, något som torde vara relativt vanligt, beskattas upplåtaren (fastighetsägaren) vid avyttring av skogen för intäkt av skogsbruk. Sker skogsavyttringen i samband med eller med anledning av upplåtelsen får, som jag tidigare nämnt (avsnitt 2.2.4), de i övrigt upphävda avdragsbestämmelserna i punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL användas. Om den skattskyldige tillämpar förrädsmetoden beskattas han därför inte för annat än den ifrågavarande skogens tillväxt. Detta gäller inte bara för skog som växt på den upplåtna marken utan också för skog som växt på annan mark, såvida skogsavyttringen har ett samband med markupplåtelsen.

I promemorian slås fast att det är angeläget att väg- och kraftledningsupplåtelser m. m. beskattas förmånligt även i fortsättningen. Såvitt gäller ersättning för avyttrad skog bör detta enligt promemorian ske på annat sätt än f. n. Sambandsmetoden anses inte böra belastas med särskilda avdragsregler för upplåtelsefallen. I stället föreslås att den skog som den skattskyldige avyttrar i samband med eller med anledning av upplåtelsen skall kunna beskattas som om skogen hade omfattats av upplåtelsen. Den avyttrade skogen kommer på detta sätt att beaktas vid beräkning av realisationsvinst. Detta avses dock bara gälla för skog som skall inkomstredovisas för det beskattningsår då beräkningen av realisationsvinst skall ske. I den mån ersättningen för skogen skall redovisas för annat beskattningsår, beskattas ersättningen enligt vanliga regler som intäkt av skogsbruk. Görs inte denna begränsning kan, sägs det i promemorian, samordningsproblem uppkomma mellan beräkningen av realisationsvinst och skogsbeskattningen. De nu beskrivna reglerna skall enligt förslaget tillämpas bara om den skattskyldige begär det. Den skattskyldige skall alltid ha möjlighet att redovisa all ersättning för avyttrad skog på vanligt sätt, dvs. som intäkt av skogsbruk.

Remissinstanserna har i allmänhet anslutit sig till principen att skog som avyttras i anslutning till en allframtidsupplåtelse skall kunna beskattas enligt realisationsvinstsystemet. RSV anser att någon valfrihet inte behövs utan att realisationsvinstreglerna alltid skall tillämpas på de ifrågavarande intäkterna. SISU och Lantbrukarnas skattedelegation riktar invändningar mot att valfriheten bara gäller intäkter som beskattas samma år som beräkningen av realisationsvinst äger rum.

För egen del vill jag först framhålla att åtskilligt talar för att allframtidsupplåtelser skall behandlas förmånligt vid beskattningen. Detta tillgodoses f. n. – såvitt avser skog som avyttras på grund av en upplåtelse – genom att

den skattskyldige får tillämpa den förmånligare varianten av förrådsmetoden. Endast värdet av skogens tillväxt blir därmed föremål för skogsbeskattning. Den i promemorian föreslagna principlösningen – dvs. rätt att beskatta skogsintäkter inom ramen för realisationsvinssystemet – tillgodoser det nämnda önskemålet på likartat sätt. Beskattningen kommer nämligen enligt denna lösning i princip att träffa endast tillväxt och prisstegringar utöver höjningen av konsumentpriserna.

I likhet med remissopinionen anser jag att den i promemorian föreslagna principlösningen bör genomföras. Jag anser också att den skattskyldige bör ha valfrihet att beskatta ersättning för avyttrad skog som intäkt av skogsbruk eller inom ramen för realisationsvinssystemet. Den senare beskattningsmetoden bör tillämpas bara om den skattskyldige yrkar det. Beträffande den närmare utformningen av beskattningsreglerna vid allframtidsupplåtelse vill jag anföra följande.

Jag har i det föregående (avsnitt 2.2.6) behandlat frågan om på vad sätt anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet av skog skall reduceras vid bl. a. avyttring av del av en skogsfastighet. Mitt förslag innebär att någon reduktion inte skall äga rum om avyttringen omfattar mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan. Denna regel bör också tillämpas beträffande de ifrågavarande upplåtelseerna. Avser upplåtelsen i förening med avyttrad skog som beskattas enligt realisationsvinssystemet mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan, bör någon reduktion av anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet inte ske. I sådant fall bör det inte heller vara obligatoriskt att vid realisationsvinstberäkningen återföra medgivna avdrag på grund av avyttring av skog. Båda dessa förhållanden är ägnade att underlätta genomförandet av allframtidsupplåtelse.

Vid remissbehandlingen har riktats kritik mot att anknytningen till realisationsvinssystemet bara avses gälla skogsintäkter som skall redovisas för det beskattningsår då realisationsvinsten skall uppges till beskattning. Jag instämmer i och för sig i att det skulle vara önskvärt att slippa denna begränsning. Alternativa lösningar är emellertid förenade med både principiella och praktiska nackdelar. Enligt min mening är det nödvändigt att man vid taxeringen för det beskattningsår då ersättningen för allframtidsupplåtelsen skall beskattas också vet om och i vad mån ersättning för avyttrad skog skall realisationsvinstbeskattas. En annan lösning skulle förutsätta att realisationsvinsten skulle beskattas i takt med att ersättning för avyttrad egendom flöt in. En sådan ordning skulle strida mot grundläggande principer för realisationsvinstbeskattning.

Mot denna bakgrund anser jag att rätten till realisationsvinstbeskattning av avyttrad skog måste kombineras med den föreslagna begränsningen. Realisationsvinstbeskattningen bör således omfatta endast engångsersättning för upplåtelsen och ersättning för avyttrad skog som vid realisationsvinstbeskattningen är att hänföra till samma år som engångsersättningen. Jag vill i sammanhanget erinra om att den skattskyldige ofta torde kunna hänföra

ersättning på grund av avyttring av skogen till det beskattningsår då eventuell realisationsvinst på grund av allframtidsupplåtelsen skall beskattas.

Det är enligt min uppfattning angeläget att även sådana av en allframtidsupplåtelse föranledda intäkter som kommer att beskattas som intäkt av skogsbruk behandlas förmånligt i skattehänseende. Jag föreslår därför att möjligheten att använda skogskonto för sådana intäkter vidgas. I likhet med vad som gäller vid avverkning med anledning av skador på skog bör uppskov medges med förhöjt belopp. Jag återkommer till skogskontoreglerna i ett senare sammanhang (avsnitt 2.3.4).

#### 2.2.8 Förbehåll av avverkningsrätt, *m. m.*

F. n. torde det inte på alla punkter vara helt klart hur förbehållna avverkningsrätter skall beskattas. I promemorian uttalas exempelvis att det efter 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen inte är givet om utnyttjandet av en avverkningsrätt, som har förbehållits vid en fastighetsförsäljning, skall beskattas enligt reglerna för skogsavverkning under innehavstiden eller enligt realisationsvinstreglerna. Om beskattning skall ske enligt de förra reglerna uppkommer frågan om den skattskyldige har rätt till skogsvärdeminskningssavdrag trots att han inte längre äger fastigheten. Skall i stället realisationsvinstreglerna tillämpas är vinstberäkningen förenad med vissa problem.

I promemorian framhålls att det är angeläget att beskattningen av förbehållna avverkningsrätter regleras. Promemorieförslaget innebär att marknadsvärdet av en förbehållen avverkningsrätt behandlas som en del av vederlaget för fastigheten. Beräkningen av realisationsvinst kommer därmed att grundas på en jämförelse mellan å ena sidan summan av avverkningsrättens värde och köpeskillingen för fastigheten och å andra sidan fastighetens hela uppräknade anskaffningskostnad. Efter fastighetsförsäljningen behandlas avverkningsrätten som omsättningstillgång i rörelse. Säljaren får som ingångsvärde i rörelsen ta upp det värde på avverkningsrätten som legat till grund för beräkningen av realisationsvinst. Har avverkningsrätt förbehållits i samband med att fastigheten övergått till annan genom benefikt fång skall avverkningsrätten enligt promemorian också behandlas som omsättningstillgång i rörelse. Avverkningsrätten åsätts inte något ingångsvärde i rörelsen i detta fall.

Vidare föreslås i promemorian en särskild bestämmelse för det fall att en avverkningsrätt upplåtits under innehavstiden men ersättningen tas upp till beskattning först sedan fastigheten överlåtits. Bestämmelsen innebär att den skattskyldige i en sådan situation inte skall medges avdrag på grund av avyttring av skog.

Vid remissbehandlingen har förslaget om beskattningen av avverkningsrätter som förbehållits vid fastighetsförsäljning kommenterats i åtskilliga yttranden. Allmänt anser man att det är angeläget att beskattningsområdet

regleras. I några yttranden framhålls att den föreslagna lösningen i och för sig är bra men att den förutsätter en värdering av avverkningsrätten som ofta kan vara vansklig och utföra.

Lantbrukarnas skattedelegation avstyrker förslaget. Delegationen framhåller att taxeringsmyndigheterna ofta kommer att få svårt att angripa en värdering som säljaren gör. En övervärdering av avverkningsrätten och ett högt ingångsvärde i rörelsen ligger i säljarens intresse om det inte kostar honom någonting på grund av att han inte helt kan utnyttja indexuppräknings-ningen av fastighetens anskaffningskostnad. Har prisutvecklingen på fastigheten varit sådan att realisationsvinstberäkningen under alla omständigheter ger ett överskott, har säljaren i stället ett intresse av att sätta ett lågt värde på avverkningsrätten.

Enligt skattedelegationen inverkar f. n. en förbehållen avverkningsrätt inte på beräkningen av realisationsvinst vid fastighetsförsäljningen. Vederlaget för fastigheten skall alltså jämföras med fastighetens hela uppräknade anskaffningskostnad. Vidare beskattas enligt delegationen ersättning på grund av utnyttjande av en förbehållen avverkningsrätt som intäkt av skogsbruk. Delegationen anser att denna ordning bör behållas, dock med en komplettering. För att realisationsvinstberäkningen skall kunna slutföras det år då fastigheten säljs bör det föreskrivas att den som utnyttjar en förbehållen avverkningsrätt inte skall vara berättigad till skogsvärdeminskningensavdrag. Delegationen erinrar om att promemorian innehåller ett motsvarande förslag för det fall att en avverkningsrätt har upplåtits före en fastighetsöverlåtelse men likviden för upplåtelsen beskattas först efter överlåtelsen.

För egen del anser jag att vissa principiella skäl talar för att förbehållna avverkningsrätter beskattas i enlighet med promemoriaförslaget. Emellertid har den lösning som Lantbrukarnas skattedelegation föreslagit avsevärda praktiska fördelar. Jag föreslår därför att beräkningen av realisationsvinst vid försäljning av fastigheten görs som om den förbehållna skogen inte ingått i försäljningen. Utnyttjande av en avverkningsrätt som förbehållits vid en försäljning eller annan överlåtelse av fastighet bör hänföras till skogsbruk. Vidare bör avdrag på grund av avyttring av skog inte medges beträffande intäkt som tas upp till beskattning efter en överlåtelse av all skogsmark. Detta gäller oavsett om avverkningsrätten förbehållits i samband med överlåtelsen eller om den upplåtits under innehavstiden.

#### 2.2.9 Tomtrörelse m. m.

Mark som taxeras som jordbruksfastighet kan utgöra omsättningstillgång i t. ex. tomtrörelse. Detta medför bl. a. att en försäljning av marken skall beskattas som intäkt av rörelse. Avkastningen av fastigheten skall däremot tas upp som intäkt av jordbruksfastighet. Avdrag medges i vanlig ordning för driftkostnader. Bl. a. medges avdrag för värdeminskning av skog. Detta

medför problem bl. a. vid beräkningen av rörelsevinsten när fastigheten säljs.

I promemorian föreslås att värdeminskingsavdrag inte skall medges i fråga om fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse. Några erinringar mot förslaget har inte framförts vid remissbehandlingen. Även jag ansluter mig till förslaget.

Ett annat förslag i promemorian har betydelse i detta sammanhang. Jag syftar på de föreslagna tredjedelsreglerna vid överlåtelse av del av fastighet m. m. Jag har i det föregående (avsnitt 2.2.6) förordat att reducering av anskaffningsvärde m. m. i överlåtelsefallen skall göras på annat sätt än som föreslagits i promemorian. Motsvarande regel i promemorian för bl. a. tomtrörelsefallen bör enligt min mening ändras på samma sätt. Har således skog och skogsmark till ett värde som motsvarar mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan skattemässigt bytt karaktär och blivit omsättningstillgång, bör förvärvskällans anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde på skogen behållas oförändrade. I övriga fall bör en proportionell nedsättning av anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet ske.

Jag vill här också erinra om att företagsskatteberedningen i sitt slutbetänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag lagt fram förslag om ändrade regler för beskattning av tomtrörelse m. m. Detta förslag avser jag dock att behandla i annat sammanhang.

#### *2.2.10 Förfarandet vid beräkning av anskaffningsvärde, m. m.*

Taxeringsnämnden har f. n. anledning att ta ställning till skogens ingångsvärde på en fastighet bara när den skattskyldige yrkar avdrag för värdeminskning av skog. Någon löpande och fullständig uppföljning av förändringar i ingångsvärdet görs inte. Medgivna avdrag för värdeminskning av skog skall dock antecknas hos länsstyrelsen i en särskild liggare (skogsliggaren). De uppgifter som antecknas där är inte bindande vid kommande taxeringar.

Enligt promemoriaförslaget skall vid varje tillfälle skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde vara känt och fastställt. Anskaffningsvärdet (ursprungliga ingångsvärdet) bestäms redan i samband med att skogsfastigheten förvärvas. Under den fortsatta innehavstiden skall vid varje taxering fattas beslut om anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet vid beskattningsårets utgång. Besluten grundas på den skattskyldiges uppgifter i deklarationen. Någon egentlig prövning av värdena behövs i princip bara om det av tillgängliga uppgifter framgår att det ena eller båda värdena skall ändras. Medges den skattskyldige avdrag på grund av avyttring av skog, fastställs det gällande ingångsvärdet till nytt belopp. Har den skattskyldige under beskattningsåret förvärvat eller överlåtit skogbärande mark, kan både anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet komma att fastställas till nya belopp.

Besvär får enligt promemorian anföras över taxeringsnämndens beslut om anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Bestämmelserna i taxeringslagen (1956:623) föreslås gälla i fråga om sådana besvär. Vidare skall eftertaxering kunna ske om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för beräkning av anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde.

I promemorieförslaget berörs också hur beslutsregistreringen m. m. skall gå till. Ordföranden i vederbörande taxeringsnämnd i den kommun där fastigheten är belägen skall sända uppgift till skattechefen om förvärv, överlåtelser och annat som föranlett ändring av anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde. Om den ifrågavarande förvärvskällan har beskattningssort i skilda län, skall enligt promemorian uppgiften lämnas till skattechefen i den skattskyldiges hemortskommun. Länsstyrelsen får med stöd av inkomna uppgifter liggare över skattskyldiga för vilka har fastställts anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog. Till skillnad från vad som gäller f. n. skall enligt promemorieförslaget de i liggaren införda värdena anses innefatta taxeringsnämndens beslut.

Vid remissbehandlingen har redovisats skilda meningar i frågan om det över huvud taget är lämpligt att införa ett särskilt fastställelseförfarande. Som argument för fastställande har anförts bl. a. att det är av stor vikt och till fördel för både de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna att anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet kontinuerligt finns tillgängliga och att erforderliga justeringar av värdena görs medan förhållandena är aktuella.

RSV är kritiskt till förslaget. RSV framhåller att alla inblandade parter saknar erfarenhet av ett fastställelseförfarande och att liknande system avvisats i tidigare skattesammanhang. RSV betonar också att förslaget kommer att leda till ytterligare arbetsbelastning vid besvär över fastställelsebeslut och även i övrigt föranleda svårigheter av administrativ art. Det är enligt RSV:s mening olämpligt att just nu genomföra en oprövad rättsgrundsats när taxeringsorganisationen står inför en genomgripande omorganisation. RSV ställer sig också tveksamt till om förslaget kommer att medföra de avsedda fördelarna. RSV framhåller att med de tidsperspektiv det här gäller kan både ny skattelagstiftning och ändrad civillagstiftning kullkasta vad som en gång har fastställts. Även ändrad mätningsteknik m. m. kan göra att vad som en gång fastställts inte anses böra tillmätas vitsord längre.

Kammarrätten i Stockholm anser att förslaget kommer att leda till merarbete och svårigheter för taxeringsmyndigheterna. Kammarrätten anser det vidare otillfredsställande att uppgifter som inte omedelbart påverkar den skattskyldiges inkomsttaxering skall läggas till grund för beslut som blir avgörande för hans framtida avdragsutrymme. Det kan enligt kammarrätten med skäl sättas i fråga om en skattskyldig kommer att lägga ned arbete och kostnader på en fastställelseprocess som inte påverkar den aktuella taxeringen.

En del remissinstanser behandlar frågan hur fastställelsebeslut skall registreras. RSV anser att uppgifter som blivit felaktigt införda i liggaren (eller

motsvarande) inte bör tillmätas avgörande betydelse mot den skattskyldiges bestridande eller av honom företedd utredning. RSV ställer sig vidare positivt till att registrering av uppgifter sker med utnyttjande av datateknik.

Många remissinstanser har synpunkter på den närmare utformningen av ett fastställelseförfarande. Behovet av årliga fastställelsebeslut ifrågasätts i flera yttranden. Bl. a. fastighetstaxeringskommittén föreslår att fastighetstaxeringsnämnd bör anförtros uppgiften att bestämma ingångsvärdet i vissa fall, t. ex. om värdet inte bestäms med hjälp av delvärdena vid fastighetstaxeringen.

För egen del vill jag till en början framhålla att man normalt skulle få ett säkrare beskattningsresultat om de föreslagna materiella reglerna kombinerades med regler om ett fastställelseförfarande. En årlig uppföljning av anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet är emellertid inte en nödvändig komponent i det nya avdragsystemet.

Enligt förslaget bestäms anskaffningsvärdet i anslutning till förvärvet av skogsfastigheten. Värdet ändras vid tillskottsförvärv och delöverlåtelser. Det gällande ingångsvärdet ändras i första hand när avdrag medges men även vid tillskottsförvärv och delöverlåtelser. Jag anser att det i och för sig ligger en klar fördel i att värdena fastställs i samband med förvärvet eller överlåtelser. Annars kan det hända att det i efterhand inte går att rekonstruera de värden som bör gälla. Det kan t. ex. vara svårt att lång tid efter ett gåvotillfälle bestämma om och i vad mån anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet bort ändras med anledning av gåvan. Förvärvarens värden är ju här beroende av den tidigare ägarens värden vid äganderättsövergången. Samtidigt måste man emellertid komma ihåg att tillräcklig omsorg kanske inte alltid kommer att läggas ned på fastställandet av värdena om storleken av dessa bara har betydelse för den skattskyldiges framtida avdragsrätt. Som kammarrätten i Stockholm framhållit är det inte säkert att den skattskyldige bevakar sina intressen vid fastställandet. Det kan därför finnas anledning att överväga om felaktigt fastställda värden skall kunna rättas genom besvär i särskild ordning även om inte alla de förutsättningar som normalt gäller för sådana besvär är uppfyllda. Härifrån är emellertid steget inte långt till att helt fränkänna de fastställda värdena vitsord.

Jag har också förståelse för mycket av de övriga invändningar som har riktats mot promemoriaförslaget. I vissa delar anser jag dock att kritiken är överdriven. Det förhållandet att värdena skall fastställas årligen innebär exempelvis inte att anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet varje år skall omprövas förutsättningslöst. Avsikten är i stället att de senast fastställda värdena normalt utan vidare skall kunna läggas till grund för de nya fastställelsebesluten. Ett fastställelseförfarande kan vidare i början visserligen leda till ökat arbete för taxeringsmyndigheter och skattedomstolar men detta merarbete torde på sikt kompenseras av att prövningen av yrkade avdrag blir så mycket enklare. Jag instämmer emellertid i RSV:s påpekande att det med tanke på den pågående omorganisationen av taxeringen i första

instans kan vara olämpligt att nu lägga ytterligare arbetsuppgifter på taxeringsnämnderna m. fl.

RSV har också framhållit att bl. a. ändrad skattelagstiftning kan göra att tid, arbete och pengar som lagts ned på att få till stånd bindande anskaffningsvärden m. m. kan visa sig vara till ingen nytta. Denna synpunkt har fått ökad betydelse genom mitt beslut att ta initiativ till en genomgripande utredning av skogsbeskattningen.

Vid en sammantagen bedömning anser jag att systemet med fastställande av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde inte bör införas. Detta innebär att värdenas storlek, liksom hittills, får bestämmas först i anslutning till prövningen av yrkade avdrag. Jag vill i sammanhanget understryka att denna prövning under alla omständigheter kommer att bli betydligt enklare att göra än f. n., eftersom skogens värde och volym vid beskattningsårets utgång saknar betydelse för avdragsberäkningen.

Mitt förslag till nya skogsbeskattningsregler förutsätter i och för sig inga väsentliga ändringar i taxeringsförfarandet m. m. Det är dock lämpligt att undersöka om det går att förbättra möjligheten att få till stånd ett riktigt beskattningsresultat och samtidigt underlätta prövningen av yrkade avdrag. Det är t. ex. lämpligt att gå igenom rutinerna kring registrering av medgivna avdrag på grund av avyttring av skog. En annan fråga som bör övervägas är om fastighetstaxeringsnämndernas sakkunskap kan utnyttjas i vissa fall. Beslut i denna och liknande frågor torde inte kräva riksdagens medverkan och behöver i allt fall inte fattas i detta lagstiftningsärende.

### *2.2.11 Övergångsbestämmelserna*

I promemorian föreslås att sambandsmetoden skall tillämpas första gången vid 1981 års taxering. Som den skattskyldiges ingångsvärde i det nya systemet skall anses det för honom gällande ingångsvärdet vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skett år 1980 eller – om den skattskyldige inte taxerats detta år – år 1979. På detta sätt uppnås, framhålls det i promemorian, kontinuitet i beskattningen.

Vid remissbehandlingen har åtskilliga remissinstanser gjort gällande att den föreslagna övergångsregleringen inte ger den avsedda kontinuiteten i beskattningen. Det framhålls att ingångsvärdet i det nya systemet kan utnyttjas på ett helt annat sätt än i det nuvarande systemet och att många skogsägare efter övergången skulle ha anledning att göra stora skogsuttag för att utnyttja sina nyförvärvade möjligheter till avdrag. Andra remissinstanser anser däremot att det finns anledning att genom särskilda regler tillförsäkra skattskyldiga med äldre skogsinnehav reella avdragsmöjligheter i det nya systemet.

För egen del ansluter jag mig till de remissinstanser som anser att övergångsbestämmelserna är för generösa. Denna remisskritik har i och för sig inte riktigt samma tyngd efter de ändringar av övriga delar av promemorieförslaget som jag föreslagit i det föregående. I förhållande till promemo-

rieförslaget innebär ju mitt förslag väsentliga inskränkningar i avdragsrätten. främst i det avseendet att avdrag normalt begränsas till 50 % av rotpostvärdet. Övergångsbestämmelserna kan ändå ge många skogsägare möjligheter till avdrag som de inte skulle ha haft om det nuvarande skogsbeskattnings-systemet alltifjant hade gällt. Jag syftar särskilt på skattskyldiga som för länge sedan förbrukat en betydande del av sitt ingångsvärde och som enligt nuvarande regler i praktiken inte skulle kunna få ytterligare avdrag. Efter övergången skulle en sådan skattskyldig kunna få avdrag med 50 % av det som var kvar av ingångsvärdet. Detta är otillfredsställande från rättvisesynpunkt. Det kan också leda till stora skogsuttag efter övergången som inte är i linje med långsiktiga skogspolitiska och andra samhällliga mål. Enligt min mening bör därför övergångsbestämmelserna utformas på annat sätt än som föreslagits i promemorian.

Enligt promemoriaförslaget minskar avdrag som medgetts före övergången avdragsutrymmet i det nya systemet. Detta anser jag i och för sig vara en riktig utgångspunkt. I likhet med många remissinstanser anser jag dock att ett i det stora hela rättvisare beskattningsresultat uppnås om tidigare medgivna avdrag jämföras med avdrag enligt de nya reglerna. Närmare bestämt innebär detta att skogens ingångsvärde och gällande ingångsvärde enligt nuvarande regler i princip skall räknas som anskaffningsvärde resp. gällande ingångsvärde i det nya systemet.

Den antydda lösningen kan belysas med exempel. Om ingångsvärdet av den skog som finns på fastigheten vid övergångstillfället är 100 000 kr. och det gällande ingångsvärdet 70 000 kr. bör avdrag under den fortsatta innehavstiden kunna medges med  $(70\,000 / 50\,000 = )$  20 000 kr. Som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde enligt de nya reglerna bör således tas upp 100 000 kr. resp. 70 000 kr. Om det gällande ingångsvärdet vid övergången uppgår till 50 000 kr. eller mindre – detta innebär att avdrag tidigare medgetts med 50 000 kr. eller mer – finns inte utrymme för avdrag i det nya systemet.

En lösning av detta slag bör enligt min mening kompletteras med regler som tar sikte på skogsfastigheter som förvärvats för lång tid sedan. Som tidigare framhållits har bl. a. inflationen och de med innehavstidens längd tilltagande utredningsproblemen gjort att avdrag f. n. regelmässigt medges endast i början av innehavstiden. Jag anser därför att det finns skäl att i det nya systemet begränsa avdragsrätten för äldre fastighetsförvärv. Jag kan alltså inte ansluta mig till de önskemål om en schablonmässigt bestämd avdragsrätt för äldre förvärv som framförts vid remissbehandlingen. Jag föreslår att en gräns sätts per den 1 januari 1952, dvs. den tidpunkt som används vid realisationsvinstbeskattningen av fastigheter. Ingångsvärden som hänför sig till förvärv före år 1952 bör inte beaktas vid övergången. Om ett taxeringsvärde är avgörande för ingångsvärdets storlek bör ingångsvärdet få beaktas om det beräknas på 1952 års taxeringsvärde eller på taxeringsvärde för senare år.

Det förekommer ofta att olika delar av en förvärvskällas fastighetsinnehav förvärvats vid olika tillfällen. Den ursprungliga fastighetsdelen kan exempelvis ha förvärvats år 1945 varefter ett skogsskifte köpts år 1955 och ett annat skifte förvärvats genom arv år 1960. Av vad jag tidigare sagt följer att man i ett sådant fall skall beakta endast de ingångsvärden som hänför sig till de två tillskottsförvärven. Summan av dessa två ingångsvärden utgör anskaffningsvärde i det nya systemet.

Beräkningen av anskaffningsvärdet torde knappast medföra några särskilda svårigheter. Däremot kan beräkningen av det gällande ingångsvärdet i vissa fall vara förenad med problem. Givetvis skall hänsyn inte tas till avdrag för värdeminskning av skog som uppenbarligen hänför sig till skogsuttag på en fastighet som förvärvats före ingången av år 1952, dvs. till förvärv som inte får beaktas vid beräkning av anskaffningsvärdet. Det kan emellertid inträffa att det är ovisst om ett avdrag hänför sig till mark som förvärvats före eller efter år 1952. En rimlig lösning i dessa fall är enligt min mening att anskaffningsvärdet inte skall minskas om den skattskyldige kan göra sannolikt att avdraget avser avverkning på mark som förvärvats år 1951 eller tidigare. Kan visst avdrag till en del anses hänförligt till ett äldre förvärv bör anskaffningsvärdet reduceras med endast den del av avdragsbeloppet som belöper på mark som förvärvats år 1952 eller senare.

Jag vill i det här sammanhanget ta upp frågan om beräkning av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde när fastighet förvärvats av make till skyldeman på sätt som anges i punkt 7 andra stycket av *anvisningarna till 22 § KL (skyldemansregeln)*. I princip bör, enligt vanliga regler vid tillämpning av skyldemansregeln, skogens värde vid skyldemannens fång vara avgörande. Enligt skyldemansregeln skall dock i några fall inte detta värde vara avgörande utan i stället skogens värde enligt viss taxering (20-årsregeln). Denna regel bör inte få användas vid beräkning av anskaffningsvärde enligt det nya systemet. Vid tillämpning av skyldemansregeln bör vidare iaktas att avdrag, som skyldeman åtnjutit med stöd av *anvisningarna till 22 § KL*, skall behandlas som av den skattskyldige själv åtnjutna avdrag. Även här bör givetvis gälla att hänsyn inte skall tas till avdragsbelopp som belöper på äldre förvärv.

Jag har hittills talat om ingångsvärde enligt nuvarande regler och anskaffningsvärde enligt de föreslagna reglerna som synonyma begrepp. Som jag uttalat i det föregående (avsnitt 2.2.1) avses emellertid med anskaffningsvärdet den del av vederlaget som belöper på skog och skogsmark. Ingångsvärdet enligt nuvarande regler avser däremot bara vad som betalats för skogen. Som en följd av de övergångsregler jag beskrivit kommer i praktiken högst 50 % av värdet av skogen (ingångsvärdet) utnyttjas som avdrag i de fall då fastigheten förvärvats omedelbart före övergången. Vid förvärv efter övergången kan avdrag medges med högst 50 % av värdet av skog och skogsmark. Denna skillnad anser jag emellertid inte motivera några särskilda övergångsregler.

I ett speciellt fall torde dock de övergångsbestämmelser, som jag här beskrivit, innebära minskade möjligheter till avdrag. Jag syftar på att begränsningen av avdraget till 50 % av rotvärdet kan leda till svårigheter för en skogsägare som förvärvat skogsmark genom fastighetsreglering och som avsett att finansiera förvärvet genom skogsuttag. Det är rimligt att en skattskyldig som kan utnyttja den nuvarande avdragsregeln vid fastighetsreglering medges avdrag på oförändrade villkor även efter övergången. Begränsningen av avdragsutrymmet och motsvarande begränsning på intäktssidan bör därför inte gälla i fråga om skogsuttag som görs under den förmånsbehandlade perioden, dvs. den period som avslutas tre år efter det att fastighetsbildningsförrättningen har vunnit laga kraft och registrerats. En förutsättning för att avdrag även efter övergången skall kunna medges enligt de förmånligare reglerna bör vara att fastighetsbildning sökts och övriga krav enligt specialregeln är uppfyllda senast vid övergångstillfället.

En särskild övergångsbestämmelse synes också böra införas för fysiska personers förvärv genom "vanliga" köp och byten närmast före övergången. Även beträffande sådana förvärv kan de nya reglerna medföra en oväntad minskning av avdragsrätten och därigenom ge upphov till likviditetsproblem. Begränsningen av avdragsrätten till 50 % av skogsintäkten bör därför i ett övergångsskede inte tillämpas i fråga om nyförvärvade fastigheter. Avdrag bör i stället – i likhet med vad som allmänt är föreskrivet för rationaliseringsförvärv som genomförs vid tillämpning av det nya avdragssystemet – medges med belopp motsvarande hela rotvärdet. Vad jag nu föreslagit bör gälla i fråga om avverkningar som görs på fastigheter som förvärvats fr. o. m. år 1978 och till dess att de nya reglerna skall börja tillämpas. Den förhöjda avdragsnivån bör tillämpas sist vid 1983 års taxering.

Enligt min mening är det angeläget att det nya avdragssystemet kan börja tillämpas så snart som möjligt. Något hinder att tillämpa de nya reglerna redan fr. o. m. 1981 års taxering, dvs. för flertalet skogsägare fr. o. m. 1980 års inkomster, kan inte anses föreligga. Jag föreslår därför att de nya reglerna tillämpas första gången för beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

### 2.3 Övriga frågor

Mina i det föregående redovisade förslag har tagit sikte främst på hur reglerna om avdrag på grund av skogsuttag bör utformas i framtiden. Jag avser i det följande att behandla ett antal frågor som inte har något direkt samband med avdragssystemets konstruktion. Den första frågan som diskuteras är den skattemässiga behandlingen av lantmäterikostnader och liknande kostnader. Därefter tar jag upp problem rörande beskattning av avverkningsrätter och förvärvskällebegreppets omfattning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. Slutligen föreslår jag vissa ändringar i skogskontosystemet.

### 2.3.1 Lantmäterikostnader

Kostnader för fastighetsbildning anses normalt utgöra kostnader för förvärv av fastighet. Kostnaderna beaktas sålunda vid beräkning av realisationsvinst men däremot medges inte avdrag för kostnaderna vid den löpande inkomstberäkningen.

Frågan om avdragsrätt för lantmäterikostnader har behandlats i promemorian med anledning av framställningar i saken från statens lantmäteriverk och lantbruksstyrelsen. I promemorian avvisas tanken på en generell avdragsrätt. Även tanken på avdragsrätt i vissa fall avvisas, främst med hänsyn till avgränsningsproblem.

Ställningstagandet i promemorian har kritiserats i en del yttranden. Avdrag i någon form bör, framhålls det, medges för kostnader för förrättningar som är angelägna från rationaliseringssynpunkt. Ett alternativ är, framhålls det vidare, att räkna in förrättningskostnaderna i skogens ingångsvärde.

För egen del anser jag att det av principiella skäl inte bör komma i fråga att generellt medge avdrag för lantmäterikostnader. En begränsning av avdragsrätten till förrättningar som är betydelsefulla för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering är inte heller invändningsfri. Strukturrationalisering behöver inte bara innebära smärre ägojämkningar utan kan också avse mycket stora ändringar i fastighetsindelningen. I sådana fall har kostnaderna utan tvivel karaktär av kostnader för förvärv av fastighet.

Jag har tidigare (avsnitt 2.2.4) föreslagit regler som innebär ökade möjligheter att finansiera ett fastighetsförvärv genom skogsuttag om förvärvet medför en rationaliseringseffekt. Detta uppnås genom att avdrag på grund av avyttring av skog i rationaliseringsfallen medges med belopp motsvarande hela rotvärdet om intäkten uppges till beskattning inom viss tid efter förvärvet. Begränsningen till 50 % av rotvärdet gäller sålunda inte här. I det sammanhanget har jag också framhållit att som skogens anskaffningsvärde i princip skall anses den del av vederlaget för fastigheten som belöper på skog och skogsmark. Med vederlag avses vad säljaren (eller motsvarande) erhåller för fastigheten. Till vederlaget hänförs däremot inte mäklararvoden, lagfarts- och lantmäterikostnader o. d.

Avdragsutrymmet vid såväl rationaliseringsförvärv som andra förvärv bör, som framgår av det föregående, uppgå till 50 % av skogens anskaffningsvärde. Något ökat avdragsutrymme i rationaliseringsfallen bör således i princip inte gälla. Önskemålet att underlätta rationaliseringsverksamheten gör det dock befogat att överväga om begreppet anskaffningsvärde kan ges en annan innebörd vid rationaliseringsförvärv. Om kostnader för t. ex. lagfart eller fastighetsbildning fick räknas in i skogens anskaffningsvärde i rationaliseringsfallen, skulle det totala avdragsutrymmet öka något. Annorlunda uttryckt skulle den som förvärvar skogsmark genom t. ex. köp eller fastighetsreglering – såvida förvärvet utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering – i princip kunna få avdrag vid avyttring av

skog med 50 % av dessa övriga kostnader i samband med förvärvet.

Jag anser att denna lösning bör väljas. Förutsättningarna för att få räkna in lantmäterikostnader o. d. i anskaffningsvärdet bör vara desamma som förutsättningarna för att få avdrag mot hela skogsintäkten. Detta innebär bl. a. att den ifrågavarande möjligheten bara gäller förvärv som görs av fysiska personer. Den föreslagna lösningen torde inte medföra några administrativa problem av någon betydelse.

Sammanfattningsvis innebär mitt förslag att den som genom intyg från lantbruksnämnd eller på annat sätt visar att ett fastighetsförvärv utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, skall som anskaffningsvärde för skogen få räkna samtliga kostnader för förvärvet. Avser förvärvet också annat än skog och skogsmark får de ifrågavarande kostnaderna proportioneras enligt vanliga regler.

### 2.3.2 Särskilda frågor rörande beskattningen av avverkningsrätter

#### Inkomstbeskattningen

Avverkat virke som märkts enligt bestämmelserna i lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke får räknas in i köparens varulager. I den mån avverkning och märkning inte har skett anses en förvärvad avverkningsrätt inte ingå i lagret. Nedskrivning av värdet av avverkningsrätten får i sådant fall ske bara om det visas att prisfall har inträffat eller att risk för prisfall föreligger.

I promemorian behandlas frågan om förvärvade avverkningsrätter skall få räknas in i varulagret. Något ändringsförslag läggs dock inte fram.

Vid remissbehandlingen har Lantbrukarnas skattedelegation och SISU hemställt att en köpare av en avverkningsrätt redan med köpeavtalet skall få räkna in det ifrågavarande virket i lagret.

För egen del vill jag anföra följande. Jag avser inom kort att ta upp vissa i företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag behandlade frågor. Bl. a. kommer jag att lägga fram förslag om den skattemässiga behandlingen av varulager m. m. Inkomstbeskattningen av förvärvade avverkningsrätter bör lämpligen prövas i det sammanhanget. Jag tar därför inte nu ställning till den aktualiserade frågan.

#### Förmögenhetsbeskattningen

En skattskyldig som har upplåtit avverkningsrätt till skog kan med visst fog sägas bli föremål för en dubbelbeskattning vid förmögenhetstaxeringen. Dels skall vederlaget på grund av upplåtelsen – dvs. fördran eller erhållen likvid - tas upp som tillgång vid förmögenhetsredovisningen. Dels ingår värdet av avyttrad men ännu inte avverkad skog i fastighetens taxeringsvärde. Fastigheten värderas alltså utan avseende på upplåtelsen.

Förmögenhetsbeskattningen vid upplåtelser av avverkningsrätter behandlades vid 1975/76 års riksmöte. Riksdagen beslöt, med bifall till en motion i ämnet, att hos regeringen begära förslag till sådana ändringar av bestämmelserna om fastighetstaxering att dubbelbeskattning av värdet av avverkningsrätt undanröjs (SkU 1975/76:44, rskr 1975/76:21).

Frågan har tagits upp i promemorian. Där konstateras bl. a. att problemet bör ses i sammanhang med reglerna för förmögenhetsbeskattning av kapital som är nedlagt i bl. a. jordbruk och skogsbruk och med de ändringar i dessa regler som har genomförts under senare år.

De nuvarande reglerna för beskattning av kapital i bl. a. jordbruk och skogsbruk infördes år 1977 (prop. 1977/78:40 bilaga 3, SkU 19, rskr 111, SFS 1977:1173) och gäller fr. o. m. 1979 års taxering. De ersatte 1974 års regler i samma ämne (prop. 1974:98, SkU 38, rskr 259, SFS 1974:311). Som helhet betraktat innebär 1977 års lagstiftning väsentliga lättnader i förmögenhetsbeskattningen. I princip skall numera bara 30 % av företagsförmögenheten (substansvärdet) beskattas. Detta innebär att det skattepliktiga förmögenhetsvärdet har sänkts till hälften jämfört med 1974 års regler. Om en förhållandevis stor del av företagsförmögenheten belöper på mark, skog och bostadsbyggnader m. m. träder dock en spärregel i funktion. Företagsförmögenheten får nämligen inte tas upp till lägre belopp än värdet av nämnda tillgångar minskat med de skulder som efter en proportionering belöper på tillgångarna.

I promemorian framhålls att de genomförda lättnaderna i förmögenhetsbeskattningen inte gör det lika påkallat som tidigare att ta särskild hänsyn till avyttrad skog som inte har avverkats. Något förslag till ändrade regler lades av bl. a. detta skäl inte fram i promemorian.

I några remissyttranden har anförts att problemet i första hand bör lösas genom ändrade regler vid fastighetstaxeringen.

Föregen del vill jag anföra följande. Som jag nyss framhållit har behovet av särskilda regler för de här avsedda upplåtelseerna minskats genom 1977 års ändringar i förmögenhetsbeskattningen. Alltjämt gäller dock att beskattningen av värdet av upplåtna avverkningsrätter inte är anordnad på ett helt tillfredsställande sätt. Frågan berör emellertid inte bara skogsbeskattningen utan i hög grad också fastighetstaxeringen och familjeföretagens kapitalbeskattning. På fastighetstaxeringsområdet förbereds f. n. lagstiftning inför 1981 års allmänna fastighetstaxering. Vad gäller kapitalbeskattningen av familjeföretag har jag redan i samband med införandet av 1977 års regler om lättnader i beskattningen framhållit att det kan finnas skäl att ompröva dessa regler sedan ytterligare utredningsmaterial erhållits. Jag lägger därför inte nu fram förslag om ändrad förmögenhetsbeskattning av avverkningsrätter utan återkommer till frågan i annat sammanhang.

### 2.3.3 Förvärvskällebegreppet inom skogsbruket m. m.

Enligt 18 § KL skall i fråga om jordbruksfastighet som särskild förvärvskälla anses varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter som är att anse som förvaltningsenhet. I punkt 1 andra stycket av anvisningarna till samma paragraf sägs vidare att skogsfastigheter jämförelsevis ofta brukas tillsammans som en förvaltningsenhet och därför utgör en förvärvskälla för innehavaren. Som förutsättning för detta gäller att fastigheterna står under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt att de ekonomiskt sett framträder som en naturlig enhet. I enlighet härmed, framgår det vidare av anvisningarna, kan exempelvis statens skogar, som tillhör olika revir, inte anses tillhöra en och samma förvärvskälla.

Skogsskattekommittén tog upp frågan vad som skulle anses som förvärvskälla i fråga om statens skogar. Kommittén framhöll att statens skogsbruk efter riksdagsbeslut år 1968 skall bedrivas under förutsättningar och former som i stort sett överensstämmer med dem under vilka andra skogsägarekategorier arbetar. Mot bakgrund av detta ansåg kommittén att någon särskild föreskrift för statens skogar inte behövdes. Enligt kommittén förelåg således inte något hinder mot att skogar tillhörande olika revir skulle anses ingå i en enda förvärvskälla.

Domänverket har i sitt yttrande över departementspromemorian föreslagit att kommitténs ändringsförslag skall genomföras. Domänverket framhåller att en ändring är motiverad bl. a. med hänsyn till funktionell organisation, integrerad planering, förändrade försäljnings- och transportmetoder samt införande av maskinell utrustning som utnyttjas över revirgränserna.

För egen del ansluter jag mig till skogsskattekommitténs och domänverkets förslag. Någon exemplifiering av fall då skogar kan tänkas tillhöra olika förvärvskällor behövs inte. Punkt 1 andra stycket sista meningen av anvisningarna till 18 § KL bör därför upphävas.

### 2.3.4 Skogskontosystemet

Som tidigare nämnts (avsnitt 1) innebar den av skogsskattekommittén föreslagna metoden för skogsbeskattningen, kontantmetoden, en skärpt beskattning vid avyttring av skog under innehavstiden. Kommittén ansåg det därför nödvändigt att vidga möjligheterna till inkomstutjämning enligt skogskontosystemet. Några av kommitténs förslag till ändringar i skogskontosystemet skall ses mot denna bakgrund och dessa förslag har därför inte längre någon direkt aktualitet.

I departementspromemorian föreslogs särskilda regler för insättning på skogskonto vid avyttring av skog med anledning av skador på skogen. Denna del av promemorieförslaget har redan lett till lagstiftning (prop. 1978/79:81, SkU 28, rskr 156, SFS 1979:77).

I det följande lägger jag fram förslag om vissa ändringar i skogskontolagen.

Min framställning anknuter till de paragrafer som ändrats i annat än rent redaktionellt hänseende. Även dessa ändringar är dock till stor del av teknisk natur. Det får enligt min mening bli en uppgift i det utredningsarbete, som jag tidigare aviserat, att genomföra en mer principiellt inriktad översyn av skogskontosystemet.

2 § I punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL finns f. n. en särskild avdragsregel som får tillämpas då den skattskyldige utökat sitt skogsinnehav på grund av fastighetsreglering e. d. Regeln kompletteras av en bestämmelse i 2 § tredje stycket skogskontolagen. Skall den skattskyldige betala en skogslikvid med anledning av fastighetsregleringen e. d. och har likviden ännu inte förfallit till betalning, får en större del av skogsintäkten sättas in på skogskonto än annars. Enligt min mening föreligger det inte något behov av en motsvarande uppskovsregel i det nya avdragssystemet. Jag föreslår därför att regeln slopas.

Jag har i ett tidigare sammanhang (avsnitt 2.2.7) redogjort för vad som skall gälla när skog avyttras i samband med en allframtidssupplåtelse. Mitt förslag innebär att den skattskyldige ibland kan välja mellan att beskatta ersättningen för den avyttrade skogen enligt realisationsvinssystemet eller på vanligt sätt som intäkt av skogsbruk. I det senare fallet har den skattskyldige rätt till förhöjd insättning på skogskonto, nämligen med 80 % av en rotpostlikvid och 50 % av ersättning för sålda skogsprodukter.

Det ankommer på den skattskyldige att visa att han är berättigad att tillämpa de förmånligare reglerna. Något långtgående beviskrav bör dock inte läggas på den skattskyldige i detta sammanhang.

Innebörden av det nuvarande fjärde stycket är att uppskov inte får avse så stort belopp att underskott uppkommer i förvärvskällan (jfr SkU 1976/77:12 s. 29). Ändringen är således av redaktionell karaktär.

3 § Minimibeloppet för insättning på skogskonto har så länge skogskontosystemet funnits till varit 2 000 kr. Med hänsyn till syftet med skogskontolagstiftningen och den prisutveckling som skett under de senaste 25 åren får en höjning av beloppet anses vara motiverad. Jag föreslår att beloppet höjs till 5 000 kr. Samma beloppsgräns kommer därmed att gälla både för rätt till uppskov enligt skogskontolagen och för rätt till avdrag på grund av avyttring av skog.

Den nuvarande lydelsen av första stycket har i praxis ansetts ge utrymme för uppskov med lägre belopp än minimibeloppet 2 000 kr., nämligen i det fallet att det insatta beloppet uppgår till minst 2 000 kr. och nettointäkten av förvärvskällan är lägre än detta belopp. Enligt min mening är det lämpligare om minimibeloppet knyts till det medgivna uppskovsbeloppet. Är nettointäkten lägre än det av mig föreslagna minimibeloppet, 5 000 kr., bör således uppskov inte medges. Jag föreslår att lagtexten ändras i enlighet med detta.

9 § Enligt det nuvarande första stycket föranleder en överlåtelse av en fastighet, som utgör den väsentliga delen av förvärvskälla för vilken

insättning på skogskonto har skett, beskattning av inestående skogskontomedel. Vidare finns i tredje stycket bestämmelser om att beskattning också skall äga rum i det fall att en make vid bodelning har tillagts fastighet som förut tillhört den andra maken. I det senare fallet gäller inte som förutsättning för beskattning att bodelningen avser den väsentliga delen av förvärvskällan (jfr RSV Dt 1976:22).

Det finns enligt min mening skäl för att beskattning av skogskontomedel vid förvärv av fastighet bara skall ske i det fallet att det är den väsentliga delen av förvärvskällan som omfattas av förvärvet. En bodelning varigenom del av fastighet överförs från den ene maken till den andre bör alltså inte undantagslöst utlösa beskattning. Jag föreslår att särregeln för bodelningsfallen tas bort och att enhetliga regler tas in i första stycket.

Jag vill i sammanhanget nämna att ett dödsfall i sig inte utlöser beskattning av inestående skogskontomedel. Den omständigheten att dödsbo övertar förvaltningen av den dödes egendom och därigenom räknas som ägare till egendomen innebär således inte att en fastighet som ingår i egendomen kan anses ha "övergått" till dödsboet (jfr punkt 5 sista stycket av anvisningarna till 21 § KL).

Överlåtelse och pantsättning av skogskontomedel utlöser f. n. beskattning. Någon anledning att nu ändra på denna princip finns inte. Jag anser däremot att det bör skapas klarhet i frågan om utnyttjande av skogskontomedel som säkerhet för återväxtåtgärder skall föranleda beskattning eller inte. F. n. förekommer delade meningar i denna fråga. Denna oklarhet bör undanröjas genom en uttrycklig bestämmelse. Önskemålet att kunna reservera medel som betalats in på skogskonto för angelägna återväxtåtgärder talar för att beskattning av medlen bör undvikas. Jag föreslår att det i andra stycket tas in en regel av innebörd att någon beskattning av skogskontomedel inte skall ske om den skattskyldige på skogsvårdsstyrelsens begäran förbundit sig att inte utan styrelsens tillstånd förfoga över medel på skogskonto.

11 § Regeringsformen ger regeringen rätt att besluta om föreskrifter om verkställighet av lag. Paragrafen är därför behövlig.

## 2.4 Avslutande synpunkter

Mina i det föregående redovisade förslag har till stor del karaktären av en teknisk omläggning av reglerna för beskattning av skogsinkomster. Ambitionen har således inte varit att införa ett principiellt sett helt nytt skogsbeskattningssystem. Detta hindrar emellertid inte att de föreslagna reglerna enligt min uppfattning i högre grad än de nuvarande tillgodoser samhällsekonomiska och skogspolitiska önskemål. Uppgiften att undersöka om det finns förutsättningar för ett i grunden annorlunda beskattningssystem bör emellertid, som jag framhållit tidigare, anförtros en särskild utredning.

I detta sammanhang finns det anledning att erinra om att samtliga frågor,

som aktualiserats vid remissbehandlingen av departementspromemorian, inte har kunnat behandlas i detta lagstiftningsärende. Jag syftar bl. a. på det av Lantbrukarnas skattedelegation framförda önskemålet om rätt till avdrag för framtida kostnader för skogsvård m. m. och delegationens i tidigare sammanhang redovisade förslag till särskilda beskattningsregler när skador av katastrofkaraktär drabbar skog (jfr prop. 1978/79:81). Flera remissinstanser har vidare anhållit om en översyn av beskattningsreglerna för gemensamhetsskogar och andra marksamfälligheter. Kritik har också i olika hänseenden riktats mot reglerna för beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av skogsfastigheter.

Enligt min mening bör bl. a. de nämnda frågorna övervägas inom ramen för det utredningsarbete som nu bör komma till stånd. Jag avser att föreslå regeringen att utredningens direktiv utformas i enlighet med detta.

### 3 Kommentarer till ändringarna i kommunalskattelagen

#### Anvisningar

##### till 18 §

*Punkt 1.* I andra stycket har den särskilda föreskriften om vad som i fråga om statens skogsinnehav skall anses utgöra en förvärvskälla uteslutits. Det förvärvskällebegrepp som gäller för t. ex. bruksbolagens innehav av skogsfastigheter skall alltså i fortsättningen tillämpas även för staten. Övriga ändringar är av språklig natur.

##### till 21 §

*Punkt 3.* I denna anvisningspunkt anges vad som är att anse som skogsbruk. Anvisningspunkten överensstämmer, bortsett från redaktionella justeringar, med de nuvarande bestämmelserna i första, andra och fjärde styckena. Bestämmelserna i det nuvarande tredje stycket om benefika överlåtelser m. m. av avverkningsrätt till skog har flyttats till punkt 5 sista stycket av anvisningarna till 21 §.

*Punkt 5.* Bestämmelserna i första stycket om vilka ersättningar m. m. som utgör intäkt av skogsbruk har ändrats i endast redaktionellt hänseende.

I andra stycket slås fast att ersättning för en avyttrad fastighet aldrig utgör intäkt av skogsbruk. De skattemässiga konsekvenserna av en fastighetsavyttring bedöms – såvida avyttringen inte undantagsvis ingår i tomtrörelse e. d. – enligt realisationsvinstreglerna. Som avyttring av fastighet bedöms vidare vissa marköverföringar och allframtidsupplåtelse. Även i dessa fall skall således även den del av ersättningen som kan anses belöpa på skog beskattas inom ramen för realisationsvinstsystemet.

Bestämmelserna i tredje stycket tar sikte på de fall då en upplåtelse av avverkningsrätt eller försäljning av skogsprodukter har samband med en

allframtidssupplåtelse. Som framgår av punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kan den skattskyldige under vissa förutsättningar själv bestämma om ersättningen för den sålda skogen skall beskattas som intäkt av skogsbruk eller läggas till grund för beräkning av eventuell realisationsvinst. Väljer den skattskyldige det sistnämnda alternativet skall ersättningen självfallet inte tas upp som intäkt av skogsbruk.

Bestämmelserna i sista stycket har med några redaktionella ändringar överförts från punkt 3 av anvisningarna till 21 §. Med stöd av bestämmelsen beskattas alltså den, som skänkt bort en avverkningsrätt som förbehållits i samband med försäljningen av en skogsfastighet, omedelbart för avverkningsrättens marknadspris. Bestämmelsen är tillämplig även om en avverkningsrätt tillfaller delägare i dödsbo i samband med skifte av boet. Ett dödsfall som sådant utlöser emellertid inte någon beskattning av värdet av avverkningsrätten lika litet som inestående medel på skogskonto beskattas i motsvarande situation (jfr den allmänna motiveringen s. 82).

#### till 22 §

*Punkt 1.* Enligt punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kan, som nyss påpekats, den skattskyldige ibland behandla ersättning för sålda skogsprodukter antingen som intäkt av skogsbruk eller enligt realisationsvinstreglerna. Väljer han det sistnämnda alternativet uppkommer frågan om kostnaderna för avverkningen (huggning, tillredning, transport m. m.) skall dras av vid beräkningen av inkomst av jordbruksfastighet eller vid beräkning av realisationsvinsten. För att undvika tillämpningsproblem har i första stycket av den kommenterade anvisningspunkten föreskrivits att samtliga kostnader för avverkningen skall dras av vid beräkning av inkomsten av jordbruksfastighet utan hinder av att ersättningen för den avverkade skogen skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Första stycket innehåller också den nya regeln att kostnad för anläggning av ny skog alltid skall behandlas som driftkostnad, dvs. oavsett om det tidigare funnits skog på den ifrågavarande marken eller inte. Som en konsekvens av ändringen har kostnader för skogskultur tagits bort från uppräknningen av avdragsgilla kostnader.

Övriga ändringar i anvisningspunkten är av språklig natur.

*Punkt 7.* I första stycket definieras de viktiga begreppen anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Av andra stycket framgår vilka avdragsmöjligheter en fysisk person normalt har under innehavstiden. Tredje stycket innehåller bestämmelserna om fördubblad avdragsnivå – dock inom ramen för 50 % av anskaffningsvärdet – när en fysisk person gjort ett rationaliseringsförvärv. De nu nämnda bestämmelserna har utförligt kommenterats i den allmänna motiveringen. Det kan emellertid understrykas att den omständigheten att en fysisk person under viss period har rätt till avdrag enligt den dubbla nivån aldrig kan medföra att den sammanlagda avdragsrätten under innehavstiden får överstiga 50 % av förvärvskällans anskaff-

ningsvärde.

Fjärde stycket innebär att ett dödsbo övertar den avlidnes avdragsrätt såvitt gäller fastighet som ägdes av den avlidne vid dödsfallet. Hade exempelvis den skattskyldige, om han levat, kunnat få avdrag enligt den dubbla avdragsnivån under viss period, kommer alltså dödsboet ha samma rätt under denna period.

I femte stycket anges vilka avdragsregler som skall gälla för juridiska personer. Reglerna är tillämpliga på alla fastigheter som ägs av juridiska personer utom sådana av dödsbo innehavda fastigheter som ägdes av den avlidne vid tidpunkten för dödsfallet. Som framgår av lagtexten är juridiska personers avdragsutrymme under innehavstiden begränsat till 25 % av anskaffningsvärdet. Vad gäller avdragets storlek i förhållande till intäkterna är dock – om hänsyn inte tas till rationaliseringsförvärven – avdragsnivån densamma för fysiska och juridiska personer.

Regeln i sjätte stycket om att avdragen på grund av skogsuttag skall beräknas för handelsbolaget resp. dödsboet får till följd bl. a. att det inte är möjligt för en delägare i ett handelsbolag eller dödsbo att yrka avdrag samtidigt som andra delägare avstår från avdragsrätt. Regeln har betydelse också vid tillämpning av beloppsspärren i sista stycket.

Det främsta syftet med bestämmelserna i sjunde stycket är att förhindra att en skogsägare, som har sålt sin fastighet men förbehållit sig rätt till avverkning, får avdrag när avverkningsrätten sedermera utnyttjas. Sådana avdrag skulle nämligen avsevärt komplicera beräkningen av realisationsvinst på grund av fastighetsavyttringen.

Beloppsspärren i sista stycket har utförligt kommenterats i den allmänna motiveringen. För ett handelsbolag eller dödsbo, som skattemässigt behandlas som handelsbolag, är beloppsgåränsen kopplad till bolaget resp. boet och inte till de enskilda delägarna trots att dessa beskattas för bolagets resp. boets inkomster. Såvitt gäller beloppsgåränsen saknar alltså delägarantalet här betydelse. Även vid samäganderätt och enkelt bolag skall hänsyn tas till hur stort ett för hela den gemensamt bedrivna verksamheten beräknat avdrag skulle ha blivit. Skulle ett sådant gemensamt avdrag ha överstigit 5 000 kr. kan varje delägare få avdrag på grund av sina egna skogsuttag. Ett villkor är emellertid att delägarens avdragsgrundande skogsintäkter är så stora att avdrag kan medges med lägst 1 000 kr.

*Punkt 8.* Denna anvisningspunkt innehåller regler om hur anskaffningsvärdet skall beräknas och hur detta förändras när en del av fastighetens skogsmark tillfaller ny ägare. Reglerna bygger på principen att skog och skogsmark ekonomiskt sett utgör en enhet.

I första stycket finns regler om hur anskaffningsvärdet skall beräknas när en person förvärvat en skogsfastighet genom köp, byte eller liknande fång. Som framgår av den allmänna motiveringen bestäms anskaffningsvärdet för den nye ägaren antingen med hjälp av skogsbruksvärdet och taxeringsvärdet (schablonregeln) eller efter en skälighetsbedömning (jämningsregeln).

Jämkningsregeln är obligatorisk bl. a. vid förvärv av del av taxeringsenhet och i fastighetsregleringsfallen.

Regeln i andra stycket gör det möjligt för den skattskyldige att få avdrag för förrättningskostnader o. d. i form av avdrag på grund av avyttring av skog. Vid beräkning av realisationsvinst när fastigheten sedermera avyttras skall omkostnadsbeloppet givetvis minskas även med den del av medgivna avdrag på grund av skogsuttag som kan anses belöpa på förrättningskostnaderna.

Tredje stycket innehåller regler om hur anskaffningsvärdet skall beräknas för den som förvärvat en skogsfastighet genom arv, gåva eller annat benefikt fång. Bestämmelsen att den nye ägaren övertar den föregående ägarens hela anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde om förvärvet avser all skogsmark korresponderar med bestämmelsen i näst sista stycket av punkt 7 att rätten till avdrag går förlorad om all skogsmark i förvärvskällan tillfallit ny ägare. Vid benefikt förvärv av del av förvärvskällans skogsmark föreligger kontinuitet mellan minskningen av föregående ägarens avdragsutrymme och avdragsutrymmet för den nya ägaren. Samma kontinuitet gäller om en skogsfastighet eller en del av en sådan fastighet överförs mellan företag som tillhör samma koncern.

Bestämmelserna i fjärde stycket hänger samman med reglerna i punkt 7 om att avdragsbeloppen under innehavstiden får uppgå till högst 50 % – för juridiska personer högst 25 % – av anskaffningsvärdet. Antag exempelvis att en person ärvt en skogsfastighet och i samband därmed övertagit den avlidnes anskaffningsvärde, 100 000 kr., och gällande ingångsvärde, 70 000 kr. Arvingen kan i denna situation inte få avdrag på grund av avyttring av skog under sin innehavstid med hälften av anskaffningsvärdet, (50 % av 100 000=) 50 000 kr. Detta belopp måste minskas med de avdrag som den avlidne fått under sin innehavstid. Arvingens avdragsutrymme blir således i exemplet (50 000 ./ 30 000=) 20 000 kr.

I femte stycket ges föreskrifter om i vad mån onerösa och benefika delöverlåtelser m. m. skall påverka överlåtarens avdragsrätt på återstoden av fastigheten. Även i dessa situationer föreligger i princip kontinuitet mellan minskningen av överlåtarens avdragsutrymme och den nye ägarens möjligheter till avdrag. Omfattar en avyttring mindre än 20 % av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark – och är inte fråga om överlåtelse av en ideell andel av förvärvskällan – får dock den nye ägaren ett eget anskaffningsvärde utan hinder av att den föregående ägaren får behålla sitt anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ograverat.

Enligt punkt 4 andra och tredje styckena av anvisningarna till 35 § har den skattskyldige ibland rätt att behandla ersättning för avverkningsrätt eller skogsprodukter som ersättning för avyttrad mark, dvs. inom ramen för realisationsvinstreglerna. Utnyttjar den skattskyldige denna möjlighet skall ersättningen – som framgår av sjätte stycket av den nu kommenterade anvisningspunkten – även i övrigt behandlas som ersättning för en avyttrad fastighet.

Bestämmelserna i sista stycket innebär för det första att något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde inte skall fastställas för en skogsfastighet som i och med förvärvet blir att anse som omsättningstillgång i rörelse som den skattskyldige bedriver. Avdrag på grund av avyttring av skog från fastigheten kan således inte komma i fråga beträffande sådan fastighet. Av bestämmelserna följer vidare att avdragsrätten också klipps av om och när en fastighet utan ägarbyte växlar karaktär från anläggningstillgång till omsättningstillgång. I och med att fastigheten blivit att anse som omsättningstillgång i exempelvis tomtrörelse kan avdrag på grund av avyttring av skog inte medges.

Det kan förekomma att endast en del av den eller de fastigheter, som ingår i den skattskyldiges förvärvskälla, blir att anse som omsättningstillgång. I detta fall skall, vad gäller utrymmet för avdrag på återstoden av fastighetsinnehavet, omsättningsfastigheterna anses förvärvade av ny ägare. Detta innebär bl. a. att avdragsutrymmet inte påverkas så länge värdet av skog och skogsmark på lagerfastigheterna understiger 20 % av värdet av förvärvskällans skog och skogsmark vid den tidpunkt då tomtrörelsen påbörjades (jfr punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 §).

till 28 §

*Punkt 5.* Reglerna i denna anvisningspunkt korresponderar med reglerna i punkt 3 andra stycket och punkt 5 fjärde stycket av anvisningarna till 21 §.

till 35 §

*Punkt 4.* Ändringen i denna anvisningspunkt hänger samman med innehållet i övergångsbestämmelserna till 1976 års lagstiftning om ändrad realisationsvinstbeskattning (SFS 1976:343). I samband med övergången till det nya realisationsvinstsystemet upphävdes i princip bestämmelserna i punkt 8 av anvisningarna till 22 § om avdrag vid avyttring av skog tillsammans med marken. I punkt 10 av övergångsbestämmelserna föreskrevs dock att de äldre bestämmelserna i punkt 8 alltjämt fick tillämpas i de fall då skogsägaren upplåtit en avverkningsrätt eller avyttrat skogsprodukter i samband med eller med anledning av att servitut m. m. upplåtits mot engångsersättning.

Som framgår av den allmänna motiveringen har den särskilda avdragsregeln i punkt 10 av övergångsbestämmelserna i princip samma tillämpningsområde som den nya regeln i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 §. Båda reglerna tar således sikte på skattskyldiga som i samband med allframtidsupplåtelse upplåtit avverkningsrätt eller avyttrat skogsprodukter. Tekniskt sett är emellertid den nya regeln kopplad till realisationsvinstsystemet medan avdragsberäkningen enligt den äldre regeln i första hand grundades på den s. k. förrädsmetoden. För att en ersättning på grund av

upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter skall få behandlas som fastighetsavyttring krävs vidare enligt den nya regeln att skatteplikten för ersättningen inträder under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen. Skatteplikt för realisationsvinst anses enligt praxis inträda under det år då den skattskyldige uppstår betalning för den avyttrade egendomen eller – om betalningen är uppdelad på flera år – under det år då första delbetalning betalas. Detta innebär att en skogsägare, som vill utnyttja möjligheten att beskatta ersättning för avyttrad skog enligt realisationsvinstreglerna, måste se till att första betalning på grund av allframtidsupplåtelsen görs under samma kalenderår som en betalning på grund av skogsuttaget.

till 36 §

*Punkt 2. a.* Vid avyttring av del av fastighet gäller reglerna i trettonde stycket av anvisningspunkten. I tredje meningen av nämnda stycke har förts in bestämmelser som innebär att den skattskyldige inte behöver minska omkostnadsbeloppet med avdrag på grund av avyttring av skog. Denna möjlighet – som enligt fjortonde och femtonde styckena också finns vid marköverföringar och allframtidsupplåtelse – gäller bara om värdet av den skog och skogsmark som finns på den avyttrade fastighetsdelen är mindre än 20 % av värdet av hela fastighetens skog och skogsmark. Det kan framhållas att det inte i alla situationer är fördelaktigt för den skattskyldige att låta bli att återföra avdragen. Om någon realisationsvinst i vart fall inte behöver redovisas – dvs. oavsett om avdragen beaktas vid vinstberäkningen eller inte – finns naturligtvis ingen anledning att utnyttja den möjlighet som tredje meningen ger. Detsamma kan gälla även om vinstberäkningen på grund av de återförda avdragen skulle ge ett mindre överskott.

Med avdrag på grund av avyttring av skog förstås i förekommande fall också avdrag på grund av minskning av virkesförråd eller minskning i skogs ingångsvärde.

I sammanhanget kan nämnas att det av allmänna regler följer att en tidigare inte avdragsgill kostnad för nyplantering får räknas som förbättringskostnad även efter övergången. Nyplantering efter övergångstillfället räknas dock vid vinstberäkningen inte som förbättring av fastigheten eftersom kostnad för all plantering behandlas som driftkostnad enligt de nya reglerna (punkt 1 av anvisningarna till 22 §).

till 41 §

*Punkt 1.* Sista meningen i fjortonde stycket av denna anvisningspunkt fyller inte någon funktion i det nya avdragssystemet eftersom detta bygger på de för varje beskattningsår redovisade intäkterna.

### Övergångsbestämmelserna

*Punkt 1.* Som framgår av den allmänna motiveringen skall de nya bestämmelserna tillämpas fr. o. m. det beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

*Punkt 2.* Bestämmelsen har behandlats i anslutning till kommentaren av punkt 4 av anvisningarna till 35 §.

*Punkt 3.* Utgångspunkten är att den skattskyldiges ingångsvärde och gällande ingångsvärde enligt nuvarande regler blir anskaffningsvärde resp. gällande ingångsvärde vid tillämpning av de nya reglerna. Har en fastighet förvärvats genom arv får t. ex. arvingens anskaffningsvärde beräknas på grundval av taxeringsvärdet året före arvlåtarens dödsfall. Är den s. k. skyldemansregeln tillämplig blir i regel senaste "vanliga" förvärv avgörande för beräkning av anskaffningsvärdet. Vid bestämmande av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde i det nya systemet skall som princip bortses från förvärv som ägt rum före år 1952 och till avdrag som med säkerhet eller sannolikt hänför sig till fastigheter som förvärvats före denna tidpunkt. Har en skattskyldig, som köpt en fastighet år 1950 och en grannfastighet år 1960, fått avdrag vid t. ex. 1959 års taxering skall hänsyn givetvis inte tas till dessa avdrag.

*Punkt 4.* Enligt bestämmelserna i denna punkt får skogsägare, som före övergångstillfället tillträtt ny mark med anledning av fastighetsreglering e. d., behålla sin rätt till avdrag enligt de nuvarande förmånliga bestämmelserna.

*Punkt 5.* Bestämmelserna i denna punkt medför att en skogsägare som köpt sin fastighet eller gjort ett tillskottsköp efter ingången av år 1978 får möjlighet att finansiera sitt förvärv genom att utnyttja den förhöjda avdragsrätten, dvs. avdrag med belopp motsvarande hela rotvärdet, under en tid efter övergångstillfället. Avdrag enligt de nya reglerna för rationaliseringsförvärv i punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 22 § medges vid 1981–1983 års taxeringar. Bestämmelserna tar inte bara sikte på redan fullbordade köp utan de syftar också till att tillskottsköp av rationaliseringskaraktär inte skall upphöra i avvaktan på att de nya reglerna skall börja tillämpas. Anmärkas kan dock att det föreligger en marginell skillnad i avdragsutrymmet mellan rationaliseringsförvärv som görs före övergångstillfället och rationaliseringsförvärv som görs efter övergångstillfället. Endast i sistnämnda fall får värdet av skogsmark och förrättningskostnader räknas in i anskaffningsvärdet.

#### **4 Hemställan**

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i skogskontolagen (1954:142).

#### **5 Beslut**

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

# BESKATTNING AV SKOGSBRUK

Ds B 1978:2



## Innehåll

SAMMANFATTNING	96
1 FÖRFATTNINGSFÖRSLAG	98
2 INLEDNING	144
3 NUVARANDE REGLER	146
3.1 Allmänna principer	146
3.2 Intäkter och kostnader i skogsbruk	147
3.3 Avdrag för värdeminskning av skog	148
3.4 Avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken	150
3.4.1 Äldre regler	150
3.4.2 Nuvarande regler	152
3.5 Reglerna om skogskonto	152
3.6 Övriga bestämmelser om skogsbeskattningen	154
4 SKOGSSKATTEKOMMITTENS BETÄNKANDE	155
4.1 Inledande anmärkning	155
4.2 Kommitténs analys av skogsbeskattningssystemet	155
4.3 Valet av skogsbeskattningsmetod	156
4.3.1 Allmänna synpunkter	156
4.3.2 Schablonmetoden	157
4.3.3 Lagermetoden	159
4.3.4 Kontantmetoden	159
4.3.5 Kommitténs förslag	160
4.4 Övergångsbestämmelser	161
4.5 Reglerna om skogskonto	162
4.6 Återbetalning av skatt i visst fall	164
5 REMISSYTTRANDENA	165
5.1 Valet av skogsbeskattningsmetod	165
5.2 Övergångsbestämmelser	168
5.3 Reglerna om skogskonto	169
5.4 Återbetalning av skatt i visst fall	170
6 ALLMÄNNA PRINCIPER FÖR BESKATTNING AV SKOGS- INKOMSTER	171
6.1 Invändningar mot skogsskattekommitténs förslag	171
6.2 Utgångspunkter för alternativa lösningar	174
7 SAMBANDSMETODEN	176
7.1 Inledning	176
7.2 Fastställande av ingångsvärde på växande skog	176

7.2.1	Materiella regler .....	176
7.2.2	Processuella regler .....	179
7.3	Kostnad för skogsplantering .....	180
7.4	Avdrag på grund av avyttring av skog under innehavstiden .....	181
7.5	Minskning av ingångsvärde på grund av delavyttring ...	184
7.6	Förbehåll av avverkningsrätt m. m. ....	189
7.7	Avdragsbeloppens storlek .....	194
7.8	Tomtrörelse m. m. ....	194
7.8.1	Nuvarande regler .....	194
7.8.2	Behovet av nya regler .....	195
7.9	Övergångsbestämmelser .....	196
8	KLYVMETODEN .....	199
8.1	Inledning .....	199
8.2	Fastställande av ingångsvärde av växande skog .....	200
8.2.1	Materiella regler .....	200
8.2.2	Processuella regler .....	201
8.3	Kostnad för skogsplantering .....	205
8.4	Avdrag på grund av avyttring av skog under innehavstiden	205
8.5	Avdrag på grund av avyttring av skog tillsammans med marken .....	206
8.6	Förbehåll av avverkningsrätt m. m. ....	210
8.7	Avdragsbeloppens storlek .....	211
8.8	Tomtrörelse m. m. ....	211
8.9	Övergångsbestämmelser .....	214
8.9.1	Inledning .....	214
8.9.2	Fastställande av ingångsvärde .....	215
8.9.3	Avdrag under innehavstiden och vid fastighetsav- yttring .....	220
8.9.4	Tidpunkten för fastställelse av ingångsvärde ...	221
8.9.5	Förhållandet mellan övergångsbestämmelserna och realisationsvinstbeskattningen .....	222
9	JÄMFÖRELSE MELLAN SAMBANDSMETODEN OCH KLYVMETODEN .....	224
10	ÖVRIGA FRÅGOR .....	228
10.1	Inledning .....	228
10.2	Reglerna om skogskonto .....	228
10.2.1	Allmänna principer .....	228
10.2.2	Särskilda regler vid skador på skog .....	229
10.3	Skogsbrukets yttre rationalisering .....	230
10.3.1	Rationaliseringsavyttringar .....	230

10.3.2	Rationaliseringsförvärv .....	232
10.3.3	Lantmäterikostnader .....	233
10.4	Särskilda frågor rörande beskattningen av avverkningsrät- ter .....	234
10.4.1	Inkomstbeskattningen .....	234
10.4.2	Förmögenhetsbeskattningen .....	236
11	KOMMENTAR TILL LAGTEXTFÖRSLAGEN .....	239
11.1	Sambandsmetoden .....	239
11.1.1	Ändringar i kommunalskattelagen .....	239
11.1.2	Lagen om fastställande av anskaffningsvärde av växande skog, m. m. ....	242
11.2	Klyvmetoden .....	244
11.2.1	Ändringar i kommunalskattelagen .....	244
11.2.2	Lagen om fastställande av anskaffningsvärde av växande skog, m. m. ....	247
11.2.3	Lagen om uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk .....	247
11.3	Lagen om ändring i skogskontolagen .....	247

## SAMMANFATTNING

I promemorian presenteras två skilda principlösningar för beskattning av skogsinkomster. De föreslagna metoderna kallas sambandsmetoden och klyvmetoden.

*Sambandsmetoden* överensstämmer i väsentliga hänseenden med nuvarande skogsbeskattningsregler. Intäkter på grund av avyttring av skog under innehavstiden, dvs. upplåtelse av avverkningsrätt (rotförsäljning) och försäljning eller uttag av skogsprodukter (leveranstimmer), beskattas sålunda som intäkt av skogsbruk. Vidare gäller enligt såväl nuvarande system som den föreslagna sambandsmetoden att samtliga beskattningskonsekvenser på grund av avyttring av skogbärande mark prövas inom ramen för realisationsvinstreglerna. Beräkning av realisationsvinst baseras alltså på både värdet av själva marken (och eventuella byggnader) och den växande skogen. Någon egentlig skogsbeskattning förekommer inte vid försäljning av skogsfastigheter.

Skillnaden mellan de nuvarande reglerna och sambandsmetoden hänför sig främst till beräkningen av avdrag på grund av skogsuttag under innehavstiden (värdeminskingsavdrag). Skogsägare har f. n. rätt till sådana avdrag om han kan visa att det verkliga värdet på fastighetens skog efter uttaget understiger skogens skattemässiga restvärde. Värdeminskingsavdrag medges också om den skattskyldige kan visa att uttaget medfört en minskning av fastighetens virkesförråd. För att utrymmet för värdeminskingsavdrag skall kunna beräknas krävs därför enligt nuvarande regler att värdet eller volymen på fastighetens skog efter uttaget fastställs. Att uppskatta skogens värde eller volym är emellertid ofta ytterst svårt.

Vid tillämpning av sambandsmetoden undviks värderingsproblem av nu angivet slag genom att beräkningen av värdeminskingsavdrag direkt kopplas till beskattningsårets intäkter på grund av avyttring av skog. Avdrag medges sålunda med belopp motsvarande summan av beskattningsårets intäkter till följd av rotförsäljning och 65 % av intäkter till följd av försäljning eller uttag av leveranstimmer. Den viktiga begränsningen gäller dock att det sammanlagda avdraget under innehavstiden får uppgå till högst 60 % av skogens anskaffningsvärde.

Anskaffningsvärdet av växande skog utgör summan av skogens ursprungliga ingångsvärde och sådana kostnader för skogsplantering som inte behandlats som driftkostnader. Med skogens ursprungliga ingångsvärde avses, såvida skogsfastigheten förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den del av köpeskillingen som kan anses belöpa på växande skog. Vid förvärv genom arv, gåva eller annat benefikt fång blir den föregående ägarens skattemässiga restvärde ursprungligt ingångsvärde för den nye ägaren.

*Klyvmetoden* överensstämmer så gott som helt med sambandsmetoden vad gäller beskattningen av skogsuttag under innehavstiden. Enligt båda meto-

derna skall sålunda ersättningar på grund av försäljning av rotposter och leveranstimmer m. m. redovisas som intäkt av skogsbruk. Avdragsrätten är vidare – oavsett vilken metod som tillämpas – kopplad till intäktssidan och begränsad till högst 60 % av skogens anskaffningsvärde.

Enligt klyvmetoden skall – till skillnad mot vad som gäller om sambandsmetoden tillämpas – vid avyttring av fastighet skogen behandlas för sig och mark och eventuella byggnader för sig. Den del av försäljningspriset som belöper på skogen skall sålunda tas upp som intäkt av skogsbruk. Beräkningen av realisationsvinst baseras i konsekvens med detta endast på den del av fastighetens anskaffningskostnad och försäljningspris som hänför sig till mark och eventuella byggnader. Huruvida realisationsvinst uppkommer eller inte saknar betydelse för skogsbeskattningen.

Vid tillämpning av klyvmetoden grundas avdragsberäkningen i fastighetsavyttringsfallen på det vid avyttringstillfället gällande ingångsvärdet, dvs. skogens anskaffningsvärde minskat med tidigare medgivna värdeminskingsavdrag. För att motverka en alltför kraftig beskattning tillåts emellertid en viss indexuppräknig. Sålunda föreslås att den del av anskaffningsvärdet som inte får utnyttjas som avdrag under innehavstiden, dvs. 40 % av anskaffningsvärdet, får räknas upp på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst. Det sagda belyses enklast med ett exempel. Den skattskyldige säljer en jordbruksfastighet för 550 000 kr. Av köpeskillingen hänför sig 400 000 kr. till växande skog, vilket belopp alltså skall redovisas som intäkt av skogsbruk. Skogens anskaffningsvärde antas vara 200 000 kr. Den del av anskaffningsvärdet som inte fått utnyttjas under innehavstiden uppgår då till (40 % av 200 000 =) 80 000 kr. Vid försäljningstillfället antas vidare att det gällande ingångsvärdet är 150 000 kr. (avdrag under innehavstiden har alltså medgivits med 50 000 kr.) och att indexmultipeln är 3. Avdraget på grund av försäljningen blir i detta fall  $(3 \times 80 =) 240 + (150 \cdot 80 =) 70 = 310$  000 kr. Till beskattning skall alltså tas upp  $(400\,000 \cdot 310\,000 =) 90$  000 kr. – Det kan förekomma att indexuppräknig medför att avdragsposten kommer att överstiga intäktsbeloppet. Sådant underskott är dock inte avdragsgillt.

Sambandsmetoden kan enligt förslaget tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981. Vid en övergång till klyvmetoden föreslås att de vid 1981 års allmänna fastighetstaxering fastställda värdena på växande skog skall kunna utnyttjas som ingångsvärden i det nya systemet. Av främst denna anledning har klyvmetoden inte ansetts kunna tillämpas förrän tidigast vid 1982 års taxering, dvs. ett år senare än sambandsmetoden.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)*

## 1 FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

**1 Förslag till****Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)**

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)<sup>1</sup>

*dels* att punkt 11 av anvisningarna till 21 § skall upphöra att gälla,

*dels* att punkterna 3 och 5 av anvisningarna till 21 §, punkterna 1 och 7 av anvisningarna till 22 §, punkt 5 av anvisningarna till 28 §, punkt 4 av anvisningarna till 35 §, punkt 2 b av anvisningarna till 36 § samt punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

*dels* att nuvarande punkterna 2 b och 2 c av anvisningarna till 36 § skall betecknas 2 c respektive 2 d.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**Anvisningar**

till 21 §

3.<sup>2</sup> *Skogsbruk*, varmed avses egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering, anses såsom ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas förty icke såsom binäring till jordbruk.

*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.*

*Avverkning av skog på annans mark på grund av särskild förvärvad avverkningsrätt eller på grund av att avverkningsrätt förbehållits vid överlåtelse av mark hänföres icke till skogsbruk utan till rörelse (jfr punkt 5 av anvisningarna till 28 §).*

*Vinst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken skall, om icke vinsten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § som inkomst av rörelse, beskattas som realisationsvinst (jfr punkterna 2 a och 2 b av anvisningarna till 36 §). Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning i fall då skogbärande mark överförs från*

<sup>1</sup>Senaste lydelse av

punkt 11 av anvisningarna till 21 § 1972:741

punkt 2 b av anvisningarna till 36 § 1977:1090

punkt 2 c av anvisningarna till 36 § 1976:343.

<sup>2</sup>Senaste lydelse 1972:741.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse*

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, som idkat skogsbruk, tillika drivit virkesförädling eller utvinning av biprodukter av skogsbruket såsom tjära o. dyl., anses denna verksamhet som skogsbruk, där den varit av mindre omfattning eller väsentligen avsett husbehov. Har dylik verksamhet däremot varit av större omfattning och bedrivits med särskilda anordningar av stadigvarande art, t. ex. fasta kolugnar, fasta tjarugnar eller dyl., anses särskild rörelse föreligga.

5.<sup>3</sup> Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, samt intäkt genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Likaledes hänföres till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning, dock ej vedbränsle, eller för arbetspersonalens behov eller på annan av den skattskyldige innehavd fastighet eller i rörelse, som av honom drivits.

*Föreslagen lydelse*

den skattskyldige till annan genom marköverföring som avses i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 35 §.

Ersättning för växande skog, som enligt punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 § skall upptagas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, utgör icke intäkt av skogsbruk.

5. Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, samt intäkt genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Likaledes hänföres till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning, dock ej vedbränsle, eller för arbetspersonalens behov eller i annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

<sup>3</sup>Senaste lydelse 1977:80.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse*

*Vinst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken skall, om icke vinsten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § som inkomst av rörelse, beskattas som realisationsvinst (jfr punkt 2. a. av anvisningarna till 36 §).*

*Föreslagen lydelse*

*Övergär 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 marknadspris vid övergången och som om vederlaget erlagts kontant.*

## till 22 §

1.<sup>4</sup> Till driftkostnader hänföres lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binäringar; undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgäld, som skolat utgå av fastigheten; ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift; kostnader för inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; kostnader för vård och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skyddsdikning, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för verkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, förråd och inventarier som ej äro att hänföra till personlig lösegendom, m. m.

Till reparation och underhåll hänföras vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana änderingsarbeten på ekonomibyggnad som äro normalt påräkneliga i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av byggnaden, såsom när ett djurstall ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, hänföres dock ej till reparation och underhåll.

Som driftkostnad skall anses även anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som ha värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1976:1094.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärödling får efter den skattskyldiges eget val dragas av antingen i sin helhet för det år kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planerlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de kunna i sin helhet dragas av under den tidrymd odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte stycket äga motsvarande tillämpning.

*Kostnad för skogsplantering får dragas av som driftkostnad. Fastighetsägare, som under innehavstiden bestritt kostnad av detta slag, får dock, i den mån avdrag såsom för driftkostnad icke sker, hänföra planteringskostnaden till anskaffningsvärde av växande skog. Till anskaffningsvärdet av växande skog får icke hänföras belopp understigande 10 000 kronor. Vad som avses med anskaffningsvärde av växande skog anges i punkt 7.*

Värdet av fastighetens egna produkter, som användas för fastighetens fortsatta drift, får avföras som driftkostnad men skall då samtidigt upptagas som intäkt.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse och kostnad för pensionsförsäkring får ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Skattskyldigs barn, som fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Motsvarande belopp får dragas av som driftkostnad. För lön och underhåll till den skattskyldiges barn, som ej fyllt 16 år, får avdrag icke göras. Lönen och underhållet skall då ej heller upptagas som inkomst för barnet.

Punkt 18 av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

## Promemorieförslaget (sambandsmetoden)

## Nuvarande lydelse

7.<sup>5</sup> Har skog avverkats eller avyttrats utan samband med avyttring av marken, får ägaren efter eget val njuta avdrag antingen för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde.

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller

## Föreslagen lydelse

7. Avdrag för kostnad för anskaffande av växande skog får åtnjutas med högst summan av  
beskattningsårets intäkt till följd av upplåtelse av avverkningsrätt, och  
65 procent av beskattningsårets intäkt till följd av avyttrade skogsprodukter eller till följd av att den skattskyldige tillgodogjort sig skogsprodukter i förvärvskällan eller för eget bruk eller i annan av honom bedriven verksamhet.

Avdrag enligt föregående stycke får under den skattskyldiges innehavstid uppgå till sammanlagt högst 60 procent av anskaffningsvärdet av växande skog. Avdrag medges icke med lägre belopp än 1 000 kronor. Avdragsbeloppet skall avrundas nedåt till helt tusental kronor.

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1972:741.

## Promemorieförslaget (sambandsmetoden)

## Nuvarande lydelse

skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen av skogens ingångsvärde ske, som om avverkningen eller avyttringen av skogen verkställts av den som närmast före den skattskyldiges fångesman förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning. Dock får ingångsvärdet härigenom icke bestämmas till lägre belopp än det värde, varmed växande skog kan anses ha ingått i det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen.

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 fastighetsbildningsförrättning blivit ålagd att gälda likvid, som avses i punkt 11 av anvisningarna till 21 §, och har avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett

## Föreslagen lydelse

Vid tillämpning av denna anvisningspunkt avses med

ursprungligt ingångsvärde det värde, beräknat enligt bestämmelserna i fjärde-sjätte styckena, som belöper på växande skog då skogbärande mark tillfallit den skattskyldige,

anskaffningsvärde summan av ursprungligt ingångsvärde och ägarens kostnader under innehavstiden för plantering av skog, i den mån sådan kostnad ej omedelbart dragits av enligt bestämmelserna i punkt 5,

gällande ingångsvärde anskaffningsvärdet minskat med avdrag enligt första stycket.

## Promemoriaförslaget (sambandsmetoden)

## Nuvarande lydelse

efter tillträdet av mark där den skog växer, som likviden avser, dock ej senare än tre år efter det lagakraftfäggande beslut om fastställelse å förättningen 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 virkesförråd förstås den växande skogens kubikmassa i fast mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades. Med det för ägaren gällande ingående virkesförråd förstås virkesförrådet vid ägarens förvärv av fastigheten med avdrag för det virkesförråd, för vilket ägaren må hava njutit avdrag vid tidigare taxeringar. Har avdrag tidigare skett för minskning i ingångsvärde, skall ingående virkesförrådet anses därigenom hava nedgått i samma proportion som ingångsvärdet. Har efter avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt det återstående virkesförrådet nedgått under det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, får avdrag ske med den på minskningen proportionellt belöpande delen av ingångsvärdet. Föreskriften i andra stycket äger motsvarande tillämpning.

Vare sig avdrag sker enligt den ena eller andra metoden märkes, att det sammanlagda avdraget för en och samme ägare ej må överstiga det ursprungliga ingångsvärdet.

## Föreslagen lydelse

Har fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall såsom ursprungligt ingångsvärde upptagas så stor del av den totala förvärvskostnaden som fastighetens skogsbruksvärde, minskat med skogsmarksvärdet, utgör av fastighetens hela taxeringsvärde vid förvärvstillfället. Är det uppenbart att den verkliga förvärvskostnaden för skogen avsevärt avviker från ett ingångsvärde, som beräknats på angivet sätt, skall dock som ursprungligt ingångsvärde upptagas ett belopp som kan anses svara mot nyssnämnda kostnad.

Har skogbärande mark tillfallit skattskyldig genom marköverföring enligt 5, 8 eller 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) skall såsom ursprungligt ingångsvärde upptagas

## Promemoriaförslaget (sambandsmetoden)

## Nuvarande lydelse

Är det vid tiden för den skattskyldiges förvärv av fastigheten förefintliga virkesförrådet icke känt, må detsamma beräknas med utgångspunkt från nuvarande virkesförråd samt med ledning dels av den beräknade ungefärliga tillväxten under den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels av avverkningen eller försäljningen av skog under samma tid.

Om avdrag för minskning av ingående virkesförråd uppgått till högre belopp än bruttointäkten av skogen och förlust alltså uppstått, får denna förlust avdragas i vanlig ordning. Avdrag för minskning i skogens ingångsvärde får ej ske med högre belopp än bruttointäkten av skogen.

## Föreslagen lydelse

summan av ursprungligt ingångsvärde före marköverföringen och det belopp varmed värdet på fastighetens skog kan beräknas ha ökat genom överföringen.

Har den skattskyldige förvärvat skogbärande mark på annat sätt än som avses i fjärde och femte styckena gäller följande. Omfattar förvärvet minst två tredjedelar av värdet av den skog, som ingått i den förvärvsållan från vilken marken härrör, skall den skattskyldige såsom ursprungligt ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande det för föregående ägare vid äganderättsövergången gällande ingångsvärdet. Avser förvärvet mindre än två tredjedelar men minst en tredjedel av värdet av förvärvsållans skog, skall den skattskyldige såsom ursprungligt ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande hälften av det för föregående ägare vid äganderättsövergången gällande ingångsvärdet. Är värdet av den förvärvade skogen mindre än vad nu sagts, får den skattskyldige icke något ursprungligt ingångsvärde på grund av förvärvet.

Har den skattskyldiges skogsmark tillfallit ny ägare skall, såvida äganderättsövergången omfattat minst två tredjedelar av värdet av den skog som ingått i den förvärvsållan från vilken marken härrör, den skattskyldiges anskaffningsvärde och vid äganderättsövergången gällande ingångsvärde anses ha minskat med hela sitt belopp. Har mindre än två tredjedelar men minst en tredjedel av värdet av förvärvsållans skog tillfallit ny ägare,

*Promemoriaförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse*

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall det för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen vid fusions-tillfället gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet anses som

*Föreslagen lydelse*

skall den skattskyldiges anskaffningsvärde och vid äganderättsövergången gällande ingångsvärde minskas till hälften. Är värdet av den skog som tillfallit ny ägare mindre än vad nu sagts, skall den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde icke minskas.

Har den skattskyldige i samband med överlåtelse av fastighet förbehållit sig avverkningsrätt till skog eller skall ersättning för avverkad eller avyttrad skog med stöd av punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 § upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, skall, såvitt gäller tillämpningen av föregående stycke, ifrågavarande skog anses ha tillfallit ny ägare tillsammans med marken.

Bestämmelserna i sjunde stycket skall tillämpas även i de fall då skogbärande mark på grund av bestämmelserna i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 § kommit att utgöra omsättningstillgång i tomtrörelse, som bedrivs av den skattskyldige. Därvid skall den del av den skattskyldiges mark, som kommit att ingå i tomtrörelsen, anses ha tillfallit ny ägare.

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall det för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen vid fusions-tillfället gällande ingångsvärdet upptagas som ursprungligt ingångsvärde

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse*

ingångsvärde och ingående virkesförråd för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

*Exempel å avdrag för minskning av ingående virkesförråd:*

A. försäljer från sin fastighet 1 000 kubikmeter skog på rot för en köpeskilling av 8 000 kronor. Vid taxeringen påföljande år visar han, att virkesförrådet å fastigheten före avverkningen utgjorde 4 400 kubikmeter och alltså efter avverkningen 3 400 kubikmeter. Då skogsmarkens areal vid senaste fastighetstaxering utgjorde 80 hektar, därå med hänsyn till markens godhetsgrad och skogens tillstånd den årliga tillväxten kan beräknas till 2 kubikmeter per hektar, är det sannolikt, att nämnda tillväxt utgjort sammanlagt  $2 \times 80 = 160$  kubikmeter. Under den tid av 15 år, som A. innehaft fastigheten, har således tillväxten utgjort 2 400 kubikmeter. A. gör vidare sannolikt, att han under samma tid uttagit för husbehov i genomsnitt 40 kubikmeter om året eller tillhoppa 600 kubikmeter samt att han för försäljning avverkat 1 200 kubikmeter. Virkestillväxten uppgår således till 600 kubikmeter mer än vad han tidigare avverkat å fastigheten. Virkesförrådet vid hans förvärv av fastigheten kan alltså antagas hava utgjort  $4\,400 - 600 = 3\,800$  kubikmeter, vilket är det ingående virkesförrådet. Då efter den under beskattningsåret gjorda försäljningen virkesförrådet utgjort 3 400 kubikmeter, har minskningen i det för honom gällande ingående virkesförrådet utgjort 400

*Föreslagen lydelse*

för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

Rätt till avdrag enligt första stycket föreligger icke såvitt gäller intäkt som den skattskyldige upptager till beskattning efter det att all mark, som ingår i förvärvskällan, tillfallit ny ägare.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse*

kubikmeter. A. gör vidare genom köpehandling rörande fastigheten troligt, att den av honom erlagda köpeskillingen å skogen belöpt ett belopp av 11 400 kronor, motsvarande ett pris av 3 kronor per kubikmeter. För minskningen av ingående virkesförrådet med 400 kubikmeter är han således berättigad åtnjuta avdrag med  $3 \times 400 = 1\,200$  kronor. Detta avdrag får åtnjutas även om värdet å det efter avverkningen kvarvarande virkesförrådet icke understiger den av honom för skogen erlagda köpeskillingen.

Det för ägaren gällande ingående virkesförrådet utgör härefter 3 400 kubikmeter och det för honom gällande ingångsvärdet 10 200 kronor.

*Exempel å avdrag för minskning i ingångsvärde:*

B. försäljer från sin fastighet skog på rot för en köpeskillning av 15 000 kronor. Vid taxering påföljande år gör han genom köpehandling eller på annat sätt trovärdigt, att av köpeskillingen för fastigheten, utgörande 100 000 kronor, ett belopp av 40 000 kronor belöpt å den växande skogen och alltså utgör dennas ingångsvärde samt visar därjämte, att skogen efter upplåtelse av avverkningsrätten har ett värde av allenast 30 000 kronor. B. är således berättigad göra avdrag för skillnaden mellan sistnämnda två belopp eller 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har alltså i detta fall amorterats med 10 000 kronor och skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör härefter 30 000 kronor och

*Föreslagen lydelse*

*I fråga om fastighet, som utgör omsättningsstillgång i rörelse, skall icke upptagas ursprungligt ingångsvärde eller anskaffningsvärde av växande skog.*

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse*

*det för honom gällande ingående virkesförrådet tre fjärdedelar av det ursprungliga.*

*Föreslagen lydelse*

## till 28 §

5.<sup>6</sup>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 punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 21 § äger motsvarande tillämpning när rätt till avverkning på annans mark överlåtes genom fång som avses där.

5. Till intäkt av rörelse hänföres intäkt genom utnyttjande av särskilt förvärvat avverkningsrätt och intäkt genom utnyttjande av avverkningsrätt, som förbehållits i samband med att skogbärande mark övergått från den skattskyldige till ny ägare. Har avverkningsrätt förbehållits i samband med att den skattskyldige avyttrat skogbärande mark, anses såsom avverkningsrättens anskaffningsvärde i rörelsen det värde på avverkningsrätten som legat till grund för beräkningen av realisationsvinst (jfr punkt 2 b andra stycket av anvisningarna till 36 §). Har avverkningsrätt förbehållits i samband med att skogbärande mark tillfallit ny ägare genom gåva eller därmed jämförligt fång, får något anskaffningsvärde icke upptagas för avverkningsrätten.

Bestämmelserna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 21 § äger motsvarande tillämpning när rätt till avverkning på annans mark överlåtes genom fång som avses där.

## till 35 §

4.<sup>7</sup> Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag. Har

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1972:741.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1976:343.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse*

skattskyldig avstått mark genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. nämnda lag, skall såsom skattepliktig inkomst upptagas så stor del av hela realisationsvinsten, som ersättningen i pengar, minskad med 5 000 kronor, utgör av det totala vederlaget för fastigheten, minskat med 5 000 kronor.

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 *andra meningen* av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. *Vid vinstberäkningen får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han erhållit under ett beskattningsår, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället ånjuta avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock icke överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.*

*Föreslagen lydelse*

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätt till fastigheten som skett enligt naturvårdslagen (1964:822) eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller när han fått sådan ersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid (jfr punkt 8 av anvisningarna till 21 §). Engångsersättningen är i dessa fall att betrakta som köpeskilling, varvid så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten.

*Är intäkt på grund av avverkning eller avyttring av skog i samband med eller med anledning av upplåtelse som nu sagts, att hänföra till samma*

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*beskattningsår som det för vilket beräkning av realisationsvinst skall ske, skall, om den skattskyldige framställer yrkande därom, intäkten behandlas som engångsersättning på grund av upplåtelsen.*

*Vid vinstberäkning enligt andra och tredje styckena får den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de ersättningar han erhållit under beskattningsåret, om han icke visar att han haft avdragsgilla omkostnader enligt 36 § till samma eller högre belopp, i stället åtnjuta avdrag med 2 000 kronor. Detta avdrag får dock icke överstiga det sammanlagda ersättningsbeloppet.*

*till 36 §*

*2. b. Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av jordbruksfastighet som är eller har varit skogbärande skall – i förekommande fall med avvikelse från bestämmelserna i punkterna 1 och 2 a – bestämmelserna i denna anvisningspunkt gälla.*

*Har den skattskyldige i samband med avyttring av fastighet förbehållit sig avverkningsrätt till skog skall såsom intäkt upptagas – förutom avtalad köpeskilling e. d. – avverkningsrättens marknadspris vid avyttringstillfället. Vid bestämmande av avdragsbeloppet skall i följd härav anses som om avyttringen omfattat även den förbehållna skogen.*

*Kostnad för plantering av skog räknas, i den mån kostnaden ej omedelbart dragits av enligt bestämmelse*

## Promemoriaförslaget (sambandsmetoden)

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

melserna i punkt 1 av anvisningarna till 22 §, som förbättringskostnad.

Vid avyttring av del av fastighet skall gälla följande. Utgör värdet av den skog som finns på den avyttrade delen minst två tredjedelar av värdet av förvärvskällans skog omedelbart före avyttringen, skall omkostnadsbeloppet minskas med summan av tidigare medgivna avdrag avseende kostnad för anskaffande av växande skog. Utgör värdet av skogen på fastighetsdelen mindre än två tredjedelar men minst en tredjedel av värdet av förvärvskällans skog, skall omkostnadsbeloppet minskas med belopp motsvarande hälften av medgivna avdrag. Är skogens värde på fastighetsdelen mindre än vad nu sagts, skall ingen minskning av omkostnadsbeloppet ske.

## till 41 §

1. <sup>8</sup>---

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

---

1.---

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit.

---

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas

\*Senaste lydelse 1977:1172.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981. Därvid skall, såvitt gäller fastighet som förvärvats under beskattningsår för vilket taxering i första instans skett år 1980 eller tidigare, iakttagas att såsom ursprungligt ingångsvärde på växande skog vid tillämpning av de nya reglerna skall upptagas det för den skattskyldige gällande ingångsvärdet på växande skog vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering i första instans senast skett före år 1981.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)***2 Förslag till****Lag om fastställande av anskaffningsvärde av växande skog, m. m.**

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Skattskyldig, som vid utgången av beskattningsåret äger jordbruksfastighet, skall till sin självdeklaration för beskattningsåret foga utredning till ledning för beräkning av sitt anskaffningsvärde av växande skog och sitt gällande ingångsvärde av växande skog. Utredningen skall lämnas på formulär som fastställs av riksskatteverket.

Har jordbruksfastighet tillfallit den skattskyldige genom arv, gåva eller därmed jämförligt fång är den föregående ägaren efter anmaning skyldig att meddela upplysningar till ledning för beräkning av den skattskyldiges ursprungliga ingångsvärde. Beträffande sådan anmaning äger bestämmelserna i 31 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623) motsvarande tillämpning.

Vad som avses med anskaffningsvärde, ursprungligt ingångsvärde och gällande ingångsvärde anges i punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

**2 §** Taxeringsnämnd skall i samband med taxeringen av skattskyldig, som vid beskattningsårets utgång äger jordbruksfastighet, pröva storleken av den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog.

Föreligger anledning att avvika från det i självdeklarationen angivna anskaffningsvärdet eller gällande ingångsvärdet skall, där hinder ej möter, tillfälle beredas den skattskyldige att yttra sig i frågan.

Har taxeringsnämnd fastställt anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde av växande skog med avvikelse från den skattskyldiges deklaration, skall deklarationen förses med uppgift om avvikelsen och skälen därför. Tillika skall till den skattskyldige sändas underrättelse om avvikelsen och skälen för denna. Beträffande sådan underrättelse äger bestämmelserna i 69 § 4 mom. taxeringslagen (1956:623) motsvarande tillämpning.

Som avvikelse enligt andra och tredje styckena anses jämväl det fallet att taxeringsnämnd fastställt anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde för skattskyldig, som i sin deklaration icke angivit sådant värde.

**3 §** Taxeringsnämndens ordförande skall till skattechefen översända förteckning upptagande skattskyldiga inom taxeringsdistriktet, vilka under det beskattningsår taxeringen avser förvärvat eller överlåtit jordbruksfastighet med skogsmark eller vilkas anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde av växande skog ändrats vid denna taxering. Ingår sådan fastighet i förvärvskälla, som i fråga om beskattningsort är att hänföra till skilda län,

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)*

skall förteckningen dock sändas till skattechefen i det län vari fastighetsägaren har sin hemortskommun.

**4 §** Besvär får anföras över taxeringsnämnds beslut angående anskaffningsvärde och ingångsvärde av växande skog utan hinder av att beslutet inte påverkar nettointäkten av jordbruksfastigheten. Om sådana besvär gäller vad som är föreskrivet i fråga om besvär över beslut om taxering.

**5 §** Länsstyrelsen skall, såvitt gäller fastigheter inom länet, föra liggare över skattskyldiga för vilka har fastställts anskaffningsvärde och ingångsvärde av växande skog. Ingår den skattskyldiges fastighet i förvärvskälla, som i fråga om beskattningsort är att hänföra till skilda län, skall dock länsstyrelsen i det län vari den skattskyldige har sin hemortskommun, föra liggare över samtliga fastigheter i förvärvskällan.

I liggaren skall antecknas tidpunkten för fastighetsförvärvet, anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog samt uppgifter i övrigt som är erforderliga för tillämpning av punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). I liggaren införda uppgifter om ingångsvärde och anskaffningsvärde skall anses innefatta taxeringsnämndens beslut.

Framkommer vid förandet av liggaren att anmälan enligt 3 § kan vara behäftad med felaktighet, skall skattechefen ofördröjligen uppmärksammas härpå.

**6 §** Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, angiven till ledning för beräkning av anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde av växande skog, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har meddelandet eljest föranlett att hans anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde blivit för högt beräknat, skall nytt anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde fastställas. Bestämmelserna i 114–116 §§ taxeringslagen (1956:623) gäller i tillämpliga delar vid sådan rättelse.

---

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981. I fråga om fastighet, som den skattskyldige förvärvat under beskattningsår för vilket taxering i första instans skett år 1980 eller tidigare, gäller dock bestämmelserna i 2 § endast om anledning förekommer att ändra skogens anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)***3 Förslag till  
Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)**

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)<sup>1</sup>

*dels* att punkterna 3 och 5 av anvisningarna till 21 §, punkterna 1 och 7 av anvisningarna till 22 §, punkt 5 av anvisningarna till 28 §, punkt 1 av anvisningarna till 35 §, punkt 2 a av anvisningarna till 36 § samt punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

*dels* att till anvisningarna till 22 § skall fogas en ny punkt, 8, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**Anvisningar**

till 21 §

3.<sup>2</sup> *Skogsbruk*, varmed avses egen eller arrenderad fastighets utnyttjande för skogshantering, anses såsom ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas förty icke såsom binäring till jordbruk.

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, som idkat skogsbruk, tillika drivit virkesförädling eller utvinning av biprodukter av skogsbruket såsom tjära o. dyl., anses denna verksamhet som skogsbruk, där den varit av mindre omfattning eller väsentligen avsett husbehov. Har dylik verksamhet däremot varit av större omfattning och

<sup>1</sup>Senaste lydelse av

punkt 2 b av anvisningarna till 36 § 1977:1090.

punkt 2 c av anvisningarna till 36 § 1976:343.

<sup>2</sup>Senaste lydelse 1972:741.

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

bedrivits med särskilda anordningar av stadigvarande art, t. ex. fasta kolugnar, fasta tjärugnar eller dyl., anses särskild rörelse föreligga.

5.<sup>3</sup> Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, samt intäkt genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Likaledes hänföres till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning, dock ej vedbränsle, eller för arbetspersonalens behov eller *på* annan av den skattskyldige *innehavd fastighet eller i rörelse, som av honom drivits.*

*Vinst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken skall, om icke vinsten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § som inkomst av rörelse, beskattas som realisationsvinst (jfr punkt 2.a. av anvisningarna till 36 §).*

*Föreslagen lydelse*

5. Till intäkt av skogsbruk hänföres intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, samt intäkt genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog *eller genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst på grund av avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas som inkomst av rörelse.* Likaledes hänföres till intäkt av skogsbruk värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation och underhåll av byggnader, markanläggningar och inventarier på fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning, dock ej vedbränsle, eller för arbetspersonalens behov eller *i* annan av den skattskyldige *bedriven verksamhet.*

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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1977:80.

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 22 §

1.<sup>4</sup> Till driftkostnader hänföres lön eller liknande vederlag liksom underhåll åt personal, som använts för jordbruket eller dess binärningar; undantagsförmåner, pensioner, periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning på fastigheten; arrendeavgift; avgäld, som skolat utgå av fastigheten; ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift; kostnader för inköp av djur, utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier; kostnader för vård och underhåll av skog, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skyddsdikning, skogsindelning m. m., samt vid skogsavverkning kostnader för verkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.; kostnader för försäkring av personal, byggnader, skog, gröda, djur, förråd och inventarier som ej äro att hänföra till personlig lösegendom, m. m.

Till reparation och underhåll hänföras vid tillämpning av första stycket kostnader för sådana ändringsarbeten på ekonomibyggnad som äro normalt påräkneliga i jordbruksdrift, såsom upptagande av nya fönster- eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning i samband med omdisponering av ekonomibyggnad, exempelvis i samband med omläggning av driften från animalieproduktion till en annan. Åtgärd som innebär en väsentlig ändring av byggnaden, såsom när ett djurstall ombygges för att i stället användas för helt annat ändamål, hänföres dock ej till reparation och underhåll.

Som driftkostnad skall anses även anskaffning och insättning av sådana utrustningsdetaljer i skyddsrum som ha värde endast från civilförsvarssynpunkt, såsom speciella dörrar, luckor och karmar för dessa, inre begränsningsväggar för gasfång vid ingångar och reservutgångar, luftrenare och tillhörande fördelningsledningar.

Kostnad för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärödling får efter den skattskyldiges eget val dragas av antingen i sin helhet för det år kostnaden uppkommit eller enligt avskrivningsplan. Vid planerlig avskrivning fördelas kostnaderna på ett antal år i följd så att de kunna i sin helhet dragas av under den tidrymd odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 4 sjätte stycket äga motsvarande tillämpning.

*Kostnad för skogsplantering får dragas av som driftkostnad. Fastighetsägare, som under innehavstiden bestritt kostnad av detta slag, får dock, i den mån avdrag såsom för drift-*

<sup>4</sup>Senaste lydelse 1976:1094.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*kostnad icke sker, hänföra planteringskostnaden till anskaffningsvärde av växande skog. Till anskaffningsvärde av växande skog får icke hänföras belopp understigande 10 000 kronor. Vad som avses med anskaffningsvärde av växande skog anges i punkt 7.*

Värdet av fastighetens egna produkter, som användas för fastighetens fortsatta drift, får avföras som driftkostnad med skall då samtidigt upptagas som intäkt.

Avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse och kostnad för pensionsförsäkring får ske enligt bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 29 §.

Redovisar arbetsgivare enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. i sin balansräkning en post Avsett till pensioner, äger punkt 2 av anvisningarna till 29 § motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet.

Skattskyldigs barn, som fyllt 16 år, taxeras självt för den inkomst av arbete på fastigheten som barnet kan ha haft i form av pengar, naturaförmåner eller annat, dock högst för vad som motsvarar marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats. Motsvarande belopp får dragas av som driftkostnad. För lön och underhåll till den skattskyldiges barn, som ej fyllt 16 år, får avdrag icke göras. Lönen och underhållet skall då ej heller upptagas som inkomst för barnet.

Punkt 18 av anvisningarna till 29 § äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst av jordbruksfastighet.

*7.<sup>5</sup> Har skog avverkats eller avyttrats utan samband med avyttring av marken, får ägaren efter eget val njuta avdrag antingen för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde.*

*7. Avdrag för kostnad för anskaffande av växande skog, får, såvitt gäller avverkning eller avyttring av skog under innehavstiden, åtnjutas med högst summan av*

*beskattningsårets intäkt till följd av upplåtelse av avverkningsrätt, och 65 procent av beskattningsårets intäkt till följd av avyttrade skogsprodukter eller till följd av att den skattskyldige tillgodogjort sig skogsprodukter i förvärvskällan eller för eget bruk*

<sup>5</sup>Senaste lydelse 1972:741.

*Promemoriaföreläggningen (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvat fastigheten. Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen av skogens ingångsvärde ske, som om avverkningen eller avyttringen av skogen verkställts av den som närmast före den skattskyldiges fångesman förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning. Dock får ingångsvärdet härigenom icke bestämmas till lägre belopp än det värde, varmed växande skog kan anses ha ingått i det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen.

*Föreläggningens lydelse*

eller i annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

Avdrag enligt föregående stycke får under hela innehavstiden uppgå till sammanlagt högst 60 procent av anskaffningsvärdet av växande skog. Avdrag medges icke med lägre belopp än 1 000 kronor. Avdragsbeloppet skall avrundas nedåt till helt tusental kronor.

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)**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 förelagat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelagat. 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 fastighetsbildningsförrättning blivit ålagd att gälda likvid, som avses i punkt 11 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 lagkraftäggande 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 virkesförråd förstås den växande skogens kubikmassa i fast

*Föreslagen lydelse*

Vid tillämpningen av denna anvisningspunkt och punkt 8 avses med ursprungligt ingångsvärde det värde, beräknat enligt bestämmelserna i fjärde–sjätte styckena, som belöper på växande skog då skogbärande mark tillfallit den skattskyldige,

anskaffningsvärde summan av ursprungligt ingångsvärde och ägarens kostnader under innehavstiden för plantering av skog, i den mån sådan kostnad ej omedelbart dragits av enligt bestämmelserna i punkt 5,

gällande ingångsvärde anskaffningsvärdet minskat med avdrag enligt första stycket.

indexvärde den del av anskaffningsvärdet för vilket avdrag icke kan medges under innehavstiden.

Har skogbärande mark förvärvats genom köp, byte eller därmed jämför-

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

mått på bark vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades. Med det för ägaren gällande ingående virkesförrådet förstås virkesförrådet vid ägarens förvärv av fastigheten med avdrag för det virkesförråd, för vilket ägaren må hava njutit avdrag vid tidigare taxeringar. Har avdrag tidigare skett för minskning i ingångsvärde, skall ingående virkesförrådet anses därigenom hava nedgått i samma proportion som ingångsvärdet. Har efter avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt det återstående virkesförrådet nedgått under det för ägaren gällande ingående virkesförrådet, får avdrag ske med den på minskningen proportionellt belöpande delen av ingångsvärdet. Föreskriften i andra stycket äger motsvarande tillämpning.

Vare sig avdrag sker enligt den ena eller andra metoden märkes, att det sammanlagda avdraget för en och samme ägare ej må överstiga det ursprungliga ingångsvärdet.

Är det vid tiden för den skattskyldiges förvärv av fastigheten förefintliga virkesförrådet icke känt, må detsamma beräknas med utgångspunkt från nuvarande virkesförråd samt med ledning dels av den beräknade ungefärliga tillväxten under den skattskyldiges innehav av fastigheten, dels av avverkningen eller försäljningen av skog under samma tid.

*Föreslagen lydelse*

ligt fång skall såsom ursprungligt ingångsvärde upptagas den del av den totala förvärvskostnaden som belöper på växande skog.

Har skogbärande mark tillfallit skattskyldig genom marköverföring enligt 5, 8 eller 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) skall såsom ursprungligt ingångsvärde upptagas summan av ursprungligt ingångsvärde före marköverföringen och det belopp varmed värdet på fastighetens skog kan beräknas ha ökat genom överföringen.

Har den skattskyldige förvärvat skogbärande mark på annat sätt än som avses i fjärde och femte styckena gäller följande. Omfattar förvärvet minst två tredjedelar av värdet av den skog, som ingått i den förvärvskälla från vilken marken härrör, skall den skattskyldige såsom ursprungligt ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande det för föregående ägare vid

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

*Om avdrag för minskning av ingående virkesförråd uppgått till högre belopp än bruttointäkten av skogen och förlust alltså uppstått, får denna förlust avdragas i vanlig ordning. Avdrag för minskning i skogens ingångsvärde får ej ske med högre belopp än bruttointäkten av skogen.*

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall det för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen vid fusions-tillfället gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet anses som ingångsvärde och ingående virkesförråd för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

*Exempel å avdrag för minskning av ingående virkesförråd:*

*A. försäljer från sin fastighet 1 000 kubikmeter skog på rot för en köpeskilling av 8 000 kronor. Vid taxeringen påföljande år visar han, att virkes-*

*Föreslagen lydelse*

*äganderättsövergången gällande ingångsvärdet. Avser förvärvet mindre än två tredjedelar men minst en tredjedel av värdet av förvärvskällans skog, skall den skattskyldige såsom ursprungligt ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande hälften av det för föregående ägare vid äganderättsövergången gällande ingångsvärdet. Är värdet av den förvärvade skogen mindre än vad nu sagts, får den skattskyldige icke något ursprungligt ingångsvärde på grund av förvärvet.*

Om moderbolag eller övertagande förening genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket avses, övertager skog från dotterbolag eller överlåtande förening, skall det för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen vid fusions-tillfället gällande ingångsvärdet upptagas som ursprungligt ingångsvärde för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

*Har avdrag för skogens anskaffningsvärde beräknats med stöd av punkt 8 andra stycket första mening- en, skall föregående ägares anskaffningsvärde, gällande ingångsvärde och indexvärde anses ha i sin helhet förbrukats. Har avdrag för anskaff-*

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

förrådet å fastigheten före avverkningen utgjorde 4 400 kubikmeter och alltså efter avverkningen 3 400 kubikmeter. Då skogsmarkens areal vid senaste fastighetstaxering utgjorde 80 hektar, därå med hänsyn till markens godhetsgrad och skogens tillstånd den årliga tillväxten kan beräknas till 2 kubikmeter per hektar, är det sannolikt, att nämnda tillväxt utgjort sammanlagt  $2 \times 80 = 160$  kubikmeter. Under den tid av 15 år, som A. innehåft fastigheten, har således tillväxten utgjort 2 400 kubikmeter. A. gör vidare sannolikt, att han under samma tid uttagit för husbehov i genomsnitt 40 kubikmeter om året eller tillhoppa 600 kubikmeter samt att han för försäljning avverkat 1 200 kubikmeter. Virkestillväxten uppgår således till 600 kubikmeter mer än vad han tidigare avverkat å fastigheten. Virkesförrådet vid hans förvärv av fastigheten kan alltså antagas hava utgjort  $4\,400 - 600 = 3\,800$  kubikmeter, vilket är det ingående virkesförrådet. Då efter den under beskattningsåret gjorda försäljningen virkesförrådet utgjort 3 400 kubikmeter, har minskningen i det för honom gällande ingående virkesförrådet utgjort 400 kubikmeter. A. gör vidare genom köpehandling rörande fastigheten troligt, att av den av honom erlagda köpeskillingen å skogen belöpt ett belopp av 11 400 kronor, motsvarande ett pris av 3 kronor per kubikmeter. För minskningen av ingående virkesförrådet med 400 kubikmeter är han således berättigad åtnjuta avdrag med  $3 \times 400 = 1\,200$  kronor. Detta avdrag får åtnjutas även om värdet å det efter

*Föreslagen lydelse*

ningsvärdet beräknats med stöd av andra meningens nämnda stycke, skall anskaffningsvärdet, gällande ingångsvärdet och indexvärdet anses ha minskat till hälften.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

avverkningen kvarvarande virkesförrådet icke understiger den av honom för skogen erlagda köpeskillingen.

Det för ägaren gällande ingående virkesförrådet utgör härefter 3 400 kubikmeter och det för honom gällande ingångsvärdet 10 200 kronor.

*Föreslagen lydelse*

Har den skattskyldiges skogsmark tillfallit ny ägare genom arv, gåva eller därmed jämförligt fång skall, såvida äganderättsövergången omfattat minst två tredjedelar av värdet av den skog som ingått i den förvärvskälla från vilken marken härrör, den skattskyldiges anskaffningsvärde, gällande ingångsvärde och indexvärde anses ha i sin helhet förbrukats. Har mindre än två tredjedelar men minst en tredjedel av värdet av förvärvskällans skog tillfallit ny ägare, skall föregående ägares anskaffningsvärde, gällande ingångsvärde och indexvärde anses ha minskat till hälften. Är värdet av den skog som tillfallit ny ägare mindre än vad nu sagts, skall föregående ägares anskaffningskostnad, gällande ingångsvärde och indexvärde icke minskas.

*Exempel å avdrag för minskning i ingångsvärde:*

B. försäljer från sin fastighet skog på rot för en köpeskillning av 15 000 kronor. Vid taxering påföljande år gör han genom köpehandling eller på annat sätt trovärdigt, att av köpeskillingen för fastigheten, utgörande 100 000 kronor, ett belopp av 40 000 kronor belöpt å den växande skogen och alltså utgör dennas ingångsvärde, samt visar därjämte, att skogen efter upplåtelse av avverkningsrätten har ett värde av allenast 30 000 kronor. B. är således berättigad göra avdrag för skillnaden mellan sistnämnda två belopp eller 10 000 kronor.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

*Ingångsvärdet har alltså i detta fall amorterats med 10 000 kronor och skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör härafter 30 000 kronor och det för honom gällande ingående virkesförrådet tre fjärdedelar av det ursprungliga.*

*Föreslagen lydelse*

*I fråga om fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse, skall icke upptagas ursprungligt ingångsvärde eller anskaffningsvärde för växande skog.*

*8.<sup>6</sup> Avdrag på grund av avyttring av växande skog i samband med avyttring av mark beräknas enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.*

*Omfattar fastighetsavyttring minst två tredjedelar av värdet av all växande skog i förvärvskällan omedelbart före avyttringen, medges avdrag med belopp motsvarande summan av indexvärdet – omräknat enligt fjärde stycket – och återstående del av det gällande ingångsvärdet. Avser avyttringen mindre än två tredjedelar men minst en tredjedel av värdet av all skog i förvärvskällan omedelbart före avyttringen, medges avdrag med högst hälften av nyssnämnda belopp.*

*Utan hinder av vad som anförts i andra stycket får skattskyldig, som avyttrat del av fastighet, beräkna avdraget för skogens anskaffningsvärde enligt bestämmelserna i punkt 7. Därvid skall den del av vederlaget för den avyttrade fastigheten som belöper på växande skog anses som ersättning för upplåten avverkningsrätt. Har fastighetsavyttring omfattat minst två tredjedelar av värdet av all skog i förvärvskällan omedelbart före avyttringen, får skattskyldig vidare beräkna avdraget som om avyttringen omfattat*

<sup>6</sup>Förutvarande punkt 8 av anvisningarna till 22 § upphävd genom 1976:343.

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*mindre än två tredjedelar men minst en tredjedel av förvärvskällans skog.*

*Vid omräkningen av indexvärdet skall hänsyn tagas till den förändring i det allmänna prisläget som inträffat från det år då marken senast förvärvades genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller, om kostnad för skogsplantering ingår i anskaffningsvärdet, från det år då planteringen ägde rum, till det år då avyttringen skedde. Omräkningen sker med ledning av indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen. Har ifrågavarande förvärv ägt rum före år 1952 skall, vid bestämmande av tillämpligt omräkningstal, förvärvet anses ha ägt rum år 1952.*

*Har skattskyldig vid olika tillfällen förvärvat den skogsmark som ingår i förvärvskällans skall, om del av marken tillfaller annan, såväl denna del som kvarvarande skogsmark i fråga om innehavstid anses utgöra ett genomsnitt av all skogsmark i förvärvskällan.*

*Ersättning för växande skog som skattskyldig erhåller i samband med marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) skall vid tillämpning av denna anvisningspunkt anses som ersättning för växande skog som avyttras i samband med avyttring av mark. Detsamma gäller i fråga om ersättning som skattskyldig erhåller då nyttjanderätt eller servitut upplåtits för obegränsad tid mot engångsersättning och skog avverkats på marken eller växande skog avyttrats i samband med*

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

5. <sup>7</sup>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 punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 21 § äger motsvarande tillämpning när rätt till avverkning på annans mark överlåtes genom fång som avses där.

till 28 §

1. <sup>8</sup>Avyttras jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall, såvida viss del av vederlaget enligt punkt 4 av

*Föreslagen lydelse*

eller med anledning av upplåtelsen.

Rätt till avdrag enligt denna anvisningspunkt föreligger icke i fråga om fastighet som avses i punkt 7 sista stycket.

Avdrag med större belopp än vad den skattskyldige skall upptaga som intäkt av skogsbruk på grund av avyttringen medges endast om och i den mån det gällande ingångsvärdet överstiger nämnda intäkt.

Avdrag enligt denna anvisningspunkt medges icke med lägre belopp än 1 000 kronor. Avdragsbeloppet skall avrundas nedåt till helt tusental kronor. Vad nu sagts gäller icke i de fall då avdraget beräknas med stöd av andra stycket första meningen.

5. Till intäkt av rörelse hänföres intäkt genom avverkning och avyttring av skog på grund av särskilt förvärvat avverkningsrätt. Bestämmelsen i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 21 § äger motsvarande tillämpning när rätt till avverkning på annans mark överlåtes genom fång som avses där.

till 35 §

1. Avyttras jordbruksfastighet eller fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall, såvida viss del av vederlaget enligt punkterna 4

<sup>7</sup>Senaste lydelse 1972:741.

<sup>8</sup>Senaste lydelse 1976:343.

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 § utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, denna del av vederlaget icke medräknas vid beräkning av realisationsvinst.

*Föreslagen lydelse*

eller 5 av anvisningarna till 21 § eller punkt 1 av anvisningarna till 28 § utgör intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse, denna del av vederlaget icke medräknas vid beräkning av realisationsvinst.

## till 36 §

2.a. <sup>9</sup>Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier.

2.a. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten. Vad nu sagts gäller dock icke kostnad för maskiner och andra inventarier som vid inkomsttaxeringen icke behandlats enligt reglerna för sådana tillgångar.

Som förbättringskostnad enligt punkt 1 räknas även kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2 eller 3 mom., har nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Förbättringskostnad, som icke uppförts på avskrivningsplan, och med förbättringskostnad jämförlig reparations- eller underhållskostnad får dock inräknas i omkostnadsbeloppet endast för år då de nedlagda kostnaderna uppgått till minst 3 000 kronor.

Kostnad enligt föregående stycke, som uppförts på avskrivningsplan, skall normalt anses nedlagd det år då kostnaden uppförts på planen. I andra fall skall sådan kostnad normalt anses nedlagd när faktura eller räkning erhållits, varav framgår vilket arbete som utförts.

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningssavdrag, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag för

Omkostnadsbeloppet skall minskas med värdeminskningssavdrag, som belöper på tid före avyttringen av fastigheten, såsom avdrag för

<sup>9</sup>Senaste lydelse 1976:343.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

värdeminskning av skog eller annan naturtillgång eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall fastighet, som förvärvats före år 1952, anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Dock får det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten upptagas som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstiger 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde ej åsatt för år 1952, får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller närmast därefter åsatta taxeringsvärde.

Har fastighet vid avyttringen innehafts mer än tjugo år får den skattskyldige vid vinstberäkningen som ingångsvärde upptaga ett belopp motsvarande 150 procent av det taxeringsvärde, som gällde tjugo år före avyttringen. Har taxeringsvärdet åsatts vid fastighetstaxering som verkställtis år 1970 eller senare får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av det taxeringsvärde som gällde tjugo år före avyttringen, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än tjugo år före avyttringen. Fanns taxeringsvärde ej åsatt tjugo år före avyttringen, får

*Föreslagen lydelse*

värdeminskning av annan naturtillgång *än skog* eller för värdeminskning av täckdiken eller andra markanläggningar (jfr punkt 4 fjärde-sjätte styckena av anvisningarna till 22 § samt punkt 16 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 29 §). På samma sätt skall omkostnadsbeloppet minskas med avdrag för värdeminskning av byggnad m. m. (jfr punkt 3 tredje stycket och punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 22 §, punkt 2 och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 25 § och punkt 16 fjärde stycket av anvisningarna till 29 §), dock icke för år då avdraget understigit 3 000 kronor. Omkostnadsbeloppet skall minskas även med belopp varmed fastigheten avskrivits i samband med ianspråktagande av investeringsfond e. d.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

motsvarande värde uppskattas på sätt angives i femte stycket sista meningen.

Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp, byte eller därmed jämförliga fång eller i stället för ett med stöd av föregående stycke framräknat värde, som ingångsvärde upptaga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde, förutsatt att dödsfallet ägt rum efter år 1952. Ägde dödsfallet rum efter år 1970 får dock som ingångsvärde upptagas endast 133 procent av taxeringsvärdet eller motsvarande i arvsskattehänseende gällande värde. Fanns taxeringsvärde ej åsatt året före det år då dödsfallet inträffade, får motsvarande värde uppskattas på sätt som angives i femte stycket sista meningen. Har ingångsvärdet upptagits med stöd av bestämmelserna i detta stycke, skall hänsyn vid vinstberäkningen icke tagas till kostnader och avdrag, som belöper på tidigare år än året före dödsåret.

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall, såvida viss del av taxeringsvärdet avser egendom som i kostnadshänseende hänförs till maskiner och andra inventarier i jordbruk eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §), taxeringsvärdet reduceras med den del därav som kan anses belöpa på egendom av nyss angivet slag. Sådan reducering skall dock icke göras om mindre än 25 procent av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier.

Skall taxeringsvärdet reduceras enligt föregående stycke iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet reduceras med så stor del därav som

*Föreslagen lydelse*

Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärde skall taxeringsvärdet reduceras med den del därav som belöper på växande skog eller på egendom som i kostnadshänseende hänförs till maskiner och inventarier (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §). Reducering av ingångsvärdet till följd av att del av vederlaget belöper på egendom, som vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, skall göras endast om minst 25 procent av vederlaget belöper på sådana tillgångar.

Skall taxeringsvärdet reduceras till följd av att del av vederlaget belöper på maskiner och andra inventarier iakttages följande. Har taxeringsvärdet åsatts tidigare än vid 1975 års fastighetstaxering, skall taxeringsvärdet

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som enligt 5 § 5 mom. är undantagen från skatteplikt. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet antingen detta *utgör* köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1952 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde – liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske och de värdeminskningsskattavdrag m. m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle ha uppgått

*Föreslagen lydelse*

reduceras med så stor del därav som vederlaget för egendom, som vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, utgör av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten. Vad nu sagts gäller även om taxeringsvärdet åsatts år 1975 eller senare, dock att vid beräkningen skall bortses från den del av vederlaget vid avyttringen som belöper på egendom som enligt 5 § 5 mom. är undantagen från skatteplikt. Kan den skattskyldige visa att den andel av taxeringsvärdet som kan anses belöpa på egendom, som vid beräkning av värdeminskningsskattavdrag hänföres till maskiner och andra inventarier, är mindre än den andel av hela vederlaget för den avyttrade fastigheten som kan anses belöpa på egendom av nu angivet slag, får dock taxeringsvärdet reduceras på grundval av förhållandena vid fastighetstaxeringen.

Det för fastigheten gällande ingångsvärdet – antingen detta *beräknats med ledning av* köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen, taxeringsvärdet för år 1952 eller taxeringsvärdet året före dödsfallet eller motsvarande värde – liksom de förbättrings- eller därmed jämförliga reparations- och underhållskostnader, för vilka avdrag får ske och de värdeminskningsskattavdrag m. m., vilka skola minska omkostnadsbeloppet, skola omräknas till de belopp, vartill de skulle

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse*

efter det allmänna prisläget under det är då avyttringen skedde.

*Föreslagen lydelse*

ha uppgått efter det allmänna prisläget under det är då avyttringen skedde.

Omräkningen sker med ledning av en indexserie, grundad på konsumentprisindex. Riksskatteverket fastställer årligen omräkningstalen.

Har avyttring av fastighet omfattat byggnad, som i huvudsak är avsedd att användas för bostadsändamål och som vid avyttringstillfället varit eller bort vara åsatt ett taxerat byggnadsvärde av lägst 10 000 kronor, avdrages ytterligare ett belopp av 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår före taxeringsåret som bostadsbyggnaden under innehavstiden funnits på fastigheten. Om det taxerade byggnadsvärdet icke uppgått eller bort uppgå till 10 000 kronor, avdrages 3 000 kronor för varje påbörjat kalenderår under innehavstiden som byggnaden utnyttjats till stadigvarande bostad. Avdrag medgives icke för tidigare år än år 1952. Finnes på fastigheten mer än en bostadsbyggnad beräknas nu avsett avdrag endast för fastighetens huvudbyggnad. Sker vinstberäkningen med utgångspunkt från taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen enligt sjätte stycket ovan eller från taxeringsvärdet året före dödsfallet enligt sjunde stycket ovan eller motsvarande värden, får avdrag enligt detta stycke ej ske för tidigare år än tjugo år före avyttringen eller året före dödsfallet. Om bostadsbyggnad rivits eller förstörts genom brand eller liknande, skall avdrag enligt detta stycke medgivas även för tid då denna byggnad funnits på fastigheten, om den skattskyldige inom ett år igångsatt arbete med att uppföra ersättningsbyggnad. Om en bostadsbyggnad under mer än ett år tagits i anspråk huvudsakligen för annat ändamål än bostadsändamål medgives avdrag enligt detta stycke endast för tid då byggnaden därefter åter utnyttjats huvudsakligen för bostadsändamål.

Vinstberäkning på grund av avyttring av del av fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om den skattskyldige så önskar skall dock så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskningsskatt avdrag m. m. – anses belöpa på den avyttrade delen som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de två första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat del av fastighet skall hänsyn tagas härtill vid beräkning av det omkostnadsbelopp som får avdragas vid vinstberäkningen i anledning av avyttring av återstoden av fastigheten. Kan utredning icke förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet – i förekommande fall minskat med värdeminskingsavdrag m. m. – för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Vad i föregående stycke föreskrivits äger motsvarande tillämpning om den skattskyldige under innehavstiden erhållit engångsersättning som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 §. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid den slutliga avyttringen med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m. m. ägt rum, äro bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete, för vilket ersättning på grund av skadeförsäkring utgått, beaktas icke vid beräkning av realisationsvinst i vidare mån än kostnaden överstigit ersättningen. Har ersättning på grund av skadeförsäkring uppburits med större belopp än det som gått åt för skadans avhjälpande gäller följande. Fastighetens ingångsvärde, uppräknat enligt tionde stycket till tiden för skadetillfället, minskas med skillnaden mellan ersättningen och kostnaden för skadans avhjälpande. För tid efter skadetillfället ligger återstoden av det uppräknade ingångsvärdet till grund för uppräkning enligt tionde stycket.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller honom närstående person fastighet till företaget får vid vinstberäkningen fastighetens ingångsvärde icke beräknas på grundval av taxeringsvärde enligt sjätte och sjunde styckena. Ej heller

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

får omräkning göras enligt tionde stycket eller tillägg göras enligt tolfte stycket. Riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna i detta stycke om det kan antagas att avyttringen skett av organisatoriska eller andra synnerliga skäl. Mot beslut av riksskatteverket i sådan fråga får talan icke föras.

## till 41 §

1. <sup>10</sup> ---

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. *Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.*

1. ---

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, må såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit.

---

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och skall tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1982. Därvid iakttages följande.

Har skogsmark förvärvats under beskattningsår för vilket taxering i första instans skett år 1981 eller tidigare, skall, vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen enligt dess nya lydelse, såsom ursprungligt ingångsvärde upptagas ett värde som beräknas antingen enligt bestämmelserna i tredje och fjärde styckena (utredningsmetoden) eller enligt bestämmelserna i femte och sjätte styckena (schablonmetoden). För en och samma förvärvskälla får endast en av metoderna användas.

Vid tillämpning av *utredningsmetoden* skall såsom ursprungligt ingångsvärde för skogen anses det för den skattskyldige enligt punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen enligt dess äldre lydelse gällande ingångsvärdet på skogen vid ingången av det beskattningsår, för vilket de nya bestämmelserna första gången skall tillämpas. Är enligt punkt 7

<sup>10</sup>Senaste lydelse 1977:1172.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen enligt dess äldre lydelse makes eller skyldemans förvärv avgörande för beräkningen av skogens ingångsvärde vid förvärvet, skall dock iakttagas *dels* att ingångsvärdet i intet fall får beräknas med stöd av bestämmelserna i sista meningen av nämnda stycke, *dels* att avdrag, som maken eller skyldemannen åtnjutit med stöd av punkterna 7 eller 8 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen enligt tidigare lydelse, skall anses såsom avdrag som den skattskyldige själv åtnjutit.

Utredningsmetoden får inte tillämpas med mindre skogens värde vid förvärvet och medgivna avdrag enligt punkterna 7 eller 8 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen enligt tidigare lydelse tillförlitligen kan utredas.

Vid tillämpning av *schablonmetoden* får såsom ursprungligt ingångsvärde upptagas värdet av förvärvskällans skog enligt 1981 års allmänna fastighetstaxering. Har den skattskyldige förvärvat skogbärande mark före den 1 januari 1981 men under beskattningsår för vilket de nya reglerna är tillämpliga, skall dock såsom ursprungligt ingångsvärde upptagas skillnaden mellan det för förvärvskällan vid 1981 års fastighetstaxering åsatta skogsvärdet och den del av detta värde som kan anses belöpa på den sålunda förvärvade marken. Har den skattskyldiges skogbärande mark under tid, som nu sagts, tillfallit annan, skall vidare såsom ursprungligt ingångsvärde upptagas det värde som vid 1981 års fastighetstaxering kan antagas skulle ha åsatts förvärvskällans skog såvida den ifrågavarande skogsmarken icke tillfallit annan.

Uppskattas det ursprungliga ingångsvärdet med stöd av *schablonmetoden* får avdrag enligt punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen enligt dess nya lydelse icke åtnjutas. Vidare gäller att fastigheten vid tillämpning av punkt 8 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen enligt dess nya lydelse skall anses förvärvad år 1981.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)***4 Förslag till****Lag om fastställande av anskaffningsvärde av växande skog, m. m.**

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Skattskyldig, som vid utgången av beskattningsåret äger jordbruksfastighet, skall till sin självdeklaration för beskattningsåret foga utredning till ledning för beräkning av sitt anskaffningsvärde av växande skog och sitt gällande ingångsvärde av växande skog. Utredningen skall lämnas på formulär som fastställs av riksskatteverket.

Har jordbruksfastighet tillfallit ny ägare är den föregående ägaren efter anmaning skyldig att meddela upplysningar till ledning för beräkning av den nye ägarens ursprungliga ingångsvärde. Den nye ägaren är efter anmaning skyldig att meddela upplysningar till ledning för beräkning av den föregående ägarens intäkt av skogsbruk på grund av äganderättsövergången eller för beräkning av den minskning av anskaffningsvärde och ingångsvärde som kan ha föranletts av äganderättsövergången. Beträffande anmaningar som nu sagts äger bestämmelserna i 31 § 2 mom. taxeringslagen (1956:623) motsvarande tillämpning.

Vad som avses med *ursprungligt ingångsvärde, anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde* anges i punkt 7 tredje stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

**2 §** Taxeringsnämnd skall i samband med taxering av skattskyldig, som vid beskattningsårets utgång äger jordbruksfastighet, pröva storleken av den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog.

Föreligger anledning att avvika från det i självdeklarationen angivna anskaffningsvärdet eller gällande ingångsvärdet skall, där hinder ej möter, tillfälle beredas den skattskyldige att yttra sig i frågan.

Har taxeringsnämnd fastställt anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde av växande skog med avvikelse från den skattskyldiges deklaration, skall deklarationen förses med uppgift om avvikelserna och skälen därför. Tillika skall till den skattskyldige sändas underrättelse om avvikelserna och skälen för denna. Beträffande sådan underrättelse äger bestämmelserna i 69 § 4 mom. taxeringslagen (1956:623) motsvarande tillämpning.

Som avvikelse enligt andra och tredje styckena anses jämväl det fallet att taxeringsnämnd fastställt anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde för skattskyldig, som i sin deklaration icke angivit sådant värde.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)*

3 § Taxeringsnämndens ordförande skall till skattechefen översända förteckning upptagande skattskyldiga inom taxeringsdistriktet, vilka under det beskattningsår taxeringen avser förvärvat eller överlåtit jordbruksfastighet med skogsmark eller vilkas anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde av växande skog ändrats vid denna taxering. Ingår sådan fastighet i förvärvskälla, som i fråga om beskattningsort är att hänföra till skilda län, skall förteckningen dock sändas till skattechefen i det län vari fastighetsägaren har sin hemortskommun.

4 § Besvär får anföras över taxeringsnämnds beslut angående anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog utan hinder av att beslutet icke påverkar nettointäkten av jordbruksfastigheten. Om sådana besvär gäller vad som är föreskrivet i fråga om besvär över beslut om taxering.

5 § Länsstyrelsen skall, såvitt gäller fastigheter inom länet, föra liggare över skattskyldiga för vilka fastställts anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog. Ingår den skattskyldiges fastighet i förvärvskälla, som i fråga om beskattningsort är att hänföra till skilda län, skall dock länsstyrelsen i det län vari den skattskyldige har sin hemortskommun föra liggare över samtliga fastigheter i förvärvskällan.

I liggaren skall antecknas bl. a. tidpunkten för fastighetsförvärvet, anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog samt uppgifter i övrigt som är erforderliga för tillämpning av punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). I liggaren införda uppgifter om anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde skall anses innefatta taxeringsnämndens beslut.

Framkommer vid förandet av liggaren att anmälan enligt 3 § kan vara behäftad med felaktighet, skall skattechefen ofördröjligen uppmärksammas härpå.

6 § Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, angiven till ledning för beräkning av anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde av växande skog, lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts eller har meddelandet eljest föranlett att hans anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde blivit för högt beräknat, skall nytt anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde fastställas. Bestämmelserna i 114–116 §§ taxeringslagen (1956:623) gäller i tillämpliga delar vid sådan rättelse.

---

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxeringen i första instans sker år 1982. I fråga om fastighet, som den skattskyldige förvärvat under

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)*

beskattningsår för vilket taxering skett år 1981 eller tidigare, gäller dock bestämmelserna i 2 § endast om det ursprungliga ingångsvärdet skall, med stöd av övergångsbestämmelserna till lagen ( ) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), bestämmas med tillämpning av utredningsmetoden eller om anledning förekommer att ändra anskaffningsvärdet eller det gällande ingångsvärdet av skogen.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)***5 Förslag till  
Lag om uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk**

Härigenom föreskrivs följande.

**1 §** Har skattskyldig såsom led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering avyttrat jordbruksfastighet kan han, om han så yrkar och i den omfattning som anges i denna lag, erhålla uppskov med beskattningen av intäkt av skogsbruk som erhållits genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken.

Lika med avyttring av fastighet anses sådan marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. eller genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) som sker mot ersättning helt eller delvis i pengar samt marköverföring på grund av inlösen enligt 8 kap. samma lag.

**2 §** Uppskov får åtnjutas endast om fastigheten avyttrats i samband med förvärv av sådan egendom av jämförlig art (ersättningsfastighet). Avtal om förvärv av ersättningsfastigheten skall ha träffats inom två år efter avyttringen.

**3 §** Uppskov får åtnjutas för intäkt, som i 1 § sägs, minskad med avdrag enligt punkt 8 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), dock högst för ett belopp motsvarande den del av förvärvskostnaden för ersättningsfastigheten som belöper på växande skog.

Medges uppskov, skall som ursprungligt ingångsvärde på ersättningsfastighetens växande skog upptagas skillnaden mellan den på skogen belöpande andelen av förvärvskostnaden och uppskovsbeloppet.

**4 §** Fråga om uppskov handläggs av skatterätten i det län, där den avyttrade fastigheten är belägen.

Ansökningshandlingen inges eller insänds till skatterättens kansli och skall vara inkommen till kansliet före utgången av året efter det år då ersättningsfastigheten förvärvats. Har ansökan gjorts hos annan skatterätt än som avses i första stycket, skall handlingarna omedelbart översändas till kansliet hos den skatterätt som har att pröva ansökningshandlingen.

Det åligger skattskyldig som erhållit uppskov att, när ersättningsfastigheten anskaffats, utan dröjsmål anmäla detta för skatterätten.

**5 §** För utredning i fråga huruvida avyttring av fast egendom utgjort led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering får yttrande inhämtas av vederbörande lantbruksnämnd.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)*

6 § Om handläggning av ansökan om uppskov enligt denna lag samt om talan mot beslut rörande tillämpningen av lagen gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i taxeringslagen (1956:623) om handläggning av besvär över taxeringsnämnds beslut och om talan mot skatterätts beslut rörande taxering.

7 § Berör beslut om uppskov åsatt taxering, skall sådan ändring vidtagas i taxeringen som betingas av beslutet. Ändringen ankommer på den skatterätt, som har att taga befattning med taxeringen, eller, om besvär rörande taxeringen är föremål för prövning i högre instans, på denna.

Underrättelse angående beslut om uppskov skall, när så behövs, tillställas den myndighet som har att vidtaga ändringen i taxeringen.

8 § Om taxeringen för det år, då fastigheten avyttrats, i anledning av anförda besvär eller av annan anledning ändras efter det att beslut om uppskov meddelats, får besvär med yrkande om därav betingad ändring i uppskovsbeslutet anföras i särskild ordning. Besvären skall vara inkomna inom sex månader från den dag då beslutet om ändring i taxeringen meddelades men får ej företagas till avgörande förrän beslutet rörande taxeringen vunnit laga kraft.

---

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1982.

*Promemorieförslaget (sambands- och klyvmetoden)***6 Förslag till  
Lag om ändring i skogskontolagen (1954:142)**

Härigenom föreskrivs att 2 § skogskontolagen (1954:142)<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*2 §<sup>2</sup>

Beträffande viss förvärvskälla må uppskovet för ett och samma beskattningsår avse högst ett belopp, motsvarande summan av

a) sextio procent av den å beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

b) fyrtio procent av den å beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter, samt

c) fyrtio procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret uttagits för förädling i egen rörelse.

*Har såsom intäkt upptagits likvid, som avses i punkt 11 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen, må uppskov jämväl erhållas för sådan intäkt i 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 av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter.*

*Medför stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande skada att en betydande del av fastighetens skog måste avverkas tidigare än vad som eljest skulle ha varit fallet, får skattskyldig, om och i den mån han med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet visar att intäkt hänför sig till avverkning som nu sagts, uppskov med högst ett belopp motsvarande åttio procent av köpeskillingen för skog som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt och femtio procent av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter.*

Uppskov må dock ej åtnjutas för högre belopp än som motsvarar den beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, varifrån intäkten av skogsbruk härrör.

Har i förvärvskällan redovisats utdelning från samfällighet, som avses i

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1975:263.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1976:1096.

*Promemorieförslaget (sambands- och klyvmetoden)**Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

53 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen (1928:370), får uppskov åtnjutas till den del utdelningen härrör från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår vartill utdelningen hänförs på samma sätt som om denna del utgjort intäkt av skogsbruk, som den skattskyldige drivit själv.

---

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången i fråga om beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1981.

## 2 Inledning

De nuvarande reglerna för beskattning av intäkter av skogsbruk har i huvudsak varit oförändrade sedan år 1928. Reglerna har emellertid visat sig svåra att tillämpa. År 1964 tillkallades sakkunniga med uppdrag att se över skogsbeskattningen.

I utredningsdirektiven anfördes att de sakkunniga i första hand borde söka förenkla reglerna och anpassa dem till de faktiska möjligheterna att erhålla ett riktigt taxeringsresultat.

De sakkunniga<sup>1</sup>, som antog benämningen skogsskattekommittén, föreslår i betänkandet Skogsbeskattningen (SOU 1969:30) en omläggning av skogsbeskattningen. Omläggningen innebär i huvudsak att systemet med avdrag för minskning av skogens ingångsvärde och ingående virkesförråd slopas. Vid inkomstberäkningen på grund av avverkningar under innehavstiden medges avdrag endast för löpande driftkostnader såsom kostnader för skogens vård och underhåll. När skog avyttras i samband med marken skall någon beskattning av skogen över huvud taget inte förekomma. Den del av vederlaget för fastigheten som hänför sig till den växande skogen föreslås sålunda bli undantagen från såväl beskattning i inkomstslaget jordbruksfastighet som realisationsvinstbeskattning.

Som ett komplement till en beskattning enligt dessa linjer föreslår de sakkunniga utvidgade möjligheter att utnyttja skogskontosystemet för inkomstutjämning. Kontot avses i vissa sammanhang få användas även som säkerhet vid lån.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarrätten<sup>2</sup>, riksskattenämnden<sup>2</sup>, domänverket, lantbruksstyrelsen, lantmäteristyrelsen<sup>2</sup>, skogsstyrelsen, skogspolitiska utredningen, kapitalskatteberedningen, länsstyrelserna i Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Älvsborgs, Värmlands, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, skogshögskolan, Sveriges industriförbund, Skogsindustriernas samarbetsutskott, Sveriges lantbruksförbund, Sveriges jordägareförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Riksförbundet landsbygdens folk, Landsorganisationen i Sverige (LO), Industritjänstemännens riksförbund, Sveriges Akademikers centralorganisation, Svenska kommunförbundet och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund.

Yttranden över betänkandet har dessutom överlämnats av lantbruksstyrelsen från lantbruksnämnderna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands,

<sup>1</sup> F.H. Björne, ordförande, S. V. Svensson och E. P. G. Eklund.

<sup>2</sup> Remissyttrandet avgavs innan kammarrätsorganisationen uppdelades på flera kammarrätter och innan riksskatteverket inrättades. Flera myndigheter och organisationer har vidare bytt namn sedan remissyttrandena avgavs, bl. a. lantmäteristyrelsen som numera heter statens lantmäteriverk.

Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Blekinge, Kristianstads, Älvsborgs, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län samt av lantmäteristyrelsen från överlantmäta-  
tarna i Stockholms, Värmlands, Kopparbergs och Gävleborgs län. Skogssty-  
relsen har vid sitt yttrande fogat en sammanställning av yttranden över  
betänkandet från skogsvårdsstyrelserna i samtliga län.

Sveriges industriförbund har som eget yttrande åberopat vad Skogsindu-  
striernas samarbetsutskott anfört i sitt yttrande. Sveriges lantbruksförbund  
och Riksförbundet landsbygdens folk har som eget yttrande överlämnat ett  
av Lantbrukets skattedelegation avgivet utlåtande över betänkandet. LO har i  
sitt yttrande hänvisat till och överlämnat ett av Samverkande träfacken  
avgivet utlåtande över betänkandet.

I remissyttrandena intar man allmänt en positiv inställning till skogsskat-  
tekommitténs förslag för beskattning av skogsinkomster. Man anser förslaget  
väl motiverat främst med hänsyn till önskvärheten av enklare bestämmelser  
på området. Flera remissinstanser understryker emellertid att den förordade  
omläggningen av beskattningen också medför nackdelar, däribland risken för  
ökad benägenhet att skjuta upp skogsavverkningarna för att undgå beskatt-  
ning. Vidare hänvisar man till att den yttre rationaliseringen kan hämmas  
genom förslaget att värdeminskningssavdrag inte skall medges vid beräkning  
av inkomst på grund av avverkning av nyförvärvad skog. Man påpekar också  
att slopandet av värdeminskningssavdrag kan leda till en snedvridning av  
konkurrensen vid försäljning av fastigheter med avverkningsmogen skog.  
Köpare som endast i begränsad utsträckning är skattskyldiga, t. ex. stat och  
kommun, och företag med outnyttjade nedskrivningsmöjligheter befaras  
nämligen i långt högre grad än exempelvis fysiska personer kunna bortse från  
den latent skatteskuld som enligt förslaget kommer att belasta skogen.

Utvecklingen under 1970-talet – inte minst de betydande skatte- och  
avgiftshöjningarna – har i hög grad förstärkt nackdelarna hos kommitténs  
förslag. Det av kommittén förordade systemet synes därför inte kunna  
genomföras. Mot denna bakgrund redovisas i denna promemoria två  
alternativa principlösningar för beskattning av skogsinkomster. Till grund för  
framställningen ligger i första hand skogsskattekommitténs betänkande och  
remissyttrandena över detta. Hänsyn tas vidare till lagändringar som  
genomförts sedan kommittén lade fram sitt förslag samt till ett antal till  
regeringen inkomna skrivelser i skogsbeskattningsfrågor.

Det kan framhållas att promemorian inte innehåller någon fullständig  
redogörelse för nuvarande regler rörande beskattning av skogsinkomster.  
Motsvarande gäller i fråga om de två föreslagna metoderna för skogsbeskatt-  
ningen. Åtskilliga frågor som saknar direkt samband med valet av beskatt-  
ningsmetod har sålunda behandlats mycket summariskt.

### 3 Nuvarande regler

#### 3.1 Allmänna principer

Huvudreglerna för beskattning av skogsinkomster finns intagna i 21–23 §§ kommunalskattelagen (1928:370, KL). Dessa bestämmelser tillämpas även vid den statliga inkomstbeskattningen på grund av direkt hänvisning i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Dessutom finns ett antal fristående författningar som är av betydelse vid skogsbeskattningen. Den viktigaste är skogskontolagen (1954:142).

I fråga om jordbruksfastighet anses som särskild förvärvskälla varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter som i ägarens eller brukarens hand utgör en förvaltningsenhet (18 § KL). Det är att märka att taxeringsenheter i olika kommuner, spridda över landet, sålunda tillsammans kan utgöra en och samma förvärvskälla. Förvärvskälla kan alltså vara ett betydligt mera vidsträckt begrepp än taxeringsenhet. Statens skogar anses emellertid inte tillhöra en och samma förvärvskälla om skogarna tillhör olika revir (punkt 1 av anvisningarna till 18 §).

Enligt KL betraktas allt vad som från en jordbruksfastighet kommer dess ägare eller brukare till godo som intäkt av jordbruksfastighet. Hit hänförs intäkter av skogsbruk, vilka enligt 21 § KL upptas som en huvudgrupp av de skattepliktiga intäkterna av jordbruksfastighet. Med uttrycket skogsbruk avses främst att den som äger eller arrenderar jordbruksfastighet utnyttjar fastigheten eller viss del av den för skogshantering. Under skogsbruk faller vidare skogsavverkning på grund av avverkningsrätt som skattskyldig vid överlåtelse av jordbruksfastighet har förbehållit sig på fastigheten liksom avyttring av sådan förbehållen avverkningsrätt.

Från bruttointäkt av jordbruksfastighet får avdrag göras för omkostnader som är hänförliga till driftkostnader. Avdragsreglerna för ägare överensstämmer inte helt med avdragsreglerna för brukare. Rätt till avdrag på grund av avyttring av skog tillkommer t. ex. endast ägare av jordbruksfastighet. I den fortsatta framställningen förutsätts att den skattskyldige äger fastigheten.

Inkomst av jordbruksfastighet skall vid beskattningen i princip redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Redovisning enligt den s. k. kontantprincipen kan emellertid med stöd av särskilda övergångsbestämmelser förekomma t. o. m. 1980 års taxering.

Vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder skall hänsyn tas inte bara till kontanta transaktioner utan dessutom till s. k. balansposter, t. ex. lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets början och slut. Avskrivning på inventarier, som används i skogsbruk, får ske med hänsyn till årlig värdeminskning enligt samma regler som tillämpas i inkomstslaget rörelse eller enligt restvärdemetoden.

Om inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder kommer värdet av lager av avverkat virke vid beskattningsårets in- och utgång att

påverka årets resultat. Däremot får virke på rot, dvs. den växande skogen, inte betraktas som lagertillgång. Skogen anses i stället som tillhör till fastighet och får skrivas ned endast enligt särskilda regler i KL om avdrag för minskning av den växande skogens ingångsvärde eller minskning i dess ingående virkesförråd. Dessa avdragsregler är oberoende av skattemässig redovisningsmetod. Eftersom den växande skogen sålunda inte räknas som lagertillgång blir värdet av årlig skogstillväxt inte inkomstbeskattat varje år för sig.

Tillämpar den skattskyldige kontantprincipen skall som bruttointäkt för visst beskattningsår tas upp under året erhållna kontanta likvider och värdet av gjorda uttag av andra skogsprodukter än vedbränsle. Endast intäkter, som har varit tillgängliga för lyftning under beskattningsåret, och värdet av förmåner, som utnyttjats under samma år, beaktas i inkomstredovisningen. Har den skattskyldige exempelvis upplåtit avverkningsrätt eller sålt avverkat virke mot likvid, som är uppdelad på flera år, inkomstredovisas endast den under beskattningsåret influerna delen av likviden. På samma sätt får avdrag för driftkostnader i skogsbruket göras endast med belopp som betalats kontant under beskattningsåret. Kostnader för anskaffning av inventarier i skogsbruket får vid kontantmässig redovisning dras av till den del kostnaden avser anskaffning för att ersätta inventarier som sålts eller utränterats. Avdrag får däremot inte göras för kostnad för nyuppsättning av inventarier.

### 3.2 Intäkter och kostnader i skogsbruk

Som intäkt av skogsbruk anses först och främst intäkt genom avyttring av skogsprodukter (leveransvirke) och genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog (rotförsäljning). Även benefika upplåtelser av avverkningsrätt föranleder beskattning. Avverkningsrätten betraktas i detta fall som avyttrad genom kontantförsäljning för ett pris motsvarande rättighetens allmänna saluvärde. Värdet av skogsprodukter (utom vedbränsle), som den skattskyldige tillgodogör sig för underhåll eller förbättringsarbeten på fastigheten eller för egen eller sin familjs räkning, anses också som skogsintäkt. Som sådan intäkt räknas även värde av skogsprodukter som tas ut för att användas i någon annan av den skattskyldige bedriven verksamhet.

Tidigare kunde avyttring av en skogbärande fastighet ge upphov till skogsbeskattning. Efter 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen kan emellertid någon beskattning i inkomstslaget jordbruksfastighet aldrig förekomma på grund av avyttring av skogbärande mark.

Enligt 22 § KL får från bruttointäkt av jordbruksfastighet göras avdrag för omkostnader som är att anse som driftkostnader. Till driftkostnader hänförs bl. a. lön till anställd personal, ränta på lånat kapital som nedlagts i fastigheten eller använts för dess drift, kostnader för reparation och underhåll av driftbyggnader, markanläggningar och inventarier, kostnader för vård och

underhåll av skog samt kostnader för verkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m. Kostnad för skogsplantering anses utgöra en driftkostnad om planteringen görs på mark som tidigare varit skogbärande. Kostnad för nyplantering är däremot inte avdragsgill. Har den skattskyldige avyttrat skog, kan avdrag medges för minskning av skogens ingångsvärde eller av skogens ingående virkesförråd. Dessa avdragsregler behandlas närmare i det följande. Kostnader för anskaffning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, byggnader och markanläggningar får normalt inte dras av omedelbart utan genom årliga värdeminskningssavdrag. Vid tillämpning av kontantprincipen är emellertid, som tidigare nämnts, avdragsrätten för inventarier begränsad till kostnader för ersättningsanskaffningar.

### 3.3 Avdrag för värdeminskning av skog

Avdragen på grund av avyttring av skog (avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt), vanligen kallade värdeminskningssavdrag, bygger på en jämförelse mellan å ena sidan skogens verkliga värde eller volym efter en avyttring och å andra sidan skogens för ägarens gällande ingående värde eller volym. Avdrag medges endast om och i den mån skogens värde eller volym efter avyttringen understiger det för ägaren gällande ingående värdet eller volymen.

Den avdragsmetod som utgår från minskningen av skogens värde kallas värdemetoden och den metod som utgår från minskningen av volymen kallas virkesförrådsmetoden.

För tillämpning av *värdemetoden* är det nödvändigt att känna till skogens för ägaren gällande ingångsvärde, vilket utgör skillnaden mellan ägarens ursprungliga ingångsvärde och summan av de värdeminskningssavdrag som ägaren åtnjutit vid tidigare taxeringar. För en skogsägare, som inte fått något värdeminskningssavdrag, sammanfaller alltså det ursprungliga ingångsvärdet med det för honom gällande ingångsvärdet.

Skogens ursprungliga ingångsvärde utgör i allmänhet det värde växande skog kan anses ha ingått i fastighetens värde, när ägaren förvärvade fastigheten (punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL). Med fastighetens värde förstås vid köp, byte eller därmed jämförligt fång det vederlag som erlagts för fastigheten. Vid annat förvärv anses fastighetens värde i princip motsvara taxeringsvärdet.

Avdrag enligt värdemetoden medges då den växande skogens återstående värde efter skogsuttaget understiger det för ägaren gällande ingångsvärdet. Avdrag får då ske med belopp som svarar mot skillnaden mellan det för ägaren gällande ingångsvärdet och det återstående värdet. Avdraget får dock inte överstiga vederlaget för den avyttrade skogen. Utredning måste här göras om såväl ingångsvärdet som värdet på den skog som finns kvar. För fastighetsägare, som blivit ålagd att betala likvid enligt 5 kap. 10 § fastighets-

bildningslagen (1970:988, FBL) och som säljer skog för att finansiera likviden, gäller dock särskilda avdragsregler. Fastighetsägaren kan i ett sådant fall få avdrag med belopp motsvarande rotvärdet av den sålda skogen utan att behöva förbringa utredning om skogens återstående värde. Avdraget får inte överstiga nämnda likvid.

Värdemetoden kan belysas med följande exempel. A köper en jordbruksfastighet och avyttrar samma år skog för 50 000 kr. Vid taxering året därpå bedöms att 70 000 kr. av köpeskillingen belöpte på växande skog och att återstående skog vid beskattningsårets utgång hade ett värde av 30 000 kr. Avdrag medges med  $(70\ 000 - 30\ 000) = 40\ 000$  kr. och av beloppet 50 000 kr. blir alltså endast ett nettobelopp av 10 000 kr. beskattat. Resterande 40 000 kr. anses som omplacering av viss del av det ingående skogskapitalet och beskattas således inte. Det ursprungliga ingångsvärdet, som från början var 70 000 kr., har därmed skattemässigt gått ned till 30 000 kr. Sistnämnda belopp utgör det för ägaren gällande ingångsvärdet.

Som nyss nämnts utgår man vid beräkning av det ursprungliga ingångsvärdet normalt från fastighetens värde – erlagd köpeskillning eller taxeringsvärdet – vid den tidpunkt då den skattskyldige förvärvade fastigheten. I fyra fall beräknas emellertid ingångsvärdet på annat sätt (skyldemansregeln). Det första är då den skattskyldige fått fastigheten i gåva av make eller skyldeman, som förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. I detta fall är makens eller skyldemannens fång avgörande för den skattskyldiges ingångsvärde på skogen. Det andra fallet är då bodelning skett i anledning av makes död och den efterlevande maken därvid tillskiftats fastighet, som han själv före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Ingångsvärdet beräknas härvid på grundval av den efterlevandes förvärv genom köpet etc. och inte på grundval av bodelningen. Det tredje undantaget från huvudregeln är då bodelning skett av annan anledning än makens död och endera maken tillskiftats fastighet, som någon av makarna före eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Ingångsvärdet beräknas på grundval av förvärvet genom köpet etc. och inte på grundval av bodelningen. Det fjärde fallet är då den skattskyldige fått fastighet genom sådan gåva eller sådan bodelning, som enligt vad nyss anförts utlöser tillämpning av skyldemansregeln, och även den skattskyldiges fångesman fått fastigheten i gåva av make eller skyldeman eller vid bodelning, som föranleder tillämpning av skyldemansregeln. Beräkning av ingångsvärdet skall i detta fall ske som om avverkningen eller avyttringen gjorts av den som närmast före den skattskyldiges fångesman förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning. Vid tillämpning av skyldemansregeln får ingångsvärdet emellertid inte bestämmas till lägre belopp än det värde varmed växande skog kan anses ha ingått i det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen av skogen.

Vid tillämpning av *virkesförrådsmetoden* måste man känna till skogens för

ägaren gällande ingående virkesförråd och virkesförrådets storlek efter avyttringen av skog. Vid avyttringen medges avdrag med så stor del av ingångsvärdet som svarar mot den procentuella minskningen av det ingående virkesförrådet. Det för ägaren gällande virkesförrådet avser vad som återstår av virkesförrådet sedan avdrag skett för det virkesförråd för vilket ägaren tidigare fått avdrag. Har avdrag tidigare gjorts för minskning i ingångsvärde, skall det ingående virkesförrådet anses ha nedgått i samma proportion som ingångsvärdet (punkt 7 fjärde stycket av anvisningarna till 22 §). För skogsägare, som inte fått något avdrag för minskning av ingångsvärde eller ingående virkesförråd, är alltså det ursprungliga ingående virkesförrådet att anse som det för honom gällande ingående virkesförrådet.

Det ursprungliga ingående virkesförrådet utgörs i allmänhet av den växande skogens volym i fast mått på bark när fastigheten förvärvades (punkt 7 fjärde stycket av anvisningarna till 22 §). Då skogens ingångsvärde beräknas enligt skyldemansregeln, utgörs det ingående virkesförrådet av den växande skogens volym i fast mått på bark vid den tidpunkt som är avgörande för bedömning av skogens ingångsvärde. Som ingående virkesförråd skall alltså i sådana fall inte tas upp det verkliga förrådet vid förvärvet utan förrådet vid den längre tillbaka liggande tidpunkt som är avgörande för bedömningen av ingångsvärdet.

Enligt förrådsmetoden saknar skogsägarens inkomst av skogsuttag betydelse för avdragsberäkningen. Avdraget kan sålunda överstiga bruttointäkten. Det sammanlagda avdraget under innehavet får emellertid inte överstiga det ursprungliga ingångsvärdet.

Förrådsmetoden kan belysas med följande exempel. A köper en jordbruksfastighet och säljer samma år skog på rot för 50 000 kr. Vid taxeringsåret därpå bedöms att den växande skogens volym var 4 000 m<sup>3</sup> vid förvärvet och att 6 000 kr. av köpeskillingen belöpte på skogen. Betalning för växande skog har alltså erlagts med 15 kr. per m<sup>3</sup>. Volymen på den växande skogen vid beskattningsårets utgång antas uppgå till 3 000 m<sup>3</sup>. Minskningen av förrådet utgör 1 000 m<sup>3</sup> och A är därför berättigad till avdrag efter 15 kr. per m<sup>3</sup> eller med sammanlagt 15 000 kr. A beskattas för (50 000./15 000=) 35 000 kr. och det för honom gällande ingående virkesförrådet utgör därefter 3 000 m<sup>3</sup>.

Den som fått avdrag på grund av avyttring av skog kan medges ytterligare avdrag om han vid ett senare tillfälle återigen avyttrar skog. För avdrag krävs då att skogens värde resp. virkesförråd efter den nya avyttringen är lägre än det för honom gällande ingångsvärdet resp. ingående virkesförrådet.

### 3.4 Avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken

#### 3.4.1 Äldre regler

Enligt de bestämmelser som gällde före 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen kunde, som tidigare påpekats, intäkt av skogsbruk

uppkomma inte bara vid avyttring av skog under innehavstiden utan också när skog avyttrades i samband med avyttring av marken. Därvid gällde som princip att den del av köpeskillingen för skogsfastigheten som belöpte på växande skog skulle tas upp som intäkt av skogsbruk. Avdrag för värde-minskning av skog fick i detta fall ske enligt värdemetoden, förrådsmetoden eller den s. k. schablonmetoden. Avdraget fick inte enligt någon av metoderna överstiga den del av vederlaget som belöpte på skogen.

Vid tillämpning av värdemetoden fick den skattskyldige avdrag med belopp motsvarande det för honom gällande ingående värdet på skogen. Tillämpades förrådsmetoden medgavs avdrag med den del av vederlaget för skogen som kunde anses belöpa på det för ägaren gällande ingående virkesförrådet. Avdragsbeloppet beräknades alltså här på grundval av det pris per kubikmeter växande skog som gällde vid avyttringen. Härigenom beskattades endast skogstillväxten och inte en eventuell värdeökning av det för ägaren gällande virkesförrådet. Enligt schablonmetoden, som sällan kom till användning, fick avdrag från vederlaget för den växande skogen göras med ett belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet. Detta värde utgjordes av en multipel av fastighetens skogsmarksvärde enligt senaste allmänna fastighetstaxering.

Den lagstiftning som gällde före 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen kan sägas ha byggt på principen att skattskyldig, som avyttrade skogbärande mark, skulle ta upp skillnaden mellan vederlaget för skogen och skogens skattemässiga restvärde som intäkt av skogsbruk. Principen hade emellertid betydande undantag. För det första skulle hela köpeskillingen redovisas som intäkt av rörelse om avyttringen ingick i en av den skattskyldige bedriven tomtrörelse. För det andra var skogsbeskattningsreglerna sammankopplade med bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Uppkom realisationsvinst vid fastighetsförsäljningen gällde nämligen följande. Var hela vinsten skattepliktig skedde ingen beskattning i inkomstslaget jordbruksfastighet. Var däremot realisationsvinsten skattepliktig endast till 75 % – något som alltid var fallet när fastigheten innehafts minst två år – kunde viss del av vederlaget beskattas som intäkt av skogsbruk. Den skogsinkomst som i så fall skulle beskattas fick emellertid tillsammans med den skattepliktiga realisationsvinsten inte överstiga hela realisationsvinsten. Detta innebar att ett belopp motsvarande högst 25 % av realisationsvinsten kunde träffas av skogsbeskattning. Vidare gällde den begränsningen att endast den del av inkomsten av skogsbruk som översteg den skattepliktiga realisationsvinsten togs upp till beskattning. Den som avyttrade jordbruksfastighet eller del därav såsom ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering kunde dessutom få uppskov med beskattningen av skogsinkomsten enligt förordningen (1959:129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk.

Osäkerhet rådde länge om i vad mån skogsbeskattning kunde förekomma om avyttring av skogbärande fastighet inte medförde någon realisationsvinst.

I en år 1974 meddelad dom (RÅ 1974 ref. 26) förklarade emellertid regeringsrätten att en sådan avyttring över huvud taget inte skulle föranleda någon inkomstbeskattning.

### 3.4.2 Nuvarande regler

Som framhållits i det föregående innebär 1976 års bestämmelser för beskattning av realisationsvinster att kopplingen mellan skogsbeskattningen och realisationsvinstbeskattningen brutits. Vid avyttring av fastighet kan numera endast beskattning av realisationsvinst komma i fråga. Som en följd härav har också förordningen om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk upphävts.

I ett undantagsfall kan den som avyttrar skog alltså få avdrag enligt någon av de alternativa metoder som tidigare fått tillämpas vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken. Detta gäller om skog avyttrats i samband med eller med anledning av att nyttjanderätt eller servitut till mark upplåtits för obegränsad tid [punkt 10 av övergångsbestämmelserna till lagen (1976:343) om ändring i KL].

Avyttring av jordbruksfastighet med skog gav tidigare jämförelsevis sällan upphov till realisationsvinst. 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen innebär i detta avseende en klar skärpning för skogsägarna. Skärpningen beror främst på den skattemässiga behandlingen av medgivna värdeminskningsskattningar. Enligt de äldre reglerna skulle avdrag, som åtnjutits vid avyttring av skog, vid realisationsvinstberäkningen återföras med de nominella beloppen, dvs. utan indexomräkning. Enligt de nya reglerna skall vid återföring avdragen omräknas med index ur samma indexserie som används vid omräkning av anskaffningskostnaden för fastigheten. Detta medför att avyttring av skogsfastighet ger upphov till realisationsvinst betydligt oftare än vad som var fallet tidigare. Den eventuella vinsten är skattepliktig till hela sitt belopp.

I den proposition som låg till grund för 1976 års lagstiftning om realisationsvinster betonade föredraganden (prop. 1975/76:180 s. 150) att övergången till fullständig realisationsvinstbeskattning vid avyttring av skogsfastigheter fick ses som en provisorisk lösning intill dess beskattningen av skogsinkomster hade blivit föremål för en mer genomgripande översyn.

### 3.5 Reglerna om skogskonto

Bestämmelser om uppskov med beskattningen av skogsinkomst finns, som inledningsvis påpekats, i skogskontolagen. Tekniskt är förfarandet utformat så att skogsinkomsterna alltid skall tas upp som inkomst i sedvanlig ordning enligt reglerna i KL. Avdrag får därefter vid inkomstberäkningen ske för belopp som sätts in på ett särskilt konto i bank; skogskonto, i enlighet med

vad som föreskrivs i lagen. Kontot är räntebärande. Kontoinnehavaren får göra uttag från kontot tidigast fyra månader efter insättningen och beskattas då för uttaget belopp. Även ränta på kontot beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet, dock först i samband med att beloppet tas ut. Uttag får avse hela inestående beloppet eller del därav. Deluttag får dock inte understiga 1 000 kr.

Endast fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse har rätt att utnyttja skogskontolagens uppskovsbestämmelser (1 §). Sådan rätt tillkommer emellertid inte delägare i handelsbolag eller kommanditbolag för någon del av hans bolagsinkomst. Inte heller föreligger uppskovsrätt för delägare i oskiftat dödsbo när dödsboet enligt 53 § 3 mom. fjärde stycket KL skall beskattas enligt bestämmelserna om handelsbolag.

Uppskovsrätten är beloppsmässigt begränsad uppåt till vad som svarar mot den beräknade nettointäkten av den jordbruksfastighet från vilken intäkten av skogsbruket härrör (2 §). Nedåt gäller spärregeln att insättning som avser viss förvärvskälla för ett och samma beskattningsår inte får understiga 2 000 kr. (3 §).

I fråga om varje förvärvskälla är uppskovet för ett och samma beskattningsår begränsat till 60 % av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för upplåten avverkningsrätt och 40 % av den på beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter och saluvärdet av uttag till egen rörelse. Uppskovsrätten gäller också för den del av utdelning från samfälligheten som härrör från intäkt av skogsbruk i samfälligheten.

Vid uttag av skog i samband med fastighetsreglering m. m. gäller ett undantag från begränsningen till viss andel av köpeskillingens storlek (2 §). När skattskyldig vid fastighetsreglering tillträtt ny mark och efter tillträdet tagit ut skog för att få medel till framtida betalning av skogslikvid, dvs. den del av likvid enligt 5 kap. 10 § FBL som belöper på växande skog, medges för beskattningsår under vilket likviden ännu inte förfallit till betalning uppskov med hela köpeskillingen vid rotförsäljning och med högst 70 % av köpeskillingen vid avyttring av skogsprodukter.

Sedan tio år förflutit från ingången av det år inbetalning skett, skall banken återbetala inestående medel (6 §). Oavsett om uttag gjorts skall dock medlen tas upp till beskattning om den skattskyldige överlåter fastighet, som utgör den väsentliga delen av förvärvskälla för vilken insättning skett. Detsamma gäller om avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av skogskontomedel. Taxeringen sker för det beskattningsår då fastighetsöverlåtelsen ägt rum eller avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av kontomedlen. Beskattning oavsett uttag skall också komma till stånd bl. a. vid skifte av dödsbo och vissa bodelningar (9 §).

### 3.6 Övriga bestämmelser om skogsbeskattningen

Genom att avsätta medel till investeringsfond för skogsbruk enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämnning kan aktiebolag, ekonomisk förening och sparbank i viss utsträckning åstadkomma utjämnning av skogsinkomsterna mellan olika beskattningsår. Fysisk person, oskift dödsbo och familjestiftelse kan under vissa omständigheter med stöd av lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst få inkomst av skogsbruk fördelad på flera år. Den särskilda skatteberäkningen kan bl. a. komma i fråga om den skattskyldige drabbats av skador på skogen.

Enligt taxeringskungörelsen (1957:513) skall liggare föras hos länsstyrelsen över skattskyldiga som har fått avdrag för minskning av skogs ingående värde eller av ingående virkesförråd (57 § 1 mom.). Liggaren upprättas enligt formulär, som fastställs av riksskatteverket, och skall innehålla uppgift om den skattskyldiges namn, fastighetens beteckning, tidpunkt för förvärvet och fångets art, minskningen av skogens ingångsvärde och av ingående virkesförråd m. m.

## 4 Skogsskattekommitténs betänkande

### 4.1 Inledande anmärkning

När kommittén lämnade sitt betänkande kunde beskattning för inkomst av skogsbruk äga rum inte bara vid avyttring av skog under innehavet utan också i samband med avyttring av skogsfastighet. Vid den följande redogörelsen för kommitténs betänkande har dock i stor utsträckning de avsnitt som efter 1976 års ändringar i realisationsvinstbeskattningen saknar aktualitet uteslutits. Motsvarande begränsning har gjorts vid redovisningen av remissyttranden över kommitténs betänkande.

### 4.2 Kommitténs analys av skogsbeskattningssystemet

Av en enkät som kommittén låtit utföra framgår bl. a. att reglerna för skogsbeskattningen framstår som krångliga, svårtillgängliga och kostnadskrävande att tillämpa. En huvudorsak till svårigheterna är enligt kommittén att reglerna i avgörande hänseenden bygger på faktorer som i praktiken inte kan bestämmas med den noggrannhet som normalt förutsätts för att en inkomsttaxering skall bli riktig. Kommittén framhåller att flertalet poster vid beräkning av inkomst av skogsbruk grundas på faktiska belopp. Dessa kan deklarerats exakt och deras riktighet kan i allmänhet kontrolleras. Däremot är sådana till beloppet stora och för slutresultatet viktiga poster som avdrag för värde- och förrådsminskning i realiteten av mer eller mindre skönsmässig karaktär. Detta gäller trots att dessa viktiga poster ofta är resultatet av utförliga beräkningar. Till grund för beräkningarna måste nämligen alltid ligga vissa skönsmässiga bedömanden, även om den ofrånkomliga osäkerheten om resultatets riktighet kan vara större eller mindre beroende på det underlag som stått till buds för bedömandena. Olägenheterna av denna skönsmässighet har, framhåller kommittén vidare, ökat betydligt sedan tiden för den dåvarande ordningens tillkomst. Skatteuttaget var nämligen då väsentligt lägre.

Kommittén anser vidare att det är otillfredsställande att avdrag för värdeminskning ibland kan få ske även på grund av skogsuttag som i verkligheten är att betrakta som löpande avkastning. Som exempel nämns att två personer förvärvar var sin skogsfastighet av lika beskaffenhet. Med hänsyn till omständigheterna är det lämpligt att skogsuttag på vardera fastigheten sker ungefär vart femte år. Den fastighetsägare som omedelbart efter förvärvet avverkar skog motsvarande fem års tillväxt blir berättigad till avdrag medan den som gör samma skogsuttag fem år senare inte får något avdrag. Den förstnämnda fastighetsägaren har visserligen fått sitt ingångsvärde och sitt ingående virkesförråd reducerat men om detta kommer att påverka hans taxering i framtiden är enligt kommittén ovisst.

Enligt kommitténs uppfattning kan systemet med värdeminskningsavdrag sägas gynna de skogsägare som är juridiska personer. Avdrag för minskning

av ingångsvärde eller ingående virkesförråd i anledning av skogsuttag medges varje ägare av jordbruksfastighet med skog men beskattning av återväxt sker endast vid avyttring av fastigheten. Eftersom de skogsfastigheter som förvärfvas av juridiska personer i allmänhet inte kommer att avyttras uppkommer en lucka i beskattningen.

Kommittén pekar även på den lucka i inkomstbeskattningen som föreligger vid arvfall. Om tillväxt sparats under avliden skogsägares livstid sker f. n. ingen beskattning vid dödsfallet. Inte heller arvingarna behöver skatta för den sparade tillväxten. De har rätt till värdeminskningsskatt med utgångspunkt i det virkesförråd som fanns vid dödsfallet. De får alltså avdrag även till den del de tar ut den sparade tillväxten.

Också den s. k. skyldemansregeln kan verka olika, fortsätter kommittén. För den som erhållit en fastighet på något av de sätt som aktualiserar en tillämpning av skyldemansregeln skall ingående virkesförråd beräknas med hänsyn till förhållandena vid fångesmannens eller en tidigare fångesman förvärv. Ägaren kan då komma att få tillgodoräkna sig ett högre virkesförråd än det som fanns vid hans eget förvärv och därmed få ett högre avdragsunderlag än som är motiverat.

Ett inslag i gällande skogsbeskattning är enligt kommitténs mening särskilt betänkligt. Det är att skogsbeskattningen så ofta förutsätter spekulativa bedömningar från den skattskyldiges sida. I varje fall de mindre skogsägarna har inte möjlighet att överblicka reglernas innebörd och göra erforderliga bedömningar. Därutöver kan skogsbeskattningen föranleda manipulationer som endast syftar till opåkallade skattelättnader och som kan vara till skada för ett ändamålsenligt utnyttjande av fastigheten i enlighet med grunderna för en god skogshushållning.

### 4.3 Valet av skogsbeskattningsmetod

#### 4.3.1 Allmänna synpunkter

Kommittén framhåller att det främsta syftet med utredningen enligt direktiven varit att söka åstadkomma en förenkling av skogsbeskattningen. Reglerna för denna bör utformas så att en riktig och avsedd lagtillämpning kan erhållas i praktiken. Med hänsyn härtill behandlar kommittén inte närmare sådana konstruktioner som visserligen går att utforma rent teoretiskt men som skulle medföra tillämpningssvårigheter och vara praktiskt olämpliga.

Ett av de spörsmål som diskuterats vid tidigare överväganden rörande skogsbeskattningen är om den växande skogen bör betraktas som produktionsmedel eller avkastning. Kommittén framhåller att denna fråga i vissa sammanhang tillmätts sådan betydelse att det ansetts nödvändigt med en gränsdragning för att kunna bestämma vad som är att anse som avkastning, dvs. inkomst av skogsbruk. Enligt kommitténs mening kunde en sådan

uppfattning vara motiverad under en tid då en skarp gräns gick mellan å ena sidan varor och produkter i rörelse och å andra sidan maskiner och andra för stadigvarande bruk i rörelsen anskaffade tillgångar. Numera behandlas vad som inflyter vid avyttring av exempelvis maskiner och andra inventarier vid inkomstberäkningen på samma sätt som intäkter som inflyter för varor och produkter i rörelsen. Också nuvarande avverkningsmetoder med längre tidsintervaller mellan avverkningarna är, anser kommittén, ägnade att förringa betydelsen av en gränsdragning mellan avkastning och produktionsmedel.

Frågan om och i vilken utsträckning värdestegring på skog skall beskattas är ett annat spørsmål som ingående diskuterats vid olika tillfällen i det förgångna. Kommittén understryker att realiserad värdestegring i och för sig aldrig beskattas enligt gällande beskattningsregler. Det är först när en skogsägare säljer skog eller på annat sätt utnyttjar den och därigenom får en intäkt från skogen som beskattning blir aktuell. Fråga är därför i själva verket om del av skogsintäkt i vissa fall bör frikallas från beskattning därför att den motsvarar prisstegring. Kommittén erinrar – med utgångspunkt i då gällande regler – om att skogsägare som säljer sin fastighet inte beskattas för prisstegring på det för honom gällande ingående virkesförrådet. Detta gäller även om han genom försäljningen tillgodogör sig denna prisstegring. Däremot beskattas intäkter genom skogsuttag i övrigt och därmed även prisstegring som eventuellt ingår i dessa. En skattekonsekvens av det senare slaget innebär emellertid inte någon avvikelse från de allmänna regler som gäller vid inkomstbeskattningen i övrigt. Både löne- och rörelseinkomster beskattas i sin helhet och alltså även till den del de utgör kompensation för prisstegringar. Utvecklingen inom skogsbruket medför enligt kommitténs mening att den växande skogen alltmer kan jämföras med vara i ett näringsföretag.

Kommittén kommer fram till att en enklare utformning än den nuvarande av reglerna för beräkning av inkomst av skogsbruk kan sökas enligt någon av tre huvudlinjer, nämligen för det första en metod för schablonmässig uppskattning av skogsinkomster (schablonmetoden), för det andra en metod enligt vilken den växande skogen behandlas som lagertillgång (lagermetoden), och för det tredje en metod som bygger på avskaffande av värdeminskningssavdragen och på skattefrihet för skog som avyttras i samband med fastighetsavyttring (kontantmetoden).

#### 4.3.2 Schablonmetoden

Schablonmetoden innebär att man vid beräkning av den skattskyldiges nettointäkt av skogsbruk inte som nu utgår från den bruttointkomst som i verkligheten åtnjuts under beskattningsåret. I stället läggs en uppskattad nettointäkt av skogsbruk till grund för inkomstberäkningen. Nettointäkten skall motsvara det uppskattade värdet av skogsarealens genomsnittliga virkesavkastning.

Kommittén framhåller att en sådan schablontaxering i extrem form kan tänkas ske genom att man bryter ut beskattningen av skogsinkomsterna från den allmänna direkta inkomstbeskattningen. Man inför i stället någon form av accisbeskattning på skogen. Som underlag för en sådan kan användas en fastighets skogsbruksvärde eller fastighetens uppskattade årliga virkesavkastning. Kommittén finner emellertid att en sådan konstruktion av skogsbeskattningen avviker alltför mycket från grunderna för vår direkta beskattning för att vara acceptabel och förenlig med vårt skattesystem i övrigt. Det är med ett sådant system inte möjligt att på ett någorlunda enkelt sätt ta hänsyn till den individuella skatteförmågan. Skogsbeskattningen kan vidare inte underkastas de progressivitet som nu gäller vid den statliga inkomstbeskattningen.

Vid en schablonberäkning av inkomsten av skogsbruk är, understryker kommittén, tre faktorer av grundläggande betydelse. Dessa är arealen skogsmark, den uppskattade årliga genomsnittliga virkesavkastningen per hektar och priset per kubikmeter av den genomsnittliga virkesavkastningen. Det möter emellertid synnerligen stora svårigheter att göra sådana uppskattningar på ett rättvist och acceptabelt sätt. Kommittén pekar i sammanhanget på att de erfarenheter som gjorts av uppskattningar vid fastighetstaxeringar och av värderingar av naturaförmåner m. m. inte berättigar till antagande att en schablontaxering av skogsinkomsterna skulle ge ett tillfredsställande utfall. Med all sannolikhet skulle taxeringarna ganska genomgående bli för låga. En del skattskyldiga skulle å andra sidan också bli högre taxerade än som är förenligt med principen om skatt efter förmåga. Detta skulle uppfattas som orättvist. Att med hänsyn härtill söka avväga schablonbeskattningen efter den enskilde skattskyldiges förhållanden är ogörligt. Inkomstberäkningen skulle då inte bli enklare än den nuvarande. Den skulle däremot bli än mer beroende av osäkra och delvis subjektiva uppskattningar.

Kommittén anför i detta sammanhang att den metod för arealbeskattning som tillämpas i Finland inte ansetts fungera väl. Metoden har betecknats som primitiv och ledande till tämligen godtyckliga resultat. Särskilda svårigheter uppkommer vidare om skogsinkomsten skall schablonberäknas men inkomsten av det egentliga jordbruket beräknas på sätt nu sker.

Skogsskattekommitténs överväganden resulterar i uppfattningen att det inte är möjligt att konstruera ett system för schablonberäkning av skogsinkomst, som fyller rimliga anspråk på en modern inkomstbeskattning. Antagandet att schablonberäkning av skogsinkomster inte skulle visa sig tillfredsställande styrks enligt kommittén också av det förhållandet att ett sådant system i Norge övergavs för några år sedan, emedan det visade sig att de verkliga inkomsterna alltför mycket avvek från de schablonberäknade.

#### 4.3.3 Lagermetoden

Lagermetoden innebär att den växande skogen behandlas som varulager. Efter förvärv av skogbärande fastighet skulle avdrag sålunda få göras för den del av köpeskillingen för fastigheten som belöpte på den växande skogen. Värdet på växande skog vid beskattningsårets utgång skulle å andra sidan tas upp som utgående värde. Inkomstberäkningen skulle grundas på förändringar under beskattningsåret av den växande skogens värde. För varje år under ägotiden skulle in- och utgående värden på den växande skogen ingå i inkomstberäkningen och påverka denna genom skogstillväxt och skogsuttag. Som ingående värde skulle redovisas det utgående värde som angetts i föregående års deklaration. Vid värderingen måste alltså hänsyn tas till skogsuttag och tillväxt och för värderingen måste finnas vissa regler motsvarande dem för rörelse. Intäkter och avdrag i övrigt skulle emellertid kunna redovisas på samma sätt som nu. Vid avyttring av fastigheten skulle värdet på växande skog behandlas som intäkt och avdrag få ske med föregående beskattningsårs utgående värde på växande skog.

Kommittén pekar på att skogen inte är en tillgång som kan inventeras och värderas på samma tillfredsställande sätt som ett varulager i rörelse. För inventering av lagret av växande skog skulle det vara nödvändigt att årligen låta utföra värderingar av just det slag som medför svårigheter vid den nuvarande skogsbeskattningen. De tillämpningssvårigheter som nu föreligger skulle snarare öka än minska, eftersom inventeringarna blir årliga. Vidare måste beskattning av skogsinkomst genom fastighetsförsäljning ske. Denna beskattning anser kommittén utgöra en av de största olägenheterna med det dåvarande systemet och bör därför undvikas. De enskilda skogsägarna skulle enligt kommitténs uppfattning få samma svårigheter som nu att bemästra systemet. Detsamma skulle gälla taxeringsmyndigheterna och deras sakkunniga.

#### 4.3.4 Kontantmetoden

Det ligger enligt kommitténs mening nära till hands att fråga sig om inte förenkling av skogsbeskattningen kan ske genom att avskaffa värdeminskningsskatten och beskattningen av skogsinkomst vid fastighetsavyttring. Det är nämligen just dessa båda beskattningsfaktorer som komplicerar skogsbeskattningen. Beräkningen av inkomst av skogsbruk skulle i stället ske enligt de regler som gäller för övriga jordbruksinkomster i de fall då inkomsterna redovisas enligt kontantprincipen.

En omständighet, som enligt kommitténs mening talar för möjligheten att slopa värdeminskningsskatten, är att uppskattningsvis endast omkring en femtedel av skogsägarna utnyttjar det nuvarande avdragssystemet. Många deklarerar nämligen som om den s. k. kontantmetoden gällde, trots att de skulle kunna göra anspråk på avdrag.

Kontantmetoden vid beskattning av inkomst av skogsbruk innebär enligt kommittén att den som förvärvar en skogsfastighet får skatta för inte bara uttag av tillväxten under sin egen ägotid utan även uttag av skog som följer med fastigheten vid förvärvet. Å andra sidan skall skogsbeskattningen inte förekomma vid avyttring av växande skog i samband med marken.

Visserligen skulle, anför kommittén, vid beräkning av realisationsvinst få bortses från vad som av bruttointäkt och kostnader för förvärvet belöper på växande skog. Denna beräkning skulle emellertid bli nödvändig endast i de fall då skattepliktig realisationsvinst uppkommer. Sådana fall skulle enligt kommitténs uppfattning bli relativt fåtaliga, eftersom reglerna om beräkning av realisationsvinst är utformade så att skattepliktig intäkt inte uppkommer vid normala fastighetsförsäljningar utan endast då en mera markant markvärdestegring inträffat.

Beskattning enligt den nu skisserade kontantmetoden skulle enligt kommittén komma att påverka prissättningen på fastigheter. Den som köper en fastighet med sparad skog måste räkna med beskattningen vid uttag och bör rätta det pris han vill betala därefter. Säljaren kan sälja fastigheten till lägre pris, eftersom han inte behöver räkna med någon beskattning för den del av köpeskillingen som belöper på skogen. Metoden skulle ge både säljare och köpare bättre möjligheter än nu att överblicka de skattemässiga konsekvenserna av en fastighetsavyttring.

Progressionen i den statliga inkomstskatten kan vid tillämpning av kontantmetoden medföra vissa problem för den som förvärvar en fastighet med sparad skog. Ett sådant fastighetsförvärv medför nämligen ofta att köparen har anledning att göra stora skogsuttag. Progressionen kan emellertid enligt kommitténs mening motverkas genom en liberal utsträckning av möjligheterna att utnyttja skogskontosystemet.

Kommittén pekar vidare på den avsevärda förenkling av deklara-tions- och taxeringsförfarandet som står att vinna inom ramen för kontantmetoden. Beskattningen av skogsinkomster blir, anför kommittén, oberoende av fastighetstaxeringen. Vidare elimineras den lucka som nu finns i beskattningen av skogsinkomster från fastigheter som byter ägare genom arv. En ytterligare fördel är, anser kommittén slutligen, att skogsbrukets yttre rationalisering effektivt främjas genom att ägarbyten inte föranleder beskattning för skogsinkomst.

#### *4.3.5 Kommitténs förslag*

Kommittén framhåller att dess uppgift varit av skatteteknisk art. Dess förslag är utformade under förutsättningen att vara neutrala från närings- och skogspolitisk synpunkt. Mot denna bakgrund och med hänsyn tagen till de övriga överväganden som redovisats i det föregående finner kommittén att det enklaste sättet att åstadkomma en rationell beskattning av skogsinkomsterna är att införa kontantmetoden. Systemet med avdrag för ingångs-

värde och ingående virkesförråd bör sålunda enligt kommitténs mening slopas. Någon beskattning för inkomst av skogsbruk vid avyttring av skogbärande fastighet föreslås inte böra äga rum.

#### 4.4 Övergångsbestämmelser

Kommittén behandlar behovet av övergångsbestämmelser med utgångspunkt i fem olika fall. Det första avser skogsägare, som inte åtnjutit avdrag för värdeminskning på skog och som under sitt innehav tagit ut tillväxten. Denna kategori av skogsägare är redan i praktiken beskattade enligt kontantmetoden. Sedan de nya bestämmelserna trätt i kraft, kommer dessa skogsägare att vid avyttring av fastigheten undgå beskattning för då ännu inte uttagen tillväxt. Med hänsyn härtill kan det enligt kommitténs mening knappast betraktas som någon nackdel av betydelse, om de efter övergången inte får åtnjuta värdeminskningsavdrag för uttag av skog som överstiger tillväxten. På grund härav föreslås inte några särskilda övergångsregler för denna kategori skogsägare. Hänsyn bör dock enligt kommittén möjligen tas till skogsägare som köpt fastigheter med avsevärt mer än normal tillgång på avverkningsbar skog. För uttag, som sker efter det att förslaget genomförts, bör avdrag skäligen medges med den del av ingångsvärdet som motsvarar skillnaden mellan det för ägaren gällande virkesförrådet (= virkesförrådet vid förvärvet) och det förråd som är normalt vid uthålligt skogsbruk. Kommittén anser dock att rätten till avdrag bör begränsas till att gälla under en övergångstid av tre år.

Det andra av kommittén behandlade fallet avser skogsägare, som inte åtnjutit avdrag för värdeminskning av skog och som under innehavet tagit ut mer än tillväxten. Skogsägaren har i detta fall avstått från att utnyttja värdeminskningsavdrag som han i och för sig varit berättigad till. Kommittén anser det böra kunna komma i fråga att medge sådan skogsägare rätt till särskilt avdrag med belopp, som motsvarar tidigare outnyttjade avdrag. Avdraget skulle efter särskilt yrkande få tillgodoräknas vid det första beskattningsåret varunder de nya bestämmelserna gällde eller vid något av de därpå följande två beskattningsåren.

Som ett tredje fall tar kommittén upp skogsägare, som inte åtnjutit avdrag för värdeminskning och som under innehavet tagit ut mindre än tillväxten. Enligt kommittén medför en övergång till kontantmetoden i detta fall inte någon försämring i läget. Särskilda övergångsbestämmelser föreslås inte.

Det fjärde fallet avser skogsägare som åtnjutit avdrag för värdeminskning och därefter avverkat motsvarande den löpande tillväxten. Det befintliga virkesförrådet överstiger således inte det gällande ingående förrådet och det verkliga värdet överstiger inte det för ägaren gällande ingångsvärdet. Denna kategori skogsägare kan enligt kommitténs mening anses komma i en gynnsammare situation än de som inte gjort avdrag fastän de varit berättigade därtill. Tillräckliga skäl att införa övergångsbestämmelser i detta fall före-

ligger dock enligt kommitténs mening inte.

Det femte och sista fallet gäller skogsägare som åtnjutit avdrag för värdeminskning och därefter tagit ut mindre än tillväxten så att befintligt virkesförråd överstiger det gällande ingående förrådet eller motsvarande föreligger beträffande ingångsvärdet. I dessa fall föreligger en latent skatteskuld, vilken bl. a. av rättviseskäl borde beskattas i samband med övergången till kontantmetoden. Kommittén anser dock att det är tänkbart att underlåta införande av övergångsbestämmelser.

En eventuell övergångsbestämmelse för sist angivna fall kan emellertid enligt kommittén utformas på det sättet att skogsägare, som åtnjutit värdeminskningsavdrag, under en övergångstid av femton år vid avyttring av fastigheten eller område därav beskattas för inkomst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. Det är lämpligt om övergångsbestämmelsen tillämpas endast om tidigare medgivna avdrag överstiger vissa gränobelopp. Kommittén anvisar också möjligheten att vid beskattning av realisationsvinst beakta avdrag för värdeminskning av skog som åtnjutits före ikraftträdandet av de föreslagna reglerna. Vid beräkningen av realisationsvinst skulle då omkostnadsbeloppet kunna minskas med tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag.

#### 4.5 Reglerna om skogskonto

Kommittén framhåller att skogskontolagstiftningen har tillkommit för att utjämna ojämnheterna mellan olika beskattningsår i inkomsterna från skogsbruket. Även vid tillämpning av kontantmetoden bör enligt kommittén skogskontolagstiftningen användas i inkomstutjämnande syfte. Genom ett antal ändringar i nämnda lagstiftning avses dessutom skogskontot bli användbarare och gynnsammare för de skattskyldiga. Vid sin genomgång av skogskontolagstiftningen har kommittén dessutom föreslagit vissa ändringar och moderniseringar bl. a. för att förbättra kontrollen.

Enligt nuvarande bestämmelser kan en skattskyldig i regel inte få uppskov med beskattning enligt skogskontolagen med hela intäkten av skogsbruk. Uppskovsrätten är i princip begränsad till 60 % av den uttagna skogens rotvärde. Kommittén anser, som nyss framhållits, det naturligt att vid en övergång till kontantmetoden vidga möjligheterna till utjämning genom skogskontosystemet. Enligt kommitténs mening synes inget hinder möta mot att uppskovsrätten får omfatta hela rotvärdet av beskattningsårets uttag. Som en följd härav föreslår kommittén att uppskov skall kunna medges med 65 % av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter och samma procentsats anser kommittén bör tillämpas vid uttag av skogsprodukter för förädling i egen rörelse.

Den nu gällande längsta löptiden för skogskonto, tio år, torde – framhåller kommittén – vara tillräcklig för det helt övervägande antalet skogsägare. De belopp som sätts in på skogskonto är nämligen enligt vad kommittén

inhämtat i allmänhet inte större än att tio år kan antas vara tillräckligt lång tid för behövlig inkomstutjämnning. Kommittén föreslår dock att prövningsnämnd (numera länsskatterätt) efter ansökan skall, om särskilda skäl föreligger, kunna förlänga skogskontots tioåriga löptid med ytterligare fem år.

Enligt gällande bestämmelser om skogskonto skall medel, som står inne på sådant konto, ibland tas upp som skattepliktig inkomst även om den tioåriga löptiden inte gått till ända. Så är fallet bl. a. då fastighet, som kontot avser, övergår till ny ägare genom överlåtelse eller bodelning och då skifte sker av dödsbo, som har medel på skogskonto.

Kommittén föreslår att föreskriften om omedelbar beskattning av skogskontomedel vid övergång av fastighet genom överlåtelse eller bodelning utgår. Överlåtaren skall med andra ord sedan han avhänt sig fastigheten beskattas först när han tar ut medel från skogskontot. Kommittén motiverar detta med att en omedelbar beskattning i samband med överlåtelsen eller bodelningen i vissa lägen verkar jämförelsevis hårt. Kommittén föreslår också lättnader av liknande slag vid avveckling av dödsbon som innehar skogskontomedel.

En annan principfråga, som kommittén tar upp, sammanhänger med de nuvarande bestämmelserna om verkan av överlåtelse och pantsättning av medel på skogskonto. Kommittén erinrar om att uppskov med beskattning av medel, som insatts på skogskonto, inte längre får åtnjutas om medlen överläts eller pantsätts. Avsikten med skogskontosystemet är att beskattning skall ske så snart insatta medel tas i anspråk på något sätt. Pantsättning eller överlåtelse är en disposition som kan likställas med uttag.

En övergång till kontantmetoden minskar möjligheten för köpare av skogsfastighet att finansiera köpet genom skogsuttag strax efter förvärvet. Ett sätt att ge de skattskyldiga kompensation för denna olägenhet av kontantmetoden är att tillåta pantsättning av medel som står inne på skogskonto, då skogsägare efter nyförvärv av fastighet eller tillköp av skogsmark gjort skogsuttag för att få medel för finansiering av köpet.

Mot denna bakgrund föreslår kommittén att prövningsnämnd på ansökan av den skattskyldige skall kunna medge undantag från huvudprincipen om återföring till beskattning av skogskontomedel som pantsätts eller överlätes. Undantaget skall gälla i de fall då den skattskyldige förvärvat skogbärande fastighet eller del av sådan och inom tre år efter förvärvet gör skogsuttag på fastigheten eller fastighetsdelen för att få medel till betalning av kostnaderna för förvärvet. Som sådan kostnad skall enligt förslaget också räknas skatt som nye ägaren måste betala när fastigheten förvärvats genom arv eller gåva.

#### 4.6 Återbetalning av skatt i visst fall

Vid sin behandling av kontantmetodens för- och nackdelar tar kommittén upp en speciell situation i vilken det enligt kommitténs mening kan sättas i fråga om inte viss del av skatten avseende skogslikvid bör återbetalas. Beskattning enligt kontantmetoden kan medföra att en skogsägare, som gör ett större skogsuttag och beskattas för detta, inte får kompensation, om han därefter avyttrar den skogbärande fastigheten med förlust, som beror på att fastighetens värde minskat genom skogsuttaget. Skogsägaren kan, anför kommittén, inte få avdrag för en sådan förlust om han inte haft en realisationsvinst som förlusten kan avräknas mot.

Kommittén framhåller att en skogsägare i allmänhet förvärvar en fastighet för att behålla den under så många år att ett större skogsuttag i början av innehavet hinner kompenseras genom tillväxt. Det är därför vanligen inte aktuellt att sälja fastigheten till lägre pris än den kostat. Sker en sådan försäljning i form av släktköp eller liknande, synes enligt kommitténs mening anledning inte föreligga att ta hänsyn till den i verkligheten blott nominella förlust som kan räknas fram vid försäljningen. Utgör förvärvet av fastigheten, skogsuttaget och försäljningen led i en spekulationsaffär, torde någon inadvartens i beskattningen inte heller kunna anses uppkomma.

Kommittén anser emellertid förhållandet kunna bedömas annorlunda om en skogsägare förvärvat en fastighet i avsikt att behålla den under normal tid. Han eller hans rättsinnehavare kan av någon anledning ha blivit nödsakad att sälja den efter ett större skogsuttag men innan fastigheten på grund av skogens tillväxt åter kommit upp i värde motsvarande inköpspriset. Anledningen till försäljningen kan vara dödsfall, sjukdom, avyttring i tvångsläge eller medverkan vid rationalisering.

För sådana fall anser kommittén specialbestämmelser tänkbara. Dessa kan utformas så att skattskyldig, som taxerats för intäkt av skogsbruk, får göra ansökan om återbetalning av skatt under vissa förutsättningar. Enligt kommitténs mening bör återbetalningen avse skatt belöpande på skillnaden mellan inköps- och försäljningspris för fastigheten i den mån denna skillnad kan antas bero på sådana skogsuttag av den skattskyldige som han beskattats för. Avyttringen skall, anser kommittén, för att medföra rätt till återbetalning ha skett inom tio år från fastighetsförvärvet och den skattskyldige skall i anledning av uttalet ha taxerats för intäkt av skogsbruk till visst minimibelopp, exempelvis 10 000 kr. Enligt kommitténs mening bör ansökan göras före utgången av kalenderåret efter avyttringen. Avlider den skattskyldige, bör dödsboet ha den rätt den skattskyldige skulle haft om han levat. Ansökningar av denna art bör göras hos prövningsnämnd.

## 5 Remissyttrandena

### 5.1 Valet av skogsbeskattningsmetod

Flertalet remissinstanser delar kommitténs negativa inställning till *schablonmetoden*. Man kommer i allmänhet fram till att en sådan metod, dvs. en lagstiftning enligt s. k. finsk modell, kan få konsekvenser som inte är godtagbara.

Även i fråga om *lagermetoden* delar remissinstanserna i stort sett kommitténs uppfattning. Man anser sålunda att principiella skäl kan anses tala för en sådan metod, men att praktiska skäl gör att den måste avvisas. I likhet med kommittén hänvisar man till att det inte är möjligt att inventera och värdera skog på ett lika enkelt sätt som varulager i rörelse. En uppskattning av värdet av den växande skogen vid varje beskattningsårs utgång blir med nödvändighet ungefärlig och schablonmässig.

Den av kommittén föreslagna *kontantmetoden* för beskattning av skogsinkomster tillstyrks i princip av flertalet remissinstanser, bland dem *kammarrätten, riksskattenämnden, samtliga länsstyrelser, domänverket, lantmäteristyrelsen, skogsstyrelsen, skogshögskolan, skogspolitiska utredningen, Lantbrukets skattedelegation, Skogsindustriernas samarbetsutskott* och *Sveriges skogsägareföreningars riksförbund*. Kontantmetoden anses överlägsen andra föreslagna lösningar på detta område av beskattningen. Liksom kommittén fäster man största avseende vid den förenkling av skattereglerna och den praktiska tillämpning därav som innefattas i metoden. De flesta svårigheter som ligger i ett system med värdeminskningssavdrag anses bortfalla om man slopar dessa avdrag vid beräkning av skogsinkomst under innehavstiden och i konsekvens därmed inte beskattar den växande skog som överläts i samband med avyttring av den skogbärande marken. Man understryker de fördelar en sådan ordning ger de skattskyldiga i fråga om möjligheter att överblicka sin skattemässiga situation och skatteeffekten av skogsuttag.

Även om flertalet remissinstanser sålunda tillstyrker i princip, anför man betänkligheter på vissa punkter mot befarade verkningar av kontantmetoden. För det första gäller kritiken att kontantmetoden kan medföra ökad benägenhet att skjuta upp skogsavverkningarna. För det andra menar man att metoden hämmar skogsbrukets yttre rationalisering och för det tredje att den skapar finansiella svårigheter för skogsägarna. Dessutom bör nämnas att kritiska synpunkter framförs i fråga om förslaget att inte beskatta växande skog vid fastighetsöverlåtelse.

*Lantbrukets skattedelegation* anför i sitt yttrande att nuvarande system för skogsbeskattning är så komplicerat och svåröverskådligt att en förenkling är ofrånkomlig. Denna får emellertid inte drivas så långt att beskattningen av skogsinkomster förlorar sin anknytning till grunderna för inkomstbeskattningen i övrigt. Allvarliga återverkningar på det skogspolitiska området måste också undvikas. Det är enligt delegationens mening tvärtom angeläget att en reform, som innefattar nya regler om beskattning av skogsinkomst,

utformas så att reglerna får en positiv effekt i fråga om åtgärder som är önskvärda ur närings- och skogspolitisk synvinkel. Delegationen anser att den föreslagna kontantmetoden visserligen i sina huvuddrag kan läggas till grund för beskattningen men att metoden måste kompletteras så att de nyss anförda synpunkterna kan beaktas. Detta bör ske genom att ökade möjligheter till resultatutjämnning tillskapas vad gäller skogsinkomster. Vidare bör åstadkommas att hänsyn tas till att kapitaluttag i enlighet med de allmänna grunderna för inkomstbeskattningen inte beskattas. Slutligen bör kontantmetoden kompletteras i syfte att neutralisera viss besvärande effekt på konkurrensen mellan olika kategorier av köpare av skogsfastighet.

Delegationen framhåller vidare att den av kommittén föreslagna kontantmetoden inte innefattar något skydd vid katastrofer, t. ex. skogsbrand eller stormfällningar. Vid lån mot säkerhet i fastighetsinteckning krävs efter sådana händelser vanligen en extraordinär amortering eller inlösen av lånet. En omedelbar beskattning av hela den i samband med skadan erhållna skogsintäkten (virkeslikvider och eventuella försäkringsersättningar) kan därför sätta skogsägaren i en besvärlig likviditetssituation.

Delegationen framhåller vidare att man inte delar kommitténs uppfattning om kontantmetodens inverkan på prisnivån för skogbärande jordbruksfastigheter. Skilda köparkategorier har sinsemellan en väsentligt olikartad skattesituation. Detsamma gäller mellan olika fysiska personer. Skatten på uttaget skogskapital skulle alltså komma att variera betydligt köparna emellan. Vid sin bedömning av priset måste en köpare ta hänsyn till den latent skatteskuld som i just hans fall belastar den växande skogen. Detta kan i sin tur snedvräta konkurrensförhållandena bland köparna. Säljarna av skogsfastigheter kan å sin sida i många fall sakna anledning att ändra sin syn på prisfrågan på grund av ändrat skattesystem. Förhållandena kanske är sådana att fastighetsförsäljning redan enligt gällande rätt kan ske utan att någon skattepliktig skogsinkomst framkommer. En omedelbar beskattning i enlighet med kontantmetoden av de uttag av skogskapital som köparna gör skulle enligt delegationens mening försvåra eller omöjliggöra finansieringen av fastighetsförvärv.

Enligt delegationens mening kan en tillfredsställande lösning av dessa problem åstadkommas genom att man vid beräkning av inkomst av skogsbruk får rätt till avdrag för avsättning till en särskild s. k. skogsfinansieringsfond. Förutsättning för avsättning till fonden skall vara att avverkning ägt rum inom viss tid efter förvärvet. Rätt till avsättning bör sålunda föreligga om avverkning skett under det år fastigheten i fråga förvärvats eller under närmast följande tre beskattningsår. Avsättningsrätt bör föreligga vid såväl nyetablering som tillskottsförvärv. Någon mot avsättningen svarande insättning på bankkonto skall inte behöva ske utan avsättningen skall bestå i en ren räkenskapsåtgärd. Avsättningsbeloppet bör bestämmas till högst rotvärdet av de under perioden utförda avverkningarna och till högst 50 % av köpeskillingen för fastigheten eller däremot svarande värde. Om ägare till

jordbruksfastighet i samband med fastighetsbildning ålagts att gälda skogslikvid, bör avsättning emellertid få ske upp till hela likvidens storlek. Avsättningen bör uppgå till visst minimibelopp, förslagsvis 10 000 kr., dock inte mindre än en tjugondel av förvärvskostnaden. Gäller det avverkning för utgivande av skogslikvid, som fastställts i samband med fastighetsbildning, bör endast den fasta och inte den relativa beloppsgränsen gälla. Rätt att göra avsättning till skogsfinansieringsfond bör jämväl föreligga om fastigheten drabbats av skogsbrand, stormfällning eller liknande katastrofer.

Belopp, som avsatts till skogsfinansieringsfond, bör enligt delegationen återföras till beskattning efter en ordning som ansluter till normal innehavstid och normala amorteringsregler för jordförvärlån med statlig lånegaranti. Med denna utgångspunkt bör återföring ske fr. o. m. femte beskattningsåret efter förvärsåret med en tjugondel årligen av det avsatta beloppet. Det bör dock stå den skattskyldige fritt att ett eller flera år återföra större belopp. Övergår fastigheten till ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, återförs kvarstående belopp för det beskattningsår då överlåtelsen sker. Sker övergången genom bodelning, gåva, arv, testamente eller motsvarande skall den nye ägaren återföra kvarstående belopp på det sätt som skulle gällt om den förre ägaren fortfarande innehaft fastigheten. Avdragsrätten bör tillkomma fysisk person, oskift dödsbo, familjestiftelse, handelsbolag och kommanditbolag. Den som vill utnyttja rätten till avdrag för avsättning har att redovisa sina inkomster och utgifter enligt bokföringsmässiga grunder.

Delegationen understryker att dess tillstyrkan av den föreslagna kontantmetoden bygger bl. a. på förutsättningen att denna kompletteras med en skogsfinansieringsfond av det slag delegationen angett. Delegationen utgår i sammanhanget vidare från att skogsinkomsterna kommer att redovisas till beskattning enligt bokföringsmässiga grunder.

*Lantbruksstyrelsen* ställer sig kritisk till den föreslagna kontantmetoden. En sådan metod skapar finansiella svårigheter för skogsägarna och motverkar skogsbrukets rationalisering. Styrelsen befarar att metoden kommer att hämma benägenheten hos skogsägarna att avverka. Metoden strider vidare mot den vedertagna grundprincipen om inkomstbeskattning endast av produktionen i egentlig mening under innehavstiden, dvs. av skogstillväxten under denna tid. Kapitaluttag bör således inte beskattas. Enligt styrelsens mening bör nuvarande system i princip kvarstå men förenklas.

Flera remissinstanser tar i samband med systemvalet upp spørsmålet om behandlingen i beskattningshänseende av vederlag för växande skog som uppbärs i samband med fastighetsavyttring. Man pekar på att kommittén inte föreslagit någon lösning tekniskt sett på frågan hur detta vederlag skall bestämmas och brytas ut vid realisationsvinstberäkningen. Flertalet av de remissinstanser som yttrat sig i frågan godtar emellertid den föreslagna principen om skattefrihet för den del av vederlaget som belöper på växande skog. Hit hör *kammarrätten*, som emellertid anser det uteslutet att låta innehållet i köpehandling vara avgörande för fördelningen av köpeskillingen

mellan skog och fastigheten i övrigt. En proportionering av köpeskillingen i förhållande till de olika objekternas taxeringsvärden är inte heller lämplig. Jordbruksvärdet är nämligen ett saluvärde och skogsvärdet ett avkastningsvärde. Enligt kammarrättens mening talar praktiska skäl för att så stor del av köpeskillingen genomgående skall anses belöpa på skogen som motsvarar skogens taxeringsvärde vid förvärv och överlåtelse. *Riksskattenämnden* anser att frågan om köpeskillingens fördelning måste lösas enligt en tämligen grov schablon och pekar också på skogens taxeringsvärde som ett användbart mått.

Vissa andra remissinstanser ställer sig emellertid kritiska mot tanken att avyttring av växande skog i samband med avyttring av skogbärande fastighet inte skall medföra beskattning i vad avser vederlaget för skogen. *Länsstyrelsen i Värmlands län* framhåller att kommittéförslaget innebär en fördel för de skattskyldiga i jämförelse med vad som nu gäller. Enligt *länsstyrelsen i Jönköpings län* föreligger stor risk för att de i förslaget utformade bestämmelserna kommer att utnyttjas till skatteflykt och till inte önskvärda spekulationsaffärer med skogsfastigheter. Dessa kan nämligen komma att bli eftertraktade kapitalplaceringsobjekt för kapitalstarka personer eller höginkomsttagare. En sådan skattskyldig är, anför *länsstyrelsen*, inte direkt beroende av att kontinuerligt ta ut avkastningen av skogen. I stället kan han under en lång följd av år underlåta att ta ut skogsprodukter. Fastigheten kan på grund därav komma att lämna avdragsgilla underskott vid taxeringen. När fastigheten sedermera säljs med den sparade tillväxten kan säljaren erhålla en betydande skattefri vinst på den växande skogen. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* framför liknande synpunkter och menar att en beskattning av skogstillväxt i samband med fastighetsförsäljning inte är oförenlig med kontantmetoden. Även *vissa skogsvårdsstyrelser* ger uttryck åt liknande uppfattning. *LO* anser det mindre lämpligt att komplicera skattebestämmelserna genom att föreskriva skattefrihet för den växande skogen i enlighet med kommittéförslaget. Frågan bör lösas i ett större sammanhang vid en översyn av hela realisationsvinstkomplexet.

## 5.2 Övergångsbestämmelser

De flesta remissinstanser som tagit upp frågan om övergångsbestämmelser är av den uppfattningen att dessa bör utformas mer förmånligt för de skattskyldiga än kommittén föreslagit. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* och *lantbruksnämnden i Västerbottens län* anför att generösare bestämmelser behövs för skogsägare som köpt fastigheter med betydande kvantiteter avverkningsmogen skog. Förbättrade övergångsbestämmelser efterlyses också av *Skogsindustriernas samarbetsutskott* och *Sveriges Jordägars Riksförbund*.

### 5.3 Reglerna om skogskonto

Remissinstanserna ansluter sig allmänt till kommitténs tanke att kontantmetoden vid skogsbeskattningen bör kompletteras genom en utvidgning av möjligheterna till uppskov enligt skogskontosystemet. Från olika håll betonas risken för att kontantmetoden utan en sådan komplettering leder till svårigheter vid omsättningen av skogsfastigheter. Den ofrånkomliga utvecklingen mot allt mer koncentrerade skogsuttag kräver, anser man, också förbättrade möjligheter till inkomstutjämnning. *Lantbruksstyrelsen* framhåller emellertid att en skatteutjämnning genom skogskontosystemet inte kompenserar nuvarande möjligheter till skattebefrielse genom skogsvärdeminskningssavdrag. Detta gäller för de stora delar av avverkningslikviden som endast utgör kapitalomflyttning. Endast på längre sikt medför nuvarande system minskade möjligheter till värdeminskningssavdrag vid avverkningar. Då har å andra sidan flertalet tillskottsförvärvare kommit förbi de känsligaste tröskelproblemen med kapitalförsörjningen.

*Lantbrukets skattedelegation* anser det inte nödvändigt med insättning på bankkonto av hela uppskovsbeloppet. Det är enligt delegationens mening i och för sig tillräckligt att den del som motsvarar inkomstskatten på uppskovsbeloppet insättes på bank. Av praktiska skäl måste en schablonberäkning av insättningsdelen emellertid göras. Enligt delegationens mening kan 50 % av uppskovsbeloppet anses utgöra ett från skilda synpunkter väl avvägt insättningsbelopp. Delegationen pekar på att kravet på tillgång för skogs innehavaren på likvida medel för olika legitima behov genom en sådan ordning tillgodoses i viss omfattning också efter en övergång till kontantmetoden.

Kommitténs förslag till förlängning i vissa fall av skogskontots tioåriga löptid möter ett tämligen blandat mottagande hos remissinstanserna. Skattemyndigheterna ställer sig sålunda praktiskt taget enhälligt tveksamma eller avvisande till förslaget. De skogligen myndigheterna och företrädare för de enskilda skogsägarna ser å andra sidan mera positivt på detta.

Kommitténs förslag att skogskontomedel inte ovillkorligen skall behöva tas upp till beskattning, när den fastighet som skogskontot avser byter ägare genom överlåtelse eller bodelning eller vid skifte av dödsbo, kommenteras av flera remissinstanser. Också i dessa frågor är meningarna delade. De skattemyndigheter som tar upp hithörande problem till behandling avstyrker med något undantag kommitténs förslag. *Kammarrätten* och *riksskatte-nämnden* anser sålunda de nuvarande bestämmelserna på området vara tillfredsställande. Vad som föreslagits utgör en onödig tillkrångling av förfarandet. De skogligen myndigheterna bland remissinstanserna tillstyrker däremot kommittéförslaget i den mån ämnet tas upp till behandling. *Skogsstyrelsen* anser liberalare regler än de nuvarande utgöra en absolut förutsättning för genomförandet av kontantmetoden. *Skogsvårdsstyrelserna i flera län* anför liknande synpunkter.

Som tidigare redovisats föreslår kommittén att innehavare av skogskonto i vissa fall skall ha rätt att belåna eller överlåta kontomedel utan att dessa behöver tas till beskattning. Också i denna fråga ger remissinstanserna uttryck åt olika meningar. Några remissinstanser bland skattemyndigheterna avstyrker en ändring i nuvarande regler på denna punkt. Man anser att problemet med finansiering av förvärv av skogsfastigheter om möjligt bör lösas genom åtgärder som inte ingår i skattesystemet, exempelvis genom långivning. Övriga remissinstanser som yttrar sig i frågan ställer sig däremot positiva till förslaget men har olika uppfattning om hur långt belåningsrätten bör sträcka sig.

#### 5.4 Återbetalning av skatt i visst fall

Kommitténs förslag om skydd mot skatteförluster i vissa fall mottas negativt av flertalet remissinstanser. *Riksskattenämnden* erinrar om att återbetalningen enligt förslaget skall avse skillnaden mellan inköps- och försäljningspris för fastigheten i den mån denna skillnad kan antas bero på sådana skogsuttag av den skattskyldige som han beskattats för. Enligt riksskattenämndens mening kan en specialbestämmelse av sådan innebörd inte tillämpas på ett tillfredsställande sätt. För den händelse den skattskyldiges intresse anses böra tillgodoses i här aktuellt hänseende bör en annan lösning väljas. Under alla förhållanden bör en skatteåterbetalning begränsas till att avse statlig inkomstskatt. Kommunerna bör inte tvingas att återbetala kanske betydande skattebelopp som uppburits i enlighet med gällande bestämmelser och därefter förbrukats. Vidare anser riksskattenämnden att restriktivitet bör iaktas vid utformningen av en återbetalningsbestämmelse.

## 6 Allmänna principer för beskattning av skogsinkomster

### 6.1 Invändningar mot skogsskattékommitténs förslag

Ett skogsbeskattningssystem av den modell som kommittén föreslagit har betydande förtjänster. Många av de problem som är förknippade med nuvarande regler – exempelvis nödvändigheten att uppskatta värde och volym på skogen vid olika tidpunkter – skulle försvinna. Det skulle vidare bli betydligt lättare för de skattskyldiga att på förhand beräkna de skattemässiga konsekvenserna av olika handlingsalternativ.

På olika punkter har emellertid kritik riktats mot förslaget. Kritiken gäller i första hand de skattemässiga konsekvenserna vid köp och försäljning av skogsfastigheter. Det påpekas att förslaget medför svårigheter att finansiera ett fastighetsförvärv genom avverkningar kort tid efter tillträdet. Denna synpunkt, som framförts redan vid remissbehandlingen, har fått ökad tyngd genom de höjningar av skattesatser och avgiftsuttag som förekommit under senare tid. Vidare befaras att skattefriheten för skog som säljs i samband med avyttring av marken leder till underavverkning under innehavstiden och till inköp av skogsfastighet i kapitalplacerings- eller spekulationssyfte.

Kommittén har beträffande möjligheten att finansiera inköp av skogsmark med hjälp av avverkningar i anslutning till förvärvet anfört att de skattskyldiga utnyttjar rätten till värdeminskingsavdrag på skog i förhållandevis ringa omfattning. Att avdragen avskaffas medför därför enligt kommittén inte att finansieringsvillkoren för skogsnäringen blir försämrade i nämnvärd grad. Enligt kommitténs uppfattning kommer vidare den slojade rätten till värdeminskingsavdrag att få nedpressande verkan på prisnivån för skogbärande fastigheter, vilket i sin tur underlättar finansieringen. Den som köper en skogsfastighet har sålunda att räkna med en latent skatteskuld på den växande skogen medan säljaren kan ta hänsyn till att fastighetsavyttringen inte föranleder någon beskattning av skogen. Härjämte föreslår kommittén, i syfte att motverka de ökade finansieringssvårigheter som likväl kan uppstå, ett väsentligt ökat utrymme för användningen av skogskonto. Avsättning bör enligt kommittén medges med större del av skogsintäkten än vad som är fallet i dag. Dessutom föreslås att skogsägare vid avverkningar i samband med fastighetsförvärv skall kunna disponera över skogskontomedel – t. ex. genom pantsättning – utan att medlen skall behöva tas upp till beskattning.

Kommitténs ståndpunkt i dessa hänseenden har emellertid inte helt och hållet accepterats av remissinstanserna. Man framhåller att skilda kategorier av fastighetsköpare befinner sig i olika skattesituationer. Den latent skatteskulden, som med tillämpning av kommittéförslaget vältras över på nye ägaren, kan vara till stor nackdel för vissa köpare medan andra mer eller mindre kan bortse från den. Man vågar därför inte räkna med att kommittéförslaget kommer att medföra den prissänkningseffekt som i och för sig är önskvärd för att underlätta finansieringen. Det anförs vidare att de olikartade

skattesituationerna skilda köpare emellan och deras varierande bedömning av den skattemässiga effekten av framtida avverkningar kan leda till snedvridning av konkurrensen. I remissyttrandena hänvisas till de stora skogsbolagens möjligheter att utnyttja lagervärderingsreglerna m. m. i resultatutjämnande syfte och till att domänverket och vissa andra offentliga inrättningar är befriade från statlig inkomstskatt. Kommittéförslaget sägs därför böra kompletteras på sådant sätt att beskattningen inte medför skadeverkningar av angivet slag.

Det kan vidare framhållas att kommitténs påstående att värdeminskningsavdragen utnyttjas i relativt liten utsträckning kan vara riktigt, om summan av varje skogsägares avdragsbelopp sätts i relation till hela innehavstiden. Det bör emellertid beaktas att huvudparten av avdragsyrkandena hänför sig till innehavstidens början. Med tillämpning av tidigare gällande regler har det nämligen ofta varit klart ofördelaktigt att yrka avdrag för värdeminskning på skog om fastigheten innehafts under längre tid. Till detta bidrar att utredningssvårigheterna ökar med innehavstidens längd. Det finns, vilket också framhålls i flera remissyttrandena, därför anledning att utgå från att medgivna värdeminskningsavdrag till övervägande del hänför sig till första innehavsåren och att de då är av väsentlig betydelse för den skattskyldige.

Enligt Lantbrukets skattedelegation bör de finansieringsproblem som med tillämpning av kommittéförslaget uppkommer vid förvärv av skogsfastighet lösas genom införande av en rätt till avdrag för avsättning till s. k. skogsfinansieringsfond. Som tidigare redovisats bör enligt delegationen sådan rätt föreligga om avverkning sker i samband med förvärv av skogsfastighet eller under något av de närmast därpå följande tre åren. Avsatt belopp skall återföras till beskattning från och med femte året efter förvärvet och tjugo år framåt.

Den av delegationen föreslagna lösningen förefaller dock vara behäftad med vissa nackdelar. I ett system som inte medger avdrag för värdeminskning av skog kommer fonden att fungera som en renodlad skattecredit, beviljad för lång tid och utan någon säkerhet. Den ökade skattebelastningen under den tid då skogsfinansieringsfonden skall återföras till beskattning motsvaras inte av några verkliga inkomster. Någon som helst garanti för att den skattskyldige förmår infria den av fondavsättningen föranledda skatteskulden föreligger inte. Att införa kreditvärdighetsprövning vid bedömningen av om avdrag får åtnjutas för det belopp som avsätts till fonden skulle inte heller vara principiellt önskvärt eller praktiskt genomförbart. Oförmåga att svara för skatten under återföringsperioden kan därför i sista hand medföra att den skattskyldige tvingas sälja sin fastighet.

Den årliga återföringen av fondbelopp skulle vidare innebära en inte obetydlig administrativ belastning för skattskyldiga och taxeringsmyndigheter. Svårösta problem skulle uppkomma bl. a. vid överlåtelse av del av förvärvskälla och tillskottsförvärv. Systemet med skogsfinansieringsfond

löser inte heller skattefrågan vid fastighetsavyttring. Som påpekats av flera remissinstanser kan kommittéförslaget i detta avseende bl. a. leda till underavverkning och spekulationsförvärv.

Ett väsentligt problem vid utformning av ett nytt system för skogsbeskattningen är *samordningen mellan skogsbeskattningen* i inkomstslaget jordbruksfastighet och *realisationsvinstbeskattningen* vid försäljning av skogsfastighet. Skogsskattekommitténs förslag innebär att vederlaget för skogen inte skall träffas av någon beskattning. I konsekvens härmed skall vid beräkning av realisationsvinst avseende mark och byggnader bortses från vad som av försäljningslikviden liksom av kostnaderna för fastighetsförvärvet belöper på växande skog. Kommittén anger inte hur en sådan uppdelning av försäljningslikviden tekniskt skall genomföras. Det framhålls emellertid att uppdelningen kommer att aktualiseras endast undantagsvis eftersom realisationsvinst vid avyttring av jordbruksfastighet är ovanlig.

Åtskilliga remissinstanser har framhållit att en bedömning av värdet på den växande skogen ofta blir ofrånkomlig vid fastighetsförsäljningar. Att en realisationsvinstberäkning avseende hela fastigheten utvisar förlust utesluter nämligen inte vinst såvitt gäller mark och byggnader. Skattefriheten för skog vid fastighetsavyttring befaras således ge upphov till värderingstekniska problem. Dessutom kan – som tidigare framhållits – kommittéförslaget enligt några remissinstanser leda till underavverkning under innehavstiden, eftersom sparad tillväxt undgår beskattning vid avyttring av fastigheten. Av samma skäl befaras att de föreslagna reglerna uppmuntrar till inköp av skogsfastigheter i kapitalplaceringssyfte snarare än för aktivt skogsbruk.

Även de av kommittén förordade *övergångsbestämmelserna* ger upphov till vissa problem. Enligt nuvarande regler har varje skogsägare ett för honom gällande ingångsvärde på skogen och ett för honom gällande virkesförråd. Vid avverkning under innehavet kan ägaren åtnjuta värdeminskningssavdrag i den mån han visar att återstående värde eller virkesförråd understiger det tidigare för honom gällande värdet eller förrådet.

Kommitténs förslag innebär att alla avdrag för värdeminskning på skog bortfaller. Om inte särskilda övergångsbestämmelser tillskapas, kan ett genomförande av förslaget vara till betydande nackdel för skogsägare som förvärvat sina fastigheter före ikraftträdandet. För det första kommer ersättningar på grund av avverkning under innehavstiden att beskattas i sin helhet även om avverkningen får till följd att värdet eller volymen på resterande skog understiger gällande ingångsvärde respektive gällande virkesförråd. Vid försäljning av fastigheten sedan det föreslagna systemet trätt i kraft kan köparen vidare behöva ta hänsyn till den latent skatteskuld som belastar den växande skogen. Detta är ägnat att sätta ned priset på fastigheten. Storleken av denna nedsättning kommer – delvis beroende på köparens skattesituation – att variera från fall till fall. Om säljaren redan vid tillämpning av nuvarande regler helt undgår beskattning på grund av *fastighetsavyttringen* blir fördelen av den generella skattefriheten enligt kommitténs förslag skenbar.

Ett genomförande av kommittéförslaget kan alltså leda till ekonomiska förluster för skogsägare såvida de inte kompenseras för den mistade rätten till skogsvärdeminskningsavdrag. Kommittén har mot bakgrund härav föreslagit att skogsägare under särskilda förutsättningar skall ges möjlighet till sådana avdrag även sedan det nya beskattningssystemet trätt i kraft.

Det föreslagna utrymmet för sådana avdrag är emellertid, som några remissinstanser påpekat, mycket begränsat. Någon särskild övergångsbestämmelse är exempelvis inte tänkt för skogsägare, som köpt fastigheter med normalt virkesförråd, såvida gällande virkesförrådet (ingångsvärdet) ungefär överensstämmer med verkliga förrådet (värdet) vid tidpunkten för ikraftträdandet.

## 6.2 Utgångspunkter för alternativa lösningar

En väsentlig svaghet i skogsskattekommitténs förslag är att en skogsägare kommer att beskattas för värdeökning på skogen som hänför sig till föregående ägares innehavstid. En sådan ordning är betänkelig från flera synpunkter. En näringsidkare som säljer ett lager eller en maskin för ett pris, som svarar mot anskaffningskostnaden, träffas inte av beskattning. Det framstår därför som oriktigt att beskatta en person, som köper en skogsfastighet och kort därefter säljer skog på rot utan vinst, för hela försäljningslikviden för rotposten. För att komma till rätta med denna konsekvens av den föreslagna kontantprincipen har kommittén föreslagit att skogsägarna skulle få ökade möjligheter att utnyttja skogskontosystemet. Insättning på skogskonto ger emellertid endast en tidsbegränsad lindring i beskattningen. En utvidgning av rätten till resultatutjämning via skogskontoavsättningar skulle troligen inte heller minska kontantmetodens avverkningshämmande karaktär. Många skogsägare skulle ha anledning att spara tillväxt och i stället realisera den skattefritt vid avyttring av fastigheten. En sådan utveckling är inte önskvärd.

Mot bakgrund av det anförda får övervägande skäl anses tala för att kontantmetoden inte läggs till grund för det framtida skogsbeskattningssystemet. I stället bör rätten till avdrag vid uttag av skog under innehavstiden bestå i någon form och detta oavsett hur beskattningen anordnas vid avyttring av fastigheten. Det är dock angeläget att avdragsreglerna blir enklare att tillämpa än vad som f. n. är fallet.

Ett nytt system för skogsbeskattning bör bygga på principen att avverkning under innehavstiden, som endast innefattar ett uttag av skogskapital, inte skall träffas av beskattning. I fråga om beskattning av vederlag för växande skog som avyttras tillsammans med marken är det emellertid svårare att ha en bestämd uppfattning. Skäl kan å ena sidan anföras för att värdet av växande skog i beskattningshänseende skall behandlas enligt de regler som allmänt gäller för fast egendom, dvs. enligt realisationsvinstbestämmelserna. Å andra sidan kan det hävdas att det saknas anledning att beskatta skog som

avyttras tillsammans med marken på annat sätt än annan avyttring av skog.

I denna promemoria redovisas två olika metoder för beskattning av skogsinkomster. Skillnaden mellan metoderna hänför sig till beskattningseffekterna vid fastighetsavyttring. Enligt den första metoden, som kan kallas *sambandsmetoden*, skall någon skogsbeskattning inte förekomma när skog avyttras tillsammans med marken. All beskattning skall i detta fall ske inom ramen för realisationsvinstreglerna.

Vid tillämpning av den andra metoden, som betecknas *klyvmetoden*, hålls realisationsvinstbeskattningen åtskild från skogsbeskattningen. Vid beräkning av realisationsvinst tas således hänsyn endast till värdet av mark och byggnader medan skogsbeskattningen grundas uteslutande på värdet av växande skog.

I det följande redogörs först för utformningen av sambandsmetoden (kap. 7). Därefter beskrivs hur ett på klyvmetoden byggt system kan konstrueras (kap. 8). Därpå följande kapitel innehåller en redovisning av sambandsmetodens och klyvmetodens beskattningseksekvenser i ett antal konkreta fall (kap. 9). I det näst sista kapitlet behandlas vissa frågor rörande skogsbeskattningen vilka inte har något direkt samband med valet av beskattningsmetod (kap. 10). Promemorian avslutas med en kommentar till författningsförslagen (kap. 11).

## 7 Sambandsmetoden

### 7.1 Inledning

Som framgår av det föregående baseras sambandsmetoden på två huvudprinciper. För det första skall avverkningar under innehavstiden träffas av beskattning endast i den mån de kan anses utgöra ett uttag av fastighetens avkastning. För det andra skall avyttring av skog tillsammans med marken beskattas helt inom ramen för realisationsvinstsystemet. Sambandsmetoden företer därmed betydande likheter med de regler för beskattning av skogsinkomster som gäller efter 1976 års omläggning av beskattningen av realisationsvinster.

För att hindra att kapitaluttag medför beskattning måste ett ingångsvärde för växande skog fastställas för varje skattskyldig som förvärvar en skogsfastighet. Detta ingångsvärde, som i princip bör motsvara anskaffningskostnaden för skogen, får utnyttjas som avdragspost vid avverkningar under innehavstiden. Av väsentlig betydelse vid utformningen av sambandsmetoden är hur ingångsvärdet skall fastställas och på vilket sätt detta får avräknas mot skogsintäkter under innehavstiden.

### 7.2 Fastställande av ingångsvärde på växande skog

#### 7.2.1 Materiella regler

Skogens ingångsvärde vid förvärvet (det ursprungliga ingångsvärdet) bör, som nyss nämnts, vara avgörande för skogsägarens möjlighet till avdrag under innehavstiden. Från denna regel bör dock gälla ett undantag. Undantaget hänför sig till kostnader för skogsplantering. Av skäl som närmare kommer att anges senare (avsnitt 7.3), bör skogsägaren själv få avgöra om sådana kostnader skall dras av det år de uppkommit eller senare under innehavet. Avstår ägaren från rätten till omedelbart avdrag för skogsplanteringskostnader, bör ingångsvärdet på skogen ökas med summan av dessa kostnader. Summan av det ursprungliga ingångsvärdet och inte avdragna kostnader för skogsplantering utgör skogens anskaffningsvärde.

Har fastigheten förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång utgör ursprungliga ingångsvärdet den del av kostnaden för förvärvet som kan anses belöpa på växande skog. I ingångsvärdet kan förutom avtalad köpeskillning ingå den del av mäklararvode och lagfartskostnader som kan anses hänförlig till skogen. Vid förvärv av en skogbärande fastighet är det således – liksom f. n. – nödvändigt att fastställa hur stor del av vederlaget för fastigheten som belöper på å ena sidan mark och byggnader och å andra sidan växande skog.

För den som säljer en skogsfastighet är det vid tillämpning av sambandsmetoden likgiltigt hur stor del av köpeskillningen som skall anses belöpa på skogen. Någon avskild skogsbeskattning skall ju inte förekomma utan hela

köpeskillingen skall tas upp som intäkt vid beräkning av eventuell realisationsvinst. Köparen kommer däremot i regel ha intresse av att hänföra största möjliga del av köpeskillingen till skogen eftersom detta ökar utrymmet för värdeminskingsavdrag under innehavstiden. Det föreligger således inte någon direkt kontinuitet mellan säljarens beskattning och den nye ägarens ingångsvärde.

Mot bakgrund av det anförda kan det knappast komma i fråga att under alla förhållanden låta säljarens eller köparens uppfattning om hur stor del av köpeskillingen som avser växande skog ligga till grund för beräkningen av ingångsvärdet. Det synes å andra sidan inte heller lämpligt att införa ett system som förutsätter att varje fastighetsavyttring följs av en ingående prövning av värdet på fastighetens växande skog. Starka praktiska skäl talar för att fördelningen av köpeskillingen på växande skog och övriga delar av fastigheten görs schablonmässigt. Ett ytterligare skäl för detta är att de på grundval av ingångsvärdet medgivna värdeminskingsavdragen inte behöver medföra någon definitiv skattebefrielse. Om den nye ägaren i sin tur avyttrar fastigheten skall nämligen summan av medgivna avdrag – omräknade med hänsyn till förändringar i penningvärdet – beaktas vid realisationsvinstberäkningen.

En schablonmässig fördelning av köpeskillingen bör grundas på den förvärvade fastighetens taxeringsvärde. Så stor del av köpeskillingen bör anses belöpa på växande skog som skogsbruksvärdet minskat med skogsmarksvärdet utgör av taxeringsvärdet för hela fastigheten. Det anförda kan beläggas med följande exempel. En fastighets taxeringsvärde uppgår till 100 000 kr. Skogsbruksvärdet är 20 000 kr. och skogsmarksvärdet 5 000 kr. Med utgångspunkt i fastighetstaxeringen kan då  $(\frac{20\,000}{100\,000} \cdot 5\,000 =)$  15 % av fastighetens taxeringsvärde anses belöpa på växande skog. Denna relation skall användas vid beräkning av ingångsvärde för nye ägaren. Säljs fastigheten exempelvis för 180 000 kr. skall (15 % av 180 000 =) 27 000 kr. anses belöpa på växande skog. Den nye ägarens ursprungliga ingångsvärde blir således 27 000 kr.

Den nu beskrivna schablonregeln bör regelmässigt tillämpas vid ingångsvärdeberäkningen när skogsfastigheter förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. I enstaka fall kan det emellertid inträffa att den verkliga fördelningen mellan å ena sidan växande skog och å andra sidan mark och byggnader avsevärt avviker från de i taxeringsvärdet angivna delbeloppen. Så kan vara fallet t. ex. om en väsentlig förskjutning i prisnivån inträffat från den tidpunkt då taxeringsvärdet bestämdes till avyttringstillfället eller om betydande avverkningar ägt rum omedelbart före försäljningen. Vid försäljning av en del av en taxeringsenhet kan vidare en på grundval av hela taxeringsvärdet gjord fördelning ge missvisande resultat. I situationer av nu angivet slag bör ingångsvärdet fastställas efter en allmän bedömning av hur stor del av vederlaget som kan anses belöpa på den växande skogen. Denna undantagsregel bör dock få tillämpas endast om det

är uppenbart att schablonregeln ger ett ingångsvärde som avsevärt avviker från ett ingångsvärde som baseras direkt på den avtalade köpeskillingen.

Vid förvärv genom arv, gåva eller liknande fång bör den nye ägaren få överta den föregående ägarens vid förvärvstillfället gällande ingångsvärde. Till skillnad mot vad som f. n. är fallet förhindras därigenom att benefika förvärv får till följd att värdeökning på skogen undgår beskattning eller beskattas mer än en gång. Motsvarande kontinuitet föreligger f. ö. när varulager eller inventarier tillfaller ny ägare i samband med arv eller gåva av hel rörelse. Liksom enligt nuvarande regler menas med det för ägaren gällande ingångsvärdet i princip skillnaden mellan ursprungligt ingångsvärde på skogen och belopp varmed avdrag för minskning av ingångsvärdet medgivits vid tidigare taxeringar. Huruvida ett fång, som har både onerösa och benefika inslag, skall anses som oneröst eller benefikt får liksom hittills bedömas med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet.

Vissa problem uppstår vid beräkningen av nye ägarens ingångsvärde om denne förvärvar ett område av en skogbärande fastighet genom arv, gåva eller annat benefikt fång. I dessa fall bör logiskt sett föregående ägarens gällande ingångsvärde minskas med belopp som svarar mot den av äganderättsövergången föranledda procentuella minskningen av skogens värde på hela förvärvskällan.

Motsvarande belopp bör av nye ägaren tas upp som ursprungligt ingångsvärde på skogen. Ofta är det emellertid svårt att fastställa värdet på den skog som omfattas av äganderättsövergången och värdet på kvarvarande skog. Av praktiska skäl bör därför fördelningen av gällande ingångsvärdet i nu avsedda och tämligen sällsynta fall göras schablonmässigt. Lämpligen synes kunna föreskrivas att den tidigare ägaren får behålla sitt gällande ingångsvärde såvida mindre än en tredjedel av förvärvskällans skog tillfaller den nye ägaren. Nye ägaren får då inte ta upp något ingångsvärde på skogen. Om minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av värdet på förvärvskällans skog finns på det aktuella markområdet, bör föregående ägarens gällande ingångsvärde halveras. Nye ägaren får i konsekvens härmed som ursprungligt ingångsvärde ta upp hälften av föregående ägarens gällande ingångsvärde. Omfattar slutligen förvärvet minst två tredjedelar av förvärvskällans skog bör föregående ägarens hela gällande ingångsvärde övergå till nye ägaren.

De nu redovisade schablonreglerna skall, som nyss nämnts, tillämpas endast när ett på marken bestämt område övergår till ny ägare. Om idcell andel av förvärvskälla tillfaller någon genom arv, gåva eller annat benefikt fång bör däremot nye ägarens ursprungliga ingångsvärde motsvara så stor del av föregående ägarens gällande ingångsvärde som den genom det benefika förvärvet erhållna andelen utgör av hela förvärvskällan. Vid gåva av en fjärdedel av en skogbärande jordbruksfastighet bör således givarens gällande ingångsvärde minskas med 25 % och mottagaren som ursprungligt ingångsvärde ta upp 25 % av givarens vid gåvotillfället gällande ingångsvärde.

### 7.2.2 Processuella regler

En av nackdelarna med de nuvarande skogsbeskattningsreglerna är att det inte föreligger någon samordning mellan säljarens beskattning på grund av en fastighetsförsäljning och fastställande av ingångsvärde för köparen. Eftersom fastighetsavyttring inte kan ge upphov till annan beskattning än realisationsvinstbeskattning saknar fördelningen av köpeskillingen mellan å ena sidan mark och byggnader och å andra sidan växande skog helt betydelse för säljarens vidkommande. Köparen har emellertid ofta ett starkt intresse av att hänföra största möjliga del av köpeskillingen till växande skog för att därigenom öka storleken av det ursprungliga ingångsvärdet.

Det ursprungliga ingångsvärdets storlek spelar vid tillämpning av sambandsmetoden en avgörande roll såvitt gäller utrymmet för värdeminskningsavdrag under innehavstiden. Värdet skall, såvida fastigheten förvärvats genom köp c. d., normalt beräknas enligt en schablonmetod. Såväl fastighetsägaren själv som taxeringsintendenten kan dock begära att värdet skall fastställas på grundval av de verkliga förhållandena på den förvärvade fastigheten. En sådan utredning är av lätt insedda skäl ofta betydligt svårare att göra sedan lång tid förlutit från förvärvstillfället. Med hänsyn bl. a. till detta bör det ursprungliga ingångsvärdet fastställas redan vid taxeringen för första innehavsåret. Detta bör gälla även i de fall då beräkningen sker med stöd av schablon eller då fastigheten förvärvats genom arv, gåva eller liknande fång. I sistnämnda fall, dvs. vid benefika förvärv, baseras beräkningen av den nye ägarens ursprungliga ingångsvärde på förhållandena på den föregående ägarens fastighet. Taxeringsnämnden bör därför ha rätt att i nu angivna situationer anmana den föregående ägaren att meddela upplysningar till ledning för fastställande av den nye ägarens ursprungliga ingångsvärde.

För att underlätta taxeringsnämndens prövning av det ursprungliga ingångsvärdets storlek bör den som förvärvar en jordbruksfastighet i sin deklaration för första innehavsåret ange hur stort det ursprungliga ingångsvärdet enligt hans uppfattning bör vara. Sådan uppgift skall lämnas oavsett om den nye ägaren yrkar avdrag på grund av avyttring av skog från den nyförvärvade fastigheten eller inte. Av praktiska skäl bör behövliga uppgifter om fastighetsförvärvet lämnas på en särskild blankett. Denna bör utarbetas av riksskatteverket i samråd med skogliga myndigheter och organisationer.

Det bör åligga taxeringsnämnd att årligen pröva storleken av skogens anskaffningsvärde, dvs. summan av det ursprungliga ingångsvärdet och sådana skogsplanteringskostnader som inte behandlats som driftkostnader, och det gällande ingångsvärdet på skogen. Denna prövning skall äga rum oavsett om resultatet påverkar den aktuella taxeringen eller inte. Föreligger anledning att avvika från det värde som den skattskyldige angivit i deklarationen bör, om hinder inte möter, denne ha rätt att yttra sig i frågan. Fastställer taxeringsnämnden ingångsvärdet med avvikelse från deklara-

tionen skall den skattskyldige, liksom är fallet med avvikelsebeslut i allmänhet, skriftligen underrättas om avvikelserna och skälen för denna.

Den skattskyldige bör ha en motsvarande rätt att föra talan mot taxeringsnämndens beslut om beräkning av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde på skog. Det kan alltså här bli fråga om en ren fastställsetalan. I sådana besvärsmål bör reglerna i taxeringslagen om besvär över vanliga taxeringsbeslut tillämpas. Besvär bör också kunna anföras av taxeringsintendenten och – såvitt gäller taxeringen till kommunal inkomstskatt – den berörda kommunen.

Ordförande i den taxeringsnämnd, som ombesörjer den skattskyldiges taxering till kommunal inkomstskatt, bör till länsstyrelsen anmäla samtliga under beskattningsåret inträffade överlåtelser m. m. avseende skogbärande mark inom taxeringsdistriktet. Samtidigt bör uppgift lämnas om skattskyldiga som har fått avdrag för minskning av skogens anskaffningsvärde eller som yrkat att planteringskostnader skall läggas till anskaffningsvärdet. Ingår fastigheten i förvärvskälla, som i fråga om beskattningssort är att hänföra till skilda län, bör dock anmälan sändas till länsstyrelsen i det län vari fastighetsägaren har sin hemortskommun. Anmälningen bör göras på särskilt formulär och innehålla uppgift om ägarens namn, framställda yrkanden, nämndens beslut m. m. Om de skattskyldiga blir taxerade även av annan taxeringsnämnd, bör detta antecknas i formuläret.

Som tidigare antytts bör länsstyrelsen föra särskilda liggare med ledning av anmälningar från taxeringsnämnderna. I liggaren bör för varje förvärvskälla antecknas bl. a. tidpunkten för fastighetsförvärvet, ursprungligt ingångsvärde på skogen samt medgivna värdeminskningssavdrag. Framkommer vid förandet av liggaren att anmälan kan vara felaktig – t. ex. att avdraget vid kommunala taxeringen skiljer sig från avdraget vid statliga taxeringen – bör skattechefen ofördröjligen uppmärksammas på detta. De i liggaren införda uppgifterna bör anses innefatta taxeringsnämndens beslut (jfr 68 § sista stycket taxeringslagen).

Om den som förvärvat en jordbruksfastighet lämnar oriktiga uppgifter för beräkning av skogens anskaffningsvärde eller det gällande ingångsvärdet bör rättelse kunna ske genom eftertaxering. Rättelsen behöver visserligen inte medföra någon ändring av den taxerade inkomsten, men en nedsättning av värdena innebär minskade framtida avdragsmöjligheter.

### 7.3 Kostnad för skogsplantering

Kostnad för plantering av skog på mark, som varit skogbärande, hänförs f. n. till vård och underhåll av skog och är därför avdragsgill driftkostnad. Skogsplantering på mark som under en längre tid inte varit skogbärande (nyplantering) anses däremot utgöra s. k. grundförbättring. Avdrag för sådan kostnad medges enligt nuvarande regler varken omedelbart eller i form av årliga värdeminskningssavdrag.

Förbudet mot avdrag för kostnad för nyplantering kunde tidigare till en del motiveras med att skogsägare vid fastighetsavyttring hade möjlighet att få avdrag med belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet. Vid försäljning av fastighet med nyplanterad skog kunde alltså säljaren få visst avdrag även om fastigheten helt saknade skog vid förvärvstillfället. Vid tillämpning av sambandsmetoden föreligger inte rätt till avdrag för minsta producerande skogskapitalet. Metoden bör bl. a. av denna anledning kompletteras med regler om avdragsrätt för kostnad för nyplantering av skog.

Kostnad för inköp och plantering av fruktträd får enligt punkt I fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL efter den skattskyldiges eget val dras av antingen i sin helhet omedelbart eller enligt avskrivningsplan. Skillnad görs alltså inte mellan kostnad för nyplantering av fruktträd och kostnad för utbyte av fruktträd på samma brukningsenhet. Flera skäl talar för att en valfrihet mellan omedelbar avdragsrätt och aktivering av kostnaderna bör gälla även beträffande skogsplantering. En sådan lösning innebär att problemet att dra en gräns mellan nyplantering och återplantering försvinner. Den valda lösningen i fråga om avdragsrätt gör det vidare lättare för skogsägarna att förlägga planteringsarbete o. d. till den från skoglig synpunkt lämpligaste tidsperioden. Kostnad för skogsplantering bör alltså behandlas antingen som driftkostnad eller tilläggas skogens ursprungliga ingångsvärde.

Det finns inte någon anledning att förhindra att en skattskyldig behandlar viss del av beskattningsårets planteringskostnader som driftkostnader och inräknar återstoden av kostnaderna i skogens anskaffningsvärde. Av praktiska skäl bör dock det aktiverade beloppet icke få vara alltför lågt. Till anskaffningsvärdet av växande skog bör därför inte få hänföras belopp understigande 10 000 kr.

#### 7.4 Avdrag på grund av avyttring av skog under innehavstiden

Den grundläggande tanken bakom rätten till avdrag på grund av avyttring av skog under innehavstiden är att avverkningen kan innefatta ett kapitaluttag. Den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag tillför inte den skattskyldige någon skatteförmåga och bör därför i princip vara skattefri. En förutsättning för att den önskade skattefriheten skall kunna uppnås är – eftersom vederlaget för den avyttrade skogen i sin helhet skall tas upp som intäkt av skogsbruk – att skogsägaren tillerkänns ett avdrag som motsvarar värdet av kapitaluttaget.

Den del av likviden för avverkad skog som kan betraktas som kapitaluttag minskar av naturliga skäl fortlöpande med innehavstidens längd. Om en skogsägare upplåter avverkningsrätt på en nyligen inköpt fastighet kan så gott som hela avverkningen betraktas som ett kapitaluttag. Vad skogsägaren uppstår på grund av upplåtelsen bör i sådant fall vid ett oförändrat prisläge

ungefärligen överensstämma med den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som belöpte på den avyttrade skogen. Om däremot skog avyttras efter flera års innehav avser – likaledes under förutsättning av ett oförändrat prisläge – viss del av likviden tillväxt som inträffat under innehavstiden. Denna del – avkastningsdelen – ökar med innehavstidens längd. Principiellt sett borde sålunda avdrag för minskning av ingångsvärdet medges med belopp motsvarande hela rotvärdet om avverkningen äger rum omedelbart efter fastighetsförvärvet. Därefter borde avdrag medges med successivt sjunkande andel av den avyttrade skogens rotvärde.

Vid fördelningen av en avverkningslikvid på en kapitaluttagsdel och en avkastningsdel är det inte tillräckligt att ta hänsyn till innehavstidens längd. Andra faktorer, främst avverkningens storlek, måste också beaktas. En avverkning som sker efter t. ex. tio års innehav kan i sin helhet betecknas som avkastning, om den avverkade volymen inte överstiger tillväxten under de tio innehavsåren. Först om avverkningen omfattar en väsentlig del av skogens virkesförråd kan ett kapitaluttag anses föreligga. Andra faktorer som kan inverka på bedömningen om en avverkning skall anses utgöra kapitaluttag eller inte är omloppstidens längd och prisutvecklingen på skogsprodukter.

Det anförda visar att innehavstidens längd visserligen är den viktigaste faktorn när man skall söka bedöma i vad mån viss avverkning innefattar ett kapitaluttag. Någon säker uppdelning på en kapitaluttagsdel och en avkastningsdel kan dock inte göras med mindre åtskilliga andra faktorer tas med i bilden. Dessa andra faktorer – avverkningens relativa storlek, omloppstidens längd, prisutvecklingen m. m. – är emellertid ofta synnerligen svåra att fastställa med någorlunda exakthet. Någon praktisk möjlighet att grunda fördelningen mellan kapitaluttag och avkastning – och därmed avdragsberäkningen – på dessa faktorer föreligger inte. Det torde därmed inte återstå annat än att antingen grunda avdragsberäkningen på innehavstidens längd – trots de brister som är förenade med ett sådant system – eller att helt avstå från försöket att skilja mellan kapitaluttag och avkastning. Det senare alternativet skulle innebära att samma avdragsregler blir tillämpliga oavsett den tid som har förflutit mellan fastighetsförvärvet och avverkningstillfället.

Behandlas alla avverkningar under innehavstiden på samma sätt blir avdragsreglerna enkla att förstå och tillämpa. Om avdragens storlek skall variera med innehavstidens längd uppkommer däremot besvärliga gränsdragningsproblem. Svårösta frågor skulle också uppkomma bl. a. vid tillskottsförvärv och vid överlåtelse av skogbärande markområden. Med hänsyn till detta och då de materiella vinster som följer av en koppling mellan avdragsberäkningen och innehavstidens längd synes vara ganska begränsade, talar övervägande skäl för att i detta sammanhang helt bortse från tidsfaktorn.

Det förhållandet att beräkningen av avdrag under innehavstiden skall ske

på ett enhetligt sätt behöver givetvis inte innebära att den skattskyldige får full frihet att disponera över det ursprungliga ingångsvärdet. Avdraget på grund av en skogsavverkning kan exempelvis begränsas till viss del av den avverkade skogens värde. En annan möjlighet är att föreskriva att endast en del av ursprungliga ingångsvärdet får utnyttjas under innehavstiden medan återstoden får tillgodogöras först när fastigheten avyttras.

En regel av innehåll att avdraget på grund av en upplåtelse av avverkningsrätt skall begränsas till viss del av intäktsbeloppet – t. ex. 50 % av rotvärdet – innebär teoretiskt sett att avdragsbeloppet blir för lågt vid avverkningar i omedelbar anslutning till förvärvet och för högt om avverkningen äger rum efter mycket lång tids innehav. En sådan regel är emellertid förenad med flera nackdelar. En skogsägare bör därför i och för sig ha möjlighet att få avdrag med belopp motsvarande hela rotvärdet av avyttrad skog. Däremot kan det finnas anledning att begränsa avdragsrätten under innehavstiden till viss del av det ursprungliga ingångsvärdet. En sådan spärregel förhindrar bl. a. att skogsägare konsumerar hela sitt ursprungliga ingångsvärde trots att virkesförrådet hålls i stort sett konstant under innehavstiden. Den avdragsgilla delen synes lämpligen kunna bestämmas till 60 % av skogens anskaffningsvärde, dvs. till 60 % av summan av det ursprungliga ingångsvärdet och sådana kostnader för skogsplantering som inte behandlats som driftkostnader.

En spärregel av sistnämnda slag kommer knappast att försvåra en skattskyldigs möjligheter att finansiera inköp av skogbärande mark genom avverkningar i nära anslutning till förvärvet. Avverkningar av normal storlek blir skattefria om avdragsrätten utnyttjas. Först om skog avverkas i sådan omfattning att skogens värde efter avverkningen understiger 40 % av anskaffningsvärdet får spärregeln till konsekvens att kapitaluttag blir effektivt beskattat. Så omfattande avverkningar torde dock höra till undantagen. Den fortlöpande tillväxten torde f. ö. medföra att den tid under vilken det för skogsägaren gällande ingångsvärdet överstiger det verkliga värdet på skogen blir relativt kort. Regeln att högst 60 % av anskaffningsvärdet får utnyttjas under innehavstiden är också ägnad att skattemässigt likställa skogsägare, som är juridiska personer, med skogsägare som är fysiska personer. Eftersom de juridiska personernas fastighetsinnehav normalt är av permanent karaktär skulle dessa, om regeln inte fanns, i praktiken ha större möjligheter att utnyttja hela anskaffningsvärdet vid beräkningen av värdeminskningens avdrag under innehavstiden. De juridiska personerna skulle således ha långt större utrymme att erhålla skattekrediter på grund av skogsinnehav än fysiska personer.

En regel av innehåll att högst 60 % av anskaffningsvärdet får utnyttjas vid avdragsberäkningen under innehavstiden är lätt att tillämpa om den skattskyldiges skogsmarksinnehav inte ändras. Den omständigheten att den i förvärvskällan ingående skogsmarken utökas genom tillskottsförvärv vållar inte heller några problem. I dessa fall får den procentuella beräkningen ske

med utgångspunkt i summan av anskaffningsvärdet på den först förvärvade marken och skogens värde på tillskottsmarken. Spärregeln blir däremot något mer komplicerad att tillämpa om en del av förvärvskällans skogsmark övergår till ny ägare. Denna fråga kommer emellertid att behandlas i avsnittet om minskning av ingående värde på grund av delavyttring (avsnitt 7.5).

Beräkningen av värdeminskningssavdrag på grund av avverkningar under innehavstiden bör ske på samma sätt oavsett hur den skattskyldige förvärvat skogsfastigheten. En skattskyldig som förvärvat fastigheten genom arv, gåva eller annat benefikt fång bör således få avdrag under den egna innehavstiden med 60 % av sitt anskaffningsvärde även om den föregående ägaren maximalt utnyttjat sin avdragsrätt. Det förhållandet att en givare utnyttjat 60 % av sitt anskaffningsvärde och därmed reducerat ingångsvärdet från 100 000 kr. till 40 000 kr., bör alltså inte hindra gåvotagaren att under sin innehavstid få tillgodogöra sig avdrag med sammanlagt (60 % av 40 000=) 24 000 kr.

Det nu anförda gäller avdragsberäkningen vid upplåtelse av avverkningsrätt (rotförsäljning). Avdrag bör naturligtvis medges även vid avyttring av skogsprodukter och vid uttag av sådana produkter till annan av den skattskyldige bedriven verksamhet. I dessa fall bör dock avdraget inte få motsvara hela köpeskillingen resp. skogens marknadsvärde, eftersom dessa belopp innefattar även avverknings- och transportkostnader o. d. Genomsnittligt sett torde dessa kostnader motsvara ungefär hälften av skogens värde på rot. Vid försäljning eller uttag av skogsprodukter bör därför avdraget bestämmas till högst 65 % av köpeskillingen resp. allmänna saluvärdet. Även i dessa fall bör givetvis högst 60 % av anskaffningsvärdet få utnyttjas under den tid den skattskyldige innehar fastigheten.

### 7.5 Minskning av ingångsvärde på grund av delavyttring

Vid tillämpning av sambandsmetoden föranleder, som påpekats flera gånger i det föregående, avyttring av en skogsfastighet inte någon beskattning för intäkt av skogsbruk. Den skattemässiga bedömningen av avyttringen sker uteslutande inom ramen för realisationsvinssystemet. Beräkningen av realisationsvinst sker på grundval av en jämförelse mellan anskaffningskostnaden för fastigheten (inkl. växande skog) och det vid avyttringen bestämda vederlaget för fastigheten (inkl. växande skog). Av detta följer att storleken av skogens anskaffningsvärde och det vid avyttringstillfället gällande ingångsvärdet i och för sig saknar betydelse vid fastställande av eventuell realisationsvinst. En annan sak är att omkostnadsbeloppet skall minskas med summan av de avdrag för värdeminskning av skog – liksom andra värdeminskningssavdrag avseende fastigheten – som medgivits under innehavstiden.

Några samordningsproblem mellan de under innehavstiden medgivna värdeminskningssavdragen och realisationsvinstbeskattningen torde inte

uppkomma vid avyttring av förvärvskällans hela fastighetsinnehav. Avyttrar den skattskyldige en del av en skogbärande fastighet uppkommer dock fråga om i vad mån hänsyn skall tas till värdeminskingsavdrag, som medgivits under innehavstiden, och i vad mån avyttringen skall påverka utrymmet för värdeminskingsavdrag på grund av avverkningar efter delavyttringen.

Det antydda problemet kan belysas med följande exempel. Antag att A förvärvat en jordbruksfastighet, vars taxeringsvärde uppgår till 90 000 kr., för 150 000 kr. Av taxeringsvärdet belöper 60 000 kr. på växande skog. A:s ursprungliga ingångsvärde på skogen blir därför  $(\frac{60\,000}{90\,000} \times 150\,000) = 100\,000$  kr. Ett år efter förvärvet säljer A en rotpost för 25 000 kr. och får avdrag för värdeminskning med samma belopp. Ett antal år senare säljer A ett område av fastigheten, omfattande omkring hälften av fastighetens skog, för 200 000 kr.

Försäljningen skall prövas uteslutande enligt realisationsvinstreglerna. Som intäkt skall tas upp 200 000 kr. medan avdrag medges för den del av hela anskaffningskostnaden som kan anses belöpa på den avyttrade fastighetsdelen. Anskaffningskostnaden kan uppskattas med ledning av värdenivån vid antingen förvärvstillfället eller försäljningstillfället (punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL). Antag att båda dessa metoder ger vid handen att 80 000 kr. av anskaffningskostnaden för hela fastigheten kan anses belöpa på den sålda fastighetsdelen. Vid vinstberäkningen får således avdrag ske med 80 000 kr. omräknat med hänsyn till förändringar i det allmänna prisläget. Om omräkningstalet är 2 medges alltså avdrag med 160 000 kr.

Hänsyn måste emellertid också tas till det under innehavstiden medgivna värdeminskingsavdraget, 25 000 kr. Vid en strikt tillämpning av nuvarande regler torde det vara nödvändigt att fastställa hur stor del av värdeminskingsavdraget som kan anses hänförligt till avverkningar på den avyttrade fastighetsdelen. Endast denna del av värdeminskingsavdraget torde behöva beaktas. Kan den skattskyldige visa att endast 10 000 kr. av värdeminskingsavdraget belöper på avverkningar på den avyttrade marken skall omkostnadsbeloppet minskas med 10 000 kr. omräknat till prisläget vid försäljningstillfället. Är omräkningstalet 1,9 får avdrag åtnjutas med  $(160\,000 \cdot 1,9 - 10\,000) = 141\,000$  kr. Med tillämpning av nuvarande regler blir realisationsvinsten således  $(200\,000 - 141\,000) = 59\,000$  kr.

Vid beräkning av realisationsvinsten är det i och för sig betydelselöst hur stor del av vederlaget för den avyttrade marken som belöper på skog och hur stor del som belöper på mark och byggnader. Denna fördelning synes emellertid böra påverka rätten till värdeminskingsavdrag på grund av avverkning senare under innehavstiden. Omfattade delavyttringen all eller praktiskt taget all skogbärande mark bör den skattskyldige inte ha rätt till framtida värdeminskingsavdrag. Avyttringen bör därför medföra att hela ingångsvärdet anses förbrukat. Fanns däremot inte någon växande skog på det avyttrade området bör avyttringen rimligen inte minska den skattskyld-

diges möjligheter till värdeminskningsavdrag under den fortsatta innehavstiden. Vad nu har sagts bör äga motsvarande tillämpning då skogsinnchavet undergår förändringar genom fastighetsreglering m. m.

Några egentliga tillämpningsproblem behöver således inte uppkomma om en delavyttring avser all eller ingen del av den skogbärande marken. Fråga uppkommer emellertid hur det framtida utrymmet för värdeminskningsavdrag skall påverkas av en delavyttring som omfattar viss del av förvärvskällans växande skog. Den från teoretisk synpunkt riktigaste lösningen torde vara att anse att såväl skogens anskaffningsvärde som det vid avyttringstillfället gällande ingångsvärdet gått ned med samma procenttal som skogens verkliga värde på förvärvskällan minskat på grund av avyttringen. Med anknytning till det nyss angivna exemplet kan antas att skogens värde på fastigheten omedelbart före avyttringen uppgick till 160 000 kr. och att värdet av skogen på det avyttrade området uppgick till 72 000 kr. Avyttringen medförde således en minskning av värdet av förvärvskällans skog med  $(\frac{72\,000 \times 100}{160\,000} \Rightarrow 45 \%)$ . I följd av detta borde, teoretiskt sett, såväl det ursprungliga ingångsvärdet som det för den skattskyldige gällande ingångsvärdet anses förbrukat till 45 %. Avdrag på grund av avverkningar under den fortsatta innehavstiden borde således beräknas med utgångspunkt i ett ursprungligt ingångsvärde av  $(100\,000 \cdot 45 \% \text{ av } 100\,000 \text{ kr.} \Rightarrow 55\,000 \text{ kr.})$  och ett för ägaren gällande ingångsvärde av  $(75\,000 \cdot 45 \% \text{ av } 75\,000 \Rightarrow 41\,250 \text{ kr.})$

För att åstadkomma en ur teoretisk synvinkel riktig beräkning av de belopp, varmed gällande ingångsvärdet skall minskas på grund av avyttring av ett skogbärande markområde, krävs således att det går att fastställa den av avyttringen föranledda minskningen av skogens värde uttryckt i procent av skogens värde före avyttringen. Detta förutsätter kännedom om det faktiska värdet både på den del av skogen som omfattas och den del av skogen som inte omfattas av försäljningen.

Det är inte säkert att överlåtelsehandlingarna ger något exakt besked om hur stor del av vederlaget för den skogbärande marken som avser växande skog. Än mindre kan ur dessa handlingar utläsas vilket värdet är på den skog som inte omfattas av avyttringen. En obligatorisk utredning i dessa hänseenden skulle ofta kräva en arbetsinsats som inte står i rimlig proportion till sakens betydelse. Det skulle därför innebära en påtaglig fördel om reduceringen av säljarens ingångsvärde kunde göras enligt en metod som inte förutsätter kännedom om värderelationen mellan såld skog och skogen på förvärvskällan före försäljningen.

I det föregående (avsnitt 7.2) har redogjorts för den skattemässiga behandlingen av benefika förvärv av skogbärande markområden. I dessa fall görs inte någon exakt beräkning av hur stor del av fastighetens skog som tillfallit ny ägare utan det räcker med att uppskatta om värdet av den förvärvade skogen uppgått till minst en tredjedel eller till minst två tredjedelar av fastighetens skog omedelbart före ägarbytet. Avser det

benefika förvärvet mindre än en tredjedel av värdet på fastighetens skog före äganderättsövergången, får den föregående ägaren behålla sitt gällande ingångsvärde ograverat och den nye ägaren får i konsekvens härmed inte ta upp något ingångsvärde på skogen. Har minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av värdet på skogen tillfallit den nye ägaren, skall den föregående ägarens gällande ingångsvärde reduceras till hälften. Det ursprungliga ingångsvärdet för den nye ägaren kommer då också att motsvara hälften av den föregående ägarens ingångsvärde. Förvärvar slutligen den nye ägaren två tredjedelar eller mer av värdet av fastighetens skog, övergår hela det för den föregående ägaren vid övergångstillfället gällande ingångsvärdet till den nye ägaren.

De nu återgivna principerna synes kunna läggas till grund för bedömningen av de skattemässiga konsekvenserna vid avyttring av del av en skogbärande fastighet. Omfattar delavyttringen mindre än en tredjedel av värdet på den växande skogen bör hänsyn – vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttringen – inte tas till under innehavstiden medgivna värdeminskningsskattavdrag avseende skog. Avyttringen bör inte heller föranleda någon minskning av skogens anskaffningsvärde eller av det för ägaren gällande ingångsvärdet. Avser avyttringen minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av skogen bör hälften av tidigare medgivna avdrag för värdeminskning av skog anses ha belöpt på det avyttrade området. Vidare synes det för ägaren gällande ingångsvärdet böra begränsas till hälften. Även skogens anskaffningsvärde bör anses ha halverats. Minskningen av anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet medför att utrymmet för värdeminskningsskattavdrag under den fortsatta innehavstiden reduceras med 50 %. Vid realisationsvinstberäkningen på grund av avyttring av ett markområde, som omfattar minst två tredjedelar av förvärvskällans skog, bör slutligen alla värdeminskningsskattavdrag avseende skog anses ha belöpt på den avyttrade marken. Avyttringen bör vidare anses helt konsumera den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde på skogen. Avdrag på grund av avverkning under den fortsatta innehavstiden kan därför inte komma i fråga.

I de allra flesta fall torde det inte vara svårt att avgöra huruvida en avyttring av skogbärande mark omfattat mer eller mindre än en tredjedel resp. två tredjedelar av skogens värde på hela fastigheten före avyttringen. Bedömningen skall givetvis grundas på de verkliga förhållandena vid avyttringstillfället. Det värde som skogen åsatts vid senaste fastighetstaxering saknar därför regelmässigt betydelse i sammanhanget.

Vad som i det föregående sagts om skattekonsekvenserna vid delavyttring av skogbärande mark bör också gälla om värdet på fastighetens skog minskat till följd av fastighetsreglering, inlösen eller klyvning (5, 8 och 11 kap. FBL). Om t. ex. skogens värde genom fastighetsbildningen minskat med 40 % bör såväl anskaffningsvärdet som det gällande ingångsvärdet minskas med hälften. Vidare bör hälften av medgivna skogsvärdeminskningsskattavdrag anses

belöpa på den skog som avstått.

Upplåtelse av nyttjanderätt eller servitut till skogbärande mark för obegränsad tid mot engångsersättning behandlas f. n. på samma sätt som avyttring av mark. Någon anledning att ändra på detta förhållande föreligger inte. En skattskyldig, som för all framtid upplåter t. ex. vägrätt på sin skogsmark, bör således beskattas enligt de regler som gäller för markavyttring, dvs. enligt realisationsvinstreglerna.

Reglerna om att upplåtelse av nyttjanderätt e. d. för obegränsad tid mot engångsersättning skall behandlas som markavyttring tar sikte på det fallet att nyttjanderättshavaren (eller motsvarande) får föfoganderätt över såväl själva marken som eventuell växande skog på det upplåtna området. Om fastighetsägaren däremot avyttrar skog före upplåtelse tillfället, skall intäkten tas upp som intäkt av skogsbruk. Detsamma gäller i fråga om avverkningar som inte utförs på den upplåtna marken men ändå har ett direkt samband med upplåtelsen. För skogsintäkter av nu nämnt slag gäller emellertid förmånligare regler om beräkning av värdeminskningsskatt. I övergångsbestämmelserna till 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen föreskrivs nämligen att de tidigare gällande reglerna om värdeminskningsskatt vid avyttring av skog tillsammans med marken skall gälla även fortsättningsvis när skog avyttras i samband med eller med anledning av att mark upplåtits på obegränsad tid mot engångsersättning.

Starka skäl talar för att skogsavverkning som direkt eller indirekt föranleds av här avsedda markupplåtelser på obegränsad tid bör behandlas förmånligt i skattehänseende. Annars löper man risken att från allmän synpunkt önskvärda väg- och kraftledningssupplåtelser o. d. försvåras. Det synes dock olämpligt att belasta sambandsmetoden med särskilda avdragsregler för dessa fall. Istället bör den skattskyldige ha rätt att tillämpa realisationsvinstreglerna inte bara på ersättningen för själva markupplåtelsen utan också på ersättning för skog som avverkas eller avyttras i samband med eller med anledning av upplåtelsen. För att undvika samordningsproblem mellan realisationsvinstberäkningen och skogsbeskattningsreglerna bör denna möjlighet att behandla en skogsavyttring som en markförsäljning omfatta endast skogsintäkt som hänför sig till det beskattningsår för vilket beräkningen av realisationsvinst skall ske på grund av markupplåtelsen.

Väljer den skattskyldige att behandla ersättning för växande skog enligt realisationsvinstreglerna bör givetvis bedömningen av om medgivna värdeminskningsskatt avdrag skall återföras och om utrymmet för värdeminskningsskatt avdrag under den fortsatta innehavstiden skall begränsas, baseras på en jämförelse mellan värdet på förvärvskällans skog före upplåtelsen och värdet av den skog som skall beaktas vid beräkningen av realisationsvinst. Redovisar den skattskyldige däremot ersättningen för skogen som intäkt av skogsbruk sker avdragsberäkningen enligt sambandsmetodens allmänna regler för skogsavyttring under innehavstiden.

## 7.6 Förbehåll av avverkningsrätt m. m.

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 21 § KL är skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring eller annan överlåtelse av fastighet har förbehållit sig på fastigheten, att hänföra till skogsbruk. Till skogsbruk räknas även avyttring av en på detta sätt förbehållen avverkningsrätt. Avverkning på annans mark och avyttring av avverkningsrätt som inte ingår i skogsbruk är däremot att hänföra till rörelse.

Om den som säljer en skogsfastighet förbehåller sig rätt till avverkning på den sålda marken skall således det vederlag, som inflyter på grund av utnyttjande av avverkningsrätten, i princip beskattas som intäkt av skogsbruk. I praxis har sådant vederlag normalt behandlats enligt de regler som gäller för avyttring av växande skog tillsammans med marken. I något fall har emellertid vederlag för förbehållen avverkningsrätt, som en tid efter fastighetsförsäljningen avyttrats till annan än den nye fastighetsägaren, beskattats på samma sätt som upplåtelse av avverkningsrätt under innehavstiden.

Frågan om vederlag i samband med utnyttjande av förbehållen avverkningsrätt skall beskattas enligt reglerna för avverkningar under innehavstiden eller inte är mycket betydelsefull. Efter 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen förekommer nämligen inte någon beskattning såsom för intäkt av skogsbruk när en avyttring anses ha skett i samband med avyttring av marken (punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 21 § KL). Frågan var emellertid viktig även enligt tidigare gällande regler, eftersom virkesförrådsmetoden normalt gav väsentligt högre avdragsbelopp om skogsavyttring skedde i samband med avyttring av mark än om skog avyttrades under innehavstiden.

Den antydda gränsdragningsfrågan är bara ett av flera problem som kan uppkomma vid förbehåll av avverkningsrätter. Antag exempelvis att en skattskyldig, A, säljer sin skogbärande fastighet för 200 000 kr. Han förbehåller sig avverkningsrätt till 500 kbm skog. Avverkningsrättens marknadsvärde kan uppskattas till 60 000 kr. Vid tillämpning av nu gällande beskattningsregler är det nödvändigt att först ta ställning till om utnyttjandet av den förbehållna avverkningsrätten skall beskattas enligt reglerna för markavyttring, dvs. enligt realisationsvinstreglerna, eller om vederlaget skall beskattas på samma sätt som om A upplåtit avverkningsrätt under innehavstiden. Skall realisationsvinstreglerna tillämpas synes det riktigast att behandla den egentliga fastighetsavyttringen som en avyttring och utnyttjandet av avverkningsrätten som en annan fastighetsavyttring. Vid realisationsvinstberäkningen på grund av den egentliga avyttringen torde i följd av detta som intäkt tas upp beloppet 200 000 kr. Avdrag synes böra medges för den del av anskaffningskostnaden för fastigheten som kan anses belöpa på annat än den skog som förbehållits vid fastighetsavyttringen. Om A avyttrar avverkningsrätten för 60 000 kr. skall även detta belopp redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Vid vinstberäkningen torde avdrag medges

för den del av anskaffningskostnaden för hela fastigheten som kan anses belöpa på den "förbehållna" skogen. Det är givet att denna uppdelning av anskaffningskostnaden för hela fastigheten kan medföra åtskilliga praktiska problem.

Skall vederlaget för den förbehållna avverkningsrätten däremot behandlas enligt de regler som gäller för skogsavverkning under innehavstiden torde någon reducering av fastighetens anskaffningsvärde f. n. inte äga rum vid realisationsvinstberäkningen. Vid denna beräkning torde avdrag alltså medges för anskaffningskostnaden för hela fastigheten. Om A säljer den förbehållna avverkningsrätten för 60 000 kr. skall detta belopp tas upp som intäkt av skogsbruk. Fråga uppkommer då om A har möjlighet att få värdeminskingsavdrag och – om så anses vara fallet – i vad mån sådana avdrag kan anses inverka på realisationsvinstberäkningen på grund av fastighetsförsäljningen.

Antag att A har förvärvat fastigheten för 180 000 kr., varav 150 000 kr. belöpte på växande skog och 30 000 kr. på mark. Vid försäljningstillfället kan fastighetens marknadspris uppskattas till 260 000 kr., varav 175 000 kr. belöper på skogen (av detta belopp avser 60 000 kr. den förbehållna avverkningsrätten) och 85 000 kr. på marken. Några värdeminskingsavdrag har inte medgivits under innehavstiden. Omräkningstalet antas vara 1,25. Fastigheten skulle således ha kunnat säljas för  $(180\ 000 \times 1,25 =) 225\ 000$  kr. utan att realisationsvinst hade uppkommit.

Om A hade upplåtit avverkningsrätten omedelbart före fastighetsförsäljningen hade han med tillämpning av värdemetoden varit berättigad till värdeminskingsavdrag med 35 000 kr., dvs. med skillnaden mellan skogens ursprungliga ingångsvärde (150 000 kr.) och värdet på skogen efter det att avverkningsrätten upplåtits (115 000 kr.). A hade då beskattats på grund av upplåtelsen med  $(60\ 000 \cdot 35\ 000 =) 25\ 000$  kr. Det medgivna värdeminskingsavdraget skulle emellertid ha beaktats vid realisationsvinstberäkningen. Såsom intäkt skulle oförändrat ha redovisats 200 000 kr. (försäljningspriset) men avdraget skulle ha reducerats till  $(225\ 000 \cdot 35\ 000 =) 190\ 000$  kr. Försäljningen skulle således medfört en realisationsvinst på 10 000 kr. Den sammanlagda inkomsten på grund av upplåtelsen och fastighetsförsäljningen hade alltså blivit  $(25\ 000 + 10\ 000 =) 35\ 000$  kr.

Den omständigheten att A har förbehållit sig avverkningsrätten synes – såvida utnyttjandet inte följer realisationsvinstreglerna – principiellt sett inte medföra andra beskattningsekvenser än om avverkningsrätt upplåtits under innehavstiden. Även i detta fall synes A böra beskattas för sammanlagt 35 000 kr. Detta förutsätter emellertid – eftersom avverkningsrättens värde uppgår till 60 000 kr. – att A medges värdeminskingsavdrag i samband med utnyttjande av avverkningsrätten. Sådana avdrag ger emellertid upphov till åtskilliga svårigheter. Det är t. ex. ingalunda säkert att A utnyttjar den förbehållna avverkningsrätten under det år då fastigheten sålts. Ställning måste därför tas till hur värdeminskingsavdrag, som kan komma att medges

i samband med utnyttjande av avverkningsrätten, skall beaktas vid realisationsvinstberäkningen. Några särskilda regler om detta finns f. n. inte.

Av den lämnade redogörelsen framgår att det enligt nuvarande regler kan vara svårt att avgöra om utnyttjande av en avverkningsrätt, som förbehållits vid fastighetsavyttring, skall behandlas enligt reglerna för skogsavverkning under innehavstiden eller enligt realisationsvinstreglerna. Förbehåll av detta slag ger – oavsett vilken lösning som väljs – även i övrigt upphov till svårösta tillämpningsproblem. Med tanke bl. a. på detta synes det angeläget att införa uttryckliga föreskrifter om den skattemässiga behandlingen av förbehållna avverkningsrätter.

En skattskyldig som vid fastighetsavyttring förbehåller sig rätt till avverkning av viss skog kan med visst fog sägas sälja fastigheten mot vederlag i form av dels pengar, dels natura (avverkningsrätten). Åtskilligt synes därför tala för att de skattemässiga konsekvenserna av en fastighetsförsäljning med förbehållen avverkningsrätt bör bli desamma som en försäljning utan förbehåll för avverkningsrätt vilken omedelbart följs av ett förvärv av avverkningsrätt på fastigheten i fråga.

Med anknytning till det tidigare använda exemplet synes således A:s försäljning av fastigheten för 200 000 kr. (med förbehåll för avverkningsrätten) böra behandlas på samma sätt som om fastigheten säljs för 260 000 kr. utan förbehåll varefter A omedelbart förvärvar en avverkningsrätt på fastigheten för 60 000 kr. Vid realisationsvinstberäkningen på grund av fastighetsförsäljningen bör A i båda fallen å ena sidan ta upp 260 000 kr. som intäkt och å andra sidan få avdrag för den uppräknade anskaffningskostnaden avseende hela fastigheten.

En lösning av nu antytt slag medför avsevärda praktiska fördelar. För det första kan samtliga skattefrågor i anledning av fastighetsförsäljningen klaras av vid taxeringen för det beskattningsår då avyttringen skett. Någon realisationsvinstbeskattning eller skogsbeskattning på grund av utnyttjande av den förbehållna avverkningsrätten kommer inte i fråga. För det andra kan beräkningen av realisationsvinst baseras på anskaffningskostnaden för hela fastigheten. Anskaffningskostnaden behöver således inte reduceras med den del av kostnaden som kan anses belöpa på den skog som omfattas av den förbehållna avverkningsrätten. Genom en omedelbar realisationsvinstbeskattning undgås slutligen problemen med en samordning mellan realisationsvinstbeskattning och skogsbeskattning.

En omedelbar realisationsvinstbeskattning av vederlaget för den sålda fastigheten inkl. den förbehållna avverkningsrätten förutsätter att det går att fastställa värdet på denna rätt. I de flesta fall torde en sådan värdering vara lätt att utföra. Av överlåtelsehandlingarna torde nämligen normalt framgå vilka kvantiteter och kvaliteter som förbehållits säljaren. Ledning kan också hämtas från de intäkter som säljaren uppbär på grund av utnyttjande av avverkningsrätten.

Avverkning på annans mark på grund av särskild upplåtelse av avverk-

ningsrätt och avyttring av sådan rätt är, som tidigare påpekats, att hänföra till inkomst av rörelse. Detta synes böra gälla även i fråga om avverkningsrätt som förbehållits i samband med fastighetsavyttring. Som ingångsvärde i rörelsen bör få tas upp det värde som avverkningsrätten åsatts vid realisationsvinstberäkningen på grund av fastighetsavyttringen. Om värdet på avverkningsrätten beräknats till 60 000 kr. blir således ingångsvärdet i rörelsen också 60 000 kr. Avyttrar den skattskyldige senare avverkningsrätten för exempelvis 80 000 kr. kommer skillnadsbeloppet, 20 000 kr., att beskattas såsom inkomst av rörelse.

Den angivna kontinuiteten mellan realisationsvinstbeskattningen och ingångsvärdet i rörelsen är ägnad att minska risken för medvetet felaktiga uppskattningar av avverkningsrättens värde. Kontinuiteten gör emellertid inte att taxeringsmyndigheternas prövning av värderingen blir obehövlig. Uppkommer inte någon realisationsvinst på grund av fastighetsavyttringen kan säljaren ha intresse av att övervärdera avverkningsrätten för att därigenom få ett högre ingångsvärde i rörelsen. Föranleder å andra sidan avyttringen av fastigheten realisationsvinstbeskattning, kan säljaren vilja undervärdera avverkningsrätten. Undervärderingen ger visserligen inte upphov till någon definitiv skattevinst men förfaringsättet kan, om utnyttjandet av avverkningsrätten sker under senare beskattningsår, medföra skattecredit för säljaren.

Vad nu föreslagits bör gälla även när avverkningsrätt förbehållits vid försäljning av del av en skogbärande fastighet. Realisationsvinsten bör således i detta fall baseras på värdet av såväl den avyttrade marken som den förbehållna skogen. Bedömningen av om före delavyttringen medgivna värdeminskingsavdrag skall återföras och om anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde skall reduceras bör därför göras med bortseende från den förbehållna avverkningsrätten. Finns exempelvis minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av värdet av förvärvskällans skog på det avyttrade markområdet skall – oavsett värdet av den förbehållna avverkningsrätten – hälften av medgivna värdeminskingsavdrag återföras. Likaså skall anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses ha minskat till hälften.

Det anförda ger sammanfattningsvis vid handen att värdet av en avverkningsrätt, som förbehålls i samband med försäljning av en skogsfastighet, skattemässigt bör behandlas som en del av vederlaget för den sålda fastigheten. Realisationsvinstberäkningen på grund av fastighetsförsäljningen bör således grundas på en jämförelse mellan å ena sidan summan av avverkningsrättens värde och det i pengar bestämda vederlaget och å andra sidan hela fastighetens uppräknade anskaffningskostnad. Efter fastighetsavyttringen anses avverkningsrätten utgöra omsättningstillgång i rörelse. Som ingångsvärde i rörelsen får säljaren ta upp det vid realisationsvinstberäkningen uppskattade värdet på avverkningsrätten, dvs. avverkningsrättens marknadsvärde vid avyttringstillfället.

Det bör understrykas att den här föreslagna behandlingen av avverknings-

rätter tar sikte endast på det fallet att förbehåll gjorts i omedelbar anslutning till avyttring av fastigheten. Förslaget berör alltså inte avverkningsrätter som upplåtits före avyttringen. Vederlaget för en sådan avverkningsrätt skall givetvis beskattas enligt de regler som gäller för avyttring av skog under innehavstiden. I en speciell situation, nämligen om vederlag på grund av en under innehavstiden upplåten avverkningsrätt inflyter efter det att fastigheten avyttrats, kan det emellertid finnas skäl att införa särskilda bestämmelser. För att undvika samordningsproblem mellan skogsbeskattning och realisationsvinstbeskattning bör det i dessa fall uttryckligen föreskrivas att rätt till avdrag för värdeminskning på skog inte föreligger i fråga om intäkter som hänför sig till tiden efter avyttringstillfället. Sådana intäkter bör alltså i sin helhet träffas av beskattning. Avsaknaden av rätt till värdeminskningssavdrag medför att några avdrag av detta slag inte behöver beaktas vid realisationsvinstberäkningen på grund av fastighetsavyttringen. Det slutliga resultatet blir därför detsamma som om skog avverkats under innehavstiden utan att ägaren utnyttjat möjligheten till värdeminskningssavdrag.

Den som äger en skogsfastighet kan förbehålla sig avverkningsrätt även i det fallet att fastigheten tillfaller ny ägare genom gåva eller annat benefikt fång. Som framgår av det föregående (avsnitt 7.2) får nye ägaren i dessa fall såsom ursprungligt ingångsvärde på skogen överta det för tidigare ägaren vid överlåtelsestillfället gällande ingångsvärdet. Den nye ägaren får således under innehavstiden och när han sedermera avyttrar fastigheten avdrag för hela det skattemässiga restvärdet på skogen vid förvärvstillfället. Att dessutom medge föregående ägaren värdeminskningssavdrag i samband med att denne utnyttjar den förbehållna avverkningsrätten skulle därför ge ett materiellt sett felaktigt resultat. Om den föregående ägaren utnyttjar den förbehållna avverkningsrätten bör alltså hela vederlaget träffas av beskattning. I likhet med vad som föreslagits beträffande avverkningsrätter som förbehållits vid avyttring av fastighet bör avverkningsrätten anses utgöra omsättningstillgång i rörelse. En vid benefik fastighetsöverlåtelse förbehållen avverkningsrätt skall således tas upp till noll i rörelsens första ingående balansräkning.

Förbehålles avverkningsrätt i samband med avyttring av del av skogsfastighet skall, som framgår av det föregående, vid prövningen av om anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde skall reduceras, hänsyn också tas till värdet av den skog som förbehållet avser. Motsvarande bör gälla när förbehåll görs i samband med att del av skogsfastighet tillfaller ny ägare genom gåva eller liknande fång. Vid tillämpning av en tredjedels- och tvåtredjedelsschablonerna vid exempelvis gåva av ett skogsbärande område bör således överlåtelsen anses omfatta värdet av såväl den förbehållna skogen som den bortgivna skogen.

## 7.7 Avdragsbeloppens storlek

I gällande rätt finns inte några begränsningar nedåt såvitt gäller avdrag på grund av avverkning av skog. Den skattskyldige är till följd härav oförhindrad att yrka avdrag med helt obetydliga belopp om han så önskar.

Något hinder mot att behålla denna beloppsmässiga frihet vid tillämpning av sambandsmetoden föreligger i och för sig inte. Det är emellertid uppenbart att en avdragsprövning beträffande småbelopp kan kräva en alltför stor arbetsinsats i förhållande till avdragets ekonomiska betydelse. Varje medgivet avdrag skall ju antecknas i skogsliggaren och föranleda reduktion av det gällande ingångsvärdet på skogen. Ett stort antal avdrag avseende ringa belopp komplicerar således förfarandet. Åtskilligt talar därför för att avdrag under innehavstiden inte bör medges med hur lågt belopp som helst. I förenklingssyfte bör därjämte föreskrivas att avdrag endast får medges med avrundade belopp.

Avdrag bör i enlighet med det sagda inte medges för belopp understigande 1 000 kr. och i övrigt begränsas till belopp som är jämnt delbara med 1 000 kr. Likviden för en rotförsäljning måste alltså uppgå till minst 1 000 kr. och likviden på grund av försäljningen av skogsprodukter till drygt 1 500 kr. för att avdrag skall kunna komma i fråga.

## 7.8 Tomtrörelse m. m.

### 7.8.1 Nuvarande regler

Enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 27 § KL anses tomtrörelse föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning. Den mark som ingår i tomtrörelsen utgör i detta fall redan från förvärvstillfället lagertillgång i rörelse och förekomsten av skog på tomtmarken påverkar inte sättet för beräkningen av rörelseinkomsten.

Av punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 27 § KL framgår att tomtrörelse även anses föreligga om den skattskyldige under en tioårsperiod avyttrat minst femton byggnadstomter. Tomtrörelse anses ta sin början i och med avyttringen av den femtonde tomten. Vid avyttringen av de fjorton första tomterna från en jordbruksfastighet beskattas alltså köpeskillingen enligt de regler som gäller vid avyttring av jordbruksfastighet. Fr. o. m. avyttringen av den femtonde tomten skall emellertid hela vederlaget tas upp som intäkt av rörelse. Samtidigt skall de tomter som ännu finns kvar på fastigheten behandlas som varulager i tomtrörelsen.

Beräkning av inkomst av rörelse skall som bekant ske enligt bokföringsmässiga grunder och hänsyn måste därför tas till lagrets storlek vid beskattningsårets ingång och utgång. För att beräkna rörelseinkomsten för det år då den femtonde tomten avyttras fordras alltså att man kan beräkna

ingående värdet på denna och andra tomter i rörelsen. I punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL föreskrivs att ingångsvärdeberäkningen skall, såvitt gäller tomter som förvärvats innan rörelsen påbörjades, ske på samma sätt som vid beräkningen av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 36 § KL. Enligt dessa anvisningspunkter skall ingångsvärdet antingen baseras på den faktiska förvärvskostnaden för tomterna eller på tomternas taxeringsvärden vid vissa tidpunkter. Förvärvskostnaden eller taxeringsvärdet får sedan räknas upp med hänsyn till förändringar i allmänna prisnivån under tiden mellan förvärvstillfället eller ifrågavarande taxeringsår och avyttringsåret. Fanns växande skog på tomtmarken vid den tidpunkt som ligger till grund för beräkningen av ingångsvärdet kommer alltså – oavsett om man utgår från förvärvskostnaden eller från visst taxeringsvärde – skogens uppräknade värde att utgöra en del av tomternas ingångsvärde i tomtrörelsen.

### 7.8.2 Behovet av nya regler

Vid tillämpning av sambandsmetoden medges avdrag på grund av skogsuttag under innehavstiden med höst 60 % av skogens anskaffningsvärde. Som påpekats i det föregående kan emellertid utrymmet för sådana avdrag reduceras om den skattskyldige avyttrar en del av den skogbärande marken. Avdragsmöjligheten minskar till hälften om värdet av skogen på det avyttrade området uppgår till minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av värdet på all skog omedelbart före avyttringen. Omfattar delavyttringen minst två tredjedelar av värdet på all skog går all rätt till avdrag för värdeminskning på skogen under den fortsatta innehavstiden förlorad.

Fråga uppkommer nu om behov föreligger att inordna reglerna om avdrag för värdeminskning på skog med reglerna för beskattning av tomtrörelse. Saken gäller i första hand i vad mån anskaffningsvärdet och det för ägaren gällande ingångsvärdet på skogen skall påverkas av att en del av förvärvskällans mark skiftar skattemässig karaktär och får ställning som omsättnings-tillgång i en tomtrörelse som den skattskyldige bedriver. Vid beräkning av tomternas ingångsvärden i rörelsen får nämligen hänsyn tas till anskaffningskostnaden för såväl mark som växande skog. Om större delen av förvärvskällans skog finns på den ”rörelsesmittade” marken kan det förefalla oriktigt att skogsägare – vid avverkningar på den mark som inte ingår i rörelse – får basera avdragsberäkningen på de ingångsvärden som avser hela fastigheten. Övervägande skäl synes tala för att den del av förvärvskällans mark, som på grund av avyttringen av den femtonde tomten blir att anse som omsättnings-tillgång i rörelse, såvitt gäller beräkningen av värdeminskningsavdrag anses ha blivit avyttrad från stamfastigheten.

Det anförda kan belysas med följande exempel. A har avyttrat ett stort antal tomter från sin skogsfastighet. Vid avyttringen av den femtonde tomten finns på stamfastigheten tjugo utlagda tomter som får karaktären av

omsättningstillgångar i tomtrörelse. Värdet av skogen på dessa tjugo tomter motsvarar omkring 45 % av värdet på all skog på fastigheten (efter avyttringen av den femtonde tomten). Skogens anskaffningsvärde uppgår till 200 000 kr. och det för A gällande ingångsvärdet till 150 000 kr. Avyttringen av den femtonde tomten – och den därav föranledda nedsmittningen av de tjugo tomterna – reducerar dessa värden på samma sätt som om de tjugo tomterna hade avyttrats. Eftersom värdet av skogen på de tjugo tomterna uppgår till minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av skogens värde på hela fastigheten, bör anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet reduceras till hälften. Påbörjandet av tomtrörelsen medför alltså att A:s anskaffningsvärde skall anses utgöra 100 000 kr. och att det för honom gällande ingångsvärdet skall anses utgöra 75 000 kr.

Den omständigheten att mark, som är taxerad som jordbruksfastighet, skattemässigt anses utgöra omsättningstillgång i rörelse hindrar inte att avkastning från marken skall redovisas som intäkt av jordbruksfastighet. Detta gäller oavsett om marken utgör lagertillgång i kvalificerad eller okvalificerad tomtrörelse eller rörelse avseende handel med fastigheter e. d. Vad ägaren uppbär på grund av upplåtelse av avverkningsrätt eller försäljning av skogsprodukter skall tas upp som intäkt av skogsbruk och inte som intäkt av rörelse. Det är givetvis inte rimligt att vid beräkningen av inkomst av jordbruksfastigheten tillåta avdrag för värdeminskning av skog samtidigt som hela anskaffningskostnaden för skogen utgör avdragspost vid beräkningen av rörelseinkomsten. För att motverka dubbelavdrag är det därför nödvändigt att slopa avdragsrätten i endera av inkomstslagen jordbruksfastighet eller rörelse. Med hänsyn bl. a. till att förvärvarens intresse i dessa situationer normalt är knutet främst till marken, får det anses motiverat att låta hela anskaffningskostnaden påverka rörelseresultatet. Mot den bakgrunden bör alltså avdrag för värdeminskning på skog inte medges i inkomstslaget jordbruksfastighet såvitt gäller fastighet eller del av fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse. Avsaknaden av sådan avdragsrätt kompenseras dock av att resultatet av rörelsen blir i motsvarande mån lägre.

## 7.9 Övergångsbestämmelser

Den här föreslagna sambandsmetoden synes böra tillämpas så snart som möjligt. Med tanke på önskemålet att undvika retroaktivitet – även för dem som har brutna räkenskapsår – synes emellertid tidigare ikraftträdande än vid 1981 års taxering inte kunna komma i fråga. För skattskyldiga vars räkenskapsår sammanfaller med kalenderår bör således de nya reglerna vara tillämpliga fr. o. m. 1980 års inkomster. Omfattar räkenskapsåret tiden den 1 maj – den 30 april blir sambandsmetoden – om förslaget genomförs – tillämplig fr. o. m. den 1 maj 1979. Sambandsmetoden skiljer sig från nuvarande regler främst vad gäller beräkningen av värdeminskningens avdrag

under innehavstiden. Vid tillämpning av sambandsmetoden kopplas avdragsrätten till intäktssidan medan avdragsrätt enligt nuvarande regler förutsätter att skogen faktiskt minskat i värde eller volym. Med hänsyn bl. a. till de utredningssvårigheter som är förenade med det regelsystem som f. n. gäller torde sambandsmetoden praktiskt taget alltid öka utrymmet för avdrag under innehavstiden.

Varje skogsägare har enligt nuvarande skogsbeskattningsregler ett för honom gällande ingångsvärde på skogen. Detta värde utgör skillnaden mellan ingångsvärdet vid förvärvet och summan av under innehavstiden medgivna värdeminskningssavdrag. Vid övergången till sambandsmetoden ligger det nära till hands att låta detta värde bli ursprungligt ingångsvärde och därmed utgångspunkt för avdragsberäkningen i det nya systemet. Härigenom uppnås automatiskt kontinuitet mellan nu gällande och de föreslagna beskattningsreglerna. Vidare får en skogsägare, som förvärvat sin fastighet för ett högt pris men inte utnyttjat rätten till värdeminskningssavdrag, högre ingångsvärden än andra kategorier av skogsägare, vilket från rättvisesynpunkt synes klart befogat. Mot denna bakgrund bör föreskrivas att det för ägaren vid övergångstillfället gällande ingångsvärdet på skogen får utgöra ursprungligt ingångsvärde i det nya skogsbeskattningsystemet. Detta värde bör – oavsett i vad mån värdeminskningssavdrag medgivits tidigare – få utnyttjas till 60 % under den fortsatta innehavstiden. Det i samband med övergången fastställda ursprungliga ingångsvärdet bör således få användas vid avdragsberäkningen på samma sätt som ett ingångsvärde avseende ett förvärv som skett sedan de nya reglerna trätt i kraft. Uppgår exempelvis det för ägaren vid övergången gällande ingångsvärdet till 100 000 kr., kan värdeminskningssavdrag enligt sambandsmetoden medges med högst 60 000 kr.

I många fall kan det vara mycket svårt att fastställa storleken av det ursprungliga ingångsvärdet och summan av de värdeminskningssavdrag som medgivits under innehavstiden. Detta torde i synnerhet gälla om förvärvskällans omfattning ändrats på grund av delavyttringar eller tillskottsförvärv. Fråga uppkommer då om det finns anledning att införa någon form av schablonmässig avdragsrätt i dessa fall. Övervägande skäl får emellertid anses tala mot en sådan ordning. En förutsättning för avdragsrätt enligt sambandsmetoden bör vara att såväl ursprungligt som gällande ingångsvärde går att fastställa med tillfredsställande noggrannhet. Detta innebär inte någon försämring jämfört med vad som f. n. gäller. Även enligt nuvarande regler måste i princip ingångsvärdena vara kända för att värdeminskningssavdrag skall kunna komma i fråga.

En annan konsekvens av svårigheterna att beräkna det vid övergången gällande ingångsvärdet på skogen berör de processuella reglerna för fastställande av anskaffningsvärde m. m. Som framgår av det föregående (avsnitt 7.2.2) ankommer det i princip på taxeringsnämnden att årligen pröva storleken av skogens anskaffningsvärde – varav det ursprungliga ingångs-

värdet utgör en delpost – och skogens för ägaren gällande ingångsvärde. Denna prövning skall göras oavsett om någon ändring av värdena kan komma i fråga eller inte.

För fastigheter som förvärvats för lång tid sedan torde ofta det för ägaren gällande ingångsvärdet uppgå till ett relativt obetydligt belopp. Utrymmet för avdrag under den fortsatta innehavstiden blir därför under alla förhållanden mycket begränsat. Med hänsyn till detta och under beaktande av de svårigheter som kan vara förenade med att fastställa det gällande ingångsvärdet, bör taxeringsnämndens prövning av ingångsvärdet – såvitt gäller fastigheter som förvärvats innan de nya reglerna börjat tillämpas – inte vara obligatorisk. Framställer den skattskyldige yrkande om avdrag för kostnad för anskaffande av skog eller uppkommer av annan anledning fråga att ändra anskaffningsvärde eller ingångsvärde, måste däremot nämnden fastställa ett ursprungligt ingångsvärde i det nya systemet. Regler av nu angiven innebörd bör tas in i övergångsbestämmelserna.

## 8 Klyvmetoden

### 8.1 Inledning

I fråga om rätt till avdrag på grund av avyttring av skog under innehavstiden överensstämmer, som tidigare nämnts, klyvmetoden med den tidigare redovisade sambandsmetoden. Skillnaden mellan metoderna gäller den skattemässiga bedömningen av avyttring av skogbärande mark. Till skillnad mot sambandsmetoden bygger klyvmetoden på att realisationsvinstbeskattningen frikopplas från beskattning av skogsinkomst. Den del av köpeskillingen som vid en fastighetsförsäljning belöper på mark och byggnader skall således beskattas uteslutande enligt realisationsvinstreglerna medan den del av köpeskillingen som belöper på växande skog skall tas upp som intäkt av skogsbruk. Resultatet av realisationsvinstberäkningen inverkar inte till någon del på skogsbeskattningen.

En fundamental fråga vid utformning av varje system för beskattning av skogsinkomst är om ersättning på grund av avverkningar under innehavstiden skall beskattas på samma sätt som ersättning för skog som säljs tillsammans med marken. För att värdeökning på skog skall beskattas lika oavsett om den realiseras under innehavstiden eller i samband med fastighetsavyttring talar åtskilliga skäl. Endast därigenom kan skattemässig neutralitet uppnås mellan avverkningar under innehavstiden och avyttring av skog tillsammans med mark. Förmånligare avdragsberäkning vid fastighetsavyttring torde oundvikligen få avverkningshämmande effekter. Vad gäller frågan om värdestegringsvinster kan, som skogsskattekommittén anfört, skattelagstiftningens hittillsvarande utveckling sägas ha medfört att argumenten för skattefrihet för värdestegringsvinster förlorat i bärkraft. Försäljningslikvider för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i rörelse utgör numera skattepliktig intäkt. Tidigare var sådana ersättningar skattefria såvida inte realisationsvinstbestämmelserna var tillämpliga. Även principen om skatt efter förmåga kan anföras som ett motiv för likabehandling av värdestegringsvinster på skog oavsett vid vilken tidpunkt vinsten realiserar.

Det finns emellertid faktorer som talar för att värdestegring på skog, som avyttras först i samband med avyttring av den skogbärande marken, bör beskattas lindrigare än uttag som sker under innehavstiden. Som stöd för denna uppfattning kan anföras bl. a. att prisstegringsvinster på växande skog enligt samtliga hittillsvarande system för skogsbeskattning träffas av lägre skatt om vinsten realiserats vid fastighetsavyttring än om avyttring skett under innehavstiden. Det har vidare hävdats att den del av prisstegringen på skog som så att säga hänför sig till skogskapitalet inte bör beskattas hårdare än vad som sker genom realisationsvinstbeskattning av fastigheter. Till detta kan fogas att en beskattning, som träffar hela den vid fastighetsavyttringen sparade värdeökningen på skogen, kan medföra likviditetsproblem för säljare som erhåller blott en mindre del av försäljningslikviden kontant.

En sammanvägning av de nu redovisade synpunkterna synes motivera att ersättning för växande skog, som avyttras i samband med avyttring av marken, beskattas något lindrigare än om ersättningen avser skogsavyttring under innehavstiden. Detta kan lämpligast uppnås genom att skogens ingångsvärde får indexuppräknas när skog avyttras tillsammans med marken. Hur denna indexuppräkning skall utformas beskrivs närmare i det följande.

## 8.2 Fastställande av ingångsvärde av växande skog

### 8.2.1 Materiella regler

Ett genomförande av klyvmetoden innebär att all ersättning, som en skogsägare erhåller på grund av avyttring av skog, skall beskattas såsom intäkt av skogsbruk. Vid inkomstberäkningen under innehavstiden medges – liksom vid tillämpning av sambandsmetoden – avdrag för värdeminskning med sammanlagt högst 60 % av skogens anskaffningsvärde. Även vid avyttring av den skogbärande marken kommer anskaffningsvärdet att ligga till grund för avdragsberäkningen.

Anskaffningsvärdet av skogen kommer normalt att överensstämja med skogens ursprungliga ingångsvärde. I likhet med vad som föreslagits beträffande sambandsmetoden bör dock undantag göras för kostnader för skogsplantering. Skogsägaren bör själv få avgöra om sådana kostnader skall dras av det år de uppkommit eller senare under innehavet. Avstår ägaren från rätten till omedelbart avdrag, bör såsom anskaffningsvärde av skogen tas upp summan av det ursprungliga ingångsvärdet och skogsplanteringskostnaderna.

Har fastigheten förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång utgör ursprungliga ingångsvärdet den del av kostnaden för förvärvet som belöper på växande skog. Någon schablonberäkning med ledning av fastighetens taxeringsvärde bör dock inte införas i klyvmetoden. Den som genom arv eller annat benefikt fång förvärvar jordbruksfastighet med växande skog bör som sitt ursprungliga ingångsvärde få räkna det ingångsvärde som vid äganderättsövergången gällde för föregående ägare. Med det för ägaren gällande ingångsvärdet menas skillnaden mellan skogens anskaffningsvärde och belopp varmed avdrag för minskning av detta värde medgivits under innehavstiden.

Som framgår av det föregående (avsnitt 7.2.1) skall vid tillämpning av sambandsmetoden ingångsvärdet beräknas schablonmässigt om del av en skogbärande fastighet förvärvas genom arv, gåva eller annat benefikt fång. Dessa schablonregler bör gälla även vid tillämpning av klyvmetoden. Den nye ägaren bör alltså inte få något ingångsvärde på skogen om det benefika förvärvet inte omfattar minst en tredjedel av förvärvskällans skog. Finns minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av förvärvskällans skog på

det aktuella markområdet, bör den nye ägaren få överta hälften av den föregående ägarens gällande ingångsvärde. Omfattar slutligen förvärvet minst två tredjedelar av förvärvskällans skog bör föregående ägarens hela gällande ingångsvärde övergå till den nye ägaren.

Vad nu anförts avser endast det fallet att ett på marken bestämt område övergått till ny ägare. Om ideell andel av förvärvskälla tillfaller någon genom arv, gåva eller annat benefikt fång bör däremot – liksom är fallet vid tillämpning av sambandsmetoden – nye ägarens ursprungliga ingångsvärde motsvara så stor del av föregående ägarens gällande ingångsvärde som den genom det benefika förvärvet erhållna andelen utgör av hela förvärvskällan.

### 8.2.2 Processuella regler

En av nackdelarna med de nuvarande skogsbeskattningsreglerna är, som tidigare påpekats (avsnitt 7.2.2), att det inte föreligger någon samordning mellan säljarens beskattning på grund av en fastighetsförsäljning och fastställande av ingångsvärde för köparen. Eftersom fastighetsavyttring inte kan ge upphov till annan beskattning än realisationsvinstbeskattning saknar fördelningen av köpeskillingen mellan å ena sidan mark och byggnader och å andra sidan växande skog helt betydelse för säljarens vidkommande. Köparen har emellertid ofta ett starkt intresse av att hänföra största möjliga del av köpeskillingen till växande skog eftersom detta ökar storleken av det ursprungliga ingångsvärdet.

Denna bristande kontinuitet mellan säljarens och köparens taxeringar får ökad betydelse vid tillämpning av klyvmetoden. I detta fall skall ju säljaren redovisa den del av vederlaget för den sålda fastigheten som belöper på växande skog som intäkt av skogsbruk. Köparens ingångsvärde – som i princip skall motsvara nämnda intäkt – prövas emellertid f. n. först när köparen yrkar avdrag för värdeminskning på skogen. Sådant yrkande framställs inte sällan först sedan säljarens taxering vunnit laga kraft. Om det belopp som säljaren tagit upp som intäkt av skogsbruk väsentligt understiger det ingångsvärde som sedermera – och kanske delvis på grundval av andra uppgifter – fastställs för köparen, uppstår en omotiverad lucka i beskattningen.

Motsvarande problem uppkommer inte vid överlåtelse av rörelse. Den del av köpeskillingen som avser varor och inventarier i rörelsen utgör intäkt av rörelse för säljaren och motsvarande belopp utgör köparens ingående värde för tillgångarna i fråga. Ingångsvärdet utgör en avgående post vid beräkningen av rörelseinkomsten och kommer därför att påverka köparens taxering för det beskattningsår då överlåtelsen ägde rum. Till skillnad mot vad som gäller vid beskattning av skog kan således de skattemässiga konsekvenserna av överlåtelsen normalt prövas vid taxeringarna för samma år vilket är ägnat att begränsa risken för bristande kontinuitet mellan

parternas taxeringar.

För att kontinuitetsprincipen skall kunna upprätthållas vid tillämpning av klyvmetoden torde det vara nödvändigt att avyttringens skattemässiga konsekvenser för såväl säljare som köpare bedöms i ett sammanhang. För köparen innebär detta att det ursprungliga ingående värdet på skogen bör fastställas vid taxeringen för anskaffningsåret, oavsett om han vid taxeringen för detta år yrkar avdrag på grund av skogsuttag eller inte. En omedelbar prövning medför också att ingångsvärdeberäkningen kan grundas på aktuella uppgifter.

Eftersom klyvmetoden förutsätter att säljarens intäkt av skogsbruk på grund av en fastighetsförsäljning beloppsmässigt sammanfaller med det ursprungliga ingångsvärdet för nye ägaren, kan det ifrågasättas om inte en fullständig koppling borde komma till stånd mellan säljarens taxering och köparens ingångsvärde. Det kunde t. ex. föreskrivas att det ursprungliga ingångsvärdet fick prövas endast i samband med säljarens taxering och att den därvid gjorda bedömningen skulle vara bindande för köparen. En ovillkorlig sammankoppling av detta slag medför emellertid komplikationer beträffande rätten till besvär m. m. Tillräckliga skäl för en ovillkorlig sammankoppling kan inte anses vara för handen. Säljarens taxering på grund av försäljning av skogbärande fastighet bör alltså inte handläggas i samma mål som det som rör beräkningen av ursprungligt ingångsvärde för köparen.

Vissa processuella föreskrifter synes emellertid behövliga för att kontinuitetsprincipen skall kunna fungera på ett tillfredsställande sätt. Den som avyttrar skogsfastighet bör vara skyldig att i sin deklaration för sista innehavsåret ange hur stor del av köpeskillingen för den avyttrade fastigheten som belöper på växande skog. Säljaren skall alltså i förekommande fall redovisa löpande skogsintäkter åtskilda från intäkt på grund av fastighetsavyttringen. Vidare bör köparen i sin deklaration för första innehavsåret ange hur stort det ursprungliga ingångsvärdet enligt hans uppfattning bör vara. Sådan uppgift skall lämnas oavsett om köparen yrkar avdrag på grund av avyttring av skog från den förvärvade fastigheten eller inte. Av praktiska skäl bör såväl säljaren som köparen lämna behövliga uppgifter om fastighetsöverlåtelsen på en särskild blankett. Denna bör utarbetas av riksskatteverket i samråd med skogligen myndigheter och organisationer.

Säljare av skogbärande fastighet kommer normalt att ha intresse av att hänföra så stor del av köpeskillingen som möjligt till mark och byggnader. Vad som belöper på skogen kommer nämligen ofta att utgöra skattepliktig intäkt, medan mark och byggnader beskattas enligt de förmånligare realisationsvinstbestämmelserna. Köparen önskar däremot få ett högt ursprungligt ingångsvärde eftersom detta utgör grunden för hans framtida rätt till värdeminskningsavdrag. Vid normala fastighetsöverlåtelser har alltså säljare och köpare mot varandra stående intressen såvitt gäller köpeskillingens fördelning på mark m. m. och växande skog. Parternas beloppsmässiga

uppfattningar kan därför ge god vägledning för taxeringsmyndigheternas beslut.

Såvitt gäller taxeringen till kommunal inkomstskatt kommer säljare och köpare i regel att taxeras av samma taxeringsnämnd för det beskattningsår då avyttringen av skogsfastigheten ägt rum. Denna taxeringsnämnd kan därvid bedöma de skattemässiga konsekvenserna av avyttringen i ett sammanhang. Om säljarens och köparens uppfattningar om vad som av köpeskillingen hänför sig till växande skog sammanfaller, bör nämnden kunna godta den gjorda fördelningen såvida det inte är uppenbart att den är oriktig. Särskild uppmärksamhet kan vara befogad vid överlåtelse mellan anhöriga eller om någon av parternas skattesituation är sådan att fördelningen för denne saknar egentlig betydelse, vilket exempelvis kan vara fallet om säljaren eller köparen är ett förlustbolag eller tomtbolag. Skiljer sig den av säljaren deklarerade intäkten på grund av avyttringen från det av köparen angivna ursprungliga ingångsvärdet, bör taxeringsnämnden lämna säljaren tillfälle att yttra sig över köparens uppgifter och vice versa. Vid sitt slutliga ställningstagande bör taxeringsnämnden självfallet se till att säljarens intäkt av skogsbruk på grund av avyttringen beloppsmässigt överensstämmer med det av nämnden fastställda ursprungliga ingångsvärdet för köparen.

Det kan emellertid inträffa att flera taxeringsnämnder har att pröva frågan om hur stor del av köpeskillingen som faller på växande skog. Både säljaren och köparen kan taxeras till statlig inkomstskatt av en taxeringsnämnd och till kommunal inkomstskatt av en annan nämnd. Det är inte heller säkert att säljaren och köparen taxeras kommunalt av samma taxeringsnämnd – säljaren kanske taxeras av lokal taxeringsnämnd och köparen av s. k. särskild taxeringsnämnd. Ytterligare komplikationer kan inträda om säljaren eller köparen har brutet räkenskapsår och på grund av detta kommer att taxeras olika taxeringsår. För att taxeringsnämnderna skall kunna få ett godtagbart underlag för sitt beslut bör därför säljaren efter anmaning vara skyldig att lämna upplysningar till ledning för beräkning av köparens ursprungliga ingångsvärde och köparen skyldig att lämna upplysningar till ledning för beräkning av säljarens intäkt på grund av avyttringen. Anmaningar av nu angivet slag bör behandlas som anmaningar enligt 31 § 2 mom. första stycket taxeringslagen (1956:623, TL).

Behovet av ett godtagbart beslutsunderlag för beräkning av ingående värde på växande skog föreligger inte endast vid överlåtelse av skogbärande mark genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Motsvarande uppgifter behövs också när del av fastighet tillfallit någon genom arv, gåva eller på liknande sätt. Den föregående ägaren bör i dessa fall sålunda vara skyldig att i sin deklaration ange hur hans gällande ingångsvärde påverkats av äganderättsövergången. Den nye ägaren bör i sin deklaration ange hur stort ursprungliga ingångsvärdet enligt hans uppfattning bör vara. Efter anmaning bör såväl den föregående som den nye ägaren vara skyldig att lämna uppgift till ledning för beräkningen av ingångsvärden.

Som tidigare antytts bör det åligga taxeringsnämnd att pröva storleken av ingående värde på växande skog i samband med taxering av den som vid beskattningsårets utgång ägde skogbärande jordbruksfastighet. Denna prövning skall äga rum oavsett om resultatet påverkar den aktuella taxeringen eller inte. Föreligger anledning att avvika från det anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde som den skattskyldige angivit i deklARATIONEN bör, om hinder inte möter, denne ha rätt att yttra sig i frågan. Fastställer taxeringsnämnden ingångsvärdet med avvikelse från deklARATIONEN skall den skattskyldige, liksom är fallet med avvikelsebeslut i allmänhet, skriftligen underrättas om avvikelsen och skälen för denna.

Den skattskyldige bör få rätt att föra talan mot taxeringsnämnds beslut om beräkning av ingångsvärde på skog, oavsett om beslutet påverkar nettointäkten av jordbruksfastigheten för det aktuella beskattningsåret eller inte. Det kan alltså här bli fråga om en ren fastställsetalan. I sådana besvärsmål bör reglerna i TL om besvär över vanliga taxeringsbeslut tillämpas.

De allmännas representanter bör naturligtvis också ha rätt att föra talan mot taxeringsmyndighets beslut om ingångsvärdet. Taxeringsintendentens strävan bör därvid vara att kontinuitetsprincipen upprätthålls och att ingångsvärdena blir materiellt sett riktiga. Taxeringsintendenten bör exempelvis normalt anföra besvär om det belopp som säljaren tar upp som intäkt av skogsbruk på grund av fastighetsavyttringen skiljer sig från det för köparen fastställda ursprungliga ingångsvärdet. Om den föregående eller den nye ägaren besvärar sig över den skattemässiga bedömningen av äganderättsövergången, bör taxeringsintendenten vidare i regel genom egna reservationsbesvär hålla sin talan beträffande andre parten öppen.

För att det allmännas representanter på ett tillfredsställande sätt skall kunna kontrollera att kontinuitetsprincipen iakttas, bör taxeringsnämndsordföranden till länsstyrelsen anmäla samtliga under beskattningsåret inträffade överlåtelser m. m. avseende skogbärande mark inom taxeringsdistriktet. Samtidigt bör uppgift lämnas om skattskyldig som har fått avdrag för minskning av ingående värde av växande skog. Ingår fastigheten i förvärvskälla, som i fråga om beskattningsort är att hänföra till skilda län, bör anmälan dock sändas till länsstyrelsen i det län där fastighetsägaren har sin hemortskommun. Anmälan bör kunna göras på särskilt formulär och innehålla uppgift om den föregående och den nye ägarens namn, framställda yrkanden, nämndens beslut m. m. Om de skattskyldiga blir taxerade även av annan taxeringsnämnd, bör detta antecknas i formuläret.

Länsstyrelsen bör föra särskilda liggare med ledning av anmälningar från taxeringsnämnderna. I liggaren bör för varje förvärvskälla antecknas bl. a. tidpunkten för fastighetsförvärvet, ursprungligt ingångsvärde av skogen samt medgivna värdeminskningssavdrag. Framkommer vid förandet av liggaren att anmälan kan vara felaktig – t. ex. att avdraget vid kommunala taxeringen skiljer sig från avdraget vid statliga taxeringen – bör skattechefen genast uppmärksammas på detta. De i liggaren införda uppgifterna bör anses

innefatta taxeringsnämndens beslut (jfr 68 § sista stycket TL).

Om säljaren av skogsfastighet lämnat oriktiga uppgifter om skogens värde och på grund därav blivit för lågt taxerad, kan rättelse i vanlig ordning ske genom eftertaxering. Reglerna om eftertaxering bör vidare i tillämpliga delar gälla om förvärvare av skogsfastighet på grund av oriktiga uppgifter fått för högt ingående värde på skogen. I detta fall behöver rättelsen visserligen inte medföra någon ändring av den taxerade inkomsten, men nedsättningen av ingångsvärdet innebär minskade framtida avdragsmöjligheter.

Hos länsskatterätt bör mål, som rör en och samma avyttring av skogbärande fastighet, om möjligt prövas vid samma sammanträde. Om taxeringarna undantagsvis skall behandlas av olika skatterätter, bör de samråda liksom de i målet agerande taxeringsintendenterna. Enligt 4 § första stycket kungörelsen (1971:1200) om kammarrätternas domkretsar m. m. skall, såvida i mer än en kammarrätt förekommer mål om beskattning som gäller samma förvärvskälla eller som på annat sätt har nära samband med varandra, målen handläggas vid en av kammarrätterna, om inte särskilda skäl är däremot. Denna föreskrift bör beaktas i mål som gäller överlåtelse m. m. av skogbärande fastighet. Sålunda bör t. ex. mål, som gäller beräkningen av säljarens intäkt och köparens ursprungliga ingångsvärde på grund av en fastighetsförsäljning, handläggas av en och samma kammarrätt, även om säljaren och köparen anfört besvär hos olika kammarrätter.

### 8.3 Kostnad för skogsplantering

Vad som vid redogörelsen för sambandsmetoden sagts om kostnader för skogsplantering bör gälla även vid tillämpning av klyvmetoden. Kostnad för planteringen bör alltså antingen få dras av som driftkostnad eller aktiveras och därigenom öka skogens anskaffningsvärde. Det saknar betydelse om det är fråga om nyplantering eller inte.

### 8.4 Avdrag på grund av avyttring av skog under innehavstiden

Som framhållits tidigare överensstämmer klyvmetoden och sambandsmetoden såvitt gäller rätt till värdeminskningsavdrag på grund av avverkning av skog under innehavstiden. Vid tillämpning av klyvmetoden får således högst 60 % av anskaffningsvärdet utnyttjas vid avyttring av skog utan samband med avyttring av mark. Avdragsberäkningen är kopplad till den skattskyldiges intäkter på grund av avyttring av skog. Avser intäkten rotposter kan avdrag medges med belopp motsvarande hela intäkten. Vid avyttring av skogsprodukter (leveranstimmer) kan avdrag medges med högst 65 % av den bestämda köpeskillingen eller – vid uttag till annan av den skattskyldige bedriven verksamhet – till högst 65 % av skogsprodukternas allmänna saluvärde.

### 8.5 Avdrag på grund av avyttring av skog tillsammans med marken

Vid avyttring av skogbärande fastighet skall vid tillämpning av klyvmetoden den del av köpeskillingen som belöper på skogen redovisas som intäkt av skogsbruk. Det vid avyttringen för ägaren gällande ingångsvärdet (det skattemässiga restvärdet) på skogen bildar utgångspunkt för avdragsberäkningen. Med hänsyn bl. a. till de förmånliga beskattningsregler som f. n. gäller vid avyttring av skog tillsammans med marken får det, som tidigare påpekats, anses vara motiverat att tillåta viss indexuppräkningsvärde.

Avdragsrätten enligt klyvmetoden är utformad så att 60 % av anskaffningsvärdet får utnyttjas under innehavstiden medan 40 % av detta värde får utnyttjas först i samband med avyttring av marken. Det synes mot denna bakgrund lämpligt att begränsa indexuppräkningsvärde vid fastighetsavyttring till den del av ingångsvärdet som under alla omständigheter måste sparas till avyttringstillfället, dvs. till 40 % av anskaffningsvärdet. Den del av anskaffningsvärdet som kan bli föremål för indexuppräkningsvärde kallas i det följande för indexvärdet. Begränsningen av uppräkningsvärde av indexvärdet bör gälla även om den skattskyldige under innehavstiden åtnjutit avdrag med mindre än 60 % av anskaffningsvärdet. Den skattskyldige bör således inte kunna öka den sammanlagda avdragsrätten på grund av fastighetsinnehavet genom att frivilligt avstå från avdrag under innehavstiden.

Uppräkningsvärde av indexvärdet bör ske på samma sätt som vid realisationsvinstbeskattningen. Uppräkningsvärde bör alltså ske med ledning av förändringarna i konsumentprisindex under tiden från förvärsåret till avyttringsåret. Är ett tidigare fång än den skattskyldiges eget avgörande för beräkningen av anskaffningsvärdets storlek – detta gäller bl. a. vid förvärv genom arv eller gåva – bör indexuppräkningsvärde omfatta tiden från senaste förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Däremot bör av praktiska skäl den senaste innehavarens förvärv alltid vara avgörande för det belopp som kan bli föremål för indexuppräkningsvärde. Den som t. ex. ärvt en skogsfastighet bör alltså vid en framtida avyttring av fastigheten få räkna upp högst 40 % av sitt eget ursprungliga ingångsvärde på skogen, dvs. högst 40 % av arvlåtarens vid dödsfallet gällande ingångsvärde.

Vid beräkning av realisationsvinst på grund av försäljning av mark och byggnader kan den skattskyldige ofta välja mellan olika ingångsvärden. Som ingångsvärde kan, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, användas bl. a. köpeskillingen vid förvärvet, taxeringsvärdet tjugo år före avyttringen eller taxeringsvärdet året före det år då föregående ägaren avled (punkt 2 a tionde stycket av anvisningarna till 36 § KL). Det kan mot denna bakgrund diskuteras om även det anskaffningsvärde, som skall ligga till grund för skogsbeskattningen, bör kunna fastställas med ledning av taxeringsvärdet visst år. En annan fråga är om det bör vara tillåtet att basera exempelvis skogsbeskattningen på det faktiska anskaffningsvärdet för

skogen medan realisationsvinstbeskattningen av mark och byggnader baseras på ett taxeringsvärde.

Vad först gäller skogens anskaffningsvärde synes anledning saknas att tillåta att beräkningen sker på grundval av annat värde än den faktiska anskaffningskostnaden. Utnyttjande av exempelvis taxeringsvärdet vid olika tidpunkter skulle innebära brott i kontinuiteten. Det skulle vidare vara svårt att bedöma i vad mån medgivna värdeminskningsskattningar borde beaktas. Skogsbeskattningen synes med hänsyn bl. a. till detta böra grundas på de faktiska kostnaderna för anskaffandet av skogen. Detta synes dock inte böra hindra att realisationsvinsten beräknas med utgångspunkt i ett taxeringsvärde. Något krav på att skogsbeskattningen och realisationsvinstbeskattningen grundas på ett och samma fastighetsvärde bör således inte uppställas.

Principen att skogsbeskattningen skall baseras på den verkliga kostnaden på skogen bör gälla utan undantag i fråga om fastigheter som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång sedan de nya reglerna trätt i kraft. I andra fall synes anskaffningsvärdet av skogen övergångsvis kunna uppskattas med ledning av de vid fastighetstaxering uppskattade skogsvärdena. Denna problematik tas dock upp närmare i samband med diskussionen om behovet av övergångsbestämmelser (avsnitt 8.9).

Den prisomräkning som tidigare var tillåten inom skogsbeskattningen (virkesförrådsmetoden) liksom den som f. n. gäller vid realisationsvinstbeskattningen syftar till att eliminera eller begränsa beskattningsbart överskott på grund av en fastighetsavyttring. Ett av prisomräkningen föranlett underskott kan däremot inte kvittas mot andra inkomster. Denna princip bör gälla även vid tillämpning av klyvmetoden. Det belopp som skall få dras av från försäljningslikviden får alltså inte genom indexuppräkningsmetoden beräknas till högre belopp än försäljningslikviden. Avdrag med högre belopp än försäljningslikviden bör godtas endast i den mån det gällande ingångsvärdet överstiger vederlaget för fastighetens skog.

Den nu lämnade redogörelsen avser i första hand avyttring av fastighet, som ensam bildar en förvärvskälla, eller avyttring av sådana fastigheter eller fastighetsdelar som tillsammans bildar en förvärvskälla. Vid avyttring av ett markområde, som utgör del av en förvärvskälla, uppkommer emellertid frågan hur stor del av anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet som kan anses belöpa på det sålda området. För att en ur teoretisk synvinkel riktig avdragsberäkning skall kunna komma till stånd i dessa fall krävs att man kan fastställa den av avyttringen föranledda minskningen av skogens värde uttryckt i procent av skogens värde före avyttringen. Detta förutsätter kännedom om det faktiska värdet både på den del av skogen som omfattas och den del av skogen som inte omfattats av försäljningen.

Värdet av skogen på det sålda området måste fastställas i samband med säljarens inkomsttaxering och vid beräkningen av ursprungligt ingångsvärde för köparen. Detta delvärde vållar alltså inte något problem vid avdragsbe-

räkningen. Däremot ger köpehandlingarna normalt inte någon upplysning om hur den skog som inte omfattats av avyttringen skall värderas. I synnerhet om endast ett litet markområde avyttrats skulle en särskild värdering av kvarvarande skog kräva en arbetsinsats som inte står i rimlig proportion till den skattelättnad som kan vinnas genom avdraget. Det skulle därför innebära en påtaglig fördel om avdraget på grund av avyttring av skogbärande markområden kunde beräknas enligt en metod som inte förutsätter kännedom om värdet på kvarvarande skog.

I det föregående (avsnitt 8.2.1) har redogjorts för den skattemässiga behandlingen av benefika förvärv av skogbärande markområden. I dessa fall görs inte någon exakt beräkning av hur stor del av fastighetens skog som tillfallit ny ägare utan det räcker med att uppskatta om värdet av den förvärvade skogen uppgått till minst en tredjedel eller till minst två tredjedelar av hela fastighetens skog. Avser det benefika förvärvet mindre än en tredjedel av värdet på fastighetens skog före äganderättsövergången, får den föregående ägaren behålla sitt anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ograverat och den nye ägaren får i konsekvens härmed inte ta upp något ursprungligt ingångsvärde på skogen. Har minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av värdet på skogen tillfallit den nye ägaren, skall den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde reduceras till hälften. Det ursprungliga ingångsvärdet för den nye ägaren kommer då också att motsvara hälften av den föregående ägarens gällande ingångsvärde. Förvärvar slutligen den nye ägaren två tredjedelar eller mer av värdet av fastighetens skog, får den nye ägaren som ursprungligt ingångsvärde överta den föregående ägarens vid övergångstillfället gällande ingångsvärde. Den föregående ägarens gällande ingångsvärde anses då i sin helhet ha konsumerats.

De nu återgivna bestämmelserna synes kunna läggas till grund för beräkning av avdrag på grund av avyttring av skogbärande markområden. Den som avyttrar ett markområde bör i enlighet med detta inte tillerkännas något avdrag såvida avyttringen omfattar mindre än en tredjedel av marknadsvärdet på förvärvskällans skog före avyttringen. Avser avyttringen minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av förvärvskällans skog, bör den skattskyldige få avdrag med dels hälften av det uppräknade indexvärdet, dels hälften av eventuell återstående del av det vid avyttringstillfället gällande ingångsvärdet. Vid avyttring av markområden som omfattar minst två tredjedelar av värdet av förvärvskällans skog, bör den skattskyldige slutligen ha rätt till avdrag med samma belopp som om han avyttrat hela fastigheten. De här föreslagna reglerna bör ha motsvarande tillämpning om värdet av fastighetens skog minskats till följd av fastighetsreglering e. d.

Enligt den nu beskrivna metoden får skattskyldig, som avyttrat ett markområde omfattande mindre än en tredjedel av värdet på förvärvskällans skog, inte något avdrag. Hade han däremot före markavyttringen upplåtit rätt till avverkning av skogen på området i fråga, skulle han varit berättigad till

avdrag med belopp motsvarande hela likviden för avverkningsrätten såvida likviden rymts inom det gällande ingångsvärdet och tillika inom 60 % av skogens anskaffningsvärde. Med hänsyn till angelägenheten av att reglerna för avdrag på grund av avyttring av skogbärande markområden inte i alltför hög grad avviker från reglerna för avdrag under innehavstiden, bör den som avyttrar skogbärande markområden alternativt kunna få avdrag i enlighet med de regler som gäller för avverkningar under innehavstiden. Den skattskyldige bör alltså – i den mån den del av anskaffningsvärdet som får utnyttjas under innehavstiden därtill förslår – kunna få avdrag med belopp svarande mot den avyttrade skogens rotvärde. Vid en och samma markavyttring bör dock endast en av de två avdragsmetoderna få användas.

Det sagda innebär att rätten till avdrag på grund av avyttring av ett markområde, som omfattar mindre än en tredjedel av värdet på förvärvskällans skog före avyttringen, blir exakt densamma som vid upplåtelse av avverkningsrätt. Avser avyttringen minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av värdet på förvärvskällans skog, kan den skattskyldige efter eget val få avdrag antingen enligt de regler som gäller för avyttring under innehavstiden eller med hälften av det avdrag som kommit i fråga om hela förvärvskällan avyttrats. Vilken metod som är förmånligast beror främst på hur stor del av anskaffningsvärdet som tidigare utnyttjats vid avdragsberäkningen. Omfattar slutligen markavyttringen minst två tredjedelar av värdet på förvärvskällans skog får avdragsberäkningen ske som om hela förvärvskällan avyttrats, vilket givetvis alltid ger det högsta avdraget. Inget hindrar dock att den skattskyldige i detta fall beräknar avdraget som om halva fastigheten avyttrats eller tillämpar de avdragsregler som gäller för skogsavyttring under innehavstiden.

Vid avyttring av skog under innehavstiden kan den skattskyldige fritt bestämma i vad mån han önskar utnyttja rätten till värdeminskingsavdrag. En skogsägare som upplåtit en avverkningsrätt för 20 000 kr. kan – om den del av anskaffningsvärdet som får utnyttjas för avdrag under innehavstiden är tillräckligt stort – själv välja om han skall yrka maximalt avdrag eller om han helt eller delvis skall avstå från avdragsrätten. Motsvarande valfrihet bör, såvida avdragsberäkningen sker enligt de regler som gäller för skogsavyttring under innehavstiden, föreligga även vid avyttring av skogbärande mark. Väljer den skattskyldige att beräkna avdraget med stöd av reglerna för skogsavyttring i samband med avyttring av mark bör den skattskyldige däremot inte ha möjlighet att delvis avstå från avdragsrätten. Av bl. a. praktiska skäl bör avdrag i dessa fall medges antingen med belopp motsvarande summan av hela det uppräknade indexvärdet och eventuell återstående del av det gällande ingångsvärdet eller med hälften av nyssnämnda belopp. Som tidigare framhållits är dock ett av indexuppräknningen föranlett underskott inte avdragsgillt.

Ett särskilt problem kan uppkomma vid indexuppräknningen om en skogsägare, som förvärvat den i förvärvskällan ingående skogsmarken vid

olika tillfällen, avyttrar en del av förvärvskällans mark. Antag att en person köpt fastigheten A år 1 och fastigheten B år 10. Fastigheterna bildar tillsammans en förvärvskälla. Skogsägaren säljer år 15 ett markområde på vilket finns omkring hälften av förvärvskällans skog och yrkar avdrag enligt de regler som gäller för avyttring av skog tillsammans med marken. En materiellt sett riktig indexomräkning förutsätter i detta fall att det går att fastställa hur stor del av den sålda skogen som förvärvats år 1 och hur stor del som förvärvats år 10. En sådan uppdelning är emellertid ofta svår att utföra. Vid omräkningen av indexvärdet bör därför presumeras att den sålda skogen fördelar sig på olika förvärvstidpunkter i samma proportion som hela förvärvskällans skog före markavyttringen. Har exempelvis 25 % av skogen förvärvats vid ett tillfälle och återstoden vid ett senare tillfälle skall alltså, om ett skogbärande markområde avyttras, 25 % av den sålda skogen förutsättas ha förvärvats vid det tidigare tillfället och återstående 75 % vid det senare tillfället. Vilken del av den skogbärande marken som faktiskt sålts bör således sakna betydelse vid avdragsberäkningen.

I de allra flesta fall torde det inte vara svårt att avgöra om en avyttring av skogbärande mark omfattat mer eller mindre än en tredjedel resp. två tredjedelar av skogens värde på hela fastigheten före avyttringen. Bedömningen skall givetvis grundas på de verkliga förhållandena vid avyttringstillfället. Det värde som skogen åsatts vid exempelvis den senaste fastighets-taxeringen saknar därför regelmässigt betydelse i sammanhanget.

### 8.6 Förbehåll av avverkningsrätt m. m.

Vid tillämpning av klyvmetoden beskattas ersättning för avyttrad skog som intäkt av skogsbruk oavsett om ersättningen avser skog som sålts tillsammans med marken eller inte. Detta bör också gälla ersättning som inflyter på grund av utnyttjande av avverkningsrätt som den skattskyldige förbehållit sig vid försäljning av skogsfastighet. Vad gäller rätt beskattningsår för ersättningen bör de principer som gäller i fråga om skogsavyttring under innehavstiden äga tillämpning.

Under innehavstiden kan med stöd av klyvmetoden avdrag för värdeminskning av skog erhållas med högst 60 % av anskaffningsvärdet. Vid försäljning av fastigheten får den skattskyldige avdrag med dels 40 % av anskaffningsvärdet uppräknat med index, dels eventuell outnyttjad del av det belopp varmed avdrag hade kunnat medges under innehavstiden. Fråga uppkommer då om det går att kombinera denna avdragsrätt med rätt till avdrag på grund av utnyttjande av en förbehållen avverkningsrätt.

Enligt sambandsmetoden har den skattskyldige, som framgått av det föregående, över huvud taget inte någon rätt till värdeminskningsavdrag i fråga om intäkter som hänför sig till tiden efter det att fastigheten avyttras. Motsvarande synes böra gälla även vid tillämpning av klyvmetoden. Endast därigenom undviks besvärliga samordningsproblem mellan avdragsberäk-

ningen när fastigheten avyttras och avdragsberäkning i samband med utnyttjande av den förbehållna avverkningsrätten. Detta innebär å ena sidan att en förbehållen avverkningsrätt inte reducerar utrymmet för värdeminskningssavdrag vid en fastighetsförsäljning. Å andra sidan kommer vederlag som inflyter för den förbehållna avverkningsrätten i sin helhet att träffas av beskattning (intäkt av skogsbruk).

Vad nu föreslagits bör äga motsvarande tillämpning då skogsfastighet övergår till ny ägare genom gåva eller annat benefikt fång. Den nye ägaren bör således få överta den föregående ägarens gällande ingångsvärde i ograverat skick. Vederlag som inflyter på grund av utnyttjande av den förbehållna avverkningsrätten bör beskattas som intäkt av skogsbruk. Någon rätt till värdeminskningssavdrag bör inte föreligga.

### 8.7 Avdragsbeloppens storlek

Som framhållits i samband med redogörelsen för sambandsmetoden bör avdrag för värdeminskning av skog inte medges med hur lågt belopp som helst. För att underlätta den praktiska tillämpningen av klyvmetoden bör avdrag inte medges för belopp understigande 1 000 kr. och i övrigt begränsas till belopp som är jämnt delbara med 1 000 kr. Likviden för en rotförsäljning måste alltså uppgå till minst 1 000 kr. och likviden på grund av försäljningen av skogsprodukter till drygt 1 500 kr. för att avdrag skall kunna komma i fråga.

Det enda undantaget från dessa beloppsgränser bör gälla det fallet att avdrag yrkas med det skattemässiga restvärdet på skogen. Ett sådant avdragsyrkande kan komma i fråga endast vid avyttring av den skogbärande fastigheten.

### 8.8 Tomtrörelse m. m.

Klyvmetoden bygger på att all värdeökning på skog skall beskattas som inkomst av skogsbruk och att realisationsvinstbeskattningen skall omfatta endast mark och byggnader. Vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av en skogbärande fastighet skall alltså bortses från den del av förvärvskostnaden och uppbyggt vederlag som belöper på växande skog.

Eftersom beräkningen av ingående värde på tomter i tomtrörelse f. n. hänvisar till realisationsvinstbestämmelserna, kan klyvmetoden komma att påverka tomtrörelsebeskattningen. Det är därför nödvändigt att ta ställning till frågan hur anskaffningsvärdet på växande skog skall beräknas vid bestämmandet av ingångsvärdet i tomtrörelsen. Om värdet av skogen inte får räknas upp på samma sätt som den övriga delen av den fasta egendomen, höjs nämligen rörelseresultatet i motsvarande utsträckning.

Ett exempel kan belysa det sagda. Antag att A, som köpt en skogsfastighet år 1978, under åren 1980–1983 säljer 14 byggnadstomter. År 1984 säljer han

den femtonde tomten för 8 000 kr. På fastigheten återstår härefter endast mark som är avsedd för uthålligt skogsbruk. Anskaffningskostnaden för den femtonde tomten beräknas till 4 000 kr., varav 3 000 kr. belöper på växande skog och 1 000 kr. på mark. Om omräkningstalet är 1,20, blir tomtens ingångsvärde i rörelsen med tillämpning av nuvarande bestämmelser 4 800 kr. Vinsten på grund av försäljningen blir alltså  $(8\ 000 \cdot 1,20 - 4\ 800) = 3\ 200$  kr. För däremot endast markkostnaden ligga till grund för ingångsvärdeberäkningen blir tomtens ingångsvärde 1 200 kr. och vinsten 6 800 kr.

Om klyvmetoden genomförs synes ingångsvärdet på skogbärande tomtmark, som förvärvats innan tomt rörelse påbörjats, kunna beräknas på två olika sätt. En lösning är att föreskriva att endast värdet på mark och byggnader – men inte växande skog – får tas med vid ingångsvärdeberäkningen. En annan möjlighet är att tillämpa nuvarande regler oförändrade. Då behövs emellertid det tillägget i fråga om skogsbeskattningen att det för ägaren gällande värdet på skogen reduceras med ett belopp som svarar mot den del av tomternas ingångsvärde som belöper på växande skog. Det gäller nämligen här att på något sätt se till att den skattskyldige inte får dubbelt avdrag, således i både rörelsen och skogsbruket.

Från materiell synpunkt kan dessa två metoder anses vara likvärdiga. Den sist nämnda metoden skulle dock sannolikt bli svår att tillämpa i praktiken. Vid försäljningen av den femtonde tomten är det nämligen ofta inte möjligt att exakt beräkna hur stor del av återstoden av fastighetsinnehavet som ingår i tomt rörelsen. Av detta följer att man inte omedelbart kan fastställa det belopp varmed vid skogsbeskattningen skogens för ägaren gällande värde bör minskas på grund av den påbörjade tomt rörelsen. Beräkningen av ingående värden för tomterna torde i stället utföras först när dessa avyttrats. Det för ägaren gällande värdet på skogen skulle härigenom få reduceras i takt med tomt rörelsens utveckling, vilket från teknisk synpunkt är olämpligt. Till detta kommer att rätten att grunda ingångsvärdeberäkningen i tomt rörelsen på värdet av växande skog uppenbarligen måste upphöra, om hela det för ägaren gällande värdet på skogen förbrukats. I detta läge blir den skattskyldige under alla omständigheter tvungen att bortse från värdet av växande skog vid beräkning av tomternas ingångsvärden. Ingångsvärdet för de först avyttrade tomterna skulle alltså bli högre än ingångsvärdet för de tomter som avyttrats då rörelsen pågått under viss tid. En sådan ordning är inte tilltalande.

Vad som kan tala för att värdet på växande skog skall tas med vid beräkningen av ingångsvärde i tomt rörelsen är däremot att skogens verkliga värde på den del av fastigheten, som inte ingår i rörelsen, i annat fall kan komma att understiga det för ägaren gällande ingående värdet på skogen. Detta kan t. ex. inträffa, om den övervägande delen av fastighetens skog funnits på den mark som ingår i tomt rörelsen. Om den skattskyldige avyttrar sitt återstående fastighetsinnehav uppkommer ett skattemässigt underskott motsvarande skillnaden mellan gällande ingångsvärde på skogen och den del av försäljningslikviden för fastigheten som belöper på växande skog.

Underskottet kan måhända inte kvittas mot överskott i annan förvärvskälla.

Den nu redovisade komplikationen är dock knappast av allvarlig art. För det första kan den skattskyldige komma i åtnjutande av värdeminskning-avdrag och därigenom reducera sitt gällande ingående värde på skogen genom att låta avverka skog innan marken får karaktär av varulager. Möjlighet finns att sätta in en del av dessa skogsintäkter på skogskonto, varvid ett eventuellt underskott vid en framtida försäljning av återstoden av fastigheten kan kompenseras genom skogskontouttag. Det kan också framhållas att ju längre tid som förflyter mellan avyttringen av tomterna och försäljningen av resten av fastigheten desto större är sannolikheten för att tillväxten medför att skogens verkliga värde kommer att bli lika stort som det för ägaren gällande ingångsvärdet på skogen.

Det anförda ger alltså sammanfattningsvis vid handen att ingångsvärdet för tomter, som förvärvats innan tomtrörelse påbörjats, bör beräknas enbart på grundval av värdet på mark och byggnader. Bildar den faktiska förvärvskostnaden utgångspunkt för ingångsvärdeberäkningen, blir det därför nödvändigt att uppskatta hur stor del av förvärvskostnaden som hänför sig till skog å ena och mark och byggnader å den andra sidan. Sker beräkningen med ledning av ett taxeringsvärde, skall detta reduceras med taxerade skogsvärdet vid samma taxering. Avsaknaden av ingångsvärde på skogen medför givetvis att möjligheten till avdrag för skogens anskaffningskostnad helt bortfaller. Till undvikande av missförstånd kan vidare påpekas att det vid beräkningen av ingångsvärdet på tomtmarken är likgiltigt, om denna är skogbärande vid den tidpunkt då tomtrörelsen påbörjas eller inte. Huruvida den skattskyldige medgivit värdeminskning-avdrag under innehavstiden saknar likaledes betydelse. Av intresse är endast om den tomtmark, som förvärvats innan tomtrörelsen påbörjats, varit skogbärande vid den tidpunkt som är avgörande för beräkningen av ingångsvärdet i rörelsen.

Som tidigare påpekats utgör mark, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, lagertillgång i tomtrörelse redan fr. o. m. förvärvstillfället. Ett annat exempel på att mark i och med förvärvet skall behandlas som lagertillgång är att förvärvaren bedriver handel med fastigheter. Gemensamt för dessa fall är att anskaffningskostnaden för marken jämte skog, byggnader och vad som eljest finns på fastigheten påverkar inkomsten av rörelsen senast vid avyttring av fastigheten. Så länge den mark, som ingår i rörelsen, är taxerad som jordbruksfastighet behandlas emellertid fastighetens avkastning som intäkt av jordbruksfastighet. Vad rörelseidkaren uppbar på grund av upplåtelse av avverkningsrätt eller försäljning av skogsprodukter från marken skall alltså redovisas som intäkt av skogsbruk och inte som intäkt av rörelse. Det är, som framhållits vid redogörelsen för sambandsmetoden, givetvis inte rimligt att vid beräkningen av inkomst av jordbruksfastigheten tillåta avdrag för värdeminskning av skog samtidigt som hela anskaffningskostnaden för skogen utgör avdragspost vid beräk-

ningen av rörelseinkomsten. Avdrag för kostnad för anskaffande av skog bör därför – såvitt gäller inkomstslaget jordbruksfastighet – generellt avskaffas beträffande fastighet som utgör lagertillgång i rörelse. Avsaknaden av sådan avdragsrätt kompenseras dock av att resultatet av rörelsen blir i motsvarande mån lägre.

## 8.9 Övergångsbestämmelser

### 8.9.1 Inledning

Klyvmetoden skiljer sig i väsentliga hänseenden från nuvarande regler. Med tillämpning av klyvmetoden torde möjligheterna till avdrag under innehavstiden förbättras i flertalet fall. Frikopplingen från realisationsvinstbeskattningen och den begränsade indexuppräknningen av skogens ingångsvärde torde däremot allmänt sett öka skattebelastningen vid avyttring av skogbärande mark.

Det är normalt förenat med betydande nackdelar att vid införande av ett nytt regelsystem tillåta att äldre bestämmelser får tillämpas vid sidan av de nya. Att för skogsförvärv som hänför sig till tiden före övergången tillåta att avdragen alternativt beräknas med stöd av nuvarande regler får t. ex. anses klart olämpligt. Sedan det nya systemet trätt i kraft bör därför detta i princip äga generell tillämpning oavsett vid vilken tidpunkt fastigheten förvärvats.

Beräkningen av avdrag enligt klyvmetoden bygger på skogens ursprungliga ingångsvärde. Storleken av detta värde är avgörande för skogsägarens rätt till avdrag såväl under innehavstiden som vid avyttring av skog tillsammans med marken. För att de nya reglerna skall kunna tillämpas på äldre skogsförvärv krävs därför att det går att fastställa ett ingångsvärde för varje skogsfastighet som förvärvats före ikraftträdandet. Sedan ingångsvärdet väl är fastställt torde övergången inte behöva vålla några svårigheter.

Vid fastställande av ett ingångsvärde i det nya systemet bör för det första eftersträvas att samtliga ägare av skogsfastigheter blir likformigt behandlade. Deras inbördes konkurrenssituation bör således inte förändras på grund av övergången till det nya systemet. Ett annat önskemål är att avverkningar eller fastighetsförsäljningar som äger rum omedelbart innan de nya reglerna träder i kraft skall få ungefärligen samma skattekonsekvenser som om avverkningen eller försäljningen ägt rum omedelbart efter ikraftträdande. Övergången bör alltså vara något så när mjuk. Med hänsyn till materialets storlek – ingångsvärden skall ju fastställas för hela beståndet av jordbruksfastigheter – måste slutligen stor hänsyn tas till praktiska problem. En materiellt sett bättre regel för beräkningen av ingångsvärdet kan få ge vika för en regel som är mindre exakt men betydligt enklare att tillämpa.

### 8.9.2 Fastställande av ingångsvärde

Varje skogsägare har enligt nuvarande skogsbeskattningsregler ett för honom gällande ingående värde på skogen. Detta värde utgör skillnaden mellan ingångsvärdet vid förvärvet och summan av under innehavstiden medgivna värdeminskningssavdrag. Vid övergången till de nya beskattningsreglerna ligger det nära till hands att låta detta värde bli ingångsvärde och därmed utgångspunkt för avdragsberäkningen i det nya systemet. Härigenom uppnås automatiskt kontinuitet mellan nu gällande och de föreslagna beskattningsreglerna. Vidare får skogsägare, som förvärvat sin fastighet till ett högt pris men inte utnyttjat rätten till värdeminskningssavdrag, högre ingångsvärden än skogsägare som utnyttjat avdragsrätten, vilket från rättvisesynpunkt är befogat. Mot denna bakgrund bör som ett huvudalternativ föreskrivas, att det för ägaren vid övergångstillfället gällande ingångsvärdet på skogen får utgöra ursprungligt ingångsvärde vid tillämpning av klyvmetoden. Denna metod för bestämmandet av ingångsvärdet kallas här *utredningsmetoden*. Det fastställda värdet bör få användas vid avdragsberäkningen på samma sätt som ett ingångsvärde som avser ett förvärv som skett sedan de nya reglerna börjat tillämpas.

Ingångsvärdet kan emellertid i ett stort antal fall tyvärr inte bestämmas enligt utredningsmetoden. Någon officiell redovisning av ingångsvärden existerar inte och många skogsägare torde därför sakna möjlighet att tillfredsställande utreda storleken av sitt aktuella ingångsvärde.

Som alternativ erbjuder sig helt naturligt de värden på växande skog som redovisas vid fastighetstaxeringen. Emellertid säger taxeringsvärdet ingenting om de faktiska skogsförhållandena på fastigheten vid anskaffningstillfället eftersom taxeringsvärdet – i den mån fastställelse inte skett vid särskild fastighetstaxering – hänför sig till förhållandena den 1 januari det år då allmän fastighetstaxering ägde rum. Även i det fall ny fastställelse av taxeringsvärdet skett vid särskild fastighetstaxering, hänför sig uppgifterna om den växande skogen till förhållandena den 1 januari det år när taxeringen skedde. Till ledning för fastställande av ett ingångsvärde som ett uttryck – låt vara starkt schablonmässigt – för skogskapitalets värde är således taxeringsvärdet för växande skog inte helt lämpligt. För att något ytterligare konkretisera svårigheterna med att använda det taxerade värdet på växande skog kan följande anföras.

Som alternativa ingångsvärden – utöver den faktiska anskaffningskostnaden för den växande skogen – kan tänkas ettdera av taxeringsvärdet vid 1981 års allmänna fastighetstaxering, taxeringsvärdet vid anskaffningstillfället eller – om tillskottsköp eller delförsäljning av skogbärande mark förekommit under innehavstiden – det taxeringsvärde som åsatts omedelbart efter det att förvärvskällans omfattning ändrats.

1981 års taxeringsvärde speglar inte skogssituationen vid anskaffningstillfället. Detta gäller i särskilt hög grad om virkesförrådet vid ingången av år

1981 till avsevärd del avser sparad tillväxt eller om ojämna eller mycket omfattande skogsuttag gjorts före den 1 januari 1981. Om skogsvolymen minskat avsevärt på grund av stora avverkningar torde dock skogsägaren i allmänhet ha utnyttjat möjligheten till värdeminskningssavdrag, varför viss korrespondens normalt föreligger mellan skogens värde enligt 1981 års fastighetstaxering och det för ägaren gällande ingångsvärdet. Sambandet mellan det gällande ingångsvärdet och skogens värde enligt 1981 års fastighetstaxering blir däremot mindre uttalat om skogsägaren helt underlåtit att avverka under innehavstiden. Volymen på skogen vid 1981 års ingång kan i detta fall vara betydligt högre än volymen vid anskaffningstillfället. Framhållas må emellertid att nuvarande skatteregler ger en skogsägare viss möjlighet att även i en sådan situation vid avyttring av fastigheten skattefritt tillgodogöra sig hela eller en stor del av den under innehavstiden sparade värdeökningen på skogen.

Taxeringsvärdet vid anskaffningstillfället är inte särskilt användbart. Bortsett från den anmärkning som gjorts i det föregående – nämligen att taxeringsvärdet inte ger någon upplysning i princip om hur situationen var beträffande den växande skogen vid förvärvstillfället – kan påpekas att i synnerhet taxeringsvärden före år 1957 ger mycket låga ingångsvärden. Ett lågt ingångsvärde får till följd att en fastighetsförsäljning som äger rum omedelbart efter ikraftträdandet föranleder avsevärt hårdare beskattning än om försäljningen skett något tidigare. En sådan tröskeeffekt är som tidigare påpekats olämplig. Ju äldre taxeringsvärdet är desto större är vidare risken för att ändrad fastighetsindelning m. m. gör att taxeringsvärdet avser ett markområde som vid tidpunkten för övergången till de nya bestämmelserna ingår i helt andra förvärvskällor e. d. I stort sett samma anmärkningar kan riktas mot alternativet att välja det taxeringsvärde som fastställts för fastigheten omedelbart efter en förändring av förvärvskällans omfattning. Framhållas kan också att problemet om i vad mån hänsyn skall tas till medgivna värdeminskningssavdrag blir svårlöst om ett äldre taxeringsvärde skall utgöra utgångspunkt för ingångsvärdeberäkningar.

Den felkälla som hänför sig till att virkesförrådet vid ingången av år 1981 måhända är ovanligt stort eller litet skulle till en del kunna elimineras om ingångsvärdeberäkningen anknöts till värdet av det virkesförråd, som kan anses normalt för fastigheten, i stället för värdet just den 1 januari 1981. Värdet av detta normalförråd skulle kunna beräknas i enlighet med den princip som tidigare användes vid beräkning av minsta producerande skogskapitalet (dåvarande punkt 8 av anvisningarna till 22 § KL), dvs. med ledning av fastighetens taxerade skogsmarksvärde och skogens omloppstid.

Av tidigare allmänna fastighetstaxeringar framgår att skogsmarksvärdet genomsnittligt sett uppgår till drygt 13 % av skogsvärdet. Avsevärda variationer förekommer dock till följd av att omloppstiden varierar. Om omloppstiden är kort kan taxerade skogsmarksvärdet uppgå till över 30 % av

skogsbruksvärdet, medan andelen kan sjunka till blott omkring 4 % när omloppstiden överstiger 180 år. Procentsatsen 13 hänför sig till en omloppstid på omkring 100 år, vilken kan betraktas som ett genomsnitt för landet. För en fastighet med normal omloppstid skulle alltså ett värde på det virkesförråd som kan anses normalt för fastigheten erhållas genom att taxerade skogsmarksvärdet multiplicerades med ( $\frac{100}{13} \approx$ ) 8. Om fastighetens omloppstid understiger 100 år skulle multipeln sättas lägre än 8 medan en högre multipel skulle vara motiverad vid omloppstider överstigande 100 år.

Flera problem är emellertid förenade med metoden att beräkna ingångsvärdet med ledning av taxerade skogsmarksvärdet och skogens omloppstid. Skogsmarksvärdet, som i regel representerar en mycket liten del av fastighetens taxeringsvärde, är inte alltid fastställt med någon högre grad av precision. Det kan då te sig stötande att skogsmarksvärdet, uppräknat med en hög multipel, skall utgöra grund för skogsägarens framtida rätt till avdrag på grund av avyttring av skog. Även fastställande av omloppstiden för förvärvskällan skog torde vålla svårigheter. Omfattar förvärvskällan skogsmark av mycket varierande godhetsklass torde omloppstidens längd – och därmed multipelns storlek – inte utan omfattande utredningar kunna fastställas med rimliga krav på säkerhet. Av nu angivna skäl synes en på taxerade skogsmarksvärdet och omloppstiden baserad metod för beräkning av ingångsvärdet få avvisas.

Den nu redovisade diskussionen ger sammanfattningsvis vid handen att anknytningen till äldre taxerade skogsvärden ofta skulle ge upphov till stora utredningssvårigheter samtidigt som ingångsvärdena i allmänhet blir mycket låga i förhållande till skogens verkliga värde vid övergången. Att beräkna ingångsvärdet med ledning av skogens omloppstid och taxerade skogsmarksvärden vid 1981 års fastighetstaxering torde vidare få anses uteslutet. Därmed synes knappast återstå någon lösning än att som alternativ till utredningsmetoden grund ingångsvärdet på den vid 1981 års allmänna fastighetstaxering gjorda värderingen av förvärvskällans växande skog. Denna metod, som här kallas *schablonmetoden*, har den väsentliga fördelen att den i flertalet fall är mycket enkel att tillämpa.

De vid 1981 års allmänna fastighetstaxering fastställda värdena hänför sig, som tidigare nämnts, i princip till förhållandena på fastigheterna den 1 januari 1981. En konsekvens av detta är att ett ingångsvärde, som baseras på nämnda fastighetstaxering, kan tillämpas först på 1981 års inkomster. Ett på klyvmetoden byggt system för beskattning av skogsinkomst kan därför inte tillämpas förrän vid 1982 års taxering, dvs. ett år senare än vad som föreslagits beträffande sambandsmetoden.

Om ingångsvärdet enligt schablonmetoden grundas på 1981 års fastighetstaxering, torde värdet i allmänhet bli betydligt högre än anskaffningskostnaden för skogen. I synnerhet gäller det beträffande fastigheter som förvärvats före prishöjningarna i början av 1950-talet. Det kan därför framstå som mindre tilltalande att en skogsägare, som förvärvat sin fastighet år 1930,

skall få ett lika högt ingångsvärde som den skogsägare som omkring 40 år senare förvärvat en liknande fastighet för mångdubbla priset. Samma ingångsvärde oavsett innehavstidens längd kan förefalla särskilt stötande om t. ex. den som förvärvat sin fastighet år 1930 kort efter förvärvet avverkat en stor del av skogen och därvid förbrukat det mesta av sitt ursprungliga ingångsvärde. Av rättviseskäl kan det därför synas motiverat att i fråga om äldre förvärv begränsa ingångsvärdet till en del av det värde som bör tillkomma senare förvärv.

I detta sammanhang är det emellertid viktigt att komma ihåg att försäljningslikvider för skogsfastigheter, som innehafts länge, beskattas förhållandevis förmånligt enligt nuvarande regler. Beskattningseffekten blir normalt ganska måttlig eller bortfaller helt även om värdeökningen varit påtaglig och rätten till värdeminskningssavdrag utnyttjats. Ett lågt ingångsvärde för fastigheter som innehafts under lång tid skulle därför innebära en i viss mån omotiverad skatteskärpning för fastigheter av detta slag. Övervägande skäl får därför anses tala för att ingångsvärdet skall beräknas på samma sätt oavsett innehavstidens längd.

Det vid allmän fastighetstaxering fastställda värdet skall författningsenligt motsvara 75 % av taxeringsenhetens marknadsvärde vid ingången av året före taxeringsåret. Det vid 1981 års fastighetstaxering åsatta värdet på växande skog kommer således – under förutsättning att nuvarande regler behålls – att utgöra 75 % av skogens värde per den 1 januari 1981 uttryckt i det allmänna prisläget som rådde vid ingången av år 1980. Tillräcklig anledning att uppräknas eller reducera detta värde vid fastställande av ingångsvärdet kan inte anses föreligga. Beräknas ingångsvärdet med stöd av schablonmetoden bör således skogsägaren som ingångsvärde vid övergången till det nya skogsbeskattningssystemet få utnyttja det värde som åsatts den växande skogen vid 1981 års fastighetstaxering.

Vissa problem kan uppkomma med skattskyldiga som har brutna räkenskapsår. Omfattar räkenskapsåret exempelvis tiden den 1 maj–den 30 april kommer de nya reglerna att tillämpas på det räkenskapsår som börjar den 1 maj 1980. Avverkningar som görs under tiden maj–december 1980 kan därför sägas ge den skattskyldige ett omotiverat lågt ingångsvärde. Å andra sidan kan värdet av skogsplantering som utförs under nämnda tid ge ett alltför högt ingångsvärde. Särskilda regler för dessa och liknande fall skulle dock få mycket liten praktisk betydelse men avsevärt komplicera tillämpningen av schablonmetoden. Tilläggas kan också att skattskyldiga, som vid övergången kan visa att de har höga gällande ingångsvärden på skogen, alltid kan påkalla att det ursprungliga ingångsvärdet i det nya systemet fastställs med stöd av utredningsmetoden. Några särskilda regler föreslås därför inte för nu angivna fall.

Särskilda övergångsbestämmelser synes däremot nödvändiga i de fall då den skattskyldige förvärvat eller överlåtit skogbärande mark före den 1 januari 1981 men likväl vid sådan tidpunkt att de nya reglerna är tillämpliga.

En skogsägare, vars räkenskapsår omfattar tiden den 1 maj–den 30 april, kan exempelvis ha förvärvat ytterligare skogbärande mark i september 1980. Värdet av tillskottsskogen kommer därför att ligga till grund för ett på 1981 års allmänna fastighetstaxering baserat ingångsvärde. Det är då givetvis stötande om värdet på skogen dessutom får behandlas som en efter övergången nedlagd kostnad för anskaffande av växande skog.

En motsvarande situation föreligger om den skattskyldige i september 1980 avyttrar skogbärande mark. Avyttringen kommer att minska ett med stöd av schablonmetoden beräknat ingångsvärde på skogen. Denna minskning leder i sin tur till en omotiverad skärpning av beskattningen på grund av avyttringen.

Det enklaste sättet att åstadkomma en rimligare koppling mellan det ursprungliga ingångsvärdet vid övergången och de allmänna beskattningsreglerna vid tillämpning av klyvmetoden synes vara att justera ingångsvärdet i nu beskrivna undantagsfall. Har skogbärande fastighet förvärvats under den aktuella tiden – dvs. före den 1 januari 1981 men under beskattningsår på vilket de nya reglerna skall tillämpas – bör vid tillämpning av schablonmetoden det taxerade skogsvärdet minskas med den del därav som kan anses belöpa på tillskottsförvärvet. Har å andra sidan den skattskyldiges skogsmark tillfallit annan under den ifrågavarande tiden, bör beräkningen av ingångsvärdet baseras på skogsvärdet på såväl den överlåtna marken som eventuell kvarvarande mark. I detta fall får alltså som ingångsvärde tas upp det taxerade skogsvärde som skulle ha åsatts om någon överlåtelse e. d. inte ägt rum.

Den skattskyldige bör ha full frihet att välja mellan utredningsmetoden och schablonmetoden oavsett på vilket sätt fastigheten förvärvats. Båda metoderna får således begagnas för fastställelse av ingångsvärdet såväl vid köp, byte och annat oneröst fång som vid arv, gåva och annat benefikt fång. För en och samma förvärvskälla får dock bara en av metoderna användas. Mot bakgrund av de fortlöpande höjningarna av taxeringsvärdena under 1900-talet finns det anledning att utgå från att schablonmetoden kommer att användas praktiskt taget genomgående vid benefika förvärv. Endast i enstaka undantagsfall, t. ex. om skogsägaren gjort mycket betydande avverkningar utan att begagna sig av rätten till värdeminskningssavdrag, torde utredningsmetoden ge ett lika högt ingångsvärde som schablonmetoden. I de fåtal fall då utredningsmetoden kan komma att tillämpas vid benefikt förvärv ligger skillnaden i förhållande till oneröst fång främst däri att man vid benefikt förvärv i normalfallet utgår från taxerade skogsvärdet året före förvärvsåret i stället för erlagd köpeskilling e. d. Har fastigheten förvärvats av make eller skyldeman på sätt som anges i punkt 7 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL (skyldemansregeln), bör skogens värde vid skyldemannens fång vara avgörande vid beräkningen av ingångsvärdet. Enligt skyldemansregeln skall dock i en särskild situation utgångspunkt för ingångsvärdeberäkningen inte vara skogens värde vid tidpunkten för skyldemannens förvärv utan skogens värde enligt viss fastighetstaxering (20-årsregeln). Denna speciella regel bör

inte få användas i samband med övergången till det nya skogsbeskattnings-systemet. Vid tillämpning av skyldemansregeln bör vidare iaktas att värdeminskningssavdrag, som skyldeman åtnjutit med stöd av anvisningarna till 22 § KL, skall behandlas som av den skattskyldige själv åtnjuta avdrag.

### 8.9.3 Avdrag under innehavstiden och vid fastighetsavyttring

I enlighet med vad som anförts i det föregående bör det ingående värdet på skogen vid övergången till klyvmetoden beräknas antingen med ledning av det då aktuella gällande skogsvärdet (utredningsmetoden) eller enligt en metod som bygger på 1981 års allmänna fastighetstaxering (schablonmetoden). Sistnämnda metod ger ofta ett ingångsvärde som vida överstiger den faktiska anskaffningskostnaden för skogen. Denna generositet är som nämnts motiverad av nuvarande förmånliga regler för beskattning av skog som avyttras tillsammans med marken. Däremot finns det egentligen ingen anledning att ge skogsägare, som beräknat sitt ingångsvärde med stöd av schablonmetoden, ökad möjlighet till avdrag på grund av avverkningar under innehavstiden. Enligt nuvarande skatteregler har värdeminskningssavdragen sin största betydelse vid avverkningar som görs under de första innehavsåren. Efter en längre tids innehav ökar utredningssvårigheterna samtidigt som inträffade prisstegringar ofta medför att de till anskaffningsvärdet kopplade avdragen under alla omständigheter blir förhållandevis små. Detta resonemang leder till slutsatsen att i stort sett endast de skattskyldiga som förvärvat sina skogsfastigheter under senare tid med tillämpning av nuvarande regler skulle haft anledning att räkna med avdrag under innehavstiden på grund av avverkningar som äger rum år 1981 eller senare. För skogsägare vars förvärv gjorts tidigare än i början av 1970-talet torde således nuvarande möjligheter till värdeminskningssavdrag i allmänhet vara av föga intresse.

Det får mot denna bakgrund anses motiverat att, såvitt gäller avverkningar under innehavstiden efter ikraftträdandet, begränsa avdragsrätten till de skogsägare som beräknar sitt ingångsvärde med stöd av utredningsmetoden. Någon faktisk inskränkning i rätten till avdrag under innehavstiden torde inte följa av en sådan bestämmelse, eftersom utredningsmetoden torde kunna tillämpas i praktiskt taget samtliga fall då fastigheten förvärvats under åren närmast före övergången till det nya systemet. Ett med stöd av utredningsmetoden fastställt ingångsvärde bör alltså, sedan de nya reglerna trätt i kraft, till 60 % kunna utnyttjas under innehavstiden medan återstående 40 % måste sparas till dess förvärvskällan avyttras. Tillämpas schablonmetoden får det vid övergången fastställda ingångsvärdet – normalt skogens värde enligt 1981 års allmänna fastighetstaxering – utnyttjas först vid avyttring av skog tillsammans med marken. Indexuppräknings vid fastighetsavyttring får avse 40 % av det fastställda ingångsvärdet oavsett vilken metod som används. Vid tillämpning av utredningsmetoden bör omräkning

ske från det år då fastigheten förvärvades. Väljer den skattskyldige schablonmetoden bör fastigheten vid indexuppräknningen anses förvärvad år 1981.

För skattskyldiga som beräknar sitt ingångsvärde enligt utredningsmetoden torde övergången till de nya beskattningsreglerna innebära ökat utrymme för avdrag under innehavstiden. Med tillämpning av de nya avdragsreglerna kan han få avdrag med 60 % av ingångsvärdet utan att behöva framlägga någon utredning om värde eller volym på kvarvarande skog. Fastställs ingångsvärdet med stöd av schablonmetoden bortfaller däremot all rätt till avdrag på grund av avverkning under innehavstiden. Denna favorisering av utredningsmetoden kan få till följd att skogsägare avstår från att tillämpa schablonmetoden trots att denna i och för sig skulle ge ett högre ingångsvärde. Någon anledning att söka hindra ett sådant förfarande från skogsägarnas sida kan emellertid inte anses föreligga.

#### *8.9.4 Tidpunkten för fastställelse av ingångsvärde*

##### Utredningsmetoden

För att utredningsmetoden skall kunna användas fordras att det går att lägga fram utredning om det ursprungliga ingångsvärdet på skogen och summan av medgivna värdeminskningsskattavdrag. Eftersom utredningssvårigheterna vanligen ökar från år till år är det önskvärt att ingångsvärdet fastställs så snart som möjligt. En markant ökning av utredningssvårigheterna inträder f. ö. det år fr. o. m. vilket deklarationsmaterialet inte längre finns förvarat. Vid 1982 års taxering finns fortfarande deklarationsmaterialet kvar fr. o. m. år 1976. Ingångsvärden enligt utredningsmetoden bör mot denna bakgrund fastställas redan vid 1982 års taxering, dvs. det första taxeringsår då de nya bestämmelserna skall tillämpas. Det fastställda ingångsvärdet bör antecknas i skogsloggaren.

Alla som deklarerar innehav av jordbruksfastighet vid 1982 års taxering bör erinras om att de bör framställa särskilt yrkande om fastställelse av ingångsvärde såvida de vill tillämpa utredningsmetoden. Även utan särskilt yrkande kan taxeringsnämnden ta upp denna fråga när omständigheterna tyder på att utredningsmetoden är fördelaktig för den skattskyldige. Någon särskild påföljd för underlåtenhet att begära fastställelse synes dock inte behövas. Förbiser såväl den skattskyldige som taxeringsmyndigheterna att ingångsvärdet bort fastställas vid 1982 års taxering, får fastställelse ske vid den taxering då saken uppmärksammas. Därvid löper emellertid den skattskyldige risken att avsaknaden av deklarationsmaterial m. m. medför att utredningsmetoden inte går att tillämpa.

##### Schablonmetoden

Något allmänt intresse av att fastställelse av ingångsvärde med stöd av schablonmetoden sker redan vid 1982 års taxering finns inte. Uppgift om

värdet på förvärvskällan skog enligt 1981 års allmänna fastighetstaxering kan inhämtas utan svårigheter även om ett antal år förflutit sedan de nya reglerna trätt i kraft. Det räcker i regel med att ingångsvärdet fastställs först när det behövs för avdragsberäkningen m. m. Fastställelse bör sålunda normalt ske vid taxeringen för det beskattningsår då skogsplantering, tillköp eller överlåtelse av skogsmark äger rum e. d. Något hinder mot att taxeringsmyndigheterna på eget initiativ eller efter yrkande av den skattskyldige fastställer ingångsvärdet på ett tidigare stadium bör dock inte uppställas.

I ett särskilt fall bör emellertid ingångsvärdet undantagslöst fastställas redan vid 1982 års taxering. Det gäller då den skattskyldige förvärvat eller överlåtit skogbärande mark före den 1 januari 1981 men likväl under beskattningsår på vilket de nya reglerna skall tillämpas. Som framgår av det föregående skall det vid fastighetstaxeringen åsatta skogsvärdet inte utan vidare läggas till grund för ingångsvärdeberäkningen i dessa fall. Den av tillskottsförvärvet eller överlåtelsen föranledda justeringen av det taxerade skogsvärdet bör av utredningsskäl utföras på ett så tidigt stadium som möjligt.

I likhet med vad som gäller för utredningsmetoden bör det med stöd av schablonmetoden fastställda ingångsvärdet antecknas i skogsliggaren.

#### *8.9.5 Förhållandet mellan övergångsbestämmelserna och realisationsvinstbeskattningen*

Enligt nuvarande regler sker all beskattning på grund av en försäljning av skogsfastighet inom ramen för beskattning av realisationsvinst. Vid realisationsvinstberäkningen får avdrag göras för fastighetens anskaffningskostnad. Denna kan beräknas enligt olika alternativ. Kostnaderna vid anskaffningstillfället räknas fram till det penningvärde som råder vid försäljningstillfället enligt en särskild indexserie, som fastställs av riksskatteverket för varje år. I denna framräkning av anskaffningskostnadsbeloppet ingår också den del av anskaffningskostnaden som faller på den växande skogen.

Klyvmetoden bygger på principen att den växande skogen skall särbehandlas och helt beskattas i inkomstslaget jordbruksfastighet. Någon realisationsvinstbeskattning av växande skog skall således inte förkomma vid fastighetsförsäljning. Detta innebär också att värdet av växande skog i princip skall tas undan från den operation varigenom realisationsvinsten – eller realisationsförlusten – beräknas. Värdet av växande skog skall således inte ingå vid beräkningen av vare sig försäljningspriset eller anskaffningskostnaden. Denna princip måste – om klyvmetoden skall kunna bringas att fungera inom överskådlig framtid – tillämpas även vid försäljningar av skogsfastigheter som anskaffats före det nya systemets ikraftträdande. Vid sådana försäljningar blir det nödvändigt att uppskatta hur stor del av fastighetens anskaffningskostnad som kan anses belöpa på annat än växande skog. Vid denna fördelning synes det vara lämpligt att skilja mellan det fallet att den

faktiska anskaffningskostnaden bildar utgångspunkt för realisationsvinstberäkningen och det fallet att vinstberäkningen baseras på fastighetens taxeringsvärde visst år.

Beräknas realisationsvinsten på grundval av säljarens faktiska anskaffningskostnad för fastigheten torde det, såvida skogens ingångsvärde vid övergången till det nya systemet bestämts enligt utredningsmetoden, vara förhållandevis enkelt att dela upp den ursprungliga anskaffningskostnaden på å ena sidan växande skog och å andra sidan mark och byggnader. Den del av anskaffningskostnaden som belöper på växande skog utgör helt enkelt summan av det fastställda ingångsvärdet och de värdeminskningsskattavdrag som medgivits enligt äldre regler. Återstoden av anskaffningskostnaden avser mark och byggnader.

Det nu beskrivna sättet att uppskatta anskaffningskostnaden för fastighetens mark och byggnader kan knappast tillämpas om ingångsvärdet fastställs med stöd av schablonmetoden. Denna metod ger nämligen i flertalet fall ett väsentligen högre ingångsvärde än vad som svarar mot den skattskyldiges faktiska anskaffningskostnad. I många fall kommer sannolikt det framräknade ingångsvärdet t. o. m. att överstiga den faktiska anskaffningskostnaden för hela fastigheten. Om kostnaden för mark och byggnader även i dessa fall i princip skall anses utgöra skillnaden mellan anskaffningskostnaden för hela fastigheten och det fastställda ingångsvärdet, blir kostnaden för mark och byggnader negativ. Därmed får den skattskyldige inget underlag för indexomräkning av anskaffningskostnaden och realisationsvinsten kommer att uppgå till försäljningssumman för fastigheten, minskad givetvis med vad som erhållits för den växande skogen och i förekommande fall med s. k. 3 000 kr.-avdrag. Den fördel som ett högt ingångsvärde medför – en fördel som är avsedd att underlätta övergången till de nya skogsbeskattningsreglerna – skulle därigenom kunna leda till en mångdubbelt större nackdel vid realisationsvinstbeskattningen.

Den lämpligaste lösningen på detta problem synes vara att vid beräkningen av realisationsvinst helt bortse från det med stöd av schablonmetoden fastställda ingångsvärdet på skogen. Den del av den ursprungliga anskaffningskostnaden för fastigheten som kan anses belöpa på mark och byggnader får i stället uppskattas efter en fri bevisprövning och i enlighet med de allmänna principer som gäller inom realisationsvinstbeskattningen. Att det vid förvärvstillfället aktuella taxeringsvärdet och dess delvärden kan vara av intresse vid denna uppdelning av anskaffningskostnaden är självklart.

I många fall väljer den skattskyldige att vid realisationsvinstberäkningen utgå från fastighetens taxeringsvärde visst år i stället för den faktiskt erlagda köpeskillingen för fastigheten. Väljer han detta beräkningssätt synes bl. a. starka praktiska skäl tala för att – oavsett om ingångsvärdet på skog vid övergången fastställts med stöd av utredningsmetoden eller schablonmetoden – helt frikoppla realisationsvinstbeskattningen från skogsbeskattningen. Som anskaffningskostnad på fastigheten bör därför få användas den del av taxeringsvärdet som belöper på annat än växande skog.

## 9 Jämförelse mellan sambandsmetoden och klyvmetoden

Sambandsmetoden skiljer sig, som påpekats flera gånger i det föregående, från klyvmetoden främst såvitt gäller den skattemässiga bedömningen av avyttring av växande skog tillsammans med marken. Beträffande skogsavyttring under innehavstiden gäller däremot i stort sett identiska regler. I sistnämnda hänseende bygger sålunda både sambandsmetoden och klyvmetoden på principen att skogsägaren kan få avdrag med sammanlagt högst 60 % av skogens anskaffningsvärde. Avdrag för visst beskattningsår får dock inte överstiga summan av köpeskillingen för skog som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt (rotförsäljning) och 65 % av köpeskillingen (marknadsvärdet) av avyttrade (uttagna) skogsprodukter.

Beskattningen på grund av avyttring av skogbärande mark sker vid tillämpning av sambandsmetoden helt inom ramen för realisationsvinstreglerna. Eftersom beräkningen av realisationsvinst omfattar såväl växande skog som mark och eventuella byggnader är det inte nödvändigt att fördela det avtalade försäljningspriset mellan olika tillgångsslag. Sambandsmetoden överensstämmer i detta hänseende helt med nuvarande regelsystem. Tillämpas däremot klyvmetoden skall vederlaget för växande skog även vid fastighetsavyttring tas upp som intäkt av skogsbruk. Beräkningen av realisationsvinst skall baseras endast på värdet av marken och eventuella byggnader.

Klyvmetoden medför, jämfört med nuvarande regler och sambandsmetoden, allmänt sett att skattskyldiga som avyttrar skogsfastigheter drabbas av en skärpt beskattning. Skärpningens storlek beror dock på omständigheterna i det enskilda fallet. I det följande redovisas vilka beskattningskonsekvenser sambandsmetoden och klyvmetoden får i ett antal typsituationer. I samtliga exempel gäller som förutsättning att den skattskyldige, A, år 1 köpt en blandad jordbruks- och skogsfastighet för 250 000 kr. Det ursprungliga ingångsvärdet (=anskaffningsvärdet) av skogen uppgår till 100 000 kr.

### *Exempel 1. Avverkningar motsvarande tillväxten, avdragsrätten utnyttjas inte*

Antag att A, som under innehavstiden har tagit ut skog motsvarande den löpande tillväxten men helt avstått från värdeminskningsskatt, år 15 säljer fastigheten för 520 000 kr. Av försäljningssumman antas 220 000 kr. belöpa på mark och byggnader och 300 000 kr. på den växande skogen. Konsumentprisnivån, dvs. den nivå som är avgörande för uppräkningsberäkningen vid realisationsvinstberäkningen, förutsätts ha stigit till det dubbla från år 1 till år 15 (uppräkningsstalet är alltså 2,0). Vidare förutsätts att A har rätt till s. k. 3 000 kr.-avdrag med  $(15 \times 3\,000 =) 45\,000$  kr.

Vid tillämpning av sambandsmetoden föranleder fastighetsförsäljningen inte någon som helst beskattning. Avdragsbeloppet vid realisationsvinstberäkningen,  $(500\,000 + 45\,000 =) 545\,000$  kr., överstiger nämligen försäljnings-

priset (520 000 kr.).

Vid tillämpning av klyvmetoden skall 300 000 kr. redovisas som intäkt av skogsbruk. Avdrag medges med summan av det uppräknade indexvärdet och återstående del av anskaffningsvärdet, dvs. med  $(2 \times 40\,000 + 60\,000) = 140\,000$  kr. Till beskattning skall alltså tas upp  $(300\,000 / . 140\,000) = 160\,000$  kr. Den del av försäljningssumman för fastigheten som belöper på mark och byggnader, dvs. 220 000 kr., utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Någon realisationsvinst uppkommer emellertid inte eftersom det uppräknade ingångsvärdet på mark och byggnader jämte 3 000 kr.-avdrag uppgår till sammanlagt  $(2 \times 150\,000 + 45\,000) = 345\,000$  kr.

Under de i exemplet angivna förutsättningarna ger således sambandsmetoden en klart lindrigare beskattning än klyvmetoden (0 jämfört med 160 000 kr.). Skillnaden beror dels på att endast 40 % av skogens ingångsvärde får uppräknas när klyvmetoden tillämpas, dels på att sambandsmetoden tillåter kvittning mellan å ena sidan real värdeminskning på mark och byggnader jämte 3 000 kr.-avdrag och å andra sidan real värdestegring på skogen. Skillnaden mellan de båda metoderna skulle därför ha varit mindre om mark och byggnader ökat så mycket i värde att ökningen motsvarade indexuppräknningen och 3 000 kr.-avdragen. Om A t. ex. fått 645 000 kr. för fastigheten, varav 345 000 kr. för mark och byggnader och oförändrat 300 000 kr. för skogen, skulle realisationsvinsten, om sambandsmetoden hade tillämpats, ha uppgått till 100 000 kr. Vid tillämpning av klyvmetoden skulle en sådan ökning av vederlaget för mark och byggnader inte ha medfört någon beskattningseffekt.

#### *Exempel 2. Avverkningar motsvarande tillväxten, avdragsrätten utnyttjad*

I detta exempel antas förhållandena vara desamma som i exempel 1 med undantag för att A är 8 yrkat och medgivits värdeminskningsavdrag med 60 000 kr. Konsumentindex antas ha stigit från 1 till 1,5 från år 1 till år 8 och från 1,5 till 2,0 från år 8 till år 15.

Vid tillämpning av sambandsmetoden skall såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet redovisas 520 000 kr. Utgångspunkt för avdragsberäkningen är fastighetens uppräknade ingångsvärde och 3 000 kr.-avdragen, dvs.  $(500\,000 + 45\,000) = 545\,000$  kr. Hänsyn skall dock tas till det år 8 medgivna värdeminskningsavdraget, vilket uppräknat till försäljningstidpunkten utgör  $(60\,000 \times \frac{2,0}{1,5}) = 80\,000$  kr. Avdraget reduceras därför till  $(545\,000 / . 80\,000) = 465\,000$  kr. Försäljningen medför en realisationsvinst på  $(520\,000 / . 465\,000) = 55\,000$  kr.

Vid tillämpning av klyvmetoden skall 300 000 kr. redovisas som intäkt av skogsbruk. Eftersom rätten till värdeminskningsavdrag utnyttjats maximalt under innehavstiden begränsas avdragsrätten på grund av fastighetsförsäljningen till det uppräknade indexvärdet, dvs. 80 000 kr. Till beskattning skall alltså tas upp  $(300\,000 / . 80\,000) = 220\,000$  kr. Försäljningen av mark och

byggnader ger inte upphov till någon realisationsvinst.

Sambandsmetoden ger således en lägre total beskattning än klyvmetoden (55 000 kr. jämfört med 220 000 kr.). Skillnaden beror även i detta fall främst på att sambandsmetoden medger kvittning mellan å ena sidan real värdestegring på skog och å andra sidan summan av real värdeminskning på mark och byggnader och 3 000 kr.-avdrag.

Vid tillämpning av såväl sambandsmetoden som klyvmetoden beskattas vederlag för växande skog normalt förmånligare om skogen avyttras tillsammans med marken än om skog avyttras under innehavstiden. Detta kan medföra att skogsägaren av skatteskal avstår från att utföra avverkningar som från skoglig synpunkt är klart motiverade. Antag t. ex. att A under slutet av sin innehavstid erbjuder att sälja en rotpost för 145 000 kr. Eftersom A tidigare utnyttjat rätten till värdeminskningsavdrag kommer likviden för rotförsäljningen att i sin helhet träffas av beskattning. Om A antar erbjudandet och därefter säljer fastigheten – varvid köpeskillingen antas minska från 520 000 kr. till 375 000 kr. – föranleder fastighetsförsäljningen vid tillämpning av sambandsmetoden inte någon realisationsvinst (intäkten blir 375 000 kr., avdraget 465 000 kr.). Skall klyvmetoden tillämpas vid fastighetsförsäljningen skall det reducerade vederlaget för skogen, (300 000 ./ . 145 000 ⇒) 155 000 kr., redovisas som intäkt av skogsbruk. Avdrag medges med 80 000 kr. Till beskattning skall således tas upp 75 000 kr.

Det anförda visar att försäljningen av rotposten medför, såvida beskattningen sker enligt sambandsmetoden, en ökning av den skattepliktiga inkomsten med (145 000 ./ . 55 000 ⇒) 90 000 kr. Saken kan också uttryckas på det sättet att A inte kan sälja skog på rot för mer än 55 000 kr., dvs. för ett belopp motsvarande den realisationsvinst som skulle uppkomma om någon rotförsäljning inte skedde, utan att drabbas av höjd skatt. Vid tillämpning av klyvmetoden ökar rotförsäljningen på 145 000 kr. däremot inte A:s totala beskattning (220 000 = 145 000 + 75 000). En sådan ökning skulle ha inträffat först om A sålt så mycket skog på rot att han inte helt hade kunnat utnyttja det uppräknade ingångsvärdet, dvs. för mer än 220 000 kr. Det finns sålunda skäl att utgå från att sambandsmetoden får mer avverkningshämmande konsekvenser än klyvmetoden.

### *Exempel 3. Ingen avverkning under innehavstiden*

A förutsätts även i detta exempel ha köpt fastigheten för 250 000 kr., varav 150 000 kr. belöper på mark och byggnader och 100 000 kr. på växande skog. Någon avverkning sker inte under innehavstiden. Fastigheten säljs år 15 för 620 000 kr., varav 220 000 kr. belöper på mark och byggnader och 400 000 kr. på växande skog.

Vid tillämpning av sambandsmetoden skall försäljningssumman, 620 000 kr., redovisas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Avdrag medges med (2 x 250 000 + 45 000 ⇒) 545 000 kr. Realisationsvinsten blir alltså 75 000 kr.

Tillämpas klyvmetoden skall vederlaget för skogen, 400 000 kr., redovisas som intäkt av skogsbruk. Avdrag medges med  $(2 \times 40\,000 + 60\,000 =) 140\,000$  kr. Skogsbeskattningen blir alltså  $(400\,000 \text{ ./. } 140\,000 =) 260\,000$  kr. Försäljningen medför ingen realisationsvinst.

Sambandsmetoden är i detta fall väsentligt förmånligare än klyvmetoden (75 000 kr. jämfört med 260 000 kr.). Detta beror på att fördelarna genom den samordnade realisationsvinstberäkningen (med 3 000 kr.-avdragen och uppräknade av hela ingångsvärdet) kunnat utnyttjas fullt ut.

#### *Exempel 4. Avverkning och avdrag omedelbart efter fastighetsförvärvet*

Antag att A omedelbart efter förvärvet upplåter en avverkningsrätt för 60 000 kr. och medges värdeminskingsavdrag med samma belopp. Upplåtelsen medför alltså inte någon beskattning. A säljer fastigheten år 15 för 450 000 kr., varav 345 000 kr. belöper på mark och byggnader och 105 000 kr. på skogen. Konsumentprisnivån antas ha fördubblats från år 1 till år 15.

Vid tillämpning av sambandsmetoden skall beloppet 450 000 kr. tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Avdrag medges med det uppräknade ingångsvärdet,  $(2 \times 250\,000 =) 500\,000$  kr., och summan av de fasta tilläggen,  $(15 \times 3\,000 =) 45\,000$  kr. Hänsyn skall också tas till det år 1 medgivna värdeminskingsavdraget, vilket uppräknat utgör  $(2 \times 60\,000 =) 120\,000$  kr. Nettoavdraget uppgår alltså till  $(500\,000 + 45\,000 \text{ ./. } 120\,000 =) 425\,000$  kr. Realisationsvinsten blir således  $(450\,000 \text{ ./. } 425\,000 =) 25\,000$  kr.

Tillämpas klyvmetoden skall vederlaget för den växande skogen, 105 000 kr., redovisas som intäkt av skogsbruk. Eftersom avdragsrätten under innehavstiden utnyttjats fullt ut medges avdrag endast med det uppräknade indexvärdet, dvs. med  $(2 \times 40\,000 =) 80\,000$  kr. Till beskattning skall därför tas upp  $(105\,000 \text{ ./. } 80\,000 =) 25\,000$  kr. Vederlaget för mark och byggnader, 345 000 kr., utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Vid beräkningen av realisationsvinst medges avdrag med det uppräknade ingångsvärdet avseende mark och byggnader,  $(2 \times 150\,000 =) 300\,000$  kr. och de fasta tilläggen, 45 000 kr. Avdragen motsvarar exakt intäkten varför någon realisationsvinst inte uppkommer.

Sambandsmetoden och klyvmetoden ger således i detta fall samma beskattningsresultat (härvid bortses från att inkomsten skall redovisas i olika inkomstslag). Att klyvmetoden inte medför någon skärpning beror för det första på att sambandsmetodens samordnade realisationsvinstberäkning i detta fall inte innebär någon förmån för A (värdestegringen på mark och byggnader motsvarar exakt förändringen av konsumentprisindex och de fasta tilläggen). Det år 1 medgivna värdeminskingsavdraget på 60 000 kr. får vidare till konsekvens att indexuppräknningen vid tillämpning av såväl sambandsmetoden som klyvmetoden kommer att baseras på endast 40 % av skogens anskaffningsvärde.

## 10 Övriga frågor

### 10.1 Inledning

Som framhållits i det föregående syftar denna promemoria främst till att beskriva olika principiella lösningar av skogsbeskattningen. Frågor som inte har något omedelbart samband med valet av beskattningsmetod har därför redovisats mycket kortfattat. I det följande behandlas emellertid vissa frågor av mer indirekt karaktär. Efter en allmän diskussion om skogskontosystemets betydelse vid tillämpning av sambandsmetoden och klyvmetoden läggs sålunda förslag fram om ökade möjligheter att göra insättning till skogskonto när skog drabbats av stormfällning eller liknande skada (avsnitt 10.2). Därefter undersöks behovet av särskilda skatteregler vid förvärv och avyttringar som ingår som led i skogsbrukets yttre rationalisering (avsnitt 10.3). Kapitlet avslutas med en redogörelse för problem i samband med beskattning av avverkningsrätter (avsnitt 10.4).

### 10.2 Reglerna om skogskonto

#### 10.2.1 Allmänna principer

Enligt skogskontolagen kan skogsägare under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av skogsinkomster. Tidigare har lämnats en redogörelse för innehållet i lagen. Här skall bara erinras om att uppskovsrätten är förbehållen fysisk person, familjestiftelse och vissa dödsbon. Rätten till uppskov tillkommer således inte aktiebolag och föreningar och inte heller delägare i handels- eller kommanditbolag eller delägare i sådant dödsbo, som skall beskattas som handelsbolag. Uppskovsrätten är så konstruerad att den skattskyldige får avdrag med den del av skogsintäkten som insätts på särskilt bankkonto (skogskonto). Insatt belopp jämte ränta tas upp till beskattning vid uttag från kontot. Uttag måste ske senast tio år efter inbetalningen. I vissa fall beskattas emellertid inestående medel även om uttag inte skett. Så sker t. ex. om den skattskyldige avyttrar fastigheten.

Den skattskyldige kan enligt såväl sambandsmetoden som klyvmetoden under innehavstiden avverka skog till ett värde av högst 60 % av anskaffningsvärdet för skogen utan att avverkningen föranleder omedelbar beskattning. För den skattskyldige kan det emellertid vara mer angeläget att få uppskov med taxeringen av intäkterna än att utnyttja avdragsrätten. Så kan exempelvis vara fallet om avverkning kommer att följas av stora utgifter för återväxtåtgärder. Har den 60-procentiga avdragsrätten utnyttjats helt är naturligtvis behovet att dela upp skogsintäkterna på flera år än större. Möjlighet till uppskov med beskattningen av skogsintäkter inom ramen för ett skogskontosystem bör därför finnas även i framtiden.

Införandet av sambandsmetoden eller klyvmetoden motiverar emellertid i och för sig inte några mer väsentliga ändringar i skogskontosystemet. Liksom

tidigare bör under innehavstiden uppskov för ett och samma beskattningsår i princip medges med högst 60 % av köpeskillingen för upplåtna avverkningsrätter och högst 40 % av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter och värdet av uttag till egen rörelse. Detta bör gälla oavsett om sambandsmetoden eller klyvmetoden tillämpas.

Vid tillämpning av klyvmetoden kan, som framgått av den tidigare redogörelsen, skogsskattintäkter uppkomma inte endast under innehavstiden utan också i samband med att mark avyttras. Enligt klyvmetoden kan den skattskyldige vid avyttring av växande skog tillsammans med marken få avdrag antingen enligt de regler som gäller vid avyttring av skog under innehavstiden eller enligt de särskilda regler som innefattar rätt till omräkning av det s. k. indexvärdet. Det synes följdriktigast att den skattskyldige får utnyttja skogskontosystemet om han väljer att tillämpa avdragsreglerna under innehavstiden men däremot inte om han väljer att tillämpa de särskilda avdragsreglerna vid markavyttring.

Skogsskattekommittén har, förutom en utvidgning av tillämpningsområdet av skogskontolagen, föreslagit ett flertal ändringar av närmast teknisk natur. Dessa förslag tas inte upp här. I följande avsnitt kommer i stället att behandlas en fråga som på senare tid fått ökad aktualitet, nämligen frågan om vidgad uppskovsrätt när skog har drabbats av skador.

#### *10.2.2 Särskilda regler vid skador på skog*

Skogskontosystemet syftar i första hand till att mildra skatteeffekterna vid större skogsuttag som så att säga ligger inom ramen för ett normalt bedrivet skogsbruk. Regler som särskilt tar sikte på det fallet att skogsägaren av omständigheter som han inte råder över tvingas till skogsuttag utanför den långsiktiga avverkningsplanen finns däremot inte. I viss utsträckning finns emellertid sådana regler i annan lagstiftning. Enligt 3 § 2 mom. 1) lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst får sålunda särskild skatteberäkning åtnjutas beträffande "... intäkt genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtvings av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller dylikt eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning, allt under förutsättning att intäkten icke föranlett avdrag för insättning å skogskonto;". Möjligheten att utnyttja reglerna om särskild skatteberäkning synes dock ha utnyttjats i relativt liten utsträckning. Detta torde bero bl. a. på att den särskilda skatteberäkningen avser endast den statliga inkomstskatten. Bristande kunskap om reglerna om ackumulerad inkomst kan också ha spelat in.

Vid flera tillfällen har vidare skogsägare, som drabbats av stormfällning av skog, genom tillfällig lagstiftning fått sina möjligheter att använda skogskonto vidgade (senast SFS 1977:964, prop. 1977/78:28, SkU 1977/78:13, rskr 1977/78:34). Uppskovsbeloppet har för vissa beskattningsår höjts från 60 % till 80 % av köpeskillingen för upplåtna avverkningsrätter och från 40 % till

50 % för köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter och värdet av uttag till egen rörelse. Som förutsättning för att få åtnjuta den vidgade uppskovsrätten har gällt att skogsägare med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet kunnat visa att skog i avsevärd omfattning stormfällts på fastigheten.

I riksdagen och i skrivelser till regeringen har framställts krav på att intäkter till följd av framtvingade skogsuttag skall behandlas förmånligare i skattehänseende än f. n. Det är i första hand skogsuttag som föranleds av skadeinsekters härjningar på skogen som åsyftas. Som motivering anförts att det från skogsvårdssynpunkt är angeläget att skadade träd snabbt avverkas, upparbetas och transporteras ur skogen. I annat fall kan skadeinsekterna spridas och angripa friska träd. Vidare anges att det ofta kan vara befogat att avverka friska träd för att förhindra fortsatta insektsangrepp.

Det får anses angeläget att skogsintäkter vid framtvingade skogsuttag i mindre omfattning än f. n. träffas av omedelbar beskattning. Med förmånligare skatteregler kommer skogsägarna att stimuleras till att snabbt avverka skog som skadats eller som löper risk att skadas. Bl. a. för att säkerställa att medel finns tillgängliga för framtida återväxtåtgärder är det lämpligt att utnyttja skogskontosystemet. Detta kan ske genom att i de här diskuterade fallen medge uppskov för större del av skogsintäkten än i andra fall. Reglerna bör göras permanenta och tas in i skogskontolagen.

De permanenta skogskontoreglerna vid framtvingade skogsuttag synes kunna utformas delvis efter mönster av tidigare tillfällig lagstiftning i anledning av stormfällning av skog. Uppskov bör således för varje beskattningsår få åtnjutas med belopp motsvarande summan av 80 % av köpeskillingen för upplåtna avverkningsrätter och 50 % av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter och egna uttag. Vidare bör de förmånligare skogskontoreglerna få tillämpas endast om den skattskyldige med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet visar att insekts- eller svampangrepp, stormfällning, brand eller liknande händelser föranleder en avsevärd tidigareläggning av avverkning eller avyttring av skog. Som riktmärke för tillämpning av de högre procentsatserna synes böra gälla att den avverkning, som olyckshändelsen har eller kan väntas ge upphov till, motsvarar åtminstone två års tillväxt på förvärvskällan. Intyget bör lämnas på ett formulär som utformats av RSV i samråd med skogsstyrelsen m. m.

### 10.3 Skogsbrukets yttre rationalisering

#### 10.3.1 Rationaliseringsavyttringar

Enligt nuvarande regler föranleder en markavyttring (härunder inbegripet överföring av mark enligt 5, 8 och 11 kap. BFL) inte någon särskild skogsbeskattning. Vedslaget beskattas helt, även till den del det avser ersättning för växande skog, inom ramen för realisationsvinstsystemet. Utgör avyttringen led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre

rationalisering kan den skattskyldige få uppskov med beskattning av realisationsvinsten enligt 35 § 2 mom. KL och lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. Som förutsättning för uppskov gäller bl. a. att den skattskyldige förvärvar en ersättningsfastighet före utgången av det tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning i den skattskyldiges självdeklaration.

Sambandsmetoden överensstämmer såvitt gäller avyttring av skogsfastighet med nuvarande regler. Avyttringen kan således inte föranleda annan beskattning än för realisationsvinst. De nyss beskrivna uppskovsreglerna blir därmed tillämpliga på denna realisationsvinst.

Vid tillämpning av klyvmetoden kan skattskyldig, som avyttrar en skogbärande fastighet, få avdrag enligt de regler som gäller vid avyttring av skog under innehavstiden eller – om värdet av den sålda skogen utgör minst en tredjedel av värdet av all skog i förvärvskällan – enligt markavyttringsreglerna med därav följande rätt till uppräknig av viss del av anskaffningsvärdet (indexvärdet). Har den skattskyldige tidigare fullt ut utnyttjat rätten till värdeminskningsskatt och avser ersättningen mindre än en tredjedel av förvärvskällan skog, kommer ersättningen i sin helhet att träffas av beskattningen. En viss lindring i beskattningen uppnås i ett sådant fall därigenom att del av skogsintäkten får sättas in på skogskonto (jfr avsnitt 10.2.1).

Den skattskyldige kan således enligt klyvmetoden vid avyttring av växande skog tillsammans med marken antingen utnyttja indexvärdet – i förekommande fall hälften av detta – eller skogskontosystemet. Har virkespriserna stigit kraftigt under den tid den skattskyldige innehaft fastigheten kan skatteeffekterna vid en avyttring likväl bli sådana att viljan att delta i rationaliseringsåtgärder hämmas. Ett sätt att mildra denna skatteeffekt skulle kunna vara att begränsa det vid markavyttring uppställda kravet på storleken av värdet av den avyttrade skogen. De vid markavyttring gällande avdragsreglerna – och därmed också möjligheten till indexuppräknig – skulle t. ex. i rationaliseringsfallen kunna få tillämpas även om värdet av fastighetens skog endast minskade med 10 % genom avyttringen. En regel av detta slag skulle emellertid ge upphov till avsevärda svårigheter vid tillämpningen och bör därför inte komma i fråga.

Ett lämpligare sätt att underlätta rationaliseringsverksamheten är att anknyta till det regelsystem som gällde närmast före 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen, dvs. då en fastighetsavyttring kunde ge upphov till både realisationsvinstbeskattning och beskattning för inkomst av skogsbruk. Före denna omläggning kunde nämligen den som avyttrade skog tillsammans med marken få uppskov med taxeringen av skogsintäkten enligt förordningen (1959:129) om uppskov i vissa fall av beskattning av intäkt av skogsbruk. Vid ett genomförande av klyvmetoden bör uppskovsrätten beträffande realisationsvinst kompletteras med en rätt till uppskov för den del

av ersättningen som annars skulle ha omedelbart beskattats som intäkt av skogsbruk. Uppskovsrätten bör omfatta högst skillnaden mellan å ena sidan ersättningen för växande skog och å andra sidan med anledning av avyttringen medgivna avdrag för värdeminskning av skog och för insättning på skogskonto. Medges uppskov skall det ursprungliga ingångsvärdet för skogen på den nya fastigheten (ersättningsfastigheten) minskas med uppskovsbeloppet, dock högst med det belopp motsvarande det ursprungliga ingångsvärde som annars skulle ha gällt. Som förutsättning för uppskovsrätten bör – i likhet med vad som föreskrivs i den upphävda förordningen – gälla att avyttringen av den skogbärande marken ingått som led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering.

### 10.3.2 Rationaliseringsförvärv

F. n. gäller en särskilt förmånlig avdragsregel för den som ålagts att betala skogslikvid (den del av likvid enligt 5 kap. 10 § FBL som belöper på växande skog). Avverkas eller avyttras skog under viss tid efter tillträdet av marken medges avdrag med rotvärdet intill skogslikvidens belopp utan att den skattskyldige behöver förebringa utredning om den kvarvarande skogens värde. Avdragsregeln kompletteras av en regel i skogskontolagen som ger den skattskyldige möjlighet att på skogskonto fondera medel för betalning av framtida skogslikvider. Vid avyttring av skog efter tillträdet medges uppskov med 100 % resp. 70 % av skogsintäkten i stället för 60 % resp. 40 % som tillämpas annars.

Alla förvärv av skogbärande mark som sker genom fastighetsreglering bidrar knappast på ett sådant sätt till skogsbrukets yttre rationalisering att en särskild förmånlig skattemässig behandling är motiverad. Omvänt förekommer det att förvärv av skogbärande mark som sker på annat sätt, t. ex. som köp, medför en rationaliseringseffekt. Skäl synes därför tala för att de särskilda reglerna i KL och skogskontolagen om beskattning av skogsuttag som sker för att finansiera en skogslikvid slopas.

En begränsning av rätten till värdeminskningsavdrag vid fastighetsreglering från 100 % till 60 % av skogslikviden torde i praktiken ofta inte medföra försämrade möjligheter att finansiera ett tillskottsförvärv. Detta hänger samman med att avdragsrätten enligt sambandsmetoden och klyvmetoden knyts till den värdeökning som fastighetens skog undergått genom fastighetsregleringen och inte, som f. n., till storleken av skogslikviden. Skogslikviden uppgår nämligen till lägre belopp än värdeökningen på skogen i de fall vederlag för skogen delvis utgått i form av icke skogbärande mark.

I stället för att skattemässigt gynna alla förvärv av skogbärande mark genom fastighetsreglering kan man tänka sig att medge avdrag med större del av värdet av förvärvad skog om förvärvet – oavsett om det sker genom fastighetsreglering eller på annat sätt – bedöms vara av betydelse för skogsbrukets yttre rationalisering m. m. Den 60-procentiga avdragsrätten – i

förening med uppskovsmöjligheten enligt skogskontolagen – torde emellertid i tillräcklig utsträckning tillgodose intresset att inte hämma rationaliseringsverksamheten. Det kan i sammanhanget erinras om att statligt stöd i form av lånegarantier m. m. kan utgå vid särskilt angelägen rationalisering.

Mot bakgrund av det anförda synes avdragsrätten vid skogsuttag efter förvärv av skogbärande mark generellt böra begränsas till 60 % av värdet av den förvärvade skogen.

### 10.3.3 Lantmäterikostnader

Vid förrättningar, som handläggs av fastighetsbildningsmyndighet eller av tjänsteman som är anställd hos eller särskilt förordnad av sådan myndighet, utgår i regel ersättning till statsverket enligt lantmäteritaxan (1971:1101, ändrad senast 1977:974). Kostnaderna för förrättningsverksamheten skall täckas av de avgifter som tas ut från fastighetsägarna. I princip tillämpas numera s. k. sakersättning, vilket innebär att varje form av åtgärd betingar en viss avgift oavsett om genomförandet av åtgärden på grund av tillfälliga omständigheter i det enskilda fallet kostar mer eller mindre än vad som genomsnittligt är fallet. En överenskommelse mellan sakägarna om fördelning av ersättningsskyldigheten skall normalt gälla. I vissa fall kan statsbidrag utgå till förrättningskostnaderna.

I praxis har fastighetsägare i allmänhet inte medgetts avdrag för kostnader i samband med lantmäteriförrättningar. Kostnaderna har bedömts avse åtgärder som på ett bestående sätt höjer värdet av fastigheten. Liksom andra kostnader för anskaffande och förbättring av fastighet beaktas kostnaderna i stället vid realisationsvinstberäkningen i samband med försäljning av fastigheten. Avdrag vid den löpande taxeringen har dock i vissa fall medgetts för kostnader för gränsbestämning (numera fastighetsbestämning).

I en skrivelse år 1974 till RSV begärde lantmäteristyrelsen<sup>1</sup> att RSV skulle uttala sig i frågan om avdragsrätt enligt 22 § KL förelåg för förrättningskostnader i vissa fall av fastighetsreglering. I skrivelsen berördes fall där fastighetsregleringen avsåg omarrondering eller storleksrationalisering av fastigheter och fall där de båda elementen ingick i en och samma förrättning. Med omarrondering avsågs sammanförande av fastigheters spridda skiften till större områden med lämplig storlek och form och med storleksrationalisering fall där mark läggs till fastigheter för att motverka olägenheterna av små brukningsenheter.

Enligt lantmäteristyrelsens uppfattning förelåg inga principiella hinder mot att medge avdrag för de ifrågavarande kostnaderna. Det kunde visserligen förhålla sig så, menade styrelsen, att åtgärderna gav en bestående värdeökning åt fastigheten. Å andra sidan måste fastighetsindelningen anpassas till

<sup>1</sup>Jfr not på sid 50.

ändrade tekniska, ekonomiska och sociala förhållanden. I likhet med t. ex. vägsystemen måste fastighetsindelningen fortlöpande undergå förändringar för att lönsamheten i jord- och skogsbruk skall bibehållas. Från denna utgångspunkt kunde kostnaderna ses som underhållskostnader.

RSV inhämtade yttranden över skrivelsen från ett tjugotal myndigheter och organisationer. Flera av remissinstanserna förordade att någon form av avdragsrätt infördes. RSV fann det motiverat att avdragsrätt infördes i de rena omarronderingsfallen. Bl. a. praktiska skäl talade för att avdrag skulle medges också i övriga fall. Avdragsrätten borde enligt RSV utformas enligt mönster från vad som gäller för markanläggningar på jordbruksfastighet. RSV överlämnade med ett yttrande av detta innehåll ärendet till budgetdepartementet. Under hänvisning bl. a. till RSV:s yttrande har lantbruksstyrelsen och statens lantmäteriverk hemställt att regeringen vidtar lämpliga åtgärder i saken.

Skäl kan anföras för att angelägen strukturrationaliseringsverksamhet inom jord- och skogsbruk underlättas genom att avdragsrätt införs för den ersättning som utgår till statsverket och för övriga kostnader som föranleds av en fastighetsbildningsförrättning. Å andra sidan framstår det inte som motiverat att medge avdrag i de fall tillskottsförvärv av mark kunde ha genomförts som köp i stället för genom fastighetsbildning. Kostnader för lagfart och övriga kostnader i samband med köp av fastighet inräknas i anskaffningskostnaden för fastigheten och beaktas således endast vid realisationsvinstberäkningen. Motsvarande synes böra gälla även för förrättningskostnader.

Av det anförda framgår att det inger betänkligheter att medge avdrag för förrättningskostnader i de fall då fastigheten undergår stora förändringar. Någon generell avdragsrätt bör därför inte införas. Att begränsa en avdragsrätt till omarronderingsfallen medför också problem. En begränsningsregel förutsätter en prövning av såväl förrättningens angelägenhet från allmän synpunkt som inslaget av "vanlig" överlåtelse av mark. Med hänsyn främst till dessa gränsdragningsproblem föreslås inte några regler om avdragsrätt för lantmäterikostnader. I sammanhanget kan också anföras att det inte torde kunna komma i fråga att medge avdrag för förrättningskostnader i samband med fastighetsbildning vid beräkning av inkomst av annan fastighet eller rörelse.

## **10.4 Särskilda frågor rörande beskattningen av avverkningsrätter**

### *10.4.1 Inkomstbeskattningen*

Vid inkomstbeskattningen gäller särskilda regler för den som upplåter en avverkningsrätt mot betalning som skall erläggas under loppet av flera år. Även om det skulle överensstämja med bokföringsmässiga grunder att omedelbart ta upp och beskatta en fordran på upplåten avverkningsrätt får

intäkten i stället fördelas och tas till beskattning de år likviden inflyter. Avdrag för värdeminskning av skog som upplåtelsen kan berättiga fastighetsägaren till skall därvid fördelas på respektive år i förhållande till den för varje år influtna likviden (punkt 1 fjortonde stycket av anvisningarna till 41 § KL).

Den som förvärvar en avverkningsrätt torde enligt gällande rätt beskattas enligt rörelsereglerna redan innan han förfogat över rättigheten. Förvärvaren har intresse av att vid inkomstberäkningen få skriva ned avverkningsrätten som lagertillgång. Enligt rättpraxis (RN 1952 nr 1:3 och 1952 nr 4:5) medges inte detta. Rättigheten behandlas i stället enligt de regler som gäller för kontraktsnedskrivning. Avdrag för nedskrivning av värdet av avverkningsrätten godtas således endast om det visas att prisfall har inträffat eller risk för prisfall föreligger. Riksdagen har vid sin behandling av motionen 1975:197 avvisat förslag om att inköpt rotpost i beskattningshänseende skulle få betraktas som varulager i och med kontraktets undertecknande (SkU 1975/76:44, rskr 1975/76:213).

Företagsskatteberedningen (SOU 1977:86) har ingående behandlat gränsdragningen mellan leveranskontrakt och ineliggande varulager. Beredningen föreslår att de principer som nu gäller skall gälla även i fortsättningen. Enligt beredningen bör således, liksom torde vara fallet f. n., avgörande vikt fästas vid leveransen. När leverans sker övergår ned- eller avskrivningsrätten från säljaren till köparen. Kontinuitet i beskattningen uppnås därmed. Vid bedömning av när leverans skall anses ske bör enligt beredningen ledning i första hand hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs.

Företagsskatteberedningen har inte tagit upp frågan om den skattemässiga behandlingen av skog som har inköpts för avverkning genom köparens försorg. Beredningens nyss återgivna uttalanden syftar sålunda främst på egendom som kan utgöra ned- eller avskrivningsunderlag för både säljare och köpare. Beträffande avverkningsrätter är läget ett annat. Växande skog kan inte av fastighetsägaren utnyttjas för ned- eller avskrivning som är fallet med lager och inventarier i rörelse. Upplåtare och förvärvare har inte på samma sätt motstridiga intressen som vid övergång av rörelsetillgångar mellan säljare och köpare. Detta hindrar inte att de av företagsskatteberedningen rekommenderade principerna bör vara vägledande också vid bedömningen av förvärvarens rätt till nedskrivning av avverkningsrätt. Tillräckliga skäl för att här avvika från dessa principer kan alltså inte anses föreligga. Eftersom förvärvaren av en rotpost inte har separationsrätt i säljarens konkurs bör en förvärvad avverkningsrätt således även i fortsättningen behandlas som kontraherad tillgång.

Vad nu sagts bör emellertid inte gälla avverkat virke som märkts enligt bestämmelserna i lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke. Enligt denna lag får sådant virke – trots att någon egentlig leverans inte skett – inte tas i anspråk för säljarens skulder. Det märkta virket bör därför få inräknas i köparens varulager. Som också företagsskatteberedningen har funnit torde någon särskild lagreglering om detta inte vara nödvändig.

#### 10.4.2 Förmögenhetsbeskattningen

Vid förmögenhetsbeskattningen gäller inga särskilda regler beträffande upplåten avverkningsrätt. Avsaknaden av sådana regler kan göra att upplåtaren drabbas av vissa dubbelbeskattningseffekter. Så länge en rotpost inte har avverkats innefattas rotposten i sin helhet i skogsbruksvärdet, som är ett av delvärdena i en jordbruksfastighets taxeringsvärde. Vid förmögenhets-taxeringen skall fastigheten tas upp till taxeringsvärdet vid utgången av det kalenderår som föregår taxeringsåret eller, om nytt taxeringsvärde åsätts fastigheten, till det för taxeringsåret åsatta taxeringsvärdet. Samtidigt skall emellertid även försäljningslikviden tas upp i dess helhet, antingen i form av erhållen likvid eller som inestående fordran hos köparen. I ett rättsfall, RÅ 1958 not fi 1833, har en fordran på grund av en upplåten avverkningsrätt förmögenhetsbeskattats trots invändning om att avverkning ännu inte hade skett och fordringen därför motvägdes av en skyldighet att leverera skogsprodukter.

I två motioner till 1975/76 års riksmöte har de här beskrivna förhållandena påtalats. I motionen 1975:104 hemställdes att riksdagen skulle hos regeringen begära ändrade regler för bestämmande av skogsbruksvärde. I motionen 1975:1957 hemställdes att tillgångar som svarar mot avverkad skog eller avverkningsrätt till skog och som står inne hos köparen skulle få tas upp till halva värdet vid förmögenhetsbeskattningen. Riksdagen beslöt att, med bifall till den förstnämnda motionen, hos regeringen begära förslag till sådana ändringar av bestämmelserna om fastighetstaxering att dubbelbeskattning av värdet av upplåten avverkningsrätt undanröjs (SkU 1975/76:44, rskr 1975/76:213).

Taxeringen av fastigheter är schablonartad till sin karaktär. Under löpande taxeringsperiod gäller det taxeringsvärde som har åsatts fastigheten vid senaste allmänna fastighetstaxering. Vid den årliga särskilda fastighetstaxeringen skall dock i vissa fall nytt taxeringsvärde åsättas fastigheten. Ett sådant fall är då fastighetens värde har minskat till följd av omfattande skogsavverkning. För att en avverkning skall föranleda ny taxering fordras att taxeringsvärdet till följd av avverkningen bör nedsättas med minst en femtedel, dock minst 10 000 kr. En upplåtelse av skog kan däremot aldrig föranleda ny taxering av fastigheten så länge upplåtelsen inte följts av avverkning.

Frågan om upplåtelse av skog skall beaktas vid fastighetstaxeringen inrymmer principiella och praktiska problem. Det är av flera skäl mindre lämpligt att denna fråga bryts ut till särskild behandling. Fastighetstaxeringskommittén (Fi 1976:05) torde få anledning att ta upp frågan vid sin översyn av reglerna inför 1981 års allmänna fastighetstaxering.

Några förslag om ändrade regler för fastighetstaxeringen läggs således inte fram i denna promemoria. En lösning som i och för sig är att föredra i detta sammanhang – och som inte har några återverkningar utanför skatterättens

område – är att vid förmögenhetstaxeringen upphäva den nuvarande bundenheten till fastighetens taxeringsvärde. Även om taxeringsvärdet inte ändrades skulle fastigheten kunna få tas upp till ett lägre värde under förutsättning att ny taxering skulle ha åsatts fastigheten om hela den upplåtna skogen hade avverkats. Därigenom uppnås neutralitet mellan den fastighetsägare som själv låter avverka skog, och den fastighetsägare som väljer att upplåta avverkningsrätt. Lösningen förutsätter dock att taxeringsnämnden vid förmögenhetstaxeringen gör bedömningar som normalt görs i samband med fastighetstaxeringen. Även om förmögenhetsvärdet av fastigheten nedsattes med ett schablonmässigt bestämt belopp skulle bestämmelserna bli relativt komplicerade. Innan en lösning av detta slag övervägs närmare bör därför undersökas på vad sätt de nyligen beslutade lättnaderna i beskattningen av kapital i familjeföretag har påverkat behovet av särskilda regler vid upplåtelse av skog.

Under 1970-talet har kapitalbeskattningen av familjeföretagen blivit föremål för lagstiftning flera gånger. Reglerna har vid varje tillfälle i allt väsentligt varit likartade vid förmögenhetsbeskattningen och arvs- och gåvobeskattningen. År 1970 infördes provisoriska regler om särskilda lättnader för vissa företag (prop. 1970:71, BevU 1970:41, rskr 1970:231, SFS 1970:170–174). Bestämmelserna ersattes år 1974 med regler som gällde alla skattskyldiga som beskattas för förmögenhet nedlagd i jordbruk, skogsbruk och rörelse (prop. 1974:98, SkU 1974:38, rskr 1974:259, SFS 1974:311–312). Enligt 1974 års regler fick tillgångarna vid förmögenhetsbeskattningen tas upp till det lägsta värde som kunde godtas vid inkomstbeskattningen. Enligt en spärregel måste dock minst 60 % av företagsförmögenheten tas upp. Dolda reserver i lager och inventarier skulle vid beräkningen enligt spärregeln tilläggas de vid inkomstbeskattningen redovisade värdena. Genom lagstiftning år 1977 fick reglerna sin nuvarande utformning (prop. 1977/78:40 bil. 3, SkU 1977/78:19, rskr 1977/78:111, SFS 1977:1173). Fr. o. m. 1979 års taxering gäller som huvudregel att 30 % av företagsförmögenheten beskattas. Det skattemässiga förmögenhetsvärdet har därigenom sänkts med hälften i förhållande till vad som var fallet när den tidigare spärregeln var tillämplig. Även det nuvarande systemet innehåller emellertid en spärregel. Om den skattskyldige innehar fastighet får reduktionen av förmögenhetsvärdet inte leda till att värdet kommer att understiga ett visst lägsta belopp. Detta belopp bestäms med utgångspunkt i ett tillgångsvärde som motsvarar fastighetens taxeringsvärde minskat med den del av byggnadsvärdet som avser ekonomibyggnader. Från detta tillgångsvärde avräknas de skulder i förvärvskällan som efter proportionering belöper på fastigheten. Den nya spärregeln kommer att bli tillämplig bara i de fall då taxeringsvärdet, med avdrag för den del av värdet som belöper på ekonomibyggnader, överstiger 30 % av det totala tillgångsvärdet i förvärvskällan. Spärregeln avser att undanta s. k. passiva jordägare från lättnaderna i kapitalbeskattningen.

Genom de regler som infördes år 1977 har de påtalade effekterna vid

förmögenhetsbeskattningen i fall då avtal om upplåtelse av skog inte följs av omedelbar avverkning av skogen väsentligt begränsats. Reglerna verkar på olika sätt beroende på om huvudregeln eller spärregeln är tillämplig.

I de fall *huvudregeln* tillämpas skall endast 30 % av företagsförmögenheten redovisas. Om man i stället för en nettoredovisning tänker sig att de enskilda tillgångarna och skulderna tas upp för sig behöver således endast 30 % av fastighetens taxeringsvärde och 30 % av vederlaget för avverkningsrätten redovisas. Någon dubbelbeskattning i den betydelsen att mer än 100 % av värdet av viss tillgång träffas av förmögenhetsbeskattning uppkommer därför inte. Dubbelbeskattning i den meningen att viss tillgång (den upplåtna skogen) blir föremål för beskattning två gånger kvarstår dock.

I de fall *spärregeln* är tillämplig gäller följande. Det som avgör det skattemässiga förmögenhetsvärdet är i första hand fastighetens taxeringsvärde. Värdet av övriga tillgångar i förvärvskällan, t. ex. vederlag vid upplåtelse av avverkningsrätt, inverkar på det skattemässiga förmögenhetsvärdet endast på det sätt att den del av skulderna som efter proportionering belöper på fastigheten minskar i och med att det totala tillgångsvärdet i förvärvskällan ökar. Det är därför inte heller här fråga om någon egentlig dubbelbeskattning. Liksom huvudregeln brister spärregeln i neutralitetshänseende. Omfattande avverkning av skog kan nämligen föranleda ny taxering av fastigheten och lägre skattemässigt förmögenhetsvärde medan en försäljning av en större rotpost inte kan leda till ny taxering så länge skogen inte har avverkats. Vid större avverkningar och upplåtelse torde spärregeln f. ö. ofta inte vara tillämplig eftersom den del av det totala tillgångsvärdet som avser fastighet då minskar.

Av det anförda framgår att det inte är lika påkallat som tidigare att vid förmögenhetsbeskattningen ta särskild hänsyn till upplåten skog som inte har avverkats. Den dubbelbeskattning som förekom tidigare har i allt väsentligt undanröjts. Den brist som kvarstår är att upplåtare av skog kan gå miste om en del av de lättnader i förmögenhetsbeskattningen som den som själv avverkar skogen kommer i åtnjutande av. Den ekonomiska betydelsen av denna olikhet i beskattningen är normalt mycket begränsad. Det synes därför inte motiverat att införa särskilda, med nödvändighet komplicerade, regler i systemet. Frågan kan naturligtvis komma i ett annat läge när det pågående utredningsarbetet på fastighetstaxeringsområdet slutförts liksom om familjeföretagens kapitalbeskattning ånyo skulle ändras. Något förslag om ändring av förmögenhetsbeskattningen av fastigheter med upplåtna avverkningsrätter läggs inte fram i denna promemoria.

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)***11 Kommentarer till lagtextförslagen****11.1 Sambandsmetoden***11.1.1 Ändringar i kommunalskattelagen***Anvisningar**

## till 21 §

*Punkt 3.* I denna anvisningspunkt anges vilka intäkter på grund av avyttring av skog som skall beskattas som intäkt av skogsbruk och vilka intäkter som skall redovisas i andra inkomstslag (jfr punkt 5 av anvisningarna till 28 §).

Första och femte styckena är oförändrade. Andra stycket innehåller den nya bestämmelsen om att utnyttjande av avverkningsrätt, som den skattskyldige förbehållit sig när skogsmark överlåtits till ny ägare, är att hänföra till rörelse. Till tredje stycket har flyttats den nuvarande bestämmelsen i punkt 5 andra stycket att vinst genom avyttring av skogbärande fastighet skall beskattas som realisationsvinst (utom i det undantagsfallet att fastigheten utgör omsättningstillgång i rörelse). I förtydligande syfte anges att motsvarande skall gälla i marköverföringsfallen.

Enligt punkt 4 andra och tredje styckena av anvisningarna till 35 § skall ersättningar i samband med upplåtelse av nyttjanderätt till mark o. d. under vissa förutsättningar behandlas enligt realisationsvinstreglerna. Sådana ersättningar skall, som framgår av fjärde stycket, givetvis inte tas upp som intäkt av skogsbruk.

Bestämmelsen i nuvarande tredje stycket har av systematiska skäl flyttats till punkt 5 andra stycket.

*Punkt 5.* Ändringen i första stycket är av redaktionell natur. Andra stycket överensstämmer i princip med nuvarande bestämmelser i punkt 3 tredje stycket.

## till 22 §

*Punkt 1.* Reglerna om utvidgad avdragsrätt för kostnad för plantering av skog har förts in som ett nytt femte stycke.

*Punkt 7.* I denna anvisningspunkt regleras rätten till värdeminskningsskatt under innehavstiden. Av första stycket framgår att avdragsrätten är direkt kopplad till den skattskyldiges skogsintäkter under beskattningsåret. Värdet eller volymen på förvärvskällans skog efter uttaget saknar således all betydelse. Andra stycket innehåller – förutom några av praktiska skäl motiverade beloppsspärrar – den viktiga regeln att den skattskyldige under innehavstiden kan få avdrag med sammanlagt högst 60 % av anskaffningsvärdet av växande skog.

I tredje stycket definieras begreppen ursprungligt ingångsvärde, anskaff-

*Promemoriaförslaget (sambandsmetoden)*

ningsvärde och gällande ingångsvärde. Definitionerna tar sikte på de fall då förvärvskällan inte ändrar omfattning under innehavstiden. Vid tillskotts-förvärv och marköverföringar o. d. kan värdena höjas (jfr t. ex. femte stycket). Som framgår av sjunde och åttonde styckena skall vidare såväl anskaffningsvärdet som det gällande ingångsvärdet reduceras om en väsentlig del av förvärvskällans skogsmark tillfallit ny ägare.

Enligt fjärde stycket skall det ursprungliga ingångsvärdet i regel fastställas schablonmässigt med ledning av den förvärvade fastighetens taxeringsvärde vid förvärvstillfället. Som framhållits i den allmänna motiveringen kan emellertid schablonregeln ibland, t. ex. vid förvärv av del av taxeringsenhet, ge ett orimligt högt eller lågt ingångsvärde. Det ursprungliga ingångsvärdet skall då fastställas med utgångspunkt i de verkliga förhållandena. Detta innebär att som ursprungligt ingångsvärde får upptagas den del av vederlaget för fastigheten som kan anses belöpa på växande skog.

Av femte stycket följer att skattskyldig, som i samband med marköverföring enligt FBL ökat sitt innehav av växande skog, skall beräkna ökningen av sitt ursprungliga ingångsvärde på grundval av en värdering av den förvärvade skogen. Schablonregeln är således inte tillämplig vid marköverföring. Innebär marköverföringen att den skattskyldige såväl avstår från som erhåller skogbärande mark, skall nettoökningen tilläggas ingångsvärdet före marköverföringen. Har skattskyldig, som tidigare inte innehaft växande skog, tilldelats skog genom marköverföring kommer det ursprungliga ingångsvärdet givetvis att motsvara värdet av den förvärvade skogen.

Sjätte stycket innehåller regler om hur ingångsvärdet skall fastställas för skattskyldig som förvärvat skogbärande mark genom arv, gåva eller annat benefikt fång. Dessa regler korresponderar med reglerna i sjunde stycket om hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet skall minskas när en del av den skattskyldiges skogbärande mark tillfaller ny ägare. Sjunde stycket är tillämpligt även när den skattskyldiges skogsinnehav minskar i samband med marköverföring enligt FBL.

Av åttonde och nionde styckena framgår att anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet kan reduceras trots att någon marköverlåtelse i egentlig mening inte förekommit. Sålunda skall skattskyldig, som förbehållit sig avverkningrätt till växande skog i samband med att marken överlåtits till ny ägare, vid tillämpning av bestämmelserna i sjunde stycket anses ha överlåtit såväl mark som den förbehållna skogen. Motsvarande gäller i fråga om skogsuttag som med stöd av de särskilda bestämmelserna i punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 § skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Enligt nionde stycket kan vidare anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet på den skattskyldiges skogsmark reduceras om den skogbärande marken ändrar skattemässig karaktär under beskattningsåret och blir att anses som omsättningstillgång i rörelse. Bestämmelsen

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)*

innebär att den skogsmark som kommit att ingå i rörelsen skall – såvitt gäller minskning av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde – anses ha tillfallit ny ägare.

Bestämmelserna i tionde stycket har sin motsvarighet i nuvarande åttonde stycket. Vid bedömningen av det övertagande företags rätt till värdeminskningssavdrag saknar det betydelse i vad mån det överlåtande företaget utnyttjat sin avdragsrätt. Det förhållandet att det överlåtande företaget medgivits avdrag med 60 % av sitt anskaffningsvärde hindrar således inte det övertagande företaget från att erhålla värdeminskningssavdrag.

Regeln i elfte stycket tar sikte på det fallet att en skattskyldig, som under innehavstiden upplåtit avverkningsrätt, överlåtit fastigheten innan vederlaget för den upplåtna avverkningsrätten tagits upp som intäkt (jfr punkt 1 fjortonde stycket av anvisningarna till 41 §). Efter det att fastigheten överlåts kan värdeminskningssavdrag inte komma i fråga. Det bör understrykas att regeln inte är tillämplig om endast en del av förvärvskällans mark övergår till ny ägare.

Anskaffningsvärde och ursprungligt ingångsvärde skall enligt sista stycket inte fastställas för jordbruksfastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse (tomtrörelse, rörelse avseende handel med fastigheter eller byggnadsrörelse). Detta medför att reglerna om värdeminskningssavdrag och om reducering av ingångsvärde m. m. aldrig blir tillämpliga på omsättningsfastigheter.

## till 28 §

*Punkt 5.* Av första stycket framgår att avverkning på annans mark på grund av särskilt förvärvat avverkningsrätt och utnyttjande av avverkningsrätt, som förbehållits av den skattskyldige när fastigheten överlåts till ny ägare, är att hänföra till rörelse (jfr punkt 3 av anvisningarna till 21 §). Har fastigheten avyttrats är realisationsvinstberäkningen i princip avgörande för den förbehållna avverkningsrättens ingångsvärde i den skattskyldiges rörelse. Avverkningsrätt som förbehållits i samband med att den skattskyldiges fastighet tillfallit annan genom gåva eller annat benefikt fång, åsätts däremot inte något ingångsvärde i rörelsen.

## till 35 §

*Punkt 4.* Som ett nytt tredje stycke har införts regeln om att skogsuttag under innehavstiden, som föranleds av att mark upplåtits för obegränsad tid mot engångsersättning, kan beskattas enligt realisationsvinstreglerna. I övrigt är – bortsett från styckeindelningen och en redaktionell ändring i första stycket – anvisningspunkten oförändrad.

*Promemoriaförslaget (sambandsmetoden)*

## till 36 §

*Punkt 2 b.* I ingressen till lagförslaget anges att de nuvarande punkterna 2 b och 2 c skall betecknas 2 c resp. 2 d. Som framgår av första stycket kan den nya punkt 2 b sägas komplettera bestämmelserna i punkt 2 a.

Andra stycket innehåller regeln om att realisationsvinstberäkningen skall avse värdet på hela fastigheten även om den skattskyldige förbehållit sig rätt till skogsavverkning. I tredje stycket föreskrivs att skogsplanteringskostnader, som inte dragits av som driftkostnader utan aktiverats, skall behandlas som förbättringskostnad.

Beräkningen av realisationsvinst skall såväl vid delavyttring som vid avyttring av hel förvärvskälla baseras på en jämförelse mellan vederlaget och anskaffningskostnaden (omkostnadsbeloppet) för den avyttrade egendomen. Omkostnadsbeloppet skall dock minskas med värdeminskningssavdrag som belöper på tiden före avyttringen (punkt 2 a fjärde stycket av anvisningarna till 36 §). Vid delavyttring uppkommer problemet att klarlägga hur stor del av de medgivna värdeminskningssavdragen som hänförs till det avyttrade markområdet och hur stor del som hänförs till annan mark. Denna uppdelning kan – i synnerhet om avdragen avser växande skog – ge upphov till betydande utredningsproblem. Avsikten med schablonregeln i fjärde stycket är att begränsa dessa problem. Schablonregeln skall tillämpas inte bara på vanliga delavyttringar utan även när del av den skattskyldiges skogsmark tillfallit ny ägare genom marköverföring enligt FBL eller när den skattskyldige erhållit engångsersättning på grund av upplåtelse för obegränsad tid eller sättningsområde som beskattas på samma sätt (jfr punkt 4 första – tredje styckena av anvisningarna till 35 §). Någon uttrycklig regel om detta har inte ansetts nödvändig.

## till 41 §

*Punkt 1.* Eftersom avdragsrätten enligt sambandsmetoden alltid är direkt kopplad till intäktsidan blir den särskilda avdragsregeln i fjortonde stycket andra meningen obehövlig.

*11.1.2 Lagen om fastställande av anskaffningsvärde av växande skog, m. m.*

*1 §.* Enligt första stycket skall den som ägt en jordbruksfastighet årligen lämna uppgifter till ledning för beräkning av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog. Uppgiftsskyldigheten är givetvis av betydelse främst då värdena skall ändras till följd av att den skattskyldige under beskattningsåret förvärvat eller överlåtit skogbärande mark eller framställt yrkande om avdrag för kostnad för anskaffning av skog (värdeminskningssavdrag). Har någon händelse som kan motivera ökning eller minskning av anskaffningsvärdet eller det gällande ingångsvärdet inte inträffat, innebär

*Promemorieförslaget (sambandsmetoden)*

uppgiftsplikten inte annat än att den skattskyldige flyttar över föregående årets värden till den aktuella deklarationen.

Bestämmelsen i andra stycket om tidigare ägares skyldighet att lämna upplysning till ledning för ny ägares anskaffningsvärde m. m. tar sikte på det fallet att del av en förvärvskällas skogsmark tillfallit ny ägare genom arv, gåva eller annat benefikt fång. I detta fall är nämligen värdet på den tidigare ägarens skog av betydelse vid beräkningen av den nye ägarens ursprungliga ingångsvärde.

2 §. Av första stycket framgår att det åligger taxeringsnämnd att årligen ta ställning till den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Något formellt beslut behöver dock inte meddelas om taxeringsnämnden godtar den skattskyldiges uppgift att inget inträffat som påkallar ändring av föregående årets värden.

Reglerna i andra – fjärde styckena om kommunikering mellan taxeringsnämnden och den skattskyldige i frågor rörande storleken av anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet överensstämmer i huvudsak med motsvarande bestämmelser i 65 och 69 §§ taxeringslagen (1956:623, TL).

3 §. Taxeringsnämndens skyldighet att lämna uppgifter till länsstyrelsen är begränsad till de fall då den skattskyldige under beskattningsåret förvärvat eller överlåtit skogsmark eller då nämnden av annan anledning beslutat att höja eller minska anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde av skogen.

4 §. Paragrafen innehåller den viktiga bestämmelsen om att såväl skattskyldig som det allmännas representanter har rätt att föra talan mot beslut angående storleken av anskaffningsvärdet (och därmed även det ursprungliga ingångsvärdet) och det gällande ingångsvärdet.

5 §. Bestämmelserna i denna paragraf avser att ersätta de regler om skogsloggare som f. n. finns i 57 § taxeringskungörelsen (1957:513).

I andra stycket anges att i liggaren införda uppgifter om anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde skall anses innefatta taxeringsnämndens beslut. Detta innebär att uppgifter blir bindande för framtiden när tiden för talan mot taxeringsnämndens beslut gått till ända.

Vissa fel av enkel beskaffenhet, t. ex. längdföringsfel, uppenbara felräkningar och felöverföringar, kan, såvitt gäller inkomst- och förmögenhetstaxeringen, rättas med stöd av 72 a § TL utan att formella besvär behöver anföras. Det finns skäl som talar för att denna enklare rättelsemöjlighet bör omfatta även felräkningar och felöverföringar som uppkommer när uppgifter införs i skogsloggaren. Tillämpningsområdet för rättelser enligt 72 § TL är emellertid f. n. föremål för principiella överväganden i samband med genomförande av det s. k. RS-projektet. Med hänsyn bl. a. till detta har det bedömts mindre lämpligt att nu lägga fram förslag om att 72 a § TL skall kunna tillämpas även vid rättelse av fel i skogsloggaren.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)*

6 §. I denna paragraf anges att rättelse av oriktiga anskaffningsvärden och gällande ingångsvärden kan ske genom eftertaxering. Eftertaxering kan t. ex. komma i fråga om den skattskyldige lämnat felaktiga uppgifter om skogstillgång på tillskottsmark eller uppgivna kostnader för "aktiverad" skogsplantering saknar verklighetsunderlag.

**11.2 Klyvmetoden***11.2.1 Ändringar i kommunalskattelagen (1928:370)***Anvisningar**

## till 21 §

*Punkt 3.* Inkomst på grund av avyttring av skog beskattas vid tillämpning av klyvmetoden i långt större omfattning i inkomstslaget jordbruksfastighet än om nuvarande regler eller sambandsmetoden skall tillämpas. Enligt sambandsmetoden skall sålunda skattskyldig, som säljer en vid fastighetsförsäljning förbehållen avverkningsrätt, rörelsebeskattas för ersättningen för avverkningsrätten. Vidare skall ersättning för skog, som avyttras tillsammans med marken, beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Tillämpas klyvmetoden skall båda dessa slag av ersättningar tas upp som intäkt av skogsbruk.

I likhet med vad som föreslagits enligt sambandsmetoden har bestämmelsen i nuvarande tredje stycket flyttats över till punkt 5.

*Punkt 5.* I första stycket anges uttryckligen att intäkt genom avyttring av växande skog tillsammans med marken utgör intäkt av skogsbruk. Undantag görs bara för det fall att den avyttrade fastigheten har karaktären av omsättningstillgång i rörelse. Ändringen i sista meningen är av redaktionell natur.

Andra stycket överensstämmer i princip med nuvarande bestämmelser i punkt 3 tredje stycket.

## till 22 §

*Punkt 1.* Reglerna om utvidgad avdragsrätt för kostnader för plantering av skog har förts in som ett nytt femte stycke.

*Punkt 7.* De två första styckena har så gott som samma innehåll som motsvarande stycken enligt sambandsmetoden. Vid tillämpning av klyvmetoden medges emellertid även vid fastighetsavyttring avdrag för kostnad för anskaffande av växande skog i inkomstslaget jordbruksfastighet. Det har därför angivits att avdragsreglerna i första och andra styckena är begränsade till skogsuttag under innehavstiden.

Tredje stycket överensstämmer – bortsett från att begreppet indexvärde definieras – med motsvarande stycke enligt sambandsmetoden.

*Promemoriaförslaget (klyvmetoden)*

I fjärde stycket anges hur det ursprungliga ingångsvärdet skall beräknas när den skattskyldige förvärvar skogbärande mark genom oneröst fång. Till skillnad mot sambandsmetoden skall ingångsvärdet alltid fastställas med utgångspunkt i den faktiska förvärvskostnaden. Som framgår av femte stycket gäller detta även när skattskyldig förvärvar skogsmark genom marköverföring enligt FBL.

Reglerna i sjätte stycket om beräkning av ingångsvärde vid arv, gåva och andra benefika fång är identiska med motsvarande regler enligt sambandsmetoden. Detsamma gäller bestämmelserna i sjunde stycket om beräkning av ingångsvärde vid fusion.

Åttonde stycket innehåller bestämmelser om hur anskaffningsvärde, gällande ingångsvärde och indexvärde skall reduceras när den skattskyldige avyttrar all eller delar av förvärvskällans skogbärande mark. Avyttras all skogsmark skall hela ingångsvärdet m. m. alltid anses förbrukat. Vid delavyttring kan emellertid den skattskyldige begränsa reduktionen av värdena genom att helt eller delvis avstå från rätten till avdrag på grund av avyttringen (jfr punkt 8 tredje stycket).

I nionde stycket föreskrivs hur anskaffningsvärde, gällande ingångsvärde och indexvärde skall reduceras när den skogbärande marken tillfaller ny ägare genom arv, gåva eller liknande fång. Den valda lösningen överensstämmer med vad som föreslagits beträffande sambandsmetoden.

Bestämmelserna i det sista stycket är identiska med motsvarande stycke enligt sambandsmetoden.

*Punkt 8.* Vid tillämpning av klyvmetoden skall vederlag för växande skog, som avyttras tillsammans med marken, tas upp som intäkt av skogsbruk. En konsekvens av detta är, vilket anges i första stycket, att avdrag för skogens anskaffningsvärde är att anse som en driftkostnad i inkomstslaget jordbruksfastighet.

Av andra och tredje styckena framgår att om en avyttring omfattar all mark i förvärvskällan skall den skattskyldige obligatoriskt få avdrag med belopp svarande mot summan av det uppräknade indexvärdet och eventuell återstående del av det gällande ingångsvärdet (underskott som föranleds av indexuppräknningen är dock inte avdragsgillt, jfr näst sista stycket). En skattskyldig, som säljer en jordbruksfastighet men därefter skall arrendera fastigheten, kan exempelvis inte spara de till skogens anskaffningsvärde kopplade avdragen till senare beskattningsår. Vid delavyttring kan den skattskyldige däremot i viss utsträckning själv bestämma om han vill utnyttja avdragsrätten omedelbart eller först vid ett senare tillfälle. Omfattar delavyttringen minst två tredjedelar av värdet av förvärvskällans skog har den skattskyldige för det första rätt att beräkna avdrag som om all mark sålts. Detta medför att möjligheten till avdrag framdeles helt bortfaller. Den skattskyldige kan för det andra beräkna avdraget som om hälften av

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)*

förvärvskällans skog sålts. En tredje möjlighet för den skattskyldige är att tillämpa de regler som gäller för skogsavyttring under innehavstiden. I sistnämnda fall skall vederlaget för den sålda skogen anses som ersättning för upplåten avverkningsrätt (rotförsäljning).

Omfattar en markavyttring minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av värdet av förvärvskällans skog, kan den skattskyldige få avdrag med belopp motsvarande summan av halva det uppräknade indexvärdet och hälften av eventuell återstod av det gällande ingångsvärdet. Den skattskyldige har även i detta fall rätt att använda de regler som gäller för rotförsäljning under innehavstiden.

Har delavyttringen slutligen omfattat mindre än en tredjedel av skogen kan avdrag medges endast enligt de regler som gäller för rotförsäljning under innehavstiden. Indexvärdet får alltså i dessa fall inte läggas till grund för avdragsberäkningen.

Det kan förekomma att en skattskyldig, som baserar avdragsberäkningen på hela eller hälften av det uppräknade indexvärdet, inte kan utnyttja indexuppräknningen fullt ut. Någon möjlighet att spara motsvarande del av indexvärdet föreligger dock inte. Beräknas avdraget däremot enligt de regler som gäller för avverkning under innehavstiden kan den skattskyldige själv bestämma hur stor del av det teoretiskt möjliga avdragsbeloppet som skall utnyttjas under det aktuella beskattningsåret.

Fjärde och femte styckena innehåller bestämmelser om indexuppräkning. Bestämmelserna har kommenterats utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 8.5).

Reglerna i sjätte stycket har sin motsvarighet i bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 35 §. Hänvisningen i sjunde stycket till sista stycket i punkt 7 innebär att värdeminskningsskatt inte kan komma i fråga beträffande fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse.

Åttonde stycket innehåller regler som förhindrar att uppräkning av indexvärdet ger upphov till underskott. Beloppsgränserna i sista stycket överensstämmer med motsvarande bestämmelser enligt sambandsmetoden. Någon beloppsspärr gäller dock inte om avdraget skall beräknas enligt de regler som tillämpas vid avyttring av hela förvärvskällan.

till 28 §

*Punkt 5.* Att hänvisningen i andra meningen ändrats beror på att bestämmelsen om avverkningsrätt, som övergår till ny ägare genom benefikt fång, flyttats från punkt 3 till punkt 5 av anvisningarna till 21 §. Övriga ändringar är av redaktionell natur.

*Promemorieförslaget (klyvmetoden)*

till 35 §

*Punkt 1.* Ändringen är en följd av att vederlag för växande skog, som avyttras tillsammans med marken, enligt klyvmetoden skall tas upp som intäkt av skogsbruk.

till 36 §

*Punkt 2 a.* Slopandet av realisationsvinstbeskattning av växande skog har medfört följdändringar i första, fjärde och åttonde – tionde styckena.

till 41 §

*Punkt 1.* Ändringen överensstämmer med motsvarande ändring enligt sambandsmetoden.

*11.2.2 Lagen om fastställande av anskaffningsvärde av växande skog, m. m.*

*1 §.* Att skattemässig kontinuitet upprätthålls mellan föregående och ny ägare av skogbärande fastighet är betydligt viktigare vid tillämpning av klyvmetoden än vid tillämpning av sambandsmetoden. Skyldigheten för den skattskyldige att lämna uppgifter till ledning för beräkning av anskaffningsvärde och ingångsvärde för den som han förvärvat fastigheten av eller överlåtit fastigheten till har därför utvidgats något jämfört med sambandsmetoden.

*2–6 §§.* Reglerna överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande regler enligt sambandsmetoden.

*11.2.3 Lagen om uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk*

Lagen har utformats med förebild av den sedan 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen upphävida förordningen (1959:129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk. Flertalet ändringar jämfört med den upphävida förordningen är sålunda av teknisk eller redaktionell karaktär. Regeln i 1 § andra stycket om att marköverföringar enligt FBL skall – i den mån vederlaget betalas kontant – behandlas på samma sätt som vanliga fastighetsavyttringar saknar däremot motsvarighet i äldre lagstiftning.

**11.3 Lagen om ändring i skogskontolagen (1954:142)**

*2 §.* Som framgår av den allmänna motiveringen har bl. a. de förbättrade möjligheterna till värdeminskningsavdrag under innehavstiden – detta gäller i synnerhet vid tillskottsförvärv – ansetts tala mot särskilda uppskavsregler i marköverföringsfallen. Nuvarande regler i andra och tredje styckena har

*Promemorieförslaget (sambands- och klyvmetoden)*

därför slopats vid tillämpning av såväl sambandsmetoden som klyvmetoden. Enligt sambandsmetoden utgör f. ö. likvid, som avses i punkt 11 av anvisningarna till 21 § KL, inte intäkt av skogsbruk.

I tredje stycket har införts regler om utvidgad uppskovsrätt när skogsfastighet drabbats av stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande yttre skada. För att de högre procentsatserna skall få tillämpas krävs för det första att skadan motiverar en tidigareläggning av avverkningen av en betydande del av förvärvskällans skog. Vidare fordras att den aktuella intäkten faktiskt hänför sig till avverkning som tidigarelagts på grund av skadan. Avverkningar som inte har något samband med en inträffad skada kan således inte omfattas av de förmånligare uppskovsbestämmelserna.

Någon föreskrift om att de höjda procentsatserna får tillämpas endast om avverkningen sker inom viss tid efter skadetillfället har – bl. a. av praktiska skäl – inte uppställts. Det ligger dock i sakens natur att det blir svårare för den skattskyldige att visa att viss avverkning föranletts av en skada ju längre tid som förflyter mellan skadetillfället och avverkningen.

# Sammanställning av remissyttranden



**Innehåll**

1	Inledning.....	252
2	Remissinstansernas principiella inställning till förslagen .....	252
2.1	Remissinstanser som förordar att eventuella ändringar görs med utgångspunkt i nuvarande regler .....	252
2.2	Remissinstanser som förordar sambandsmetoden .....	258
2.3	Remissinstanser som förordar klyvmetoden .....	278
2.4	Remissinstanser som förordar att ett nytt förslag läggs fram .....	283
3	Remissinstansernas synpunkter rörande den närmare utformningen av sambandsmetoden .....	296
3.1	Beräkningen av skogens anskaffningsvärde.....	296
3.1.1	Förvärv genom köp o. d. ....	296
3.1.2	Benefika förvärv, m. m. ....	304
3.2	Kostnader för skogsplantering .....	306
3.3	Utnyttjandet av anskaffningsvärdet vid avyttring av skog under innehavstiden .....	309
3.4	Avdragets storlek i förhållande till intäkterna.....	315
3.5	Avdragsbeloppens storlek .....	317
3.6	Överlåtelse av del av fastighet, m. m. ....	318
3.7	Allframtidsupplåtelser .....	324
3.8	Förbehåll av avverkningsrätt, m. m.....	327
3.9	Tomtrörelse m. m. ....	331
3.10	Förfarandet vid beräkning av anskaffningsvärde, m. m..	332
3.11	Övergångsbestämmelserna .....	339
4	Remissinstansernas synpunkter rörande vissa andra frågor....	346
4.1	Lantmäterikostnader .....	346
4.2	Särskilda frågor rörande beskattningen av avverkningsrät- ter .....	347
4.3	Vissa vid remissbehandlingen aktualiserade frågor .....	349

## Sammanställning av remissyttranden över departementspromemorian (Ds B 1978:2) Beskattning av skogsbruk

### 1 Inledning

Remissinstanserna är i stort sett eniga om att reglerna för beskattning av skogsinkomster behöver ändras och att skogsbeskattningen inte kan läggas om enligt skogsskattekommitténs kontantmetod. Ett fåtal remissinstanser anser dock att *nuvarande regler* kan behållas, åtminstone i huvudsak. En vanligare uppfattning är att *sambandsmetoden* bör läggas till grund för lagstiftning. *Klyvmetoden* förordas av ett mindre antal remissinstanser. Slutligen anser en del remissinstanser att ett *nytt förslag* till skogsbeskattning bör läggas fram. I ett sådant förslag bör, menar man, de skogspolitiska målsättningarna och de samhälleliga effekterna särskilt beaktas.

I det följande lämnas en redogörelse för remissyttrandena. Remissinstansernas principiella inställning till olika sätt att beskatta skogsinkomster framgår av avsnitt 2. I avsnitten 3 och 4 behandlas synpunkter vid remissbehandlingen på vissa frågor av främst teknisk natur. Redovisningen av remissvaren sker där med utgångspunkt i sambandsmetodens lösningar eller i lösningar som är likartade för sambandsmetoden och klyvmetoden. Det bör framhållas att de sistnämnda avsnitten också behandlar frågor av mer principiell räckvidd, t. ex. avdragets storlek, skogsbeskattningsreglernas betydelse för den yttre rationaliseringen samt problem kring övergången till beskattning enligt sambandsmetoden.

## 2 Remissinstansernas principiella inställning till förslagen

### 2.1 Remissinstanser som förordar att eventuella ändringar görs med utgångspunkt i nuvarande regler

Den i promemorian uttalade uppfattningen att de nuvarande skogsbeskattningsreglerna är krångliga, svårtillämpade och ibland leder till materiellt otillfredsställande resultat delas av det helt övervägande antalet remissinstanser.

*Länsstyrelserna i Värmlands och Kopparbergs län, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund, FAR samt vissa stiftsnämnder* anser att det bör gå att komma till rätta med problemen genom att vidareutveckla de nuvarande reglerna och då framför allt virkesförrådsmetoden. *RSV* är kritiskt inställd till promemoricförslagen. *TCO* avstyrker både sambandsmetoden och klyvmetoden.

*Länsstyrelsen i Värmlands län:*

Skogsskattekommittén framhöll att dess uppgift enligt direktiven till utredning varit av skatteteknisk art och att dess förslag var utformade under förutsättningen att vara neutrala från närings- och skogspolitisk synpunkt. Det nu framlagda förslaget är utformat under samma förutsättningar.

Det är att beklaga att det utarbetade förslaget inte tagit hänsyn till skogsbeskattningsens effekt för skogsnäringen i stort. Den föreslagna skogsbeskattningen kommer liksom den nuvarande ej att eliminera skattetänkandet vid avyttring av skogsprodukter med dess i dag synbara negativa följder för skogsindustrin och sysselsättningen.

De föreslagna avdragsmöjligheterna kommer vidare, då alla skogsägare oberoende av om skogskapitalet minskat eller ej kan erhålla avdrag under innehavet upp till 60 % av anskaffningskostnaden, troligen att utnyttjas i större utsträckning än tidigare. Då samtidigt ingångsvärdena i många fall kan utnyttjas nästan i sin helhet föreligger en risk att den större förskjutning av beskattningen till avyttringen av fastigheten som uppstår, kan leda till att det större utbud av fastigheter, som jordförvärvsutredningen i sitt betänkande (SOU 1977:93) ansett nödvändigt, motverkas. Även för det intensiva skogsbruk som 1973 års skogsutredning förordat i "skog för framtid" (SOU 1978:6) är det nya förslaget liksom gällande skogsbeskattning ej anpassat.

---  
Då skogen är ett avkastande kapital bör samma regler gälla som för allt annat kapital nämligen att avkastningen och endast avkastningen skall inkomstbeskattas. Detta bör gälla närhelst under innehavet denna avkastning blir möjlig för beskattning. En förskjutning av tidpunkten för beskattning till avyttringen av fastighet för att där kunna eliminera beskattningen genom vissa skattekonstruktioner på övriga delen av fastigheten kan inte anses rimlig. Ett särande av skogen från övriga fastigheten synes därför ur skattesynpunkt motiverad. Sambandsmetoden är ur denna synpunkt inte godtagbar. Klyvmetoden tillgodoser i princip dessa synpunkter men är alltför schablonmässig och tar för liten hänsyn till individuella skillnader vid avdrag under innehavet samt ger i stort sett en för hård beskattning vid avyttring av fastighetsinnehavet. Strävan efter en enkel beskattningsmetod får inte ske på bekostnad av vad som nu framförts.

I utredningsdirektiven till ny skogsbeskattning anfördes att de sakkunniga i första hand borde söka förenkla reglerna och anpassa dem till de faktiska möjligheterna att erhålla ett riktigt taxeringsresultat. Utifrån denna utgångspunkt synes det egendomligt att icke de nuvarande reglerna först och främst blev föremål för en grundlig prövning om de kunde förenklas. Värdeметoden synes därvid utan vidare kunna avfärdas med anledning av svårigheten för gemene man att vara insatt i de skogsmatematiska regler som denna metod är uppbyggd på. Förrådsметoden däremot tillgodoser principen att endast avkastningen skall beskattas och att icke skogskapitalet blir föremål för beskattning. Metoden bygger på en ingångsvärdeberäkning som är lika med klyvметодens och i de flesta fall även torde bli samma som sambandsметодens. Den bygger vidare på virkesförråd, tillväxt och avverkningskvantiteter – faktorer som skogsägarna torde vara tämligen insatta i. De brister som föreligger hade mycket väl kunnat tillgodoses genom enkla tillämpningsbestämmelser med upplysning om beräkning av det ingående förrådet, vilka tillväxter i absoluta tal eller procenter som skulle kunna användas under olika förhållanden samt omvandlingstal från handelsmått till skogskubikmeter för

leveransvirke. Vid långa innehav som hade gjort metoden svår att bemästra hade vissa regler även då kunnat införas av förenklande natur. Även om förrådsmetoden inte slår hundraprocentigt rättvist synes den emellertid vara överlägsen de metoder som utredningen här framlagt både vad avser avdrag under innehavet och beskattning vid avyttring av fastighet.

---  
Sammanfattningsvis avvisar länsstyrelsen förslagen och föreslår att nu gällande förrådsmetod efter komplettering med anvisningar lägges till grund för beskattningen av skogsinkomst.

#### *Länsstyrelsen i Kopparbergs län:*

Behov av förenklingar föreligger. Emellertid vill länsstyrelsen framhålla att behovet av ett nytt och förenklat skogsbeskattningssystem inte i något avseende får innebära alltför långt drivna schabloniseringar eller avsteg från nuvarande huvudprincip att *endast skogens tillväxt under innehavstiden skall beskattas*.

---  
I kap. 7.2.2 framhålles hur den skattskyldige vid förvärv av jordbruksfastighet i sin deklaration för första innehavsåret skall vara skyldig att ange hur stor del av vederlaget som skall anses åvila växande skog. Vidare skall han, om så anses nödvändigt, inför beskattningsmyndigheten kunna dokumentera beräkningen i fråga medelst fångeshandlingar etc. Har man på detta sätt fastställt det för ägaren gällande ingångsvärdet är grunden för utredning enligt nuvarande förrådsmetoden redan given. Det ligger nu nära till hands att utvidga resonemanget kring uppgiftsskyldighet beträffande ingångsvärdet till att även gälla *virkesförrådets storlek*. Virkesförrådsuppskattning torde utföras tämligen regelmässigt i samband med köp. Beträffande övriga förvärv synes de skogspolitiska intentionerna inkludera någon form av objektiv skogsinventering av alla skogsfastigheter med jämna mellanrum (15 års intervaller har föreslagits i utredningen "Skog för framtid"). Uppgifter som naturligtvis med fördel kan användas såväl som beräkningsgrund för förrådsändringar vid bedömning av värdeminskningsskatt som för en mera underbyggd och verklighetsanknuten fastighetstaxering. I samband med detta uppgiftslämnande vid fastighetsförvärvet på av riksskatteverket utarbetad blankett kan den skattskyldige då lämpligen också upplysas om nödvändigheten av att arkivera eller spara stämplingslängder, mätbesked eller dylikt svarande mot i deklarationsblanketten redovisade skogsintäkter för att värdeminskning enligt förrådsmetoden framgent skall kunna påyrkas. Länsstyrelsen förespråkar med andra ord att nuvarande förrådsmetod vid värdeminskning i princip bibehålles på basis av den precisering vid beräkning av skogens ingångsvärde som budgetdepartementet framlagt och ställer sig alltså tveksam till den framlagda schablonregeln, som innebär att värdeminskningsskatt medges utan vidare utredning upp till 60 % av skogens anskaffningsvärde. En sådan avdragsrätt synes innebära alltför stort avsteg från nu gällande huvudprinciper att beskattning skall ske efter förmåga samt att i princip all tillväxt under innehavstiden skall beskattas.

---  
Denna metod – (klyvmetoden) – synes helt olämplig åtminstone med hänsyn till förhållandena inom Kopparbergs län. Tidigare gällande regler angående beskattning av växande skog i samband med avyttring av mark

fungerade inte vad avsåg parallell beskattning i förvärvskällorna jordbruksfastighet och tillfällig förvärvsverksamhet.

Sammanfattningsvis anser alltså länsstyrelsen att nuvarande förrådsmetod vid beräkning av skogsvärdeminskningens avdrag i princip kan bibehållas på basis av den klargörande precisering för beräkning av skogens ingångsvärde som lämnas i budgetdepartementets promemoria kapitel 7.2 och 7.3.

Vidare föreslår länsstyrelsen att äldre regler för uppburen och utgiven ståndskogslikvid vid laga skiften enligt gamla jorddelningslagen även framdeles får tillämpas i samband med sådana större fastighetsregleringsförrättningar som anses nödvändiga för skogsbrukets yttre rationalisering och därför understödes genom statlig bidragsgivning.

#### *Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund:*

Enligt gängse betraktelsesätt skall när det gäller avkastning av kapital endast avkastningen beskattas och detta oavsett när avkastningen kan göras till föremål för beskattning. En förskjutning av tidpunkten för beskattningen till dagen för avyttringen av fastigheten kan inte vara riktig. Det är motiverat att hålla skogen skild från den övriga fastigheten. Sambandsmetoden ter sig mot denna bakgrund mindre lyckad. Metoden är vidare inte lättare att tillämpa än nuvarande regler.

Samma invändning kan resas mot klyvmetoden. Denna metod är dessutom schablonmässig i alltför hög grad. Den tar ringa hänsyn till skillnader mellan olika fastigheter när det gäller avdrag under innehavet. Den ger också en alltför kännbar beskattning vid avyttring av fastigheten.

Då det i utredningsdirektiven talas om en förenkling av beskattningsreglerna, torde det sannolikt ha varit en riktigare väg att söka förenkla reglerna inom ramen för nuvarande lagstiftning. Den värdeminskningens avdragsmetod som i gällande lagstiftning utgår från volymen (virkesförrådsmetoden) dvs. jämförelsen mellan å ena sidan skogens volym efter eventuell avyttring och å andra sidan skogens för ägaren gällande ingående volym torde kunna vidareutvecklas. Den bygger på principen att endast avkastningen skall beskattas och inte skogskapitalet, vilken princip bör vara grundläggande för skogsbeskattning.

#### *FAR:*

Det anses, att den nuvarande skogsbeskattningen utgör ett av de mest sofistikerade avsnitten i svensk beskattning. Skälet till att detta regelsystem inte i alla stycken fungerat väl är, att inte samtliga de skattskyldiga haft det underlag, som erfordras för att beskattningen skall få det goda utslag, som regelsystemet medger. Det blir allt vanligare, att ägare av skog skaffar sig det erforderliga underlaget, exempelvis skogsplaner, och de kan därigenom tillämpa regelsystemet på avsett sätt. Styrningen av skogshushållningen ökar och samtliga skogsägare torde snart ha erforderligt underlag för tillämpning av nuvarande regler.

I de fall skogsägaren inte har erforderligt underlag för beräkning av inkomst av skogsbruk, kan taxering av sådan skattskyldig få karaktären av skönstaxering. Det är givetvis önskvärt, att sådana inslag i skattesystemet minskas. Även vid ett införande av någon av de två föreslagna metoderna tycks det vara ofrånkomligt att undvika institutet skönstaxering i samband med

inkomst av skog. Denna risk är uppenbar särskilt vid övergång till nytt system. Av de tre regelsystemen, nuvarande metoder, sambandsmetoden och klyvmetoden ger nuvarande metoder det bästa resultatet under förutsättning att de skattskyldiga har erforderligt underlag för beräkning av inkomsten. Då utvecklingen går i den riktningen att allt fler har sådant underlag, anser FAR det inte föreligga några tungt vägande skäl att införa nya regler.

Av de två föreslagna metoderna framstår sambandsmetoden som den klart bättre. Detta på grund av att de ändringar som föreslås just berör de frågor, som enligt nuvarande system kan medföra osäker taxering på grund av bristande underlag.

Förslaget enligt klyvmetoden berör i hög grad även andra frågor än de som är direkt förknippade med inkomstslaget jordbruksfastighet. Stora förändringar föreslås, där även reglerna om beräkning av realisationsvinst ändras i avsevärd omfattning. I slutbetänkandet av 1972 års skatteutredning, Översyn av skattesystemet, SOU 1977:91 förordas, att ny utredning görs rörande realisationsvinstbeskattning. Detta för att få ett enhetligt regelsystem för beskattning oavsett vad som har sålts. FAR vill starkt understryka olämpligheten av att införa ett system för skogsbeskattning enligt klyvmetoden, innan en förnyad utredning om beskattning av realisationsvinster har företagits.

*Stiftsnämnderna i Växjö och Karlstad* anser att man i första hand bör utgå från nuvarande regler för beskattning av skogsinkomster. *Stiftsnämnden i Luleå* välkomnar förenklingar i beskattningssystemet men betonar att strävan efter förenklingar på detta område inte får drivas alltför långt. *Stiftsnämnden i Västerås* anser att sambandsmetoden innebär en förbättring jämfört med nuvarande regler.

RSV anser att inget av promemoriaförslagen bör läggas till grund för lagstiftning. RSV anför:

RSV vill erinra om att de nuvarande skogsbeskattningsreglerna varit i princip oförändrade sedan 1928. Tid efter annan har kritik riktats mot bestämmelserna för att de är alltför krångliga och att de inte garanterar ett korrekt resultat på grund av de betydande utredningssvårigheterna. Att bestämmelserna principiellt sett är riktigt uppbyggda torde dock fortfarande vara en allmän mening.

Ett förslag till radikal förenkling av problemkomplexet framlades i skogsskattekommitténs betänkande (SOU 1969:30). På grundval av bl. a. remissutfallet görs i promemorian bedömningen att detta förslag inte bör läggas till grund för lagstiftning.

Vad som skapar de stora svårigheterna på skogsbeskattningens område är på vilket sätt hänsyn skall tas till det ingående skogskapitalet. I detta hänseende innebär de nu presenterade båda metoderna en brytning mot det hittills gällande systemet. Metoderna innebär nämligen att det presumeras, att det i första hand är skogskapitalet som avverkas, medan 1928 års bestämmelser utgår från att tillväxten tas i anspråk först. Skillnaden har stor betydelse inte bara för reglernas konstruktion utan även för beskattningens omfattning och för frågan hur de skattskyldiga kan väntas disponera skogsavverknings- och fastighetsinnehavet. RSV, som främst har att se på bestämmelsernas konstruktion från skattetekniska och administrativa utgångspunkter, konstaterar härvidlag att systemet förutsätter bl. a. att en för

vårt skattesystem främmande rättsgrundsats – fastställelsetalan – införs och att vitsord för framtiden avses skola ges åt uppgifter i s. k. skogsloggare. I förening med förslag om schablonberäkning i svårlösta värderingsfrågor m. m. framstår promemoriaförslagen som administrativt komplicerade och knappast ägnade att garantera mer tillförlitliga resultat än det hittillsvarande systemet. Härtill kommer att underlaget för den procentsats – 60 % av skogens ingångsvärde – som satts som gräns för rätten att åtnjuta värde-minskningsavdrag under innehavet inte är tillräckligt för att bedöma dess riktighet. Detsamma gäller den procentsats som valts för avyttrade skogsprodukter, 65 %.

RSV, som anser det angeläget att inte skattebestämmelser, som tillämpats i närmare 50 år, ersätts av nya regler utan djupgående undersökning av dessas verkningar för skattskyldiga och myndigheter, är inte övertygat om att vare sig sambandsmetoden eller klyvmetoden leder till ett riktigare och rättvisare beskattningsresultat än nuvarande bestämmelser. RSV vill dessutom framhålla som en allvarlig nackdel med metoderna att de synes medföra ett incitament för skogsägare, som utnyttjat sitt maximala skogsvärde-minskningsavdrag, att på något sätt få nytt ingångsvärde. Sådana strävanden kan leda till att skogsfastigheter flyttas mellan olika bolag inom koncerner eller till en i och för sig omotiverad ökning av antalet släktköp.

Härtill kommer att RSV saknar en närmare analys av vad skattekonsekvenserna med promemoriemetoderna blir för samhället, särskilt för de s. k. skogskommunerna. Det kan befaras, åtminstone i början, att de föreslagna avdragsmöjligheterna medför skattebortfall. Enligt RSV:s bedömning är det angeläget att en sådan analys kommer till stånd innan en så ingripande lagstiftning genomförs.

#### TCO:

TCO finner det oacceptabelt att utforma ett skattesystem som medför att vissa grupper favoriseras framför andra. Därför avvisar TCO med bestämdhet de två alternativa modellerna. I den mån stöd är erforderligt för att utveckla ett rationellt skogsbruk menar TCO att detta bör ske genom andra former än genom generella lättnader i skattehänseende.

TCO menar att de skatteregler som skall tillämpas vid en försäljning av skog skall vara oberoende av tidpunkten för avyttringen. Av det skälet måste TCO avvisa den s. k. sambandsmetoden. Den innebär att skogsavyttring som sker under innehavstiden beskattas som inkomst av skogsbruk medan den skog som avyttras i samband med markförsäljning blir beskattad enligt de väsentligt förmånligare reglerna som gäller för realisationsvinstbeskattningen.

Även realisationsvinstkommittén påpekade i sitt betänkande den bristfällighet som rådde i detta avseende och underströk att det knappast kunde ha varit lagstiftarens mening att försäljning av skog i samband med fastighetsavyttring normalt inte blir beskattade. Realisationsvinstreglerna är utformade så att normala fastighetsöverlåtelse inte skall träffas av skatt. Den inkomst som erhålls vid avyttring av fastighet och som härrör från växande skog utgör avkastning av fastigheten. Skäl att undanta sådana inkomster från beskattning finns inte med samma motiv som gäller för att inte heller avkastningen från andra inkomstslag skall vara obeskattade.

Anmärkas bör vidare att merparten av de fastighetsförsäljningar som sker avser s. k. schabloniserade fastigheter där avdrag för olika former av

underhållskostnader aldrig medgivits. Enligt de två förslag som presenterats i promemorian skulle samtliga former av underhållskostnader vara avdragsgilla under innehavstiden. Dvs. för kostnaderna intill försäljningen skulle en obegränsad avdragsrätt gälla medan särskilda uppräkningsregler för anskaffningskostnaden föreslås i syfte att begränsa den taxerade avkastningen av avyttringarna. Härigenom har man lyckats formulera en modell som innebär att skogsägare beträffande den gängse avdragsrätten under innehavstiden jämföras med vanliga företagare. Samtidigt skall de enligt förslagen kunna tillgodoräkna sig de förmåner som med andra motiv och syften främst utformats för överlåtelse av bostäder där avsikten varit att inte beskatta de normala vinster som har sin motsvarighet i det kapital som ytterligare krävs för en fastighetsägare för att förvärva en jämförbar ersättningsfastighet.

Med samma motiv som anförts mot sambandsmetoden måste TCO också klart avvisa den s. k. klyvmetoden. Skogsbruk utgör liksom varje annan form av verksamhet med vinstsyfte en förvärvskälla och bör därför även i beskattningshänseende uppvisa följsamhet med andra förvärvskällor. Mycket entydiga avvisanden har gjorts från flera håll inte minst från företagsskatteutredningen mot olika former av indexuppräkningskostnader. Att då föreslå en dylik metod för beräkning av de kostnader som skall utgöra avdrag vid beräkning av den skogsförsäljning som sker samtidigt med att fastigheten avyttras finner TCO förvånande. Som påtalats i många andra sammanhang vill TCO understryka vikten av att utforma ett skattesystem som medför att de taxerade inkomsterna ger en korrekt återspeglning av olika skattskyldigas skatteförmåga. Genom beräkningsprinciper som innebär att den inkomst som belöper på skogen också vid fastighetsförsäljningar beskattas som skogsinkomster utan indexuppräkningskostnader erhålls även likformighet i behandlingen av i övrigt identiska skogsavyttringar oavsett de sker i samband med att fastigheten avyttras eller ej. Det har från flera håll framhållits att en beskattning utan klara privilegieringar medför problem vad gäller avverkning av skogen genom att i vissa lägen motivera en alltför tidig avverkning och vid andra tillfällen ge upphov till avverkningshämmande effekter. TCO vill understryka att dylika problem måste lösas på annat sätt än genom generella skattelättnader för skogsägare. Samtidigt vill TCO poängtera att de alternativ som presenterats i promemorian långt ifrån kan sägas ha löst de påtalade bristerna vad gäller avverkningseffekterna.

TCO menar sammanfattningsvis att inga skäl kan anföras för att beskattningen av skogsbruk skall utformas efter andra principer än de som gäller företagsbeskattningen och beskattningen av övriga inkomster från jordbruksfastigheter. TCO avstyrker därför de föreslagna modellerna.

## 2.2 Remissinstanser som förordar sambandsmetoden

Ett stort antal remissinstanser anser att de i promemorian presenterade metoderna innebär förbättringar jämfört med nuvarande regler. I allmänhet förordas sambandsmetoden framför klyvmetoden. Sambandsmetoden tillstyrks av *lantbruksstyrelsen*, *statens lantmäteriverk*, *kammarrätten i Stockholm*, *Sveriges lantbruksuniversitet*, *länsstyrelserna i Kronobergs, Västmanlands, Gävleborgs och Västernorrlands län*, *SACO-SR*, *Lantbrukarnas skatte-delegation*, *SISU*, *Svenska kommunförbundet*, *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges jordägareförbund*, *TOR* och *SCF*.

*Lantbruksstyrelsen:*

I promemorian uppställs vissa utgångspunkter för alternativa lösningar i stället för skogsskattekommitténs förslag. Enligt dessa skall ägaren i princip skatta för avkastningen under innehavstiden, beskattningsreglerna bör inte ha avverkningshämmande karaktär, de skall vara enklare att tillämpa än nuvarande regler och de skall inte utformas så, att kapitaluttag under innehavstiden träffas av beskattning.

Liksom flera lantbruksnämnder anser lantbruksstyrelsen att dessa utgångspunkter bör kunna ligga till grund för beskattningen av skogsbruk. De utgör dock endast ett minimikrav. Därutöver bör ytterligare krav eller önskemål uppfyllas.

Styrelsen vill här redovisa några sådana som i första hand framkommit i arbetet med skogsbrukets yttre rationalisering. En viktig förutsättning för rationaliseringen är att utbudet av fastigheter inte hämmas av hård beskattning vid fastighetsavyttring. Vidare bör skattereglerna underlätta för förvärvare av skog och skogsmark att finansiera tillköp som innebär en förstärkning och förbättring av företaget. Reglerna bör också vara så utformade att kapitalplacering utan direkt samband med eget brukande, s. k. passivt ägande, framstår som mindre attraktivt.

En annan viktig utgångspunkt är att skattereglerna utformas så att de inte styr metoderna för genomförandet av strukturrationaliseringen på ett irrationellt sätt. Nuvarande regler är inte tillfredsställande i detta avseende, då de på ett olämpligt sätt favoriserar fastighetsreglering som genomförandeform.

Mot nuvarande skogsbeskattningssystem kan anmärkas att det stimulerar till kapitalplacering i skog, passivt ägande och bibehållande av en olämplig ägande- och brukningsstruktur. Allt detta försvårar strukturrationaliseringen. Hela antalet taxeringsenheter med skog var vid 1975 års fastighets-taxering ca 280 000. Av dessa var 131 000, dvs. nära 50 % mindre än 20 hektar. Brukingsenheter av denna storlek är oftast irrationella, och de bör i första hand läggas till andra utvecklingsbara enheter. För att strukturrationaliseringen skall kunna bedrivas effektivt, måste utbudet av fastigheter öka. Detta hämmas av flera olika faktorer däribland skattereglernas utformning. Särskilt medverkar det förhållandet att skattereglerna medger skattefri reinvestering av den årliga tillväxten och att taxeringsvärdena är låga jämfört med marknadsvärdena.

Flera lantbruksnämnder pekar i sina remissvar på dessa förhållanden och tre av dem föreslår att ett system med preliminär skatt eller garantiskatt bör studeras närmare för att minska olägenheterna. Fördelarna med ett sådant system består främst av att utbudet av framför allt mindre fastigheter som ägs av passiva ägare kan förväntas öka. Vidare skulle skogsfastigheter inte bli så begärliga ur kapitalplaceringssynpunkt om skatt måste erläggas varje år. Systemet medför också en jämnare avverkning. Kostnader för avdragsgilla skogsvårdskostnader kan dras av mot ett intäktsbelopp även under år då ingen avverkning sker. För aktiva brukare av större fastigheter där avverkning görs varje år uppkommer inga större skillnader i förhållande till nuvarande system. Ur administrativ synpunkt kan svårigheter uppkomma, men de belopp som preliminärbeskattas bör kunna registreras och föras över från det ena året till det andra vid den årliga inkomstdeklarationen. Styrelsen är dock medveten om att en sådan mera genomgripande omläggning av skogsbeskattningen knappast kan ske i nu förevarande sammanhang.

Av de båda föreslagna metoderna – sambandsmetoden och klyvmetoden –

innebär sambandsmetoden de minsta förändringarna i förhållande till nu gällande regler. Förändringen består i huvudsak i att värdeminskningssavdrag under innehavstiden föreslås få beräknas till 60 % av anskaffningsvärdet. Metoden medför inte att de ovan påtalade nackdelarna i skattesystemet försvinner, men inrymmer möjligheter till en värdefull förenkling av skogsbeskattningen och till neutralitet när det gäller valet av genomförandeform vid yttre rationalisering i och med att skattesituationen blir lika vid avtalsbyten och tillköp som vid fastighetsreglering.

Lantbruksstyrelsen tillstyrker därför att sambandsmetoden läggs till grund för justering av skogsbeskattningssystemet, men anser att metoden bör modifieras i vissa avseenden.

---

Med nu gällande regler utnyttjas möjligheterna till värdeminskningssavdrag endast i anslutning till nyförvärv eller tillskottsförvärv. Redan efter relativt kort tid har avdragsrätten på grund av tillväxt och penningvärdets fall förlorat en mycket stor del av sin ekonomiska betydelse. Då det inte finns anledning att öka avdragsrätten utöver vad som nu är möjligt, bör den kunna tidsbegränsas till fem eller tio år.

---

Klyvmetoden skiljer sig från sambandsmetoden i bestämningen av ingångsvärdet och – framför allt – i fråga om beskattningen vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. En fördel med metoden är att den medför en bättre kontinuitet mellan säljarens och köparens taxeringar. Som nackdelar kan i första hand nämnas att den är mera invecklad än sambandsmetoden och att den medför en hårdare beskattning vid fastighetsavyttring, vilket i sin tur kan medföra en minskad benägenhet att sälja skogsfastigheter. Praktiskt taget alla lantbruksnämnder som yttrat sig har anfört dessa skäl som argument för att förorda sambandsmetoden i stället för klyvmetoden.

Styrelsen instämmer i nämndernas bedömning och anser därför att klyvmetoden ej bör införas.

#### *Statens lantmäteriverk:*

Skatteeffekterna har erfarenhetsmässigt mycket stor betydelse för markägarnas intresse för strukturförbättrande åtgärder av olika slag. Detta gäller inte bara sådana åtgärder som vilar på markägarnas egna initiativ och överenskommelser. Också åtgärder som avser genomgripande strukturrationalisering förutsätter ett aktivt intresse från markägarhåll. Oavsett de värderingar som i övrigt kan göras kan mot den här antydda bakgrunden bedömas att utformningen av skattelagstiftningen får stor betydelse för den fortsatta strukturrationaliseringsverksamheten.

Ser man de nu föreslagna ändringarna i skattelagstiftningen i detta perspektiv måste framhållas att effekterna i flera fall torde bli ogynnsamma för strukturrationaliseringen. LMV måste bedöma detta som synnerligen allvarligt i nuvarande läge eftersom det som förut berörts finns behov av en aktivering av insatserna för strukturförbättring.

En fördel med de föreslagna nya reglerna är å andra sidan att de i flera avseenden synes vara lättare att överblicka och tillämpa än de nuvarande. De svarar så till vida mot de krav på förenklingar som förelegat sedan länge och som bl. a. utgjorde ett väsentligt motiv för förslagen i 1969 års betänkande om skogsbeskattningen. Det är positivt att man förenklat beräkningsarbetet i anslutning till värdeminskningssavdragen. Inte minst vid planering av

strukturrationaliseringsåtgärder och vid informationsinsatser i anslutning härtill är det värdefullt att ha förhållandevis enkla skatteregler vars konsekvenser i olika situationer kan överblickas. De här anförda synpunkterna kommer dock självfallet i andra hand i förhållande till frågan om reglernas materiella innehåll.

LMV har från sina utgångspunkter närmast anledning att försöka bedöma vilken av metoderna som med hänsyn till sina effekter bäst främjar strukturrationaliseringen och vilken metod som är enklast att överblicka och förstå. I båda dessa avseenden synes sambandsmetoden ha ett klart försteg framför klyvmetoden. Beskattningen vid avyttring av skog tillsammans med marken sker vid tillämpning av sambandsmetoden helt inom ramen för realisationsvinstreglerna. Dessa regler ger vanligen förmånligare resultat för avyttraren än reglerna om skatt på skogsinkomst, som skall tillämpas vid avyttringen om man väljer klyvmetoden. Sambandsmetoden torde därför på sikt ge mindre trög rörlighet på skogsfastighetsmarknaden och större benägenhet att delta i strukturrationalisering än klyvmetoden. Den sistnämnda metoden medför vidare att skattskyldiga som avyttrar skogsfastighet eller del därav allmänt sett drabbas av skärpt beskattning jämfört med vad som gäller nu. Från förenklingssynpunkt innebär sambandsmetoden att endast realisationsvinstreglerna behöver tillämpas i avyttringsfallen medan klyvmetoden fordrar tillämpning av skogsskattereglerna för den växande skogen och realisationsvinstreglerna för andra värdeförändringar vid fastighetsreglering. Från här angivna synpunkter förordar LMV för sin del sambandsmetoden.

#### *Kammarrätten i Stockholm:*

Allvarlig kritik har riktats mot nu gällande bestämmelser om inkomstbeskattning av skogsbruk. Visserligen har omläggningen av realisationsvinstbeskattningen medfört en förbättring genom att vid avyttring av fastighet med växande skog även inkomsten av skogsbruket beskattas enligt realisationsvinstreglerna.

Vad beträffar inkomstbeskattningen av skog, som avyttras under ägares innehav av fastighet, kvarstår emellertid anmärkningarna mot bestämmelserna.

Dessa gäller främst tillämpningssvårigheterna och olägenheterna av att skogsägare ofta inte kan förutse följdverkningarna av yrkade eller beviljade avdrag för värdeminskning av skog. Det är i praktiken ofta omöjligt att med önskvärd noggrannhet bestämma virkesförrådets storlek och värde vid förvärvet av fastighet och förändringar härutinnan under innehavet. Trots arbets- och kostnadskrävande utredningar blir därför med nu gällande skatteregler underlaget för taxeringen ofta av skönsmässig karaktär.

Enligt kammarrättens mening är det angeläget att finna en helt ny lösning i fråga om skogsbeskattningen. En sådan måste innebära införande av mer schablonmässiga beskattningsregler.

Det framlagda förslaget att helt slopa virkesförrådsmetoden och inom vissa ramar medge värdeminskningssavdrag utan avseende på om virkesförrådet eller dess värde förändrats under innehavstiden innebär utan tvivel en mycket betydande förenkling av taxeringen. Bestämmelser av denna innebörd kan stundom medföra att skogsägare får avdrag vid avverkning utan att någon minskning skett av det virkesförråd, som fanns vid hans förvärv av

fastigheten. Sådana bestämmelser syns emellertid medföra så stora fördelar ur tillämpningssynpunkt att de bör kunna godtas.

---  
Vid valet mellan de i promemorian framlagda förslagen till taxeringsmetoder syns sambandsmetoden innebära ansenliga praktiska fördelar i jämförelse med klyvmetoden.

*Sveriges lantbruksuniversitet:*

Lantbruksuniversitetet delar den i promemorian återgivna uppfattningen att de regler som gäller för inkomstbeskattning av skogsbruk är komplicerade. I synnerhet gäller detta den praktiska tillämpningen av reglerna om bestämning av tillåtet avdrag för värdeminskning på skogen till följd av verkställda avverkningar. Lantbruksuniversitetet vill därför ansluta sig till kravet på en reformering av skogsbeskattningen. Det finner departementets åtgärd att icke lägga skogsskattekommitténs förslag till grund för en ny lagstiftning som riktig. Universitetet kan också i allt väsentligt ansluta sig till den argumentering som i departementspromemorian motiverar detta. Inte minst viktigt framstår påpekandet att, om den av kommittén rekommenderade kontantprincipen skulle accepteras, skilda kategorier av köpare befinner sig i olika skattesituationer. Den skatteskuld som säljaren överlåter på köparen kan vara en väsentlig belastning för vissa köpare medan andra skattesubjekt (t. ex. domänverket) som är befriade från statlig inkomstskatt helt kunde bortse från skatteskulden.

---  
Klyvmetoden torde endast i extrema fall leda till resultat som är förmånligare för den skattskyldige än sambandsmetoden. Fall kan däremot som framgår av granskningspromemorian finnas, där båda metoderna leder till samma resultat.

Av vad som tidigare anförts borde förutsättningarna för en lägre beskattning följa med sambandsmetoden i tider med inflation. Den utgör dessutom en naturligare fortsättning på nu gällande lagstiftning.

---  
Vad gäller konstruktionen av avdragen under innehavet synes dessa rimliga och samtidigt fylla direktivens krav på enkelhet i tillämpningen.

Ifråga om behandlingen av den växande skogen vid avyttring av marken blir problemet svårare. Utan tvekan kan en uppdelning av en köpeskilling på olika delvärden vara kontroversiell. Lantbruksuniversitetet anser därför att mycket tungt vägande skäl måste kunna anföras för att en särbeskattning av skogen vid försäljning skall tillgripas.

Lantbruksuniversitetet har haft svårt att finna sådana. Utan tvekan utgör den växande skogen tillbehör till fastigheten. Att i andra sammanhang tillbehör till fastigheten – t. ex. byggnads- och markinventarier – särbehandlas vid beskattningen anser lantbruksuniversitetet icke vara något skäl för en sådan metod. Sedan realisationsvinstbeskattningen numera blivit evig och alla åtnjutna värdeminskningsskattavdrag kan återföras vid vinstberäkningen, och för ny ägare ramar för avdragen vid skogsbeskattningen kan bestämmas tillfredsställande i annan ordning, bortfaller de väsentliga skälen för en särbehandling av avyttring av skog i samband med avyttring av marken.

De diskussioner som i departementspromemorian förts angående möjligheter att fastställa ett ingångsvärde vid övergången till klyvmetod ger vid

handen att man under lång tid får lov att arbeta med tämligen godtyckligt valda grunder för beräkning av skogsinkomsterna vid avyttring av växande skog i samband med marken. Detta ökar betänkligheterna mot detta förslag.

Med den konstruktion realisationsvinstbeskattningsreglerna har, att realisationsförlust endast får kvittas mot realisationsvinst, kan vid klyvmetoden utjämning av vinst på växande skog ej ske mot realisationsförlust på fastigheten i övrigt. Det bör också vid sambandsmetoden noteras att eventuell vinst på skogen kan utjämnas mot uppindexerat värde på fastigheten i övrigt jämte förekommande fasta tillägg, vilket sålunda är omöjligt vid klyvmetoden.

För att avyttring av skog i samband med avyttring av marken redovisad förlust skall få dras av vid klyvmetoden krävs som förut nämnts att det för ägaren gällande ingångsvärdet skall överstiga den på skogen belöpande delen av köpeskillingen. Rätten till uppindexering av det s. k. indexvärdet kan därigenom bli helt värdelös. Skulle nämligen prisutvecklingen på mark och byggnader bli så gynnsam att realisationsvinst uppstår medan prisutvecklingen på skogssidan är mindre gynnsam, kan detta leda till att en realisationsvinstbeskattning blir aktuell trots att någon realisationsvinst enligt kommunalskattelagens nuvarande lydelse icke föreligger, då fastighet med skog ses som en enhet.

Lantbruksuniversitetet finner det angeläget att icke en sådan skärpning i beskattningen införes i samband med försäljning av fastigheter med skog att det redan nu knappa utbudet av sådan blir ytterligare starkt reducerat. Detta kan befaras bli fallet med klyvmetoden. Övervägande skäl talar sålunda för att den föreslagna sambandsmetoden läggs till grund för skogsbeskattningen, varvid dock de erinringar som lantbruksuniversitetet framfört bör beaktas.

---  
I promemorian har skattekonsekvenserna för stat och kommun av övergång till ett nytt skogsskattesystem icke berörts. Lantbruksuniversitetet vill peka på att båda metoderna torde medföra betydande skattebortfall i initialskedet, vilket kan drabba särskilt skogskommuner hårt. Efterhand kan däremot en väsentlig skattebelastning drabba avverkningarna och hämma dessa.

Som ovan berörts kan de föreslagna avdragsmetoderna i stor utsträckning styra avverkningarna. Det föreligger risk för ryckighet i dessa, vilket är olyckligt ur såväl sysselsättnings- som företagsekonomisk synpunkt. En sådan effekt står i strid med samhällets skogspolitik.

Goda avdragsmöjligheter efter förvärv kan verka prishöjande på skogsfastigheter. Båda metoderna stimulerar till att låta fastigheterna gå i arv eller överlåtas genom släktköp. Dessa förhållanden kan motverka önskvärd strukturrationalisering.

Metoderna gör ingen åtskillnad mellan fysiska och juridiska personer. Eftersom fastighetsinnehavet för de senare ofta är permanent gynnas dessa skattemässigt. Detta strider icke blott mot allmänna skatterättsliga principer utan försvårar även förverkligandet av samhälleliga skogspolitiska och jordbrukspolitiska mål.

#### *Länsstyrelsen i Kronobergs län:*

Skogsbeskattningen innefattar i sig flera mycket komplicerade frågor och en i alla hänseenden invändningsfri lösning torde inte vara möjlig att

genomföra utan man måste göra en avvägning med beaktande av samtliga – delvis motstridiga – önskemål för att uppnå ett godtagbart skogsbeskattningssystem. Det är med tillfredsställelse som länsstyrelsen i Kronobergs län nu kan konstatera att i promemorian lagts fram en lösning som bör läggas till grund för lagstiftning.

Den bästa lösningen ur rättvisesynpunkt ger förslaget till sambandsmetoden.

---  
Tidigare utredningar har försökt bygga upp en skogsbeskattning där avdragsrätten vid avyttring av skog under innehavstiden ställs i nära relation till innehavstidens längd. Detta medför dock i sin tur en omfattande lagstiftning och svårigheter vid den praktiska tillämpningen. Därför måste man enligt länsstyrelsens mening – om man vill åstadkomma en förenkling och ökad rättvisa – acceptera enkla schablonregler som kan praktiskt tillämpas oavsett varierande tider mellan fastighetsförvärv och avverkning.

---  
Ur skatteteknisk synpunkt är såväl sambandsmetoden som klyvmetoden möjliga att tillämpa. Det ligger dock i sakens natur att sambandsmetodens lösning av beskattning av skog i samband med avyttring av mark är den enklaste. Oavsett vilken lösning som väljs får man ej underskatta det arbete som krävs för att fastställa ingångsvärden. Här är sambandsmetoden den minst betungande. Klyvmetoden kan sägas utgöra en modifierad modell av nuvarande tämligen besvärliga förfarande. Den löser alltså inte en av de tyngsta anmärkningarna mot gällande rätt.

Sammanfattningsvis förordar länsstyrelsen i Kronobergs län att förslaget till sambandsmetod läggs till grund för lagstiftning.

*En minoritet inom länsstyrelsen avstyrker båda de föreslagna metoderna.*

#### *Länsstyrelsen i Västmanlands län:*

Länsstyrelsen ser det därför som synnerligen angeläget att ett enklare och rättvisare system genomförs och hälsar förslag om förenklade former för beskattning av skogsbruk med tillfredsställelse.

Länsstyrelsen ansluter sig till den i promemorian förutsatta principen, att avverkningar under innehavstiden, som endast omfattar uttag av skogskapital, inte ska träffas av beskattning.

Om och i vad mån det gjorts några jämförande beräkningar av skatteutfallet med nuvarande regler och de föreslagna båda metoderna framgår inte av promemorian.

Eftersom beskattning av skogsbruk är intimt förknippad med frågorna om fastighetsförvärv i kapitalplacerings- och spekulations syfte, rationell skogsvård och en jämn och ur samhällsekonomisk synpunkt önskvärd avverkning av skog, måste enligt länsstyrelsens uppfattning skattereglerna bedömas i anslutning till behandlingen av lagstiftningen om jordförvärv och skogsvård.

---  
Sambandsmetoden framstår som betydligt enklare att tillämpa för såväl skattskyldiga som myndigheter.

Denna metod medför emellertid inte fullständig kontinuitet beträffande sparad tillväxt vid arv eller vid tillämpning av 20-årsregeln för beräkning av realisationsvinst. Länsstyrelsen förutsätter att detta rättas till vid en

kommande översyn av reglerna för realisationsvinstbeskattning.

Klyvmetoden synes visserligen medföra bättre kontinuitet och jämställdhet mellan olika kategorier skattskyldiga, men framstår i gengäld som i det närmaste lika invecklad som nuvarande system. Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna torde länsstyrelserna, skogsvårdsstyrelserna och lantbruksnämnderna i länen åsamkas ett betydande merarbete. Det framstår också som tveksamt om taxeringsnämnderna självständigt och utan anlåtande av särskilda sakkunniga kommer att kunna bemästra klyvmetodens materiella regler.

Vid ett val mellan de föreslagna metoderna finner länsstyrelsen således att sambandsmetoden bör förordas. Fördelarna med denna metod väger över de betänkligheter man kan hysa mot att skogsägarna i viss mån kan bli skattemässigt gynnade.

#### *Länsstyrelsen i Gävleborgs län:*

Översynen av skogsbeskattningsreglerna bör enligt länsstyrelsens mening ha följande huvudinriktning.

- Reglerna måste vara så enkla som möjligt. Avdragsrätten får inte göras beroende av så höga krav på utredningar om förråds- och värdeförändringar m. m., att många skogsägare mister sin rätt till skogsvärdeinskningsavdrag enbart därför att de inte vill eller kan göra kostnadskrävande utredningar. Detta är väsentliga rättssäkerhetskrav.
- Reglerna måste ta sikte på att befrämja det långsiktiga skogsbruket och därmed en jämn och uthållig råvarutillförsel för skogsindustrin. De bör exempelvis underlätta finansieringen av skogsvårdande åtgärder och öka skogsägarnas benägenhet att hålla en jämn avverkningstakt, anpassad till skogens tillväxt på sikt.

De båda i departementspromemorian beskrivna nya regelsystemen innebär i nämnda hänseenden stora förbättringar i förhållande till de nu gällande skogsbeskattningsreglerna.

Både sambandsmetoden och klyvmetoden tillgodoser kravet på förenkling av skogsbeskattningsreglerna vid avverkning under innehavstiden. Sambandsmetoden bibehåller dessutom de enkla regler, som nu gäller vid avyttring av skogsfastighet, nämligen att beskattning sker endast enligt realisationsvinstreglerna. Sambandsmetoden är därför från taxeringsteknisk synpunkt att föredra framför klyvmetoden.

De båda metoderna är likvärdiga när det gäller möjligheterna att under innehavstiden få avdrag utan de inskränkningar som för närvarande inträffar när tillväxten överstigit avverkningarna eller när ingångsvärdet för skogen trots avverkningar ökat på grund av höjda virkespriser. Båda metoderna skapar därför bättre möjligheter än nu är fallet för skogsägaren att hålla en jämn avverkningstakt.

Såsom framhållits i departementspromemorian kan däremot sambandsmetoden i vissa fall få mer avverkningshämmande effekter än klyvmetoden på grund av metodernas olika utformning vid avyttring av fastighet. Detta torde emellertid på sikt inte innebära några allvarigare konsekvenser för råvarutillförseln i skogsindustrin. Nackdelarna torde koncentrera sig till det fall då övermogen skog blir oavverkad och skogsmarkens produktionsförmåga därigenom under flera år kan bli outnyttjad. I sådana fall bör rättelse åstadkommas med andra medel än komplicerade skatteregler. När det gäller

skog i tillväxtåldrarna kan en dämpning av avverkningstakten i många fall försvaras både från kortsiktiga produktivitetssynpunkter och i ett längre perspektiv. Här kan hänvisas till uttalande av 1973 års skogsutredning i betänkandet SOU 1978:6, sid. 3, där man konstaterar, att skogsindustrin nu är utbyggd till en sådan kapacitet att virkesbehovet överstiger den virkeskvantitet, som är långsiktigt möjlig att leverera. Den därav följande faran för överavverkningar kan försvaga det långsiktiga skogsbruket. Sett i detta sammanhang kan sambandsmetodens eventuellt avverkningsbromsande effekter vara på sikt positiva, åtminstone när de minskar benägenheten till förtidig avverkning av skog i högproduktiv ålder.

På grund av vad sålunda anförts förordar länsstyrelsen att den föreslagna sambandsmetoden införs.

#### *Länsstyrelsen i Västernorrlands län:*

Svårigheterna är allmänt omvittnade både av skattskyldiga och taxeringsmyndigheter. Särskilt har den s. k. värdeметoden visat sig vara mycket svårhanterlig och ofta gett resultat som kunnat ifrågasättas ur rättvisesynpunkt. Till grund för beräkningarna enligt värdeметoden måste nämligen alltid ligga vissa skönsmässiga bedömanden. Olägenheterna av denna skönsmässighet har ökat i takt med det ökade skatteuttaget.

Behovet av klarare och mer lättillämpliga regler har under årens lopp blivit allt mer uttalat.

---

Vid valet mellan de två föreslagna metoderna – sambandsmetoden och klyvmetoden – föredrar dock länsstyrelsen sambandsmetoden.

Detta ställningstagande kan motiveras av tillvägagångssättet i avyttringssituationen då avyttringen av skog tillsammans med marken helt beskattas inom ramen för realisationsvinstsystemets regler.

---

Det kan inte vara meningsfullt – framför allt inte från administrativ synpunkt – att riva upp ett relativt väl fungerande och allmänt accepterat system för realisationsvinstbeskattning så kort tid efter det att det införs.

Vid tillämpning av klyvmetoden ernås knappast någon förenkling av beräkningarna jämfört med en tillämpning av nuvarande regler. Kravet på en uppdelning av det totala försäljningspriset på värde av växande skog respektive värde av mark och byggnader kommer att medföra komplicerade bedömningsfrågor och ett väsentligt merarbete.

Metoden innebär även omfattande krav på uppföljning från taxeringsmyndigheternas sida av ingångsvärden även om en beskattningssituation inte föreligger.

Klyvmetoden skärper i de flesta fall också beskattningen mycket kraftigt, vilket kan komma att minska ett redan tidigare alltför begränsat utbud av fastigheter.

---

Klyvmetodens komplicerade regler och svåröverblickbara konsekvenser kan enligt länsstyrelsens uppfattning inte anses innebära någon sådan förbättring och förenkling av skogsbeskattningen som meningen varit.

Mot bakgrund av det ovan anförda tillstyrker länsstyrelsen därför sammanfattningsvis i första hand den s. k. sambandsmetoden. Länsstyrelsen reserverar sig dock för sådana förändringar av reglerna som kan minska benägenheten att rationalisera fastighetsindelningen, särskilt i ett län som

Västernorrlands, med den mycket otillfredsställande fastighetsstrukturen i skogsmarken, är det av stor vikt att rationaliseringen stimuleras.

*SACO-SR och SCF:*

Nuvarande system för skogsbeskattning är alltför krångligt och tekniskt svåröverskådligt, inte minst systemet för beräkning av avdrag för skogsvärde­minskning, där erforderligt underlag för avdragsyrkanden inte kan införskaffas utan betydande kostnader, och där beräkningarna är komplicerade och svårtolkade och ofta leder till skatteprocesser.

Starka skäl finns för en reform av skogsbeskattningen. Den måste snarast möjligt göras enklare och entydigare och få en utformning, som leder till en rättvisare och mera likformig beskattning.

Skogsägaren måste rimligen själv kunna bedöma skattekonsekvenserna av olika handlingsalternativ utan att behöva anlita utomstående skatteexperter. En följd av de nuvarande bestämmelsernas krångliga konstruktion är, att möjligheterna till värde­minskningsavdrag i dag inte tillnärmelsevis utnyttjas av alla, som vore berättigade därtill.

---  
Av de båda metoderna kan endast sambandsmetoden komma i fråga som grund för en framtida skogsbeskattning. Mot klyvmetoden måste däremot kraftiga invändningar resas, då såväl praktiska som principiella synpunkter talar emot metoden.

---  
Sambandsmetoden förutsätter, att skogen vid avyttring av fastighet, på samma sätt som nu, beskattas inom ramen för realisationsvinstbeskattningen. Några principiella invändningar häremot kan inte göras. Växande skog bör inte bara civilrättsligt utan också skattemässigt betraktas som fast egendom och vinstbeskattas efter samma principer och gemensamt med övriga delar av fastigheten.

Sambandsmetoden har många praktiska fördelar. Den innebär ingen ändring vid fastighetsavyttring, och övergången kan göras snabbt och smidigt. Uppdelningen på skog och annat behöver inte ske vid avyttringen, och besvärliga och tidsödande utredningar för att fastställa förrådet av rotstående skog vid förvärvstillfället bortfaller.

Sambandsmetoden är godtagbar ur skogspolitisk synpunkt. För att den angelägna strukturrationaliseringen inte skall hämmas, får en ytterligare skärpning av beskattningen vid fastighetsavyttring inte komma till stånd, då detta skulle leda till en närmast total låsning av skogsfastighetsmarkna­den.

Klyvmetoden avvisas med bestämdhet.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

I sitt betänkande (SOU 1969:30) redovisade skogsskatte­kommittén starkt kritiska synpunkter mot det nuvarande systemet för beskattning av skogs­inkomster. Kritiken gällde bl. a. och i första hand de krångliga reglerna för värde­minskningsavdrag. I utlåtandet över betänkandet instämde skattedele­gationen i stora delar av kritiken.

Den lagändring som genomfördes med verkan från 1976-04-01 innebar en betydande förenkling av de delar av skogsbeskattningen som gäller vid avyttring av fastighet med skog. Vid avyttringen skall numera någon taxering

för skogsinkomst inte förekomma. Eventuell värdeökning på skogen beskattas inom ramen för realisationsvinstbeskattningen av fastigheten.

För skattskyldiga som under sin innehavstid yrkar avdrag för värdeminskning av skog kvarstår dock problemen. Genom bl. a. inflationen och den varierande prisutvecklingen på skog har snarare problemen och svårigheterna ökat efter det att skogsskattekommitténs betänkande avlämnades. Kravet från myndigheterna på uppgifter om skogen tycks efter hand skärpas. Det gäller i första hand data om virkesförrådets storlek, tillväxt, avverkning och skogens värde vid beskattningsårets utgång. Tillförlitliga data kan inte införskaffas utan betydande kostnader för den skattskyldige.

Lagstiftning och rättspraxis är i berörda hänseende komplicerad och svårtolkad och kan omöjligt överblickas av flertalet skattskyldiga. Reglerna ger också på flera punkter ett ojämnt och olikformigt beskattningsresultat. I vissa fall kan skattskyldiga genom föreskrifternas konstruktion åtnjuta fördelar som förefaller mindre motiverade. I andra fall drabbas skattskyldiga hårdare än som egentligen är avsett. Beskattningen blir i många fall mycket skiftande i situationer som reellt är helt lika men där de formella förutsättningarna är olika. Det mest iögonfallande är avdragsituationen vid tillskottsförvärv genom fastighetsreglering jämfört med förvärv genom vanligt köp.

Som en följd av osäkerheten i skogens grunddata och lagstiftningens oklarheter leder yrkanden om skogsvärdeminskningens avdrag påfallande ofta till skatteprocesser. Bedömningarna hos taxeringsmyndigheterna i olika län varierar. Utslagen i skattedomstolarna är inte sällan motstridiga och ger föga ledning för den praktiska tillämpningen. Det gäller i synnerhet avdragsyrkanden baserade på värdemetoden. Skilda uppfattningar om skogens värde framförs av i målen inblandade sakkunniga. Ofta är skillnaderna mycket stora.

Starka skäl finns således för en reform av skogsbeskattningen. Delegationen har i olika sammanhang framfört krav på en förbättring och vill på nytt understryka vikten av att skogsbeskattningen snarast möjligt görs enklare och entydigare och får en utformning som leder till en rättvisare och mera likformig beskattning. Beskattningen av skogsbruk bör enligt delegationens uppfattning ske efter samma grundlinjer som gäller för inkomstbeskattningen i allmänhet. Kraven på förenkling etc. måste så långt möjligt tillgodoses inom ramen för denna princip.

Det är också nödvändigt att ett kommande skogsbeskattningssystem är så utformat att viktiga närings- och skogspolitiska intressen tillgodoses. Hämmande effekter på t. ex. avverkningsvilja och yttre rationalisering måste i görligaste mån undvikas. Också dessa krav måste uppfyllas inom ett system som följer grundlinjerna för inkomstbeskattningen i allmänhet.

Delegationen delar uppfattningen att skogsskattekommitténs förslag inte kan ligga till grund för en framtida skogsbeskattning. Utvecklingen har medfört att rätten till avdrag vid uttag av skog under innehavstiden måste bestå. Reglerna måste dock bli enklare att tillämpa än nu.

Varje mera inträngande analys av hela komplexet av problem kring hur skogsbeskattningen skall anordnas leder till slutsatsen att systemet med skogsvärdeminskningens avdrag bör bibehållas. Härigenom uppfylls på ett naturligt sätt kravet på att skogsbeskattningen anknyts till de huvudprinciper som gäller för inkomstbeskattningen i allmänhet. Allt för negativa följder för närings- och skogspolitiken kan också undvikas. I den mån avverknings-

viljan ändock är hämmad torde det mera vara en följd av marginalskattnas och avgifternas storlek än av skogsbeskattningssystemet som sådant. En någorlunda bibehållen konkurrensneutralitet mellan olika skogsägarekategorier – stat, kyrka, kommuner, bolag, privata – erfordrar också ett avdrags-system. Möjligheter till självfinansiering genom skogsuttag vid fastighetsförvärv eller andra investeringar är av stor vikt för de kombinerade lantbruksföretagens ekonomi och utveckling. Detta kan i någon mån tillgodoses i ett system med värdeminskingsavdrag.

---  
Delegationen har ingående analyserat olika metoder från både principiella, praktiska och skogspolitiska utgångspunkter. Denna analys visar att sambandsmetoden bäst uppfyller de krav som måste ställas på ett framtida skogsbeskattningssystem. Delegationen har således kommit fram till att metoden som sådan är godtagbar och tillstyrker att skogsbeskattningen utformas i enlighet därmed.

Delegationen kan ansluta sig till den föreslagna avdragsprincipen och de angivna ramarna för avdragen. De får anses väl avvägda. Enligt delegationens uppfattning kan inte förenklings- och likformighetskravet tillgodoses bättre eller drivas längre. Avdragskonstruktionen bör också ha skogspolitiskt positiva effekter. Konkurrensneutralitet och möjligheterna till självfinansiering torde – såvitt kan bedömas – bibehållas eller i viss mån förbättras. Visserligen kommer naturligtvis också i fortsättningen önskvärda avverkningar att uppskjutas eller utebli. Orsaken därtill torde dock liksom nu mera vara att hänföra till de höga marginalskattna och avgifterna än till själva skogsbeskattningssystemet.

Sambandsmetoden förutsätter som nämnts att någon särskild skogsbeskattning inte skall ske när skogen avyttras tillsammans med marken. Eventuell värdeökning på skogen beskattas inom ramen för realisationsvinstbeskattningen för fastigheten. Genom 1976 års ändring av realisationsvinstreglerna skall värdeminskingsavdrag för bl. a. skog återföras indexuppräknade vid vinstberäkningen. Hela den framräknade vinsten är skattepliktig. I och med detta kan inte längre några principiella erinringar göras mot att skogen innefattas i realisationsvinstbeskattningen.

I de fall någon av alternativreglerna kommer till användning vid realisationsvinstberäkningen skall det taxeringsvärde som ingångsvärdet grundas på i princip vara påverkat av större skogsuttag, sparad tillväxt etc. Det är emellertid självklart att alternativreglerna präglas av ganska grova schabloner, ett förhållande som då också kan inverka på skogsbeskattningen. Det finns dock inga bärande skäl att betrakta skogen på annat sätt än andra komponenter i fastigheten. Schablonerna kan ge – det ligger i sakens natur – ojämnheter i beskattningen. Sådana måste å andra sidan accepteras av praktiska skäl.

I diskussionen om skogsbeskattningen framförs ibland den meningen att det är fel att överskott i omkostnadsbelopp på mark och byggnader skall minska beskattningen av skogen vid fastighetsavyttringen. Mot sådana tankar måste emellertid med skärpa invändas att under loppet av fastighetsinnehavet betraktas hela fastigheten som en enhet (förvärvskälla). Överskott på skogsdelen får balansera underskott på övriga delar och tvärtom. Det är det årligen beräknade resultatet på *hela* enheten som utgör nettointäkten och som grundar beskattningen. Det kan anses principiellt och teoretiskt riktigt att låta samma förhållande gå igen vid beräkning av vinsten vid avyttringen av enheten. Denna bör vara obruten fram t. o. m. den slutliga avräkningen av resultatet (realisationsvinstberäkningen).

Bakom detta resonemang ligger också det förhållandet att den växande skogen både civilrättsligt och skatterättsligt utgör fast egendom. Detta är f. ö. en naturlig utgångspunkt. Skogens kontinuerliga avkastning är beroende av inte bara marken utan också ett visst virkesförråd. För landet i sin helhet gäller att den årliga avkastningen om 70–80 miljoner m<sup>3</sup> sk erfordrar, förutom skogsmark, ett totalt och långsiktigt bestående grundförråd av skog (produktionskapital) om 2–2,5 miljarder m<sup>3</sup> sk.

För varje enskild fastighet gäller visserligen att dess virkesförråd kan variera och disponeras inom ganska vida ramar genom avverkning eller sparande av tillväxt. Detta är emellertid en av skogens speciella egenskaper. Virkesförrådets variationer från tid till annan och från fastighet till fastighet är just den grundläggande anledningen till att ett system med värdeminskningsavdrag behövs.

Den växande skogens uppenbara karaktär av fast egendom motiverar att den vid fastighetsavyttring beskattas på samma sätt som fastigheten i övrigt. Sambandsmetoden är alltså från här redovisade principiella och teoretiska utgångspunkter fullt godtagbar. Sambandsmetoden kan tillskrivas många praktiska fördelar. Beskattningen vid fastighetsavyttring överensstämmer med nuvarande regler. Både skattskyldiga och taxeringsfunktionärer är förtrogna med beräkningsmetoder, erforderliga grunduppgifter, beskattningseksekvenser etc. Övergången från nuvarande system kan göras både snabbt och smidigt.

En fördel är naturligtvis att någon uppdelning av erhållet vederlag inte behöver göras i överlåtelsehandling mellan vad som belöper på växande skog resp. mark och byggnader. Om skogen beskattas särskilt skulle uppdelningen i många fall leda till skilda uppfattningar med skatteprocesser som följd.

De avgjort största fördelarna från praktiska utgångspunkter ligger i de förenklingar som enligt förslaget skulle gälla för avdrag efter avverkning under innehavstiden. För såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter är det en uppenbar lättnad att avdragen inte behöver baseras på osäkra uppgifter och kostsamma utredningar om virkesförråd, tillväxt, avverkningskvantiteter etc. För avdrag erfordras endast uppgifter om skogens anskaffningskostnad, eventuella tidigare avdrag och det aktuella beskattningsårets skogsintäkt. Samtliga erforderliga uppgifter bör tämligen enkelt kunna fastställas och torde i de flesta fall vara ostridiga. Förenklingarna av avdragen under innehavstiden får emellertid i ett kommande system inte motverkas av komplikationer vid avyttring av fastigheten. Sambandsmetoden innebär praktiskt sett inga förändringar jämfört med nu i avyttringssituationen och totalt leder metoden således till en klar och eftersträvd förenkling av skogsbeskattningen.

Sambandsmetoden kräver endast *en* lag om uppskov, nämligen den som redan finns för realisationsvinster. Lag om uppskov för intäkt av skogsbruk kan däremot undvaras. Det skulle f. ö. vara svårt att förena de båda uppskovslagarna.

Vad gäller sambandsmetoden ur skogspolitisk synpunkt hävdas ibland att det saknas anledning att beskatta skog som avyttras tillsammans med marken på annat sätt än annan avyttring av skog. Detta antyds också i promemorian och kan uppfattas som ett argument mot sambandsmetoden. Bakom tanken ligger tydligen att sambandsmetoden skulle medföra en lindrigare beskattning om skogen följer marken än om den avyttras under innehavet. Detta skulle i sin tur medföra att skogsuttag uppskjuts.

Delegationen kan emellertid inte finna att ett sådant resonemang har någon egentlig relevans. Om skog tas ut under innehavet är intäkten därav

helt skattepliktig. Sparas i stället samma skog till fastighetsavyttringen får det antas att den inkl. eventuell prishöjning påverkar vederlaget för fastigheten med hela sitt värde. Intäkten av den sparade skogen medför då att realisationsvinsten ökar med värdet av skogen. Om skogsuttaget under innehavet lett till värdeminskingsavdrag återförs detta uppräknat vid avyttringen av fastigheten och ökar i motsvarande mån realisationsvinsten. Den sålunda större vinsten är helt skattepliktig. I och för sig finns alltså inte fog för skogsägaren att spekulera i en lindrigare beskattning om skogen sparas till fastighetsavyttringen. Som ovan framhållits kan det schablonartade sätt på vilket realisationsvinsten beräknas i enstaka fall medföra att värdeökningen av skogen inte blir beskattad fullt ut vid avyttringen. Detta är emellertid inget som gäller speciellt skogen och torde inte i sig själv inbjuda till att skogen sparas.

Förhållandet i sambandsmetoden att skogen under innehavstiden beskattas under inkomstslaget jordbruksfastighet och vid fastighetsavyttringen under tillfällig förvärvsverksamhet inger inga betänkligheter vare sig principiellt eller skogspolitiskt. Praktiskt är det en avgjord fördel.

---  
För att strukturrationalisering och omarrondering i skogsbruket skall kunna fortgå är det nödvändigt att skogsfastigheter omsätts på marknaden. En hård beskattning i avyttringssituationen innebär naturligtvis minskad benägenhet att avyttra fastighet. Detta bestyrks av den negativa inverkan på utbudet av skogsfastigheter som 1976 års skärpning av realisationsvinstreglerna medfört. Möjligheterna att skaffa ersättningsfastighet har därmed ytterligare begränsats och kan i praktiken sägas vara närmast obefintliga.

---  
Delegationen har redan antytt att klyvmetoden måste avvisas som framtida skogsbeskattningsmetod. Både principiella och praktiska synpunkter talar mot metoden. Ur vissa näringspolitiska synpunkter är den ohållbar.

Under avsnittet om sambandsmetoden har delegationen motiverat uppfattningen att den växande skogen inte bara civilrättsligt utan också skatterättsligt måste betraktas som fast egendom. Det finns därför inga bärande skäl för att vid fastighetsavyttring beskatta den växande skogen på annat sätt än vad som gäller för fastigheten i övrigt. Skogen ingår som en del i egendomen och vinsten vid avyttringen måste – på samma sätt som de årliga nettointäkterna under innehavstiden – beräknas för alla delar i fastigheten gemensamt. Denna viktiga princip måste upprätthållas, vilket inte sker i klyvmetoden.

Om värdestegring på skogen vid fastighetsavyttring beskattas som intäkt av skogsbruk kommer vid alla avyttringar värdestegringen att drabbas förutom av inkomstskatt också av sociala avgifter. Avgifterna skall egentligen – även om det inte genomgående kunnat upprätthållas i praktiken – träffa enbart arbetsinkomster. I klyvmetoden skulle de emellertid, såvitt inte komplicerade undantags- eller uppdelningsregler skapas, uttas på en inkomst som inte mer än till ringa del kan antas härröra från eget arbete. Detta är enligt delegationens uppfattning stötande och en allvarig olägenhet med klyvmetoden.

I flera sammanhang har understrukits vikten av att skogsbeskattningen blir förenklad. Klyvmetoden uppfyller det kravet bara när det gäller beskattningen under innehavet. Vid fastighetsavyttring skulle däremot beskattningen avsevärt kompliceras jämfört med nu.

Uppdelningen av anskaffningskostnad och erhållet vederlag för fastighet på skog och annat erbjuder många problem och kan leda till olika uppfattningar. Svårigheterna blir naturligtvis särskilt markanta när det gäller att i samband med delavyttringar utreda anskaffningskostnaden för skogen på fastigheter som förvärvats vid olika tidpunkter och på olika sätt. Detta är i praktiken en mycket vanlig situation. För skogsbeskattningen måste då olika faktiska anskaffningsvärden utredas och fördelas. För realisationsvinstbeskattningen kan andra alternativa ingångsvärden komma i fråga och skall i sin tur fördelas. Hela utredningssituationen blir över huvud taget mycket svårbemästrad. Det skulle föra för långt att i detalj gå in på alla de utredningsproblem som klyvmetoden för med sig i en mängd olika förekommande situationer. Enligt delegationens uppfattning ger redan nu redovisade skäl vid handen att klyvmetoden är så ohanterlig att den inte kan komma i fråga.

Expropriationer, yttre rationalisering etc. kräver i och för sig möjligheter till uppskov med beskattningen. Det gäller både för realisationsvinst och intäkt av skogsbruk. Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst aktualiseras också. Om klyvmetoden skulle införas kunde en och samma avyttring leda till att uppskov med såväl beskattning av realisationsvinst som intäkt av skogsbruk kunde komma i fråga. Detsamma gäller beträffande ackumulerad inkomst.

Såvitt kan bedömas skulle särskilt i uppskovsfallen uppstå många svårlösta frågor. Den lag om uppskov med beskattning av intäkt av skogsbruk som föreslås i promemorian är i flera avseenden oantagbar. Självfallet måste i huvudsak överensstämmelse föreligga mellan rätten till uppskov med beskattning av realisationsvinst resp. intäkt av skogsbruk om problemen över huvud taget skall kunna lösas.

I promemorian har inte berörts hur frågan om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst skall lösas i fråga om sådan intäkt av skogsbruk som i klyvmetoden skulle uppkomma vid fastighetsavyttring. Enligt 1976 års lagstiftning får reglerna om särskild skatteberäkning tillämpas för realisationsvinst i de s. k. tvångsfallen. För intäkt av skogsbruk måste i likhet med vad som gällde före 1 april 1976 reglerna få tillämpas vid alla avyttringar. Delegationen konstaterar att promemorians förslag om klyvmetoden i detta avseende är ofullständigt utformat.

De allvarligaste erinringarna mot klyvmetoden gäller dock den betydande skatteskärpning som i de flesta fall skulle uppkomma vid fastighetsavyttring. Uppkommen skogsintäkt skulle som nämnts drabbas inte bara av inkomstskatt utan ofta också av sociala avgifter. Delegationen har tidigare i utlåtandet framhållit att 1976 års skärpning av realisationsvinstreglerna medfört ett betydligt minskat utbud av jord- och skogsbruksfastigheter. Det har i sin tur också inneburit att möjligheterna att anskaffa ersättningsfastighet väsentligt försvårats. Den ytterligare skärpning av beskattningen som skulle följa genom klyvmetoden kan befaras medföra att omsättningen av skogsfastigheter nära nog helt avstannar. Konsekvenserna för generationsväxlingar, storleksrationalisering, omarrondering, viljan till frivillig uppgörelse om markavyttring för olika allmänna ändamål osv. ligger i öppen dag.

Delegationen har med oro uppmärksammat den negativa utvecklingen beträffande omsättningen av jord- och skogsbruksfastigheter. Att utvecklingen till stor del orsakas av den skärpta beskattningen vid fastighetsavyttring är uppenbart. Delegationen anser att någon form av åtgärder måste vidtas för att förbättra situationen. Klyvmetoden är mot denna bakgrund helt oacceptabel eftersom den skulle medföra än hårdare beskattning.

Övergången från nuvarande skogsbeskattningssystem till klyvmetoden skulle – i vart fall jämfört med sambandsmetoden – innebära betydande komplikationer. Det är ytterligare en svaghet hos klyvmetoden. Delegationen har funnit att klyvmetoden redan av andra skäl inte kan ligga till grund för en framtida skogsbeskattning och det saknas därför anledning att närmare gå in på de föreslagna övergångsbestämmelserna.

Delegationen har som framgått den bestämda uppfattningen att klyvmetoden inte kan läggas till grund för lagstiftning.

#### SISU:

SISU har anledning att diskutera skogsbeskattningsfrågorna från två olika utgångspunkter. Vi utgör gemensamt forum och remissinstans, dels för bolagsskogsbruket, dvs. skogsindustrin som skogsägare, dels för den helt dominerande avnämaren för utbudet av industrivirke på den öppna marknaden.

Bolagens innehav utgör ca 25 % av den totala skogsmarken, av vilket huvuddelen faller under SISUs medlemsföretag. Endast en tredjedel av de privata skogsbolagens virkesbehov kan emellertid täckas från egna skogar. Siffran är ett medeltal med stora variationer. Resten av råvaran köps i olika former från Domänverket och andra allmänna skogar samt – drygt hälften av hela behovet – från privatskogsbruket.

Skogsskatterna reglerar stora värden i de skogsägande företagens ekonomi och inverkar direkt på deras villkor och resultat. SISU har följaktligen ett klart intresse av ett rimligt skatteuttag samt enkla och rättvisa bestämmelser vad gäller inkomst från skogsbruk. Med det ovan sagda vill vi också erinra om att utbudet från privatskogsbruket är en avgörande faktor för industrin samt dess planering av volym och produktinriktning på kort och lång sikt. Utbudet styrs i mycket hög grad av skatternas tyngd och utformning, inte bara vad avser det allmänna skattesystemet utan även beskattning av inkomst från skogsbruk.

Det är uppenbart att de skogsskatteregler som nu är föremål för översyn måste utformas i samklang med övriga näringspolitiska styrmedel. Tidigare har från olika håll i diskussion om skogsbeskattningen framhållits att ett "neutralt" skattesystem borde eftersträvas. Med "neutralt" har då menats att systemet inte skulle medföra att skogsägaren med hänsyn till skatteeffekterna valde en annan avverkningspolitik eller skogsvårdspolitik i övrigt än som motsvarade det ur rent skoglig synpunkt bästa skötselprogrammet. Detta vore givetvis en ideallösning. Dessvärre får man erfarenhetsmässigt konstatera att detta i praktiken är ett svåruppnåeligt mål. Beskattningen av inkomst från skogsbruk, sammantagen med skatterna i övrigt, påverkar oundvikligen skogsägaren – i avverkningsfrämjande eller avverkningshämmande riktning. Inför ett sådant konstaterande förordar utskottet ett system som i sig stimulerar utbudet så länge detta är förenligt med skogsvårdslagen. I vart fall får beskattningen av inkomst från skogsbruk ej verka hämmande på den avverkningsintensitet som åsyftas med nämnda skogspolitiska mål.

Som framhållits i departementets promemoria är de nuvarande reglerna för skogsbeskattningen krångliga och kostnadskrävande att rätt tillämpa för såväl den skattskyldige som myndigheten. Många skogsägare har ej kunnat sätta sig in i reglerna. Det nuvarande systemet medverkar ej heller till rättvisa och jämlikhet i beskattningen. Enligt SISUs uppfattning är tiden sedan länge

mogen för en reform av ifrågavarande bestämmelser. Vi kan också acceptera att departementets nu redovisade arbete, till de delar vi nedan förordar, läggs till grund för ny lagstiftning.

I promemorian redovisas två förslag, sambandsmetoden och klyvmetoden. Vi anser att sambandsmetoden bäst uppfyller de önskemål som idag kan uppställas för ett enkelt och rättvist skattesystem, varför detta förordas. Klyvmetoden är enligt vår uppfattning förenad med flera komplikationer.

---

Enligt klyvmetoden skall vid avyttring av fastighet skogen behandlas för sig och intäkten tas upp som inkomst av jordbruksfastighet, medan resten reavinstbeskattas. Som skäl för detta anför utredningen att åtskilligt talar för att värdeökning på skog bör beskattas lika oavsett om den realiseras under innehavstiden eller i samband med fastighetsavyttring. Utredningen menar att förmånligare avdragsberäkning vid fastighetsavyttring kan få en avverkningshämmande effekt. Även om SISU inte är främmande för att sådana skattemässiga överväganden kan förekomma bland enskilda skogsägare är det vår uppfattning, att effekten av sådana uppskjutna avverkningar är ringa i förhållande till det samlade utbudet av gagnvirke. Utredningen säger, att argumentet för skattefria värdestegringsvinster förlorat i bärkraft och gör jämförelser med maskiner och varulager, där värdestegring beskattas. Jämförelsen håller inte. Maskiner och varulager har en kort omloppstid, medan omloppstiden för skog för stora delar av landet överstiger 100 år.

Klyvmetoden bygger vidare på antagandet att det föreligger en klar ekonomisk gräns mellan mark- och skogsvärde som berättigar till åtskillnad mellan mark och virkesförråd vid beskattning i samband med försäljning. I själva verket föreligger icke en sådan skillnad. Om en skogsägare t. ex. deltar i utbyggnaden av en samfällid väg varigenom medelavståndet till bilväg inom fastigheten minskar, ökar detta värdet på virkesförrådet i mycket hög grad under det att markvärdet icke nämnvärt påverkas. Eftersom en del av markanläggningskostnaden (överhuvud) icke alls får göras till föremål för värdeminskningssavdrag under innehavstiden och återstoden endast får avskrivas med 5 % om år, är det sannolikt att markanläggningskostnaden över huvud taget icke kan göras till föremål för kvittning vid tillämpning av klyvmetoden. Exemplet kan flerfaldigas men det här givna exemplet torde räcka för att belysa sambandet i beskattningshänseende mellan markanläggningar och andra byggnationer, å ena, samt skogsvärdet å den andra sidan.

Av de i utredningen intagna räkneexemplen kan man få det intrycket, att klyvmetoden inte skulle beskatta skogen hårdare än sambandsmetoden. Beräkningar som SISU låtit utföra med utgångspunkt från förhållandena i mellersta Norrland visar, att klyvmetoden kommer att beskatta skogsbruket avsevärt hårdare än sambandsmetoden.

SISU vill i detta sammanhang erinra om att rotvärdet av skog i stora delar av det inre stödområdet är lågt och labilt. Varje åtgärd, som medför kostnadsökningar för skogsbruket i gemen drabbar stödområdena extra hårt med härmed följande effekt på sysselsättningen.

Då klyvmetoden dessutom, enligt vår uppfattning, skulle medföra betydande tillämpningsproblem – och därmed direkt motverka syftet med en skattereform – bör den ej läggas till grund för fortsatt diskussion.

*Svenska kommunförbundet:*

Styrelsen instämmer i uttalandet i promemorian att senare års skatte- och avgiftshöjningar gjort den tidigare föreslagna kontantmetoden mindre acceptabel. Någon form av värdeminskingsavdrag, åtminstone under de första innehavsåren, torde vara nödvändig.

I promemorian föreslås att värdeminskingsavdrag under innehavstiden medges med upp till 60 % av anskaffningsvärdet på skogen (ursprungligt ingångsvärde ökat med aktiverade skogsplanteringskostnader) när detta väl blivit fastställt. Detta gäller för såväl sambands- som klyvmetoden. Styrelsen finner att detta system torde tillgodose behovet av avdrag, särskilt i verksamhetens initialskede, och således förhindra beskattning av kapitaluttag av skog, samtidigt som en konsumtion av hela ingångsvärdet – trots att virkesförrådet på fastigheten även vid viss avverkning hålls konstant på grund av tillväxt – förhindras.

Styrelsen ställer sig också positiv till förslaget att värdeminskingsavdraget direkt kopplas till intäkten av skogsuttag och inte som nu görs beroende av storleken av kvarvarande skogs värde alternativt volym. Härigenom uppnås den avsedda förenklingen av skogsbeskattningen under innehavstiden. Den nu vid yrkanden om värdeminskingsavdrag så besvärliga bevisningen av storleken av skogens verkliga värde/volym efter varje avverkning undviks helt.

---

Enligt styrelsens mening har de båda redovisade metoderna för skogsbeskattningen både för- och nackdelar. För klyvmetoden talar, att den innebär skattemässig neutralitet – bortsett från den av skattelindringsskäl betingade indexuppräknigen av viss del av skogens ingångsvärde – mellan avverkningar under innehavandets tiden och avyttring av skog tillsammans med marken. Motivet för spekulativa fastighetsförvärv är mindre vid klyvmetoden än sambandsmetoden, eftersom det samlade skogsinnehavet som nämnts i princip beskattas lika oavsett i vilken omfattning det avverkats och säljs under innehavandets tiden eller avyttras tillsammans med marken. Mot klyvmetoden talar att den ur praktisk synpunkt i många avseenden förefaller vara svårhanterlig. Det gäller framför allt alla de samordnings- och utredningsproblem som uppstår vid delavyttringar, markupplåtelse etc. Övergången från nuvarande system erbjuder också speciella problem med krav på särskilda övergångsbestämmelser. Sambandsmetoden synes däremot ha vissa praktiska fördelar. Den innebär ingen ändring i väsentliga hänseenden mot nuvarande skogsbeskattningsregler. Uppdelning på skog för sig och mark och eventuella byggnader för sig behöver inte ske vid avyttringen. Sambandsmetoden är enklare och kan tillämpas utan att en rad komplicerade övergångsbestämmelser behöver införas. Sambandsmetoden innebär dock krav på kompletterande regler som neutraliserar möjligheterna till vinster vid spekulativa fastighetsförsäljningar.

Med hänvisning till vad som anförts anser styrelsen att övervägande skäl talar för att sambandsmetoden läggs till grund för beskattning av skogsbruk.

*Sveriges advokatsamfund:*

Samfundet delar uppfattningen att skogsbeskattningen bör reformeras särskilt i syfte att förenkla reglerna för beräkning av avdrag på grund av

skogsuttag under innehavstiden. Därvid bör målsättningen vara att skogsbeskattningen endast skall träffa den verkliga skogsproduktionen, dvs. tillväxten av skog under innehavstiden, men däremot inte avverkning som innebär kapitaluttag. Beskattningen bör vidare utformas så att den inte hämmar benägenheten hos skogsägarna att avverka skogen i en med hänsyn till skogsförhållandena normal takt och fortlöpande vidta åtgärder för återväxt. Genom beskattningen får inte heller överlåtelser onödigtvis bromsas, t. ex. genom skattemässig försvåring av finansiering av nyförvärvad skog genom avverkning i anslutning till förvärv. Vidare bör skogsbeskattningen enligt samfundets mening utformas så att den är i princip neutral i förhållande till olika slag av innehavare av skogsfastigheter.

Enligt samfundets mening skulle ett införande av den föreslagna sambandsmetoden innebära betydande förenklingar jämfört med nuvarande lagstiftning. På grund av utredningssvårigheterna i det nuvarande avdrags-systemet, där villkoret är att skogen faktiskt minskat i värde eller volym, torde sambandsmetoden i praktiken ofta innebära ett ökat utrymme för avdrag under innehavstiden. Detta torde vara väl förenligt med de uttalade syftena med skogsbeskattningen. Samfundet anser det vidare vara en god ordning att avyttring av skog i samband med försäljning av mark enligt sambandsmetoden helt behandlas inom ramen för gällande regler för realisationsvinstbeskattningen. Slutligen skulle övergången till en ny beskattningsmetod kunna ske relativt snart och utan större problem.

Samfundet tillstyrker ett införande av sambandsmetoden som ny princip för skogsbeskattningen.

Den alternativt föreslagna klyvmetoden skulle enligt samfundets mening både vara avsevärt besvärligare att tillämpa och dessutom sannolikt ge ett både från allmän synpunkt och för den skattskyldige sämre slutresultat generellt sett. Den förbättring i möjligheterna till avdrag under innehavstiden som klyvmetoden eventuellt kan innebära torde inte uppvägas av nackdelarna med komplicerade beräkningar vid försäljning av fastighet med växande skog. Den uttalade målsättningen om en förenkling av skogsbeskattningen skulle enligt samfundets mening inte uppnås med klyvmetoden. Samfundet betvivlar vidare att – som antyds i förslaget – klyvmetoden skulle vara ett effektivt och ur allmän synpunkt önskvärt styrmedel för avverkningspolitik och fastighetsöverlåtelse. Även om så vore fallet, skulle olägenheterna med metoden enligt samfundets mening inte uppväga de nackdelar som påvisats i promemorian. Den i förhållande till nuvarande regler helt förändrade principen för skatteberäkning vid avyttring av skogbärande mark skulle innebära stora skiljaktigheter i beskattningen vid fastighetsförsäljning omedelbart efter ikraftträdandet i förhållande till fastighetsförsäljning före ikraftträdandet. Sådana "tröskeeffekter" är givetvis inte önskvärda och bör enligt samfundets mening inte heller anses acceptabla. Även med hänsyn till önskemålet om en snar förändring av skogsbeskattningsreglerna är klyvmetoden ett sämre alternativ än sambandsmetoden.

Samfundet avstyrker ett införande av den alternativt föreslagna klyvmetoden.

#### *Sveriges jordägareförbund:*

Av de två framlagda förslagen förordar Sveriges Jordägareförbund att sambandsmetoden får utgöra underlag för ny lagstiftning.

Utredningen framhåller att 1976 års ändringar av realisationsvinstbeskatt-

ningen medfört en betydande skatteskärpning. Detta är riktigt. Det bör framhållas att detta i sin tur medfört en ur skogspolitisk synpunkt beklagligt minskad benägenhet att sälja skogsfastigheter. Dessutom bör framhållas, att skärpningen av realisationsvinstskatten medfört en betydande ökning av de latent realisationsvinstskatteskulderna. Det är ej ovanligt att ägare av jordbruksfastigheter betalar förmögenhets-, arvs- och gåvoskatter för värden som i själva verket är urholkade av den realisationsvinstskatt som utlöses vid en avyttring. Det föreligger redan i dagsläget ett behov av att komma till rätta med detta missförhållande. Sveriges Jordägareförbund vill med skärpa framhålla, att en ny skogsbeskattning ej bör få föranleda, att de latent realisationsvinstskatteskulderna ökar ytterligare.

Kapitalskatterna och de latent realisationsvinstskatteskulderna och den härmed sammanhängande skogsbeskattningen har även en rent skogspolitisk aspekt såtillvida att konkurrensen mellan olika ägarekategorier snedvrids. De fysiska personernas skogsinnehav drabbas av förmögenhets-, arvs- och gåvoskatter, medan de juridiska personerna och det allmänna – passiva jordägare – undgår kapitalskatter och i stor utsträckning realisationsvinstskatter då de sällan säljer sin skog. Fysiska personer å ena sidan och juridiska personer och det allmänna å andra sidan konkurrerar ej på lika villkor om skogsmarken. Ur skogspolitisk synpunkt är det viktigt att nya skatteregler ej ytterligare skärper denna ojämlikhet. Det är i stället angeläget att utforma beskattningen så att man utjämnar de skillnader som finnes. Det har i andra sammanhang ansetts angeläget att s. k. passivt jordägande ej favoriseras.

---

I praktiken kommer klyvmetoden att vara mycket svår kanske omöjlig att tillämpa. Klyvmetoden medför dessutom materiellt sätt olämpliga konsekvenser i olika avseenden för beskattningen. Sveriges Jordägareförbund vill bestämt avstyrka att klyvmetoden lägges till grund för den nya skogsbeskattningen.

#### TOR:

De nuvarande bestämmelserna för beskattning av skogsbruk, som i princip tillämpats alltsedan kommunalskattelagens tillkomst, är mycket komplicerade, varför en förenkling av regelsystemet skulle vara av stor betydelse såväl för de skattskyldiga som för taxeringsmyndigheterna. Enligt TOR:s erfarenhet yrkas i det nuvarande systemet värdeminskningsavdrag för skog i allmänhet endast under en förhållandevis kort period efter förvärv av en skogsfastighet. Skälen till detta torde vara, att endast en minskning av skogskapitalet berättigar till avdrag och att efter en längre innehavstid utredningssvårigheter föreligger att visa att ursprungliga skogskapitalet minskats. Uttag endast av tillväxt kan således inte medföra avdragsrätt. Vidare gällde intill 1976 års omläggning av bl. a. realisationsvinstbeskattningen, att säljare av skogsfastighet vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet i samband med avyttringen kunde tillgodoföra sig avdrag enligt den s. k. virkesförrädsmetoden, vilken ordning framstod som ytterligt förmånlig, då det för honom gällande ingångsförrådet inte träffades av någon beskattning i förvärvskällan.

TOR finner det i princip rimligt, att avdrag under innehavstiden skall kunna åtnjutas även om avverkningen till någon del avser tillväxt. Motiv för en sådan lösning kan hämtas från den allmänt vedertagna principen "först in – först ut", även om i speciella fall avverkning innefattar tillväxt.

I betänkandet presenteras två skilda lösningar för beskattning av skogsinkomster, nämligen *sambandsmetoden* och *klyvmetoden*. TOR, som i sin granskning utgår endast från skattemässiga synpunkter, anser att båda metoderna i princip kan vara lämpade att läggas till grund för lagstiftning. I betänkandet saknas dock en närmare analys av de skattekonsekvenser metoderna kan komma att få för det allmänna och då i synnerhet för skogskommunerna. TOR saknar förutsättningar att åstadkomma en sådan analys, men enligt TOR:s mening bör en sådan komma till stånd, innan beslut fattas om någon av metoderna bör föranleda lagstiftning. I det sammanhanget bör man särskilt försöka bedöma, huruvida de föreslagna metoderna kan verka avverkningsfrämjande, avverkningshämmande eller neutrala i förhållande till nuvarande ordning.

Klyvmetoden innebär i stort en återgång till den ordning, som gällde före införandet av den eviga realisationsvinstbeskattningen år 1967. Enligt den metoden skall inkomst av skogsbruk alltid hänföras till förvärvskällan jordbruksfastighet och säljares ersättning för växande skog motsvaras av köparens kostnad för förvärv av skog. En sådan ordning kan i flera fall framstå som praktisk, då värderingen av skogen har betydelse såväl för säljaren i försäljningsögonblicket som för köparen vid hans framtida drivande av skogsbruket. Samtidigt kan inte bortses från att säljares och köparens skattesituation kan komma att påverka vad av köpeskillingen som av parterna hänförs till skogen. Vid intressegemenskap kan en för den ena parten fördelaktig värdering av skogen komma att ske. Någon strikt reciprocitetsprincip kan alltså inte upprätthållas. Även om klyvmetoden enligt TOR:s mening kan ses som den principiellt mest tilltalande lösningen anser TOR – främst med hänsyn till den numera 100 %-iga realisationsvinstbeskattningen – att den s. k. sambandsmetoden är att föredra framför klyvmetoden.

### 2.3 Remissinstanser som förordar klyvmetoden

Ett relativt litet antal remissinstanser anser att klyvmetoden bör läggas till grund för lagstiftning. Klyvmetoden förordas av *domänverket* samt *länsstyrelserna i Älvsborgs, Örebro, Västerbottens och Norrbottens län*.

#### *Domänverket:*

Domänverket instämmer i den kritik som sedan en tid riktats mot den nuvarande beskattningen av skogsinkomster. Reglerna för värdeminskningsavdrag är så svårtillämpliga att flera företag – däribland domänverket – underlåtit att yrka avdrag för värdeminskning trots att detta skulle ha varit befogat i åtskilliga fall. Orsakerna härtill ligger framför allt i de problem som föreligger då volym och värde på en viss speciell skog ska fastställas vid olika tidpunkter.

Domänverket biträder mot bakgrund härav Budgetdepartementets uppfattning att avdragsrätten bör kopplas till intäktsidan.

---

Den största fördelen med ett införande av klyvmetoden är att skogsavyttringar under innehavstiden skattemässigt sett behandlas på ett likartat sätt som vid avyttring av skog tillsammans med marken. Skattelagstiftningen skulle således vid denna methods tillämpning ej komma att påverka plane-

ringen av avverkningarna. Ett införande av sambandsmetoden kan däremot få en hämmande effekt på skogsavverkningar på grund av skattetaktiska skäl. Viss risk finns att man underlåter att avverka och försälja skogsprodukter och istället avvaktar ett gynnsamt tillfälle – med hänsyn till prisnivån – att sälja hela fastigheten.

Domänverket förordar mot bakgrund av ovanstående att klyvmetoden väljs för den framtida skogsbeskattningen. Det bör påpekas att ett införande av klyvmetoden troligen kommer att medföra en ökad omsättning av skogsfastigheter fram till dess att den nya lagstiftningen träder i kraft. Dessutom skall uppmärksammas de problem som kan uppstå vid fastighets-avyttringar enligt klyvmetoden, eftersom vederlag för försäljningar måste delas upp på dels växande skog samt dels på mark och byggnader.

#### *Länsstyrelsen i Älvsborgs län:*

Reglerna för beskattning av skogsbruk bör – så långt detta är möjligt – ha sådan utformning att de uppfyller taxeringslagens krav på rättvisa och likformighet vid taxeringen. Detta gäller såväl inom gruppen skogsägare som i förhållandet mellan skogsägare och andra skattskyldiga.

Reglerna måste även ta hänsyn till vederbörandes skatteförmåga i samband med de fall av beskattning för intäkt av skogsbruk som kan komma i fråga.

Ett krav är vidare att beskattningsreglerna skall vara enkla och lätta att tillämpa såväl för skogsägaren vid hans planering och redovisning som för taxeringsmyndigheterna i taxeringsarbetet. Ett allmänt önskemål torde vara att redovisning och kontroll m. m. kan ske utan att särskild skogssakkunnig behövs anlitats samt att skogsbeskattningsfrågorna inte blir mer komplicerade än att de normalt kan slutgiltigt avgöras redan vid taxeringen i första instans.

Skogsbeskattningsreglerna får inte vara sådana att de motverkar önskvärd rationalisering av skogsbruket, men inte heller skattemässigt så gynnsamma att de – som nu ofta är fallet vid förvärv av skogbärande mark i samband med fastighetsreglering – leder till uppenbara orättvisor i beskattningen.

Slutligen bör beskattningsreglerna stimulera till en ur samhällsekonomisk synpunkt sett önskvärd utveckling av hela skogsnäringen.

De nuvarande skogsbeskattningsreglerna uppfyller inte i tillräcklig grad dessa krav och är som i promemorian anges "krångliga, svårtillgängliga och kostnadskrävande att tillämpa". Enligt länsstyrelsens mening är det därför angeläget att ett nytt skogsbeskattningsystem förs in så snart detta är möjligt.

---  
Som framhålls i promemorian bör ett nytt system för skogsbeskattning bygga på principen att avverkning under innehavstiden, som endast innefattar ett uttag av skogskapital, inte skall träffas av beskattning. Denna grundprincip får inte rubbas. Den likvid som vid avyttring av fastighet belöper på växande skog måste anses utgöra avkastning av fastigheten. Enligt länsstyrelsens uppfattning är det med hänsyn härtill principiellt oriktigt att sådan inkomst hänförs till annat inkomstslag än inkomst av jordbruksfastighet och att inkomsten av växande skog – även till den del inkomsten avser värde av inbesparad tillväxt – på grund härav kan komma att tas undan från beskattning. En ändring härvidlag framstår som väl motiverad.

Sambandsmetodens regler om att all beskattning på grund av avyttring av

skogbärande mark skall prövas inom realisationsvinstreglerna torde även kunna medföra inte önskvärda näringspolitiska konsekvenser. Främst ur den synpunkten att reglerna är avverkningshämmande.

Länsstyrelsen anser på ovan redovisade skäl att klyvmetoden bör läggas till grund för ett nytt skogsbeskattningssystem.

Det minskade utbudet av skogsråvara efter de stora prishöjningar år 1973 anses till stor del bero på effekter som orsakats av skattesystemet.

Reglerna för skogsbeskattning bör därför utformas så att de befrämjar ett jämnt uttag av skogsråvara och därmed en sysselsättning på en jämn nivå samtidigt som de befrämjar ett uthålligt skogsbruk.

Länsstyrelsen anser det därför vara av största vikt att övergången till det nya systemet utformas så att minsta möjliga störning av utbudet av skogsråvara erhålls.

#### *Länsstyrelsen i Örebro län:*

Såsom framhålles i promemorian framstår gällande regler för beskattning av skogsinkomster såväl krångliga och svårtillgängliga som kostnadskrävande att tillämpa. Ur beskattningssynpunkt måste de dessutom i ett flertal avseenden anses som klart otillfredsställande. För såväl ägare av skogsfastigheter som för beskattningsmyndigheten framstår det därför som angeläget att ett mera enkelt och rättvist system för beskattning av skogsinkomst genomföres. I promemorian förutsätts att detta nya system bör bygga på den principen, att avverkning under innehavstiden, som endast innefattar uttag av skogskapital, inte skall träffas av beskattning.

---

För sambandsmetoden talar att den är enkel att tillämpa. Å andra sidan innebär denna metod inte någon fullständig kontinuitet beträffande beskattningen av sparad tillväxt vid arv eller vid tillämpning av 20-års regeln för beräkning av realisationsvinst. Enligt denna metod skulle nämligen varken före arvstillsfället eller före angiven 20-års gräns medgivna värdeminskning-avdrag komma att återföras till beskattning. Ej heller kan denna metod i övrigt anses ägnad att medverka till önskad neutralitet vid beskattningen av skogsinkomst under innehavet i förhållande till beskattning av ersättning för växande skog i samband med avyttring av marken. Vid eventuellt val mellan de i promemorian föreslagna båda avdragsmetoderna anser sig länsstyrelsen därför böra förorda klyvmetoden som ägnad att medföra större rättvisa vid beskattningen. Emellertid vill länsstyrelsen i första hand föreslå att klyvmetoden blir föremål för förnyade överväganden med beaktande av bl. a. vad ovan anförts. Därvid synes även böra övervägas, huruvida icke metoden bör äga tillämpning på endast sådana fastighetsförvärv, som inträffar efter ikraftträdandet.

*En minoritet inom länsstyrelsen förordar sambandsmetoden.*

#### *Länsstyrelsen i Västerbottens län:*

De regler som för närvarande gäller för beskattning av inkomst av skogsbruk är mycket komplicerade och svårtillämpade. Bestämmelserna har i sin praktiska tillämpning föranlett skattetvister, som underdomstolarna haft svårighet att rätt bedöma eftersom utbildad rättspraxis i vissa avseenden saknas. För övrigt har åtskilliga tvister avsett rent skogliga förhållanden där skoglig expertis haft olika uppfattningar. Reglerna skapar inte materiell

rättvisa mellan enskilda skogsägare och än mindre mellan skogsägarna som grupp betraktad och övriga skattskyldiga. Under senare år har regelsystemets brister börjat framträda mer stötande.

I takt med prishöjningarna på skogsfastigheter och det ökade skattetrycket har yrkanden om avdrag för värdeminskning på skog numera blivit mer frekventa och rört allt större belopp. Under 1970-talet har yrkandena successivt börjat utformas enligt värdemetoden, varvid lantbruksstyrelsens planmetod för skogsvärdering (LBSs meddelanden 1974:1) tillämpats. Metoden i fråga är numera den helt dominerande. Det råder stor osäkerhet om hur metoden i taxeringsssammanhang skall tillämpas. Med den mångfald osäkra faktorer och bedömningar som den inrymmer måste planmetoden bedömas som klart olämplig som hjälpmedel för bestämmande av avdrag vid taxering. Den skattskyldige åsamkas stora utredningskostnader, myndigheterna tvingas till tidsödande granskningsarbete och det avdrag som tillkommer den enskilde kommer ändå att bli mycket starkt beroende av de avvägningar och bedömningar som myndigheten gör. Planmetoden åskådliggör kanske klarast svårigheterna med nuvarande värdemetod, men det finns framträdande tecken på brister i den nuvarande skogsbeskattningen också i andra avseenden. Som exempel kan nämnas att transaktioner som innebär kringgående av skattelag numera förekommer förhållandevis ofta. Makar handlar med fastigheter sinsemellan för att inom den skattefria realisationsvinstens ram skapa ett förhöjt ingångsvärde på skogen. Splittningar av fastighetsinnehav sker för att omedelbart följas av sammanläggningar genom fastighetsregleringar. Gåvor och återköp av fastigheter förekommer inom familjekretsen. Sammanfattningsvis kan sägas att tillämpningen av nuvarande regler kräver mycket omfattande kunskaper och att reglerna om de hanteras fördomsfritt, ger stora sakligt omotiverade avdrag. Samtidigt avskräcker reglerna och även utredningskostnaderna många skattskyldiga från att framställa befogade yrkanden. Reglerna ger alltså inte någon materiell rättvisa skogsägare emellan.

Det kan allmänt sägas att vårt skattesystem är utformat så att kapitalvinster beskattas lindrigare än inkomster i övrigt. Den växande skogen på en fastighet måste rimligen i normalfallet ses både som ett kapital och som en ackumulerad inkomst för ägaren. Enligt de nuvarande reglerna beskattas hela vederlaget vid en fastighetsförsäljning enligt reglerna för kapitalvinster. Det ger skogsägarna betydande favörer jämfört med övriga skattskyldiga.

Den mycket kraftiga ökningen av arbetet med granskning av skogsvärdeminskningens utredningar har skapat problem i den meningen att det blivit allt svårare att få sakkunnig hjälp åt taxeringsnämnderna vid granskningen. De skattskyldiga har även svårt att utan tillgång till skoglig expertis överblicka sin ekonomiska situation. Hos både myndigheter och domstolar tenderar de skogssakkunnigas ställning att stärkas och bli alltmer utslagsgivande. Reglerna torde av alla parter upplevas som otillfredsställande.

Vårt nuvarande system för skogsbeskattning har så stora svagheter att det snarast bör ersättas med ett nytt. Länsstyrelsen har också i olika sammanhang framfört berättigad kritik mot de nuvarande bestämmelserna. Kraven på ett nytt system bör vara att det är enklare och skapar större rättvisa vid taxeringen samtidigt som det skall verka stimulerande på skogsproduktionen.

I promemorian presenteras två alternativa principlösningar för beskattning av skogsinkomster. Båda metoderna får anses uppfylla de ställda kraven, varvid den föreslagna *klyvmetoden* enligt länsstyrelsens uppfattning anknuter bäst till de beskattningsregler som gäller inom beskattningsområdet i övrigt.

Även om klyvmetoden bygger på vissa schablonregler synes den dock ge god materiell rättvisa. En rimlig fördelning av skogsinnehavet på en kapitaldel och en inkomstdel har åstadkommits. Skogsägaren kan på egen hand göra ekonomiska bedömningar som även inkluderar avdrag för värdeminskning på skogen. Avdragsyrkandena blir inte beroende av kostsamma och kanske svårbegripliga utredningar. Klyvmetoden ger också – i jämförelse med nu gällande regler och den föreslagna sambandsmetoden – den fördelen att den inte uppmuntrar skogsägaren att spara skogstillväxten till dess fastigheten avyttras. Som visats i promemorian kan man utgå från att sambandsmetoden får mer avverkningshämmande konsekvenser än klyvmetoden. Sistnämnda metod förefaller väl kunna förenas med ett produktionsinriktat skogsbruk.

Länsstyrelsen tillstyrker i allt väsentligt att skogsbeskattningen utformas i enlighet med den föreslagna klyvmetoden.

*En minoritet inom länsstyrelsen förordar sambandsmetoden.*

*Länsstyrelsen i Norrbottens län:*

Tillämpningssvårigheterna har varit så stora att reglerna inte slagit igenom i tillämpningen på sätt som är fallet med beskattningsregler i allmänhet. Detta har visat sig i att ett betydande antal skogsägare över huvud taget aldrig yrkat värdeminskningssavdrag på skog även om förutsättningar härför föreläggat. I fall där värdeminskningssavdrag på skog yrkats har detta ofta lett till skatteprocesser. Enligt länsstyrelsens mening är därför behovet av ändrade och förenklade regler stort.

---

De i promemorian presenterade metoderna har båda vissa teoretiska brister. Detta gäller framför allt det förhållandet att avdrag för minskning av ingångsvärdet av växande skog kan medges även om någon faktisk minskning inte skett vare sig i virkesförråd eller av värdet på skogen. Vidare innebär båda metoderna att om skog avverkas i sådan omfattning att skogens värde efter avverkningen understiger 40 procent av anskaffningsvärdet beskattning av kapitaluttag sker. En teoretiskt riktig skogsbeskattning skulle dock sannolikt inte innebära någon förenkling av reglerna jämfört med nuvarande bestämmelser. Behovet av enkla regler väger därför enligt länsstyrelsens mening så tungt att ett system med en teoretiskt sett riktig skogsbeskattning får ge vika. Med hänsyn härtill anser länsstyrelsen att båda metoderna, sambandsmetoden respektive klyvmetoden, i och för sig torde kunna genomföras.

---

Beskattningskonsekvenserna vid avyttring av skogsfastigheter kan således bli väsentligt olika beroende på om fastigheten har bostadsbyggnad eller inte. Vidare torde de liberala reglerna för beskattning av växande skog som avyttras tillsammans med marken verka hämmande på viljan att avyttra skog under innehavstiden av en skogsfastighet. Med hänsyn till vad ovan anförts anser länsstyrelsen inte att sambandsmetoden bör väljas framför klyvmetoden.

---

Härigenom uppnås skattemässig neutralitet mellan avverkningar under innehavstiden och avyttring av skog tillsammans med marken vilket länsstyrelsen anser vara mycket angeläget då beskattningsreglerna torde ha

en väsentlig inverkan på i varje fall de mindre skogsägarnas vilja att avverka och avyttra skog.

*En minoritet inom länsstyrelsen förordar sambandsmetoden.*

#### 2.4 Remissinstanser som förordar att ett nytt förslag läggs fram

*Skogsstyrelsen och LO* avvisar både sambandsmetoden och klyvmetoden. Enligt dessa remissinstanser bör ett nytt förslag läggas fram, som är anpassat till de skogspolitiska målsättningarna. *Landstingsförbundet* betonar också att skogsbeskattningen måste bedömas efter de riktlinjer som samhället anger för skogspolitiken. *Länsstyrelsen i Jönköpings län* är kritisk till promemoriaförslagen. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* anser att principlösningarna har förtjänster men förordar ändå en ny skogsbeskattningsutredning. *Länsstyrelsen i Kalmar län* föreslår ett beskattningssystem där tillväxten beskattas löpande. Även *Sågverkens råvaruförening* är inne på denna tankegång.

#### *Skogsstyrelsen:*

Skogens långa växttid, virkesförrådets samtidiga karaktär av produktionsmedel, produkt och varulager, förhållandet att skogsavkastningen inte behöver och ibland inte kan eller ens får tas ut i anslutning till produktionen, medför betydande svårigheter att ordna skogsbeskattningen på ett enkelt sätt och inom ramen för vedertagna skatterättsliga principer.

Nu gällande regler för skogsbeskattning har många brister och har därför utsatts för omfattande kritik. Kritiken har främst avsett tekniska brister samt osäkerhet och krångel vid den praktiska tillämpningen. Invändningar mot de grundläggande principiella resonemangen bakom nuvarande regler har däremot sällan förekommit.

I det följande sammanfattas något av den kritik, som kan riktas mot nu gällande regler och som enligt skogsstyrelsens mening gör det angeläget med en förändring av nuvarande regler för beskattning av inkomst från skogsbruk.

Reglerna för värdeminskningssavdrag är så konstruerade att de medger störst avdrag omedelbart efter förvärv av en skogsfastighet, för att sedan successivt försämrans under den fortsatta innehavstiden. Denna omständighet leder till att stora skogsuttag görs under några få år efter förvärvet, varefter avverkningskvantiteterna i regel måste sänkas kraftigt. I särskilt hög grad gäller detta vid tillskottsförvärv genom fastighetsreglering där tiden för de specialregler som då gäller är begränsad till 3 år. De över tiden ojämna skogsuttagen strider mot skogsvårdslagens intentioner om jämn virkesavkastning och jämn sysselsättning och är i många fall ej förenliga med en god skogshushållning för det enskilda företaget. Flera skogsvårdsstyrelser påpekar att skattereglerna vid fastighetsreglering i en del fall torde ha bidragit till mindre lämpliga fastighetsbildningar och till avverkningar som inte överensstämmer med skogsvårdslagens jämnhetsprincip.

Nuvarande regler bygger på faktorer som inte kan bestämmas med den noggrannhet som normalt förutsätts för att en inkomsttaxering skall bli riktig. Det är i praktiken i det närmaste omöjligt att med önskvärd noggrannhet och med rimliga arbetsinsatser bestämma sådana grundläggande faktorer som volym, tillväxt, kvalitet och pris för virkesförrådet. Faktorerna skall

dessutom hänföras till olika tidpunkter där förvärvstidpunkten i många fall ligger långt tillbaka i tiden. Vid beräkningen av virkesförrådets förändringar, särskilt under långa innehavstider, kan även små avvikelser i använda tillväxtprocenter och omräkningstal mellan olika måttenheter för virkesvolymen m. m. få stor betydelse för slutresultatet. Underlaget för beskattningen blir därför i realiteten ofta av skönsmässig karaktär, vilket i vissa fall medför ej avsedda favörer och i andra fall en hårdare beskattning än vad som egentligen har avsetts.

De tekniskt invecklade reglerna är svårtillgängliga och kostnadskrävande att tillämpa och gör det dessutom svårt för skogsägaren att överblicka och bedöma de skattemässiga konsekvenserna av olika handlingsalternativ. Betecknande för hur systemet fungerar i praktiken är att ett stort antal av de yrkanden, som framställs rörande värdeminskningsskatt, vid granskning måste underkännas. Det torde även vara känt att på grund av brister och oklarheter i gällande bestämmelser har viss praxis utbildats, vid inkomsttaxeringar, som inte alltid överensstämmer mellan olika distrikt och län.

I samband med avyttring av fastighet genom arv föreligger bristande kontinuitet i skogsbeskattningen. Även om en skogsägare fått avdrag för värdeminskning av skog och dessa avdrag helt återvunnits genom senare tillväxt eller om en skogsägare under sin ägotid sparat många års obeskattad tillväxt, sker ingen beskattning när skogsägaren avlider. Skattskyldighet inträder inte heller för arvingarna, eftersom virkesförrådet vid dödsfallet får räknas såsom för dem gällande ingående virkesförråd.

Avdragsmöjligheterna kan sägas särskilt gynna kategorin juridiska personer. Eftersom skogsfastigheter förvärvade av juridiska personer i allmänhet inte kommer att avyttras sker inte någon återföring av medgivna värdeminskningsskatt. Nuvarande regler vid fastighetsavyttring medför att en värdeökning av den växande skogen i vissa fall döljs av indexuppräknings av övriga värden och under innehavstiden utförda förbättringar samt de årliga särskilda 3 000-kronorsavdragen för fastighet med byggnader. Att denna uppräknings av byggnader och andra värden inte alltid motsvaras av en verklig värdeökning framgår när den tillträdande ägaren fördelar köpeskillingen mellan skog och övriga värden i fastigheten. Av det anförda framgår att en värdeökning på skogen för fastigheter med byggnader, respektive utan byggnader, ofta beskattas olika vid avyttringen.

En välbekant effekt av gällande beskattningsregler är att skogsägare, som inte direkt är beroende av inkomst och sysselsättning från egen skog avstår från ur skötselmässig synpunkt motiverade avverkningar. Bl. a. möjligheten att uppskjuta avverkning och beskattning gör skogsfastigheter begärliga som kapitalplacering för personer med höga marginalskatter och bidrag till en uppressning av prisnivån på dessa fastigheter. De kan genom förvärvet, dels minska sin förmögenhetsskatt, dels uppskjuta beskattningen på kapitalavkastningen. Då en stor och ökande del av privatskogsbruket utgör binäring till flertalet förekommande yrkesutövningar blir marginalskatteeffekterna särskilt framträdande och underavverkningar kan ofta bli följden. Värdeminskningsskatt, framför allt vid tillskottsförvärv genom fastighetsreglering, stimulerar däremot till avverkningar som inte står i samklang med skogsvårdslagens jämnhetsprincip. Ett skogsskattesystem som i vissa fall stimulerar till för stora avverkningar och i andra fall håller tillbaka angelägna avverkningar, är knappast ändamålsenligt ur produktions- och sysselsättningssynpunkt.

I promemorian saknas en ingående diskussion om vilka principer och krav som bör ligga till grund för ett nytt skogsbeskattningssystem. Vissa

utgångspunkter finns dock angivna. Enligt dessa skall skogsägaren i princip skatta för avkastningen under innehavstiden, reglerna skall vara enklare att tillämpa än de nuvarande reglerna och de skall utformas så, att kapitaluttag under innehavstiden inte träffas av beskattning.

Enligt skogsstyrelsens mening borde ett nytt regelsystem för skogsbeskattning uppfylla ett antal viktiga krav. Några av dessa krav diskuteras i det följande.

De skogspolitiska konsekvenserna bör beaktas. Skogsbeskattningen bör – så långt det är möjligt – vara avverkningspolitiskt neutral. Målet för samhällets skogspolitik såsom det anges i skogsvårdslagen är bl. a. en hög och jämn virkesavkastning. Detta innebär att skogsuttagen skall ske i jämn takt och i en omfattning som i stort sett motsvarar tillväxten samt att effektiva skogsvårdsåtgärder och övriga produktionshöjande åtgärder skall vidtas. Skogsbeskattningsreglerna bör inte vara utformade så att de motverkar de skogspolitiska målsättningarna.

Reglerna skall ha en utformning som underlättar önskvärd strukturrationalisering. Inom stora delar av landet finns ett behov av strukturrationalisering i skogsmarken. Det är därför viktigt att beskattningsreglerna utformas så att de inte motverkar en önskvärd omsättning på fastighetsmarknaden eller driver upp prisnivån på fastigheter. Reglerna bör helst vara så utformade att kapitalplacering utan direkt samband med eget brukande, s. k. passivt ägande, framstår som mindre attraktivt. Skattesystemet skall inte heller påverka sättet för genomförande av fastighetsförvärv.

Ytterligare ett grundläggande krav är att skogsskattereglerna skall överensstämma med våra allmänna skatterättsliga principer innebärande bl. a. att hänsyn skall tas till den individuella skatteförmågan, och leda till en rättvis inkomstbeskattning vid jämförelse med andra grupper i samhället och mellan olika ägarkategorier. Rättvisekravet innebär bl. a. att kapitalavkastning – i det här fallet uttag av tillväxt – skall träffas av beskattning.

Vid utformningen av nya regler skall så långt möjligt enkelhet och entydighet eftersträvas. Den skattskyldige bör kunna överblicka reglernas innebörd och konsekvenser. Regler som föranleder osäkra och kostnadskrävande utredningar bör om möjligt undvikas. Entydighet är nödvändig för en jämn och likformig tolkning av bestämmelserna.

De skogspolitiska konsekvenserna av den föreslagna metoden – (sambandsmetoden) – har inte beaktats.

Införandet av metoden kan väntas leda till att skogsägarna vill göra stora uttag omedelbart efter övergången för att utnyttja avdragsmöjligheterna när de är mest värda. Metoden inbjuder även till stora avverkningar i omedelbar anslutning till förvärv av fastigheter. Ett snabbt utnyttjande av avdragsmöjligheterna skulle i många fall komma att stå i strid med bestämmelserna i skogsvårdslagen. Problemen skulle bli störst på fastigheter, som är hårt avverkade redan vid övergången eller vid kommande överlåtelser. Efter det att avdragsmöjligheterna har utnyttjats kan det antas att metoden verkar avverkningshämmande. Detta på grund av att därefter uppsparad tillväxt kan förväntas få en lindrigare beskattning vid framtida överlåtelse av fastigheten. För skogsnäringen är det synnerligen olyckligt med denna ryckighet i avverkningarna. Den förväntade effekten med ojämna skogsuttag strider även mot grunderna för skogspolitiken såsom den uttrycks i såväl nu gällande skogsvårdslag som enligt 1973 års skogsutredning. Hushållningsprincipen i lagstiftningen innebär att uttagen från skogen skall ske i jämn takt och på

längre sikt svara mot tillväxten. Vidare innebär principen att skogsfastigheterna förutsättes ha ett virkesförråd som ger en hög och varaktig avkastning, vilket i sin tur innebär att det för ett stort antal fastigheter vare sig är önskvärt eller ens tillåtet att göra uttag som går utöver tillväxten.

Beräkningen av värdeminskningens avdrag med en direkt koppling till beskattningsårrets intäkter utan att behöva uppskatta förråd, tillväxt eller skogens värde efter avverkningen innebär en betydande förenkling jämfört med nuvarande regler. Förenkningarna leder dock till ett system där i många fall inkomster av skogsbruk beskattas lindrigare än andra inkomster i samhället. Avdragsmöjligheterna med koppling endast till motsvarande skogsintäkter innebär även att man frångår den grundläggande principen att värdeminskningens avdrag kan erhållas endast då faktisk värdeminskning föreligger. Den föreslagna nedskrivningen av ingångsvärdet med 60 % motsvarar en mycket kraftig minskning av virkesförrådet. I flertalet fall torde inte skogsvårdslagen medge en så kraftig förrådsminskning. Härav följer att avdrag – i större eller mindre omfattning – ej kommer att vara att hänföra till en verklig värdeminskning utan i stället utgöres av uttag av tillväxt. För ett stort antal fastigheter kommer avdragen i praktiken på grund av skogstillståndet och gällande lagstiftning, helt att motsvaras av uttag av kapitalavkastning.

---

Reglerna att en viss del av anskaffningsvärdet skall vara avdragsgill, oberoende av om en minskning av förråd eller värde verkligen har skett, innebär att hela eller viss del av uttagen tillväxt samt outtagen tillväxt, under innehavstiden i många fall blir föremål för beskattning först vid en kommande fastighetsavyttring. Med sambandsmetodens regler vid avyttring är det dessutom osäkert om full beskattning av tillväxten kommer att ske ens vid avyttringen. Exempel 2 under avsnitt 9 i promemorian ger en utmärkt illustration till vad som ovan sagts. I exemplet motsvarar avverkningarna under innehavstiden tillväxten. Medgivet avdrag är således helt att hänföra till inkomst från avkastning. Reglerna leder i detta fall till en uppskjuten beskattning på kapitalavkastningen och tillväxtens värde träffas inte i sin helhet av beskattning vid fastighetsavyttringen.

Vidare medför reglerna att en fastighet med enbart skog i jämförelse med en fastighet där det även ingår byggnader och eventuellt andra värden kan innebära skillnader i beskattning av värdeökning på skogen. Det torde vara befogat att i det här sammanhanget erinra om att huvuddelen av fastighetsöverlåtelseerna sker genom släktförvärv. Detta kan medföra risk för en bristande kontinuitet i skogsbeskattningen. Följande exempel visar hur reglerna kan utnyttjas:

Antal att A har förvärvat en fastighet år 1 för 200 000 kronor varav 100 000 kronor belöper på växande skog och resten på mark och byggnader. Under innehavstiden har avverkningar motsvarat tillväxten. A har år 8 yrkat och medgivits värdeminskningens avdrag med 60 000 kronor. År 15 överlåter A fastigheten till arvinge B. Indextalet antas ha stigit från 1 till 1,5 från år 1 till år 8 och från 1,5 till 2,0 från år 8 till år 15.

Köpeskillingen kan uppgå till  $200\,000 \times 2 + 3\,000 \times 15 - 60\,000 \times \frac{2,0}{1,5}$   
 $= 365\,000$  kronor utan att föranledda realisationsvinstbeskattning.

Om det antas att skogens värde alltså är 50 % av fastighetens värde blir arvinge B:s ingångsvärde på skogen 182 500 kronor och avdragsmöjligheterna 109 500 kronor, vilka kan åtnjutas vid uttag av tillväxten.

Exemplet visar att uttag av skogens tillväxt kan helt eller delvis undgå

beskattning i flera generationer. Reglerna inbjuder även till upprepade överlåtelser inom den närmaste släktkretsen för att uppnå skattemässiga fördelar.

---  
Möjligheterna att få göra avdrag efter tillköp är ägnat att underlätta finansieringen och kan därför anses vara rationaliseringsbefrämjande. Avdragsmöjligheterna föreslås bli oberoende av sättet för fastighetsbildning efter tillskottsförvärv, vilket måste uppfattas som positivt. Valet av fastighetsbildningsåtgärd skulle inte heller, såsom nu är fallet, påverka prisbildningen på fastigheter. Sambandsmetoden stimulerar dock till att låta fastigheterna gå i arv eller överlåtas genom släktköp i stället för att säljas på den öppna marknaden. De generösa avdragsreglerna torde även stimulera till kapitalplacering i skog och därigenom verka prishöjande på skogsfastigheter. Dessa effekter motverkar en önskvärd strukturrationalisering och ökar det passiva ägandet.

Skattkonsekvenserna för samhället om metoden skulle införas har inte berörts i promemorian. Skattebortfallet, framför allt i initialskedet kan förväntas bli betydande, vilket skulle drabba bl. a. skogskommunerna hårt. Anledningen till detta är att huvuddelen av skogsägarna inte kan erhålla värdeminskningssavdrag efter avverkning, med nu gällande regler. Efter övergång till sambandsmetoden skulle praktiskt taget alla skogsägare få en avdragsmöjlighet, om än blygsam i många fall på grund av ett lågt ingångsvärde. Fastighetsomsättningen skulle därjämte årligen tillföra skogsägare avskrivningsmöjligheter med avsevärda belopp. Med nuvarande regler är tillförda avskrivningsmöjligheter på grund av fastighetsöverlåtelser ej av samma omfattning, dels därför att värdeminskningssavdragen är beroende av en verklig värdeminskning och dels därför att huvuddelen av överlåtelserna är släktförvärv till jämförelsevis låga köpeskillingar. Möjligheterna till avdrag blir därigenom begränsade.

Sammanfattningsvis kan det mot bakgrund av ovan anförda synpunkter konstateras att sambandsmetoden i många viktiga avseenden ej uppfyller de krav på ett nytt skogsbeskattningssystem som tidigare redovisats.

---  
Många synpunkter som ovan anförts beträffande skogspolitiska och skattetekniska konsekvenser vid tillämpning av sambandsmetoden gäller även för klyvmetoden. Vissa skillnader föreligger dock. Fördelarna med klyvmetoden jämfört med sambandsmetoden är att den kan väntas få mindre avverkningshämmande effekter under senare delen av innehavstiden, att inga medgivna värdeminskningssavdrag "försvinner" och att metoden medför bättre kontinuitet mellan säljarens och köparens taxeringar.

Beskattningen i samband med fastighetsavyttring blir i de flesta fall hårdare i jämförelse med både sambandsmetoden och nuvarande beskattningsregler, vilket kan medföra minskad benägenhet att sälja skogsfastigheter.

Klyvmetoden synes innebära avsevärda skärpningar jämfört med vad som nu gäller vid nyttjanderättsupplåtelser på obegränsad tid, t. ex. vid avverkning av skog i väggator, kraftledningsgator och liknande.

Klyvmetoden är relativt invecklad och skulle sannolikt medföra betydande krångel vid den praktiska tillämpningen. Detta gäller inte minst fastställandet av ingångsvärden, såväl vid en övergång, som vid senare fastighetsöverlåtelser.

---

*Sammanfattning*

- Metoderna medför en förenkling jämfört med nuvarande regler – framför allt gäller detta sambandsmetoden.
- Båda metoderna kan väntas leda till stora avverkningar när systemet införs och senare omedelbart efter förvärv av fastigheter. Efter utnyttjade avdragsmöjligheter är metoderna avverkningshämmande. Det senare gäller sambandsmetoden i särskilt hög grad.
- Den grundläggande principen om beskattning av uttag av tillväxten (= kapitalavkastning) under innehavstiden frångås.
- Avdragsmöjligheterna med 60 % av anskaffningsvärdet kommer att leda till avdrag, som för flertalet skogsägare går långt utöver vad som är att hänföra till uttag av skogskapital. Valet av procentsats motiveras inte i PM.
- Avdrag vid leveransvirkesförsäljning med 65 % av likviden kan innebära att skattekrediter medges även för arbetskostnader.
- I promemorian menar man att medgivna avdrag alltid återföres till beskattning när fastigheten avyttras. Sättet för avyttringen och i vissa fall också tidsperspektivet kan emellertid leda till många avyttringar där den uppskjutna beskattningen inte återföres.
- Metoderna gör ingen skillnad mellan fysiska och juridiska personer. Vid övergång till någon av metoderna och vid senare förvärv föreligger således avdragsmöjligheter även för juridiska personer. Eftersom fastighetsinnehavet ofta är permanent kommer dessa avdrag inte att återföras till beskattning.
- Båda metoderna stimulerar till att låta fastigheterna gå i arv eller överlåtas genom släktköp i stället för att säljas på öppna marknaden. I promemorian har inte diskuterats eller tagits hänsyn till det faktum att huvuddelen av överlåtelserna utgöres av släktförvärv.
- Goda avdragsmöjligheter efter förvärv, uppskjuten beskattning och hopp om viss skattebefrielse vid en senare avyttring (det senare avser sambandsmetoden) kommer att verka prishöjande på skogsfastigheter.
- I promemorian har skattekonsekvenserna för stat och kommun av en övergång till ett nytt skogsskattesystem inte alls berörts. Det påpekas dock att båda metoderna torde leda till ökade avdragsmöjligheter jämfört med nuläget. Skattebortfallet kan förväntas bli betydande framför allt i initialskedet.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts finner skogsstyrelsen att budgetdepartementets promemoria inte kan ligga till grund för ett förslag om nytt system för beskattning av skogsbruk. Skogsstyrelsen förordar därför att en ny utredning snarast tillsätts, som med skogsskattekommitténs betänkande som grund, snabbt utreder alternativa metoder för skogsbeskattning, som bättre än föreliggande förslag beaktar de skogspolitiska och skattetekniska konsekvenserna. Härvid borde möjligheterna att i större utsträckning utnyttja skogskontosystemet beaktas.

---

Ett beslut om nytt skogsskattesystem bör enligt skogsstyrelsens mening inte fattas förrän ställning tagits till förslaget om ny skogspolitik. Det kan även ifrågasättas om inte ändringar i skogsbeskattningen bör samordnas med eventuella beslut om ändringar i övrig skattelagstiftning, främst då företagsbeskattningen.

Av de 23 skogsvårdsstyrelser som avgett yttranden till skogsstyrelsen förordar elva styrelser sambandsmetoden och fem styrelser klyvmetoden. Två styrelser tar inte ställning. Fem styrelser förordar att ändringar i skogsbeskattningen görs med utgångspunkt i nuvarande regler, kontantmetoden eller i ett system som åtminstone delvis bygger på en beskattning av den årliga tillväxten.

LO åberopar ett gemensamt yttrande av Svenska Pappersindustriarbetareförbundet, Svenska Skogsarbetareförbundet och Svenska Träindustriarbetareförbundet. I yttrandet anförs bl. a.:

Det nuvarande systemet för skogsbeskattning har en del brister som försvårar en likartad praktisk tillämpning. Som exempel kan nämnas svårigheterna att noggrant bestämma sådana grundläggande faktorer som kvantitet, kvalitet och pris för virkesförrådet.

Vid en revidering av skattereglerna borde man kunna uppställa följande krav:

#### Enkelhet och likformighet

Bestämmelserna i lagen bör kunna tolkas lika och den skattskyldige bör kunna förstå reglernas innebörd och konsekvenser.

#### Rättvisa

Reglerna bör överensstämma med allmänna skatterättsliga principer. Vidare bör kapitalavkastning – i det här fallet uttag av tillväxt – träffas av beskattning.

#### Anknytning till gällande skogspolitik

Beskattningen av skogsinkomster bör utformas så att den skogspolitik som riksdagen fastställer inte försvåras. Reglerna bör vara sådana att markägaren inte av skattetekniska skäl har ambition att göra stora uttag direkt efter ett förvärv av skogsmark. Alternativt bör inte skogsägaren finna det ekonomiskt lönsamt att överhålla avverkningsmogen skog ända till dess att han eller hon avyttrar fastigheten.

#### Strukturrationaliseringsvänligt system

Beskattningsreglerna bör utformas så att strukturrationaliseringen inte försvåras. Prisnivån på skogsfastigheter får inte påverkas i höjande riktning genom att ägaren av skatteskal bygger upp ett virkesförråd som vid avyttringen driver prisnivån uppåt, eller förhindrar en naturlig omsättning av skogsfastigheter på marknaden.

#### Jämna skatteinkomster för stat och kommun

De s. k. skogskommunerna är kontinuerligt beroende av skatteintäkter från skogsbruket. Införande av ett nytt skattesystem får inte innebära att

skogsuttagen efter lagens ikraftträdande drastiskt ökar för att sedan skäras ned till en nivå som blir skattemässigt kännbar särskilt för kommunerna.

#### Koordinering med skogsvårdslagen

Skogsvårdslagen ställer omfattande krav på skötsel av skogsmark och en jämn avverkning. En ny skattelagstiftning bör utformas så att markägarna inte frestas att handla så att skogsvårdslagens principer åsidosättes.

-----  
Beträffande kravet på enkelhet och likformighet synes de framlagda förslagen vinna något i jämförelse med nuvarande skattelagstiftning.

När det gäller rättvisa måste anföras att i de flesta fall kommer inkomster av skogsbruk att beskattas lindrigare än andra inkomster i samhället. Under innehavstiden av skogsfastighet gäller detta båda metoderna.

De båda alternativen tar heller ingen som helst hänsyn till den skogspolitik som riksdagen förväntas lagstifta om i annat sammanhang. Det 60-procentiga värdeminskningssavdraget, som anknyter till ingångsvärdet, verkar vara slumpmässigt valt. Detta kommer med stor sannolikhet att leda till att avdragen ej kommer att anknytas till en verklig värdeminskning utan i stället utgöres av uttag av tillväxt. Med sambandsmetodens regler vid avyttring är det dessutom osäkert om full beskattning av uttagen tillväxt ens kommer att ske vid avyttringen. De flesta fastighetsöverlåtelseerna sker också genom släktförvärv. Man kan genom räkneexempel få fram att uttag av skogens tillväxt helt eller delvis kan undgå beskattning i flera generationer. Vid varje ägarebyte stimuleras stora skogsuttag – intill gränsen för tillåtna avdrag. Detta kan inte ligga i överensstämmelse med svensk skogspolitik.

Vid tillämpning av Klyvmetoden blir beskattningen hårdare vid fastighetsavyttring. Å andra sidan kan detta verka hämmande på utbudet av fastigheter. Detta blir också en hämsko för strukturrationaliseringen.

I promemorian berörs heller inte statens och kommunernas behov av skatteinkomster från skogsbruket. Man har inte redovisat eller kvantifierat omfattningen av det skattebortfall som i första hand skogskommunerna kommer att drabbas av vid genomförandet av någon av de båda metoderna. Under senare tid har innehavare av jordbruksfastigheter tillerkänts skattefävor av rätt betydande omfattning. Ytterligare skattelindringar för innehavare av jordbruksfastigheter måste i det sammanhanget framstå som oskäligen, sett utifrån exempelvis löntagaregruppernas skattesystem. I varje fall borde en förändring av skogsbeskattningen anstå till dess att regering och riksdag fastställt mål för den framtida skogspolitiken. Endast under förutsättning att samhället kräver betydligt ökade investeringar för primärproduktionen i skogsbruket kan det vara befogat med relativt sett förmånliga skatteregler för innehavare av skogsfastigheter.

Skogsbeskattningen måste – som tidigare nämnts – också utformas så att det känns naturligt och riktigt för fastighetsinnehavaren att tillämpa och följa skogsvårdslagens krav. De nu föreliggande förslagen uppfyller inte det önskemålet.

En sak som vi också kan peka på är att utredningen inte förklarat vad som skiljer olika förvärv, mellan å ena sidan fysiska och å andra sidan juridiska personer. De skissade avdragsreglerna gäller lika för båda kategorierna. Eftersom juridiska personers förvärv oftast blir permanenta för framtiden, kommer avdragen aldrig att återföras till beskattning.

De båda metoderna kan väntas leda till stora avverkningar, dels när

systemet införes och dels vid senare förvärv av fastigheter. Därefter får metoderna en avverkningshämmande effekt.

Med vad som ovan anförts får förbunden anmäla att vi inte funnit att någon av metoderna kan läggas till grund för lagstiftning. Vi föreslår i stället att departementet låter utarbeta ett nytt förslag för den framtida skogsbeskattningen, som tar hänsyn till de krav vi i remissvaret framfört. En lagstiftning på området bör dock anstå till dess att de skogspolitiska målen fastställts.

*LO tillägger:*

Landsorganisationen instämmer i de synpunkter som framföres av de tre förbunden i deras gemensamma underremiss. LO vill dock i detta yttrande liksom i yttrandet över "Skog för framtid" (SOU 1978:7) särskilt understryka betydelsen av att den framtida skogsbeskattningen harmoniseras med de skogspolitiska målen. LO anser att inget av de i utredningen presenterade alternativen tillgodoser dessa krav, varför ett nytt förslag bör utarbetas med utgångspunkt från de skogspolitiska mål som fastställs.

*Landstingsförbundet:*

Oavsett hur beskattningen anordnas vid avyttring av skogsfastighet föreslås i promemorian att värdeminskingsavdrag vid uttag av skog under innehavstiden bör ske efter betydligt enklare regler än de hittills gällande. Ett sådant förslag måste hälsas med tillfredsställelse då reglerna för skogsbeskattningen i detta avseende framstått som krångliga, svårtillgängliga och kostnadskrävande att tillämpa. Framst de mindre skogsägarna har kanske inte haft möjlighet att överblicka reglernas innebörd och därför inte heller kunnat utnyttja de avdragsmöjligheter som funnits. Genom att beräkningen av värdeminskingsavdrag på grund av skogsuttag under innehavstiden kopplas direkt till beskattningsårets intäkter kan man få till stånd en önskvärd utveckling mot ett mer rättvisande och tillfredsställande beskattningsresultat än för närvarande.

I fråga om de föreslagna metoderna för beskattning av vederlag för växande skog som avyttras tillsammans med marken är det emellertid svårt att inta en lika positiv inställning. Sambandsmetoden har visserligen den tilltalande egenskapen att den ur administrativ synpunkt erbjuder betydande förenklingar jämfört med klyvmetoden. Samtidigt måste emellertid konstateras att denna metod kan få avverkningshämmande konsekvenser. Skogsägaren kan anse det fördelaktigare att spara skog fram till eventuell avyttring av fastigheten (då skog och mark säljs tillsammans) för att låta beskattningen ske helt inom ramen för de gynnsammare realisationsvinstreglerna.

Det är knappast förenligt med de regionalpolitiska strävandena att tillvarata sysselsättningsmöjligheterna inom de areella näringarna jordbruk och skogsbruk.

Klyvmetoden medför å andra sidan, jämfört med nuvarande regler och sambandsmetoden, allmänt sett att skattskyldiga som avyttrar skogsfastigheter kan drabbas av en skärpt beskattning som sett ur landstingens synvinkel påverkar skatteunderlaget. Detta system bör också leda till att avverkningar inte uppskjuts som med sambandsmetoden. Eventuellt kan dock utbudet av skogsfastigheter påverkas till följd av en skärpt beskattning. Detta förhållande kan i sin tur få följder för strukturrationaliseringen. Förbundsstyrelsen har i tidigare remissvar över jordförvärvsutredningens betänkande (SOU 1977:93) konstaterat att den utveckling som skett under

senare år mot att allt färre fastigheter bjuds ut på den öppna marknaden är klart otillfredsställande liksom också att släktförvärv utanför förvärvslagstiftningens kontroll utgör en allt större andel av överlåtelserna.

Enligt landstingsförbundets uppfattning bör skogsbeskattningen ses som ett av flera medel i strävan mot ett mera aktivt brukande av skogsmark. Det gäller dels att aktivera bruk under innehavstiden och dels att underlätta nödvändiga yttre rationaliseringar samtidigt som spekulationsförvärv motverkas.

---

Förbundsstyrelsen anser emellertid att förändringar i skogsbeskattningen måste sättas in i ett vidare perspektiv än rent skattetekniska och kunna bedömas mot bakgrund av de riktlinjer statsmakterna anger för (jord- och) skogspolitiken i stort.

#### *Länsstyrelsen i Jönköpings län:*

Nuvarande regler har inte sällan varit krångliga att tillämpa men detta kan inte rimligen motivera att man inför en grov schablon, som måste anses väsentligt rubba likformigheten i beskattningen. Med nuvarande höga skattetryck och kreditrestriktioner kan man anta att nya avdragsmöjligheter kommer att flitigt utnyttjas. F. n. förekommer skogsvärdeminskningsskatt mycket sparsamt men ett genomförande av de framlagda förslagen skulle innebära att varje skogsägare kan yrka avdrag utan vidare. Det är då märkligt att man inte i promemorian gått in på en bedömning av varken de statsfinansiella konsekvenserna eller konsekvenserna för kommunerna av ett genomförande av förslagen. Man har inte heller gått in på vad som är rimligt och lämpligt med hänsyn till önskemålet om ett uthålligt skogsbruk sådant detta kommer till uttryck bl. a. i skogsvårdslagen.

Om sambands- eller klyvmetoden ändå införs bör de begränsas till att gälla endast de första åren efter ett köp av skogsfastighet. Då ges den nyblivne skogsägaren en skälig möjlighet att finansiera skogsinköpet med hjälp av skattefria skogsuttag. Man kan också anta att i dylikt fall schablonavdraget mer motsvarar ett verkligt kapitaluttag och inte tillväxt.

Även om klyvmetoden – vad gäller försäljning av fastighet – är mer komplicerad än sambandsmetoden har den dock den fördelen att den bättre korrigerar för höga avdrag under innehavstiden.

---

Tillsammans taget innebär säkerligen inte de lösningar som presenterats i promemorian några förenklingar i taxeringsarbetet. Länsstyrelsen ställer sig därför och av förut anförda skäl helt allmänt tveksam till promemorians förslag och anser att ytterligare överväganden behövs innan man bestämmer sig för hur det framtida skattesystemet skall se ut.

#### *Länsstyrelsen i Jämtlands län:*

De föreslagna principlösningarna låter sig väl inordnas i det regelkomplex som tillämpas vid inkomstbeskattningen vad gäller inkomstslaget jordbruksfastighet.

Både sambandsmetoden och klyvmetoden innebär förenklingar i förhållande till dagens regler – i synnerhet sambandsmetoden. Möjligheterna att bedöma skattekonsekvenserna av avverkningsåtgärder är goda och kontrollen av systemet underlättas. Egentliga svårigheter vid tillämpningen

torde endast uppträda vid klyvmetoden i samband med försäljning av hela eller del av fastigheten. Därvid kan emellertid svårigheterna bli avsevärda.

Det är länsstyrelsens uppfattning att promemorian inte beaktat de konsekvenser för samhället som förslaget leder till. Det system som föreslås innebär enligt länsstyrelsens mening en i de flesta fall klart lindrigare beskattning av skogsinkomster än av andra inkomster och en lättnad i beskattningen jämfört med nuvarande system, utom vad gäller avdragsmöjligheterna i samband med fastighetsreglering. Det kan förutses att skattebortfallet för vissa skogskommuner – särskilt inledningsvis – kan bli betydande.

---

Vid sidan av konsekvenserna i beskattningshänseende vill länsstyrelsen särskilt peka på att båda principlösningarna leder till att skogsägaren vill avverka mycket i samband med att systemet införs och därefter i nära anslutning till förvärv, medan reglerna längre fram under innehavet verkar avverkningshämmande genom att det då – åtminstone vid sambandsmetoden – ter sig mer fördelaktigt att spara avverkningar för att utnyttja de gynnsamma regler i samband med avyttring av fastigheten som metoden innebär. Ingen av metoderna kan därför sägas stimulera till en jämn avverkningstakt och rationell skogsvård. Vidare kan förutses, att systemet – liksom nuvarande regler – kommer att verka prishöjande för skogsfastigheter. Positivt i detta sammanhang är emellertid att avdragsmöjligheterna vid fastighetsregleringar föreslås minskade och jämföras med avdrag vid vanliga köp. Därigenom påverkar sättet för förvärvet inte prisbildningen som nu.

Aven om de föreslagna principlösningarna har förtjänster – sambandsmetoden är exempelvis tilltalande enkel att tillämpa och kontrollera – finner länsstyrelsen att förslagen inte i tillräckligt hög grad uppfyller de krav som bör ställas på ett nytt skogsbeskattningssystem. De förenklingar som förslagen innebär är inte så väsentliga i förhållande till dagens system att de uppväger de nackdelar – främst vid sidan av de rena beskattningsspekterna – som kan förutses. Härtill kommer att promemorian i vissa delar inte ger tillräckligt underlag för bedömningar, exempelvis av de samhällsekonomiska konsekvenserna.

Länsstyrelsen avstyrker därför att ett skogsbeskattningssystem införs som bygger på de föreslagna principlösningarna i den utformning de fått i promemorian.

Länsstyrelsen anser att man i stället antingen kan förbättra och förenkla dagens skogsbeskattningssystem eller på nytt överväga skogsbeskattningsskommitténs förslag om kontantmetoden.

---

Sammanfattningsvis anser länsstyrelsen att en modifierad kontantmetod innebär så betydande fördelar framför dagens regelsystem och de i promemorian framförda principlösningarna att den bör ytterligare utredas och övervägas. Detta bör ske inom ramen för en ytterligare utredning av hela skogsbeskattningsområdet. Länsstyrelsen anser en sådan utredning vara mycket angelägen.

*En minoritet inom länsstyrelsen förordar att ett förslag läggs fram som grundas på de föreslagna principlösningarna.*

*Länsstyrelsen i Kalmar län:*

Länsstyrelsen har dock vissa synpunkter på problem som inte tas upp i betänkandet. Det gäller alla de små skogsbruksenheter som finns här i landet, speciellt i södra Sverige. Ägaren till skogsmarken har i de flesta fall sin huvudsakliga utkomst av andra förvärvskällor än jord- och skogsbruk.

Inom dessa skogsbruksenheter finns mycket överårig och avverkningsmogen skog, som för länge sedan skulle varit avverkad och anläggande av ny skog skulle ha skett. Detta är klart hämmande för den träfiberproducerande industrin. Vid vissa tillfällen har det lett till brist på råvara och det otillräckliga utbudet har orsakat onödiga prishöjningar på den råvara som varit tillgänglig.

Skogskontona har visserligen en skatteutjämnande effekt men detta synes inte vara tillräckligt. Allt som oftast har länsstyrelsen bibringats den uppfattningen att man inte kan avverka skog på grund av skattetechniska skäl.

Förutsättning för behållandet av skogskonton är att en avverkningsplikt införes baserad på tillväxten.

Länsstyrelsen har den uppfattningen att här behöver skattereglerna ändras så att en viss beskattning sker på tillväxten varvid ägare av skogsbruksfastigheter, som inte avverkat skog under beskattningsåret, preliminärt beskattas för en beräknad tillväxt.

Länsstyrelsen föreslår vidare en årlig justering genom indexuppräknning av taxeringsvärden på jord- och skogsbruksfastigheter.

Länsstyrelsen har i sitt yttrande över "Skog för framtid" (SOU 1978:6-7) föreslagit att utöver utredningens förslag till obligatoriska skogsvårdskonton, skall även obligatoriska skogsbruksplaner upprättas för lämpliga tidsperioder med kontinuerlig uppföljning. Där skall alla åtgärder anges som erfordras för att bedriva ett effektivt skogsbruk. Uppgifter på tillväxt och bonitet på skogen till ledning för en preliminär beskattning skall således finnas med i upprättade skogsbruks- och skogsvårdsplaner.

Länsstyrelsen har den uppfattningen att det föreslagna systemet för beskattning av skogsbruk kommer att påverka skogsägare till att i första hand påskynda avverkningsplanerna av överårig skog, samtidigt som det också påskyndar skogsvårdande åtgärder i och med att avdrag får ske för medel som insätts på skogsvårdskonto.

*En minoritet inom länsstyrelsen förordar sambandsmetoden medan en annan minoritet förordar klyvmetoden.*

*Sågverkens råvaruförening:*

Parallellt med andra typer av kapitalplacering, t. ex. bankkonton och värdepapper, där avkastningen årligen beskattas, kan inte dras när det gäller skogstillväxten, säger kritikerna till de olika typer av "bonitetsskatteförslag" som lagts, eftersom detta skulle kunna innebära press på markägaren att avverka för att få medel till skatten. Skogsbeskattningen får inte bli ett näringspolitiskt instrument att styra avverkningsplanerna med, säger man, det skall vara tillgång-efterfrågan som styr utbudet via virkespriserna, inte fiskala åtgärder.

F. n. störs det traditionella marknadsekonomiska systemet, där virkespriset styr utbudet, i så hög grad att ett läge med omvänd priselasticitet kan

skönjas. Gällande skogsbeskattningsregler spelar här en avgörande roll. För att undvika att betala skatt på skogstillväxten i samband med virkesförsäljning, väljer många skogsägare att minska sina skogsuttag eller helt avstå från avverkning. Skogsbeskattningsystemet fungerar således redan som ett näringspolitiskt instrument i och med att det medverkar till att utbudet hålls tillbaka i strid med skogsbruksplaner och industrins virkesefterfrågan. Den ovan skisserade mekanismen är särskilt uttalad i tider med kraftigt ökande virkespriser och då sidonärningar (jordbruk o. d.) går bra.

1973 års Skogsutredning anger den löpande skogstillväxten till ca 75 miljoner m<sup>3</sup> sk. Enligt Skogsstyrelsens beräkningar har vi under de senaste 5 åren (säsongen 73/74–77/78) avverkat 53.7 miljoner m<sup>3</sup> fub, vilket motsvarar ca 67 miljoner m<sup>3</sup> sk i bruttoavverkning och några miljoner m<sup>3</sup> sk ytterligare i bruttoavgång. Under de 2 senaste säsongerna har vi avverkat 49 miljoner m<sup>3</sup> fub, vilket motsvarar ca 61 miljoner m<sup>3</sup> sk i bruttoavverkning och ca 65 miljoner m<sup>3</sup> sk i bruttoavgång.

Av Skogsvårdsstyrelsernas statistik halvårsvis över anmälda kalhyggen över 1/2 ha att döma, är det slutavverkningarna som har sjunkit kraftigt under senare år, särskilt bland kategorin privata markägare (50 % av landets skogsmarksareal). Medan den genomsnittliga årliga hyggesarealen, för alla markägare, 1977 var 0.9 % av skogsmarksarealen, var de privata skogsägarnas anmälda areal 0.6 %. I vissa sydsvenska län låg anmäld areal 1977 på 0.3–0.4 % av skogsmarken mot 1.2–1.3 % som är skogsbruksmässigt riktigt i Sydsverige. Genomhuggningar, vilka ger virke men inte speglas i hyggestatistiken, kan antas ha ökat under senare år, men det bestående intrycket av ovan relaterade statistik är, *att avverkningsaktiviteten på privat skogsmark är på väg ner mot hälften av den skogsskötselmässigt riktiga.*

Eftersom privatskogen dominerar helt i södra Sverige, är utbudsbristen mest påtaglig där, medan virkesbehovet i övriga landet f. n. tillgodoses genom bibehållen aktivitet i storskogsbruket. Det enskilda skogsbruket uppvisar dock i princip samma låga, och sjunkande aktivitet i hela landet.

I diskussionen angående skogens sjunkande utbud har många samverkande faktorer nämnts; DDT-dopningsförbudet, fenoxisyredebatten, förlängda omloppstider i Skogsvårdsstyrelsernas anvisningar osv., men dessa faktorer gäller samtliga skogsägarkategorier! Det är i beskattningshänseende de privata mindre markägarna framför allt skiljer sig från storskogsbruket, förutom att man i allmänhet inte har företagaransvar för skogsarbetare, skogsmaskiner och industrier.

Skogsägare med inkomst från annan näring lägger i allmänhet skogsinkomsten uppepå övrig inkomst, när han diskuterar konsekvenserna av en behövlig skogsavverkning. Av marginalsatteskal väljer han då ofta att avstå från skogsinkomsten och låta denna inflationssäkert stå och växa ytterligare.

Av två skäl är detta olyckligt, dels underförsörjs industrin med produktionsbortfall som följd, och med en orimlig priskonkurrens mellan köparna om utbudet virke, dels kommer pågående inordning av skogsbruket i långsiktiga skogsbruksplaner i fara, främst restaurering av gles gammelskog och jämn tillförsel av plantskogsarealer i botten av omloppstiden.

Skogsskattesystemet reglerar således virkesutbudet på ett för skogsindustrin besvärande sätt och i strid med gängse marknadsmekanismer. Råvaruföreningen önskar framhålla orimligheten i att sågverksindustrin av trygghetslagar o. d. är tvingade att hålla produktionen i gång, medan det skogsbruk som inte har företagaransvar av gällande skogsskattesystem tubbas inskränka

sina råvaruleveranser. Det beskrivna förhållandet har varit särskilt markerat under senaste 2-3 säsongerna, då stor del av sågverksproduktionen skett med dyrt importerad råvara samt genom sänkning av rotpostlagren.

Råvaruföreningen ser två principiellt skilda vägar att komma ur nuvarande utbudsproblem, antingen frigöres skogsbeskattningen från ägarens övriga skattesituation, eller också beskattas skogstillväxten årligen, vare sig uttag sker eller ej, så att press läggs på ägaren att ekonomiskt utnyttja skogstillväxten. Bägge dessa ytterligheter har besvärande nackdelar. Råvaruföreningen vill därför fästa departementets uppmärksamhet på det förslag till "preliminärskogsskatt" som länsjägmästaren i Kronobergs län, Arne Johansson, presenterat, senast i Sveriges Skogsvårdsförbunds tidskrift SKOGEN 1/78. Förslaget går att utveckla, så att nackdelarna med tillväxtskatt undanröjs, samtidigt som det inte behöver innebära att skogsägare ges uppseendeväckande skattefavörer.

Sannolikt spelar skogskontosystemet en viss roll för dagens underutbud. Den från början tänkta inkomstutjämningsmöjligheten i samband med stormfällningar och därmed oplanerat stora avverkningar-inkomster, har blivit ett "konjunkturutjämningskonto" ibland i direkt otakt med industrins virkesbehov. Vid den omarbetning av den löpande skogsbeskattningen under innehavstiden som Råvaruföreningen efterlyser, måste således även skogskontoanvändningen beaktas.

### **3 Remissinstansernas synpunkter rörande den närmare utformningen av sambandsmetoden**

#### **3.1 Beräkningen av skogens anskaffningsvärde**

##### *3.1.1 Förvärv genom köp o. d.*

Enligt såväl sambandsmetoden som klyvmetoden skall vid köp av skogsfastighet skogens ursprungliga ingångsvärde fastställas med hjälp av delvärdena i taxeringsvärdet. Värdet på skogen skall anses utgöra så stor del av köpeskillingen för fastigheten som skogsbruksvärdet minskat med skogsmarksvärdet utgör av hela taxeringsvärdet för fastigheten. Framstår det som uppenbart att ett sålunda beräknat värde avsevärt avviker från det verkliga värdet på skogen skall emellertid skogens ursprungliga värde bestämmas efter en fri värdering.

Remissinstanserna anser i allmänhet att det är lämpligt att vid bestämmande av ingångsvärde utgå från värdena vid fastighetstaxeringen. Delade meningar förekommer i fråga om vilka krav som bör ställas för att den föreslagna jämningsregeln skall få tillämpas.

Förslaget tillstyrks av *skogsvårdsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Kronobergs, Gotlands, Göteborgs och Bohus* samt *Västmanlands län, Lantbrukarnas länsförbund i norra och södra Kalmar* samt *länsstyrelsen i Kopparbergs län. Lantbruksnämnden i Västerbottens län* anser att den föreslagna jämningsregeln bör kunna ge garantier för att ett någorlunda rättvist ingångsvärde erhålls. *Kammarrätten i Stockholm* anför:

Kammarrätten delar utredningens uppfattning att det vid tillämpning av sambandsmetoden bör kunna i normalfallet gå att bestämma ingångsvärdet schablonmässigt med ledning av proportionen mellan den växande skogens värde och taxerade värdet på fastigheten i övrigt. Sambandsmetoden syns alltså erbjuda möjligheter att i ett stort antal fall undvika de praktiska svårigheter, som nu föreligger vid bestämmandet av det för ägaren gällande ingångsvärdet.

*Sveriges lantbruksuniversitet:*

Eftersom vid sambandsmetoden – där ingen separat skogsbeskattning äger rum vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken – det är säljaren likgiltigt hur mycket av köpeskillingen som hänföres till den växande skogen, kan risk föreligga att säljaren i vissa fall tillmötesgår en eventuell begäran från köparen att i försäljningsuppgörelsen lägga en alltför stor del av köpeskillingen på skogen. Lantbruksuniversitetet anser det under sådana omständigheter försvarligt att man i lagstiftningen sätter en schablonmetod som huvudalternativ och en verklig värdering som supplementäralternativ i fall där huvudregeln uppenbart leder till oriktigt ingångsvärde.

*1976 års fastighetstaxeringskommitté:*

Kommittén instämmer i att starka praktiska skäl talar för att fördelningen av köpeskillingen görs schablonmässigt och att en sådan schablonmässig fördelning som huvudregel bör grundas på den förvärvade fastighetens taxeringsvärde.

Med hänsyn till vad tidigare har sagts angående de speciella förhållanden i fråga om gällande taxeringsvärden bör dessa enligt kommitténs mening ej läggas till grund för bestämmandet av ingångsvärdet redan vid 1981 års inkomsttaxering. Däremot bör man kunna räkna med att 1981 års taxeringsvärden fastställs med sådan säkerhet att de kan bilda utgångspunkten vid fördelning av köpeskillingen på sätt som föreslagits i promemorian. Kommittén föreslår därför att de nya reglerna tillämpas först vid 1982 års inkomsttaxering.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

Huvudregeln för ingångsvärdeberäkningen måste naturligtvis – som också anges i promemorian – frångås när det är uppenbart att den ger missvisande resultat. Oavsett anledningen härtill måste ingångsvärdet i sådana fall fastställas efter allmänna bedömningsgrunder och/eller tillgängligt utredningsmaterial.

Några remissinstanser anser att närmare anvisningar behövs för att avgöra i vilka fall som jämningsregeln skall få tillämpas.

*Skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län:*

Förslaget att knyta fördelningen till taxeringsvärdet är bra. Det kan förutsättas att de framtida taxeringsvärdena bättre kommer att avspegla fastighetens marknadspris och redovisa en bättre prisrelation mellan jord-

och skog än vad som nu är fallet. Inträffar en väsentlig förskjutning i prisnivån efter det att taxeringsvärdet bestämts måste enligt vår mening korrektionsfaktorer bestämmas av lämplig central myndighet. Har betydande avverkningar ägt rum är det inga svårigheter att räkna fram ett nytt taxeringsvärde som kan användas som underlag vid fördelningen av köpeskillingen. Det är av väsentlig betydelse att fasta regler finns.

*Skogsvårdsstyrelsen i Gävleborgs län:*

Enligt promemorian utgör skogens ingångsvärde vid förvärvet vid köp o. d. så stor del av den totala förvärvskostnaden som den växande skogens taxeringsvärde utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Denna princip synes ofta kunna vara en lämplig fördelningsgrund av köpeskillingen vid förvärvet. Det bör dock observeras att värdefaktorerna till skogens taxeringsvärde t. ex. virkesförrådets storlek, grovskogsprocent o. d. kan ofta vara felaktiga eller också ha ändrats på grund av avverkningar eller av andra orsaker. Även värdefaktorerna på jordbruksdelen kan ha ändrats om förvärvet sker en tid efter den allmänna fastighetstaxeringen. Dessutom kan marknadsvärdet för en skogsfastighet med exempelvis mycket avverkningsmogen skog betydligt avvika från taxeringsvärdet.

I lagförslaget finns även en urkopplingsregel att om det är uppenbart att den verkliga förvärvskostnaden för skogen avviker från ett ingångsvärde som beräknats enligt ovan angivet sätt, skall man ta upp ett ingångsvärde som svarar mot skogens anskaffningskostnad. Denna regel lämnar i praktiken fältet fritt för olika uppfattningar, vilket inte innebär någon nämnvärd förbättring jämfört med nuläget. En sådan urkopplingsregel torde dock inte kunna slopas varför en mera ingående värdering i sådana fall måste ske. För att undvika olika tolkningar och långa diskussioner vid värderingar borde närmare direktiv ges för vissa principer härvid.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län:*

Länsstyrelsen instämmer i att en dylik undantagsregel bör finnas. Med hänsyn till att det i taxeringsvärdet ingående skogsbruksvärdet är ett avkastningsvärde till skillnad från övriga delvärden finns grundad anledning anta att de skattskyldiga i betydande omfattning kommer att utnyttja undantagsregeln. För undvikande av processer bör orden "uppenbart" och "avsevärt" närmare specificeras. Enligt länsstyrelsens mening föreligger annars risk för att den "administrativa vinsten" går förlorad och att den föreslagna undantagsregeln i praktiken blir huvudregel.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* föreslår att en schablonmässig fördelning av köpeskillingen skall göras vid tillämpning av klyvmetoden. Länsstyrelsen anför:

Den schablonmässiga fördelningen av köpeskillingen skall grundas på den förvärvade fastighetens taxeringsvärde, därvid så stor del av köpeskillingen anses belöpa på växande skog som skogsbruksvärdet minskat med skogsmarksvärdet utgör av taxeringsvärdet för hela fastigheten. Denna schablonregel skall regelmässigt tillämpas vid ingångsvärdeberäkningen när en skogsfastighet förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Med taxeringsvärde avses här det för beskattningsåret gällande. Har

emellertid säljaren före avyttringen gjort så betydande skogsavverkningar att fastigheten på grund härav vid särskild fastighetstaxering följande år får åsättas nytt taxeringsvärde bör till grund för den schablonmässiga fördelningen i stället läggas detta nya taxeringsvärde.

Med hänsyn till kravet på enkelhet bör annan undantagsregel vid bestämmande av ingångsvärde inte finnas.

*Skogsvårdsstyrelsen i Kalmar län och länsstyrelsen i Jämtlands län* går ett steg längre såvitt avser sambandsmetoden. Länsstyrelsen anför:

Undantag från den föreslagna schablonregeln vid sambandsmetoden bör inte medges, då yrkanden om undantag vid bedömningsfrågor erfarenhetsmässigt blir många och svårbedömda.

Från flera andra håll framhålls däremot att det kan vara befogat att tillämpa jämningsregeln relativt ofta för att få ingångsvärdet fastställt med erforderlig noggrannhet.

*RSV:*

Om den verkliga fördelningen avsevärt avviker från de angivna delbelloppen får jämkning ske. Som exempel nämns att betydande avverkningar ägt rum omedelbart före försäljningen. RSV förutsätter att jämkning skall kunna ske både uppåt och nedåt. Vidare bör jämkning kunna ske då avverkningsrätt i samband med avyttring av fastighet förbehållits av den gamle ägaren. Även andra situationer kan tänkas. Regeln bör därför ges en utformning som möjliggör jämkningar uppåt eller nedåt i de fall sådan kan anses påkallad för att ge ett allmänt godtagbart resultat.

*Skogsvårdsstyrelsen i Örebro län:*

Skogsvårdsstyrelsen anser att detta kan leda till felaktiga resultat i många fall. En större möjlighet till avvikelser från regeln om proportionering måste ges än den som finns i förslaget.

*Sveriges advokatsamfund:*

Enligt förslaget skulle dock detta vara en undantagsregel att tillämpa endast om det anses vara uppenbart att schablonregeln ger ett ingångsvärde som avsevärt avviker från ett ingångsvärde som baseras direkt på den avtalade köpeskillingen. Emellertid görs vid köp av fastighet och oberoende av omfattningen av förvärvet numera ofta utförliga fastighetsvärderingar. Det kan därför inte vara opraktiskt för den skattskyldige att en värdering alternativt får ligga till grund för uppdelningen av ingångsvärdet. Tekniken för fastighetsvärderingar har utvecklats avsevärt och torde kunna ge den för skattemyndigheterna nödvändiga vägledning för ett från taxeringssynpunkt tillfredsställande resultat. Enligt samfundets mening borde därför den ifrågavarande regeln få utformningen att det verkliga värdet alternativt får användas om köparen kan på ett betryggande sätt visa det verkliga ingångsvärdet på skogen.

*Sveriges jordägareförbund:*

Sveriges Jordägareförbund vill starkt understryka vikten av att det ges möjligheter att avvika från schablonregeln för fördelningen av köpeskillingen i sådana fall, där schablonregeln leder till materiellt orimliga resultat. Fastighetstaxeringen är ej sällan behäftad med brister, som gör att taxeringen dåligt återspeglar de faktiska förhållandena.

Några remissinstanser anser det olämpligt att över huvud taget använda sig av en schablonregel vid fastställande av ingångsvärdet.

*En minoritet inom länsstyrelsen i Kalmar län:*

Vid tillämpning av sambandsmetoden är det av väsentlig betydelse hur ingångsvärdet fastställs. För den som säljer en skogsfastighet är det vid tillämpning av denna metod likgiltigt hur stor del av köpeskillingen som skall anses belöpa på skogen. Någon avskild skogsbeskattning ska ju inte förekomma utan hela köpeskillingen tas upp som intäkt vid beräkning av eventuell realisationsvinst. Köparen däremot har stort intresse av att största möjliga del av köpeskillingen läggs på skogen. Stora möjligheter finns för köpare och säljare att träffa en överenskommelse i denna del som – utan att kunna direkt angripas – ger köparen ett så högt ingångsvärde som möjligt.

Utredningen förordar för det övervägande antalet fall en schablonregel grundad på en proportionering av den förvärvade fastighetens taxeringsvärde. Den proportionering, som utredningen förordar kan i princip användas i dag. Den torde emellertid inte godtas av de skattskyldiga. Anledningen härtill är att taxeringsvärdena på mark och byggnader bestäms med beaktande av förhållandena 1975-01-01 medan taxeringsvärdet på den växande skogen bestämts med utgångspunkt från förhållandena mer än ett år tidigare. Detta förhållande samt den omständigheten att de skattskyldiga som regel hävdar att prisutvecklingen på den växande skogen varit sådan att hela övervärdet bör läggas på skogsdelen gör det svårt att komma fram till en objektivt godtagbar värdering. Det finns stor risk att en värdering byggd på en allmän bedömning av köpeskillingens fördelning mellan jord, byggnader och växande skog, som enligt utredningen skall tillämpas i undantagsfall, kommer att bli huvudregel i praktiken.

Länsstyrelsen vill därför förordas att den i promemorian föreslagna alternativregeln för ingångsvärdets bestämmande görs till huvudregel.

*Länsstyrelsen i Örebro län:*

Då emellertid de vid fastighetstaxeringen åsatta skogsbruksvärdena i allmänhet måste anses som låga i förhållande till övriga delvärden, synes det kunna ifrågasättas, huruvida icke en huvudregel av angivet innehåll skulle vara ägnad att ge upphov till onödiga processer om ingångsvärden. Länsstyrelsen vill därför förordas att den i promemorian föreslagna alternativa regeln för bestämmande av ingångsvärde i stället göres till huvudregel.

*Länsstyrelsen i Värmlands län och stiftsnämnden i Karlstad:*

Sedan lång tid tillbaka har skogsvärdets del av anskaffningskostnaden legat avsevärt högre, oberoende av fastighetstaxeringsmetod, än motsvarande relation i fastighetstaxeringsvärdet. Innan värderingsmetoden vid 1981 års fastighetstaxering är fastställd kan inte avgöras om denna taxering blir bättre i det avseendet och f. ö. kan relativt snabba värdeförskjutningar ske beroende på t. ex. en väsentlig förskjutning i prisnivån efter den tidpunkt då taxeringsvärdet bestämdes eller att betydande avverkningar ägt rum omedelbart före försäljningen. Att föreskriva fördelningens principer som skett kan förefalla enkelt. I praktiken kan emellertid nuvarande och tidigare taxeringsvärden ej användas för sådan proportionering. Det torde därför vara bättre att liksom för klyvmetoden inte använda någon grov schablon.

*Lantbruksnämnderna i Jönköpings och Västmanlands län* anser att av lantbruksnämnd eller fastighetsbildningsmyndighet bestämda värden bör ges vitsord vid bestämmande av ingångsvärde. Lantbruksstyrelsen i Västmanlands län anför:

Schablonregeln är inte tillämplig vid marköverföring – fastighetsreglering – enligt FBL. Ökningen av det ursprungliga ingångsvärdet skall då beräknas på grundval av en värdering av den förvärvade skogen.

Lantbruksnämnden anser att förslaget kan medföra *olika relationer och nivåer* på ingångsvärdena beroende på om ett förvärv sker som lagfäret fång eller i form av fastighetsreglering. Vidare ändras relationerna vid återkommande ändringar av taxeringsvärdena.

Generellt bör gälla – oberoende av förvärvsformen – att värderingar vari ingående delvärden beräknats av myndigheter såsom lantbruksnämnd, lantmäteri, m. fl. bör godtagas av skattemyndigheterna.

*1976 års fastighetstaxeringskommitté* tar upp problemen med skogsfastigheternas delvärden vid fastighetstaxeringen. Kommittén anför:

Med skogsmark avses sådan mark som ej väsentligen nyttjas för annat ändamål och som är lämplig för skogsproduktion. "Lämplig för skogsproduktion" innebär att marken enligt vedertagna bedömningsgrunder har en produktionsförmåga av i genomsnitt en skogskubikmeter per år och hektar. Begreppet skogsmark finns definierat i skogsvårdslagen och vid fastighetstaxering tillämpas i sak samma definition.

Det är mycket som talar för att inkomstskattereglerna måste baseras på ett vidare begrepp och man kan även ifrågasätta att skogsmarksbegreppet vidgas när det gäller fastighetstaxering. Fastighetstaxeringskommittén vill dock inte ta ställning till denna fråga förrän skogsutredningens förslag till skogsmarksdefinition remissbehandlats. Kommittén vill framhålla att ca 100 miljoner kubikmeter av landets totala virkesförråd på 2 400 miljoner kubikmeter växer på annan mark än skogsmark. En väsentlig del av detta virkesförråd eller ca 45 miljoner skogskubikmeter växer på ca 5 miljoner hektar myrmark. Det finns också en hel del skog som växer på ca 2 miljoner hektar fjällbarrskog, som inte heller går in under begreppet skogsmark.

Eftersom det finns fastigheter som helt eller delvis består av övrig mark med skog torde man vid beräkning av värdet av växande skog böra proportionera köpeskillingen på grundval av summan av skogsbruksvärdet samt värdet av övrig mark. I den kommande fastighetstaxeringslagen kunde

man överväga att vidga begreppet skogsbruksvärde så att det avser värdet av skogsmark och växande skog där begreppet skogsmark skulle avse både produktiv skogsmark (=nuvarande skogsmark) samt inproduktiv skogsmark (myr, hållmark och berg, fjällbarrskog samt eventuellt annan övrig mark inkl. fjäll).

I vissa fall kan det finnas träd på inägomark men man torde böra bortse från detta av praktiska skäl.

Ett kvarstående problem skulle vara att precisera hur stor del av skogsbruksvärdet som är att hänföra till växande skog och hur stor del som kan anses belöpa på marken.

De skogsmarksvärden som åsattes vid 1975 års fastighetstaxering är baserade på en avkastningskalkyl och är icke relevanta när det gäller marknadsvärdet av kal skogsmark. För fastighetstaxeringens del föreligger inte något egentligt behov att göra skillnad mellan mark och växande skog. 1975 års skogsmarksvärden tillkom i ett sent skede för att tillgodose ett eventuellt behov av differentiering i samband med inkomsttaxering m. m. Fastighetstaxeringskommittén har emellertid ännu inte tagit ställning till vilken konstruktion som bör föreslås för den kommande fastighetstaxeringen. Det finns två alternativa metoder som borde kunna tillgodose de behov som uppkommer vid inkomstbeskattning. Den ena bygger på en vidgning av skogsmarksbegreppet enligt de riktlinjer som föreslås i skogsstyrelsens remissvar på skogsutredningens betänkande "Skog för framtid" och som skisserats ovan. På basis av en sålunda vidgad definition skulle man vid fastighetstaxeringen kunna precisera hur stor del av taxeringsvärdet som utgör det grundvärde som är hänförligt till den kala marken och hur stor del som kan anses belöpa på växande skog. Värdet av andra tillgångar såsom exempelvis jakt skulle då vara hänförligt till detta grundvärde.

En alternativ lösning som sannolikt är enklare ur inkomstskattesynpunkt vore att konstruera schablonregler för hur stor del av det totala värdet som skall anses belöpa på marken. Enligt vissa orienterande studier som utförts för kommitténs räkning utgör marknadsvärdet av kal mark en betydligt större proportion av det totala marknadsvärdet än som framgår av 1975 års värdetabeller. Värdet av kal mark torde bestå av två komponenter. Den ena av dessa avser förväntningsvärdet av framtida virkesproduktion och varierar sålunda med godhetsklassen. Den andra är hänförlig till olika slag av "miljöproduktion" och torde vara mera oberoende av markens bördighet.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

Delegationen kan i och för sig ansluta sig till att som huvudregel bör gälla att köpeskillingen fördelas med utgång från taxeringsvärdet. Många praktiska skäl talar emellertid för att hela skogsbruksvärdet bör utgöra grund för beräkningen av ingångsvärdet på skogen. Det i taxeringsvärdet ingående skogsbruksvärdet bör således inte reduceras med däri ingående värde på skogsmarken.

Värdet på skogsmarken har genom tiderna varit föremål för mycken diskussion. Vid fastighetstaxeringarna har förekommit olika beräkningsmodeller med mycket skiftande relativa värden som resultat. Än i dag föreligger inte någon teoretiskt sett oantastlig modell för beräkningen av skogsmarksvärdet. Alla hittills i praktiken använda principer har haft skönsmässig prägel. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering fick detta till följd att för många fastigheter – i första hand i Norrlands inland – hela skogsbruksvärdet består av enbart skogsmarksvärde trots att virkesförrådet ofta är rätt betydande.

Svårigheterna att ur såväl teoretisk som praktisk synpunkt fastställa godtagbara skogsmarksvärden har gjort att man då och då övervägt att inte ange särskilda värden på skogsmarken. Det skedde inför 1975 års allmänna fastighetstaxering. Att man ändå kom att ange skogsmarksvärden berodde såvitt kan bedömas uteslutande på att man ansåg dem erforderliga för det nuvarande skogsskattesystemet. Frågan lär på nytt diskuteras inför 1981 års allmänna fastighetstaxering. Allt fler röster höjs för att – inte minst av förenklingskäl – slopa skogsmarksvärdena. Skogsmarken tillsammans med ett visst virkesförråd är den enhet som gemensamt lämnar avkastning och en uppdelning av värdet kan aldrig bli annat än en konstruktion.

Mot bakgrund härav anser delegationen att skogens ingångsvärde enligt huvudregeln skall fastställas till så stor del av köpeskilling o. d. som skogsbruksvärdet utgör av taxeringsvärdet för hela fastigheten. Därmed kan skogsbruksvärdet uteslutas fr. o. m. 1981 års allmänna fastighetstaxering vilket innebär många praktiska fördelar. För skogsbeskattningen erforderlig fördelning av köpeskilling o. d. grundad på delvärdena i taxeringsvärdet underlättas naturligtvis också. Komplikationer på grund av sneda värderelationer mellan skogsmark och skogens värde uppstår inte längre. Inte heller andra betänkligheter kan resas mot en sådan ordning. De något högre avdrag som kan utnyttjas under innehavstiden skall återföras indexuppräknade vid fastighetsavyttring.

*Lantbruksstyrelsen* redovisar liknande synpunkter:

Särskilt vid bestämning av marknadsvärden men också vid bestämning av avkastningsvärden är det mycket svårt att på ett tillfredsställande och entydigt sätt fördela skogsbruksvärdet på mark och på växande skog. Dessa svårigheter gör sig också gällande vid fastighetstaxeringen. Däremot kan skogsbruksvärdet bestämmas på ett mera entydigt sätt under förutsättning att i detta värde i princip inräknas endast värdet av de nyttigheter som skogsavkastningen ger.

Med hänsyn härtill och att den direkta kopplingen till en minskning av skogens värde försvinner i sambandsmetoden, finns enligt styrelsens mening ingen anledning att i denna upprätthålla någon åtskillnad mellan skogsmark och växande skog. Begreppet växande skog bör således ersättas med skogsbruksvärde vid bestämning av ingångsvärdet. Den ökning av avskrivningsbeloppet som uppkommer på detta sätt, kan justeras vid bestämningen av den avdragsgilla delen av anskaffningskostnaden.

*Sveriges lantbruksuniversitet:*

Lantbruksuniversitetet vill också betona att en beräkning av skogens ingångsvärde enligt huvudalternativet ofta leder till övervärdering av ståndsogsvärdet på grund av att skogsbruksvärdet till viss del består av andra komponenter än själva virkesproduktionsvärdet.

*Lantbruksstyrelsen och skogsvårdsstyrelsen i Jämtlands län* anser att mäklararvoden, lagfartskostnader o. d. inte skall få räknas in i ingångsvärdet. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* anför:

Anledning att i ingångsvärdet medräkna den del av mäklararvoden och lagfartskostnaden som hänför sig till skogen finns knappast. I normalfallet torde det röra sig om obetydliga belopp och beräkningen av ingångsvärdet

komplioceras onödigtvis. Dessa kostnader beaktas dessutom vid realisationsvinstberäkningen.

Frågan i vad mån planterings- och lantmäterikostnader skall påverka ingångsvärdet behandlas i avsnitten 3.2 och 4.1.

### 3.1.2 *Benefika förvärv, m. m.*

Enligt förslaget skall den som förvärvar en skogsfastighet genom ett benefikt fång få som ursprungligt ingångsvärde på skogen ta upp den föregående ägarens gällande ingångsvärde vid överlåtelsetillfället. Flera remissinstanser anser, i likhet med vad som sägs i promemorian, att detta leder till en bättre kontinuitet i systemet än nuvarande regler och tillstyrker därför förslaget. Många andra remissinstanser anser dock att de föreslagna reglerna är alltför förmånliga och föreslår i stället att arvtagaren, gåvotagaren etc. skall få avdrag för kostnad för anskaffande av växande skog på samma villkor som skulle ha gällt för den tidigare ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

*RSV, skogsvårdsstyrelserna i Kronobergs och Gotlands län* lämnar förslaget utan erinran. Även *skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län* samt *Svenska kommunförbundet* ställer sig i princip bakom förslaget.

*Sveriges jordägareförbund* framhåller att det finns goda skäl för att den som förvärvar en skogsfastighet genom benefikt fång får ett nytt ingångsvärde. Förbundet anför:

Att benefika förvärv även fortsättningsvis får föranleda ett nytt ingångsvärde för skogen är mycket angeläget även med hänsyn till de latenta realisationsvinstskatteskulderna. Såsom ovan framhållits kommer jordbruksfastigheter ofta att vara behäftade med latenta realisationsvinstskatteskulder. Det innebär att skogsägarna bl. a. till följd av skogsbeskattningen får betala förmögenhets-, arvs- och gåvoskatt på förmögenhetsvärden som är urholkade av den realisationsvinstbeskattning, som utlöses vid en avyttring. Detta framstår såsom i hög grad orättvist och olämpligt ur allmän synpunkt. Det är ej mer än rimligt att den som genom ett benefikt fång förvärvar en skogsfastighet genom ett nytt ingångsvärde ges vissa möjligheter att betala kapitalskatterna genom uttag av det skogskapital, för vilket han blivit beskattad. Härigenom blir även frågan om gränsdragningen mellan onerösa och benefika fång mindre betydelsefull och därmed mindre komplicerad.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län* föreslår en komplettering av den föreslagna regeln:

Det synes vidare riktigt att – vid förvärv genom arv, gåva eller liknande fång – den nya ägaren får överta det för föregående ägaren gällande ingångsvärdet. Av utredningstekniska skäl bör – i likhet med vad som gäller vid realisationsvinstberäkning vid avyttring av fast egendom – såsom lägsta värde kunna godtas 1952 års taxeringsvärde. På detta sätt besparar man den skattskyldige onödigt besvär att efterforska tidigare fångesmans förvärv långt bakåt i tiden.

*Lanbrukarnas länsförbund i norra och södra Kalmar* är inne på liknande tankegångar:

Vid förvärv genom benefika fång föreslås att den nye ägaren får överta föregående ägares ingångsvärde. Vid systemets införande bör, för långt bak i tiden liggande förvärv, ett system utarbetas för fastställande av ingångsvärdet. Det nu liggande förslaget måste kompletteras i denna del.

*Föredraganden i länsstyrelsen i Kronobergs län* anser att reglerna vid äganderättsövergång vid arv m. m. bör övervägas ytterligare.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län* hör till de remissinstanser som anser att förslaget ger alltför stort avdragsutrymme för arvtagare m. fl. Länsstyrelsen anför:

Länsstyrelsen anser inte det materiellt befogat med en sådan utsträckning av rätten till värdeminskningsskatt på skog under innehavstiden. I stället bör – vid benefika förvärv – förvärvarens avdragsrätt begränsas till den föregående ägarens utnyttjade avdrag. Han bör så att säga få "ärva" föregående ägares avskrivningsunderlag och få fortsätta på det på samma sätt som nu sker beträffande markanläggningar (stycket 6 av punkt 4 av anvisningar till 22 § kommunalskattelagen).

*Lanbrukarnas skattedelegation* föreslår samma lösning:

Delegationen anser emellertid att det är riktigare att den nye ägaren vid benefika förvärv sätts i föregående ägarens skattesituation. Han bör således överta föregående ägarens anskaffningsvärde för skogen. Endast i den mån före ägaren inte utnyttjat hela sin möjliga avdragsrätt kan således den nye ägaren erhålla något avdrag. Enligt delegationens mening leder en sådan ordning till bättre kontinuitet än promemorians förslag. Härigenom undviks också att skogens värde i en kedja av benefika överlåtelser alltmer närmar sig noll. Några egentliga invändningar av renodlat skattemässiga skäl torde inte heller kunna göras. Visserligen försämras möjligheten att finansiera arvs- och gåvoskatt genom skogsuttag men andra finansieringsmöjligheter torde i regel stå till buds.

*Skogsvårdsstyrelsen i Jämtlands län, en minoritet av skogsvårdsstyrelsen och länsstyrelsen i Kronobergs län, länsstyrelsen i Värmlands län samt stiftsnämnderna i Växjö och Karlstads stift* anser också att förvärvarens avdragsrätt bör bedömas med utgångspunkt i den föregående ägarens ursprungliga ingångsvärde. *RSV* och *TOR* anser att motsvarande bör gälla vid överlåtelse mellan koncernföretag.

*RSV:*

Enligt förslaget skall avyttring av växande skog tillsammans med marken beskattas helt inom ramen för realisationsvinstsystemet.

Detta kan enligt *RSV:s* mening medföra särskilt gynnsamma beskattningseffekter vid transaktioner inom koncerner och mellan personer med intressegemenskap. Ett bolag kan först låta utnyttja sitt 60 %-avdrag och därefter överlåta den skogbärande fastigheten till annat bolag eller till någon med

intressegemenskap för ett pris, som inte blir skattepliktigt enligt realisationsvinstbeskattningen. Nästa bolag kan då på nytt utnyttja 60 % av värdet på den växande skogen.

RSV föreslår därför om sambandsmetoden kommer till stånd, att en regel införs som begränsar rätten till det sammantagna avdraget för kostnad för anskaffande av växande skog för bolagen inom koncernen. Värdeminskningsavdragen inom koncernen bör enligt RSV begränsas till det avdrag, som det först förvärvande bolaget skulle ha kunnat erhålla, om fastigheten obrutet innehafvs av det bolaget.

#### TOR:

TOR vill slutligen peka på att vid överlåtelse av fastighet inom en koncern det övertagande bolaget bör vara berättigat till avdrag endast med belopp motsvarande det, som det överlåtande bolaget inte utnyttjat. Nytt anskaffningsvärde bör alltså inte fastställas efter överlåtelse inom en koncern utan den avdragsrätt som sammanlagt bör tillkomma koncernbolagen bör begränsas till det avdrag, som ett fristående bolag kan erhålla under innehavstiden. Konkurrensneutralitet talar härför. TOR vill i sammanhanget erinra om att en motsvarande ordning numera gäller beträffande aktier i en koncern, där anskaffningstidpunkt och anskaffningskostnad bibehålls även om aktierna övergår till nytt bolag inom koncernen (jfr 35 § 3 mom. sjätte stycket KL).

*Skogsstyrelsen, skogsvårdsstyrelsen i Jämtlands län, en minoritet av länsstyrelsen i Kalmar län samt länsstyrelserna i Örebro och Västmanlands län* påpekar att de föreslagna reglerna inte knyter an till motsvarande regler vid realisationsvinstbeskattningen. Skogsstyrelsen anför:

Den nuvarande luckan i skogsbeskattningen vid arv täpps till. Vid realisationsvinstberäkningar som utgår ifrån arv eller beräknas enligt 20-årsregeln kvarstår dock en annan lucka i beskattningen. Värdeminskningsavdrag för skog medgivna före arvstillfället eller 20 år eller mer före avyttringen behöver i dessa fall ej återföras till beskattning.

### 3.2 Kostnader för skogsplantering

Förslaget att planteringskostnader alltid skall få behandlas som driftkostnader, oavsett om kostnaderna avser återplantering eller nyplantering, lämnas nästan genomgående utan erinringar av remissinstanserna. Bl. a. *lantbruksstyrelsen* framhåller att nyplantering f. n. sker i mycket liten omfattning och att inte minst praktiska skäl talar för att kostnaderna behandlas enhetligt. Däremot är reaktionen mer blandad till förslaget att skogsägare, som inte utnyttjar den omedelbara avdragsrätten, skall få lägga planteringskostnader på minst 10 000 kr. till skogens ursprungliga ingångsvärde.

Den föreslagna valfriheten tillstyrks eller lämnas i huvudsak utan erinringar av *RSV, lantbruksnämnden i Jönköpings län, skogsvårdsstyrelserna i Jönköpings, Gotlands och Gävleborgs län, domänverket, Sveriges lantbruksuni-*

versitet, länsstyrelsen i Västernorrlands län, Lantbrukarnas skattedelegation, Svenska kommunförbundet och Sveriges advokatsamfund.

Många remissinstanser anser att valfriheten kommer att leda till administrativa svårigheter.

*Länsstyrelsen i Värmlands län:*

Genom lagstiftning har skogsägaren ålagts att tillse att ny skog uppkommer på avverkad mark. Kostnaden kan därför ur skattesynpunkt betraktas och har också betraktats som en löpande ofrånkomlig utgift i skogsbruket. Kostnaden för plantering av tidigare ej skogbärande mark har däremot tidigare ur skattesynpunkt ej betraktats som driftskostnad. Denna kostnad skulle kunna betraktas som en anskaffningskostnad. Den utgör emellertid en mycket ringa del av den totala planteringskostnaden. Det skulle för taxeringsmyndigheterna vara enklare att låta denna svårkontrollerade del bli behandlad som all annan planteringskostnad samtidigt som det skulle utgöra en stimulans för skogsägarna till att utföra dessa planteringar. Någon anledning av betydelse till att hänföra planteringskostnad på vare sig tidigare skogbärande eller icke tidigare skogbärande mark till anskaffningsvärde synes ej heller föreligga. Skogsägarna torde ej heller vara tilltalade av att behandla skogsplanteringskostnaderna som ett anskaffningsvärde då härigenom högst 60 % får upptas som avdrag och samtidigt risk föreligger att detta avdrag kan återföras till beskattning då fastigheten avyttras.

*Länsstyrelsen i Västerbottens län:*

I promemorian har föreslagits att skogsägaren själv får avgöra om kostnaden för skogsplantering skall dras av det år de uppkommit eller senare under innehavet. Den föreslagna aktiveringen innebär en omotiverad utvidgning av gällande rätt och tynger bestämmelserna. Länsstyrelsen får därför avstyrka förslaget i denna del. För övrigt torde endast i unika fall skogsägare vara betjänt av en aktivering av kostnaden för skogsplantering.

Även *lantbruksstyrelsen, lantbruksnämnden i Västmanlands län, skogsvårdsstyrelserna i Uppsala, Älvsborgs och Västmanlands län, länsstyrelserna i Älvsborgs, Örebro, Västmanlands och Norrbottens län samt stiftsnämnden i Karlstad* avstyrker förslaget om valfrihet med likartade motiveringar. Förslaget avstyrks vidare av *skogsvårdsstyrelserna i Stockholms och Kalmar län.*

*En minoritet av länsstyrelsen i Kalmar län* föreslår en annan lösning:

Enligt gällande regler medges inte avdrag för nyplantering av skog. Utredningen föreslår att skogsägare ska erhålla valfrihet mellan omedelbar avdragsrätt och aktivering av kostnaderna. Länsstyrelsen har inget att erinra mot detta förslag men ifrågasätter om inte omedelbart avdrag normalt borde medges såsom för driftkostnader. En fördelning av kostnaderna förorsakar ett onödigt administrativt merarbete. För den händelse att avdraget blir så stort att det inte med fördel kan tillgodoföras under ett år bör man överväga om man inte bör tillåta en fördelning av kostnaden på exempelvis tre år på samma

sätt som en större reparationskostnad fördelas vid beräkning av inkomst av hyresfastighet.

Några remissinstanser tar upp frågan vilka kostnader som skall omfattas av aktiveringsrätten. *Skogsvårdsstyrelsen i Gävleborgs län* anför:

Skogsvårdsstyrelsen anser det ur skogsskötselsynpunkt vara fördelaktigt att enligt förslaget kostnaderna för plantering och även för nyplantering får inräknas i anskaffningsvärdet för skog. Styrelsen förutsätter att med plantering avses även åtgärder som tillhör det totala planteringsarbetet, dvs. hyggesrensning, markberedning, lövbekämpning och skyddsdikning mot försumpning samt att kostnaderna för dessa åtgärder får i detta sammanhang anses som planteringskostnad. Enligt styrelsens uppfattning borde även vissa andra skogsvårds- och produktionshöjande kostnader som i realiteten höjer skogens värde kunna under innehavet i likhet med planteringskostnader hänföras till skogens anskaffningsvärde. De ifrågavarande åtgärderna är hyggesrensning, markberedning, lövbekämpning även på andra marker än de som planteras, röjning och dikning och permanenta nya vägar samt ev. andra liknande anläggningsarbeten. Hänförande till anskaffningskostnad borde givetvis få ske endast om de redan existerande avdragsmöjligheterna för de ifrågavarande åtgärderna inte har utnyttjats.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

Delegationen kan i och för sig ansluta sig till förslaget. För undvikande av avgränsningsproblem bör dock principen gälla för alla former av skogsvårds-kostnader. Begreppet skogsplantering leder lätt till tanken att kostnader för alla övriga åtgärder – markberedning, sådd, hyggesrensning etc. – som erfordras vid beskogning av mark inte skulle få behandlas på det sätt som föreslås. Delegationen anser att begreppet "plantering av skog" bör utbytas mot "skogsvård".

*Lantbruksnämnderna i Jönköpings och Västmanlands län, skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län och Sveriges lantbruksuniversitet* framför liknande synpunkter.

*Skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län* anser att aktiveringsrätten bör gälla kostnader på minst 1 000 kr. *Länsstyrelsen i Norrbottens län* anser däremot att beloppet, om valfrihet införs, bör höjas från föreslagna 10 000 kr. till 25 000–30 000 kr. *Skogsvårdsstyrelsen i Gotlands län* anser att 10 000 kr. är en lämplig gräns medan *Sveriges lantbruksuniversitet* anser att gränsen bör sänkas till 5 000 kr.

*Stiftsnämnden i Västerås* ifrågasätter om planteringskostnader skall få behandlas som förbättringskostnader vid realisationsvinstberäkningen. *RSV* tar också upp frågan på vad sätt som planteringskostnaderna skall påverka realisationsvinstberäkningen. *RSV* anför:

*RSV* lämnar i princip förslaget att skillnad inte längre görs mellan nyplantering och återplantering utan erinran, men avstyrker att skattskyldig skall kunna få avdrag mer än en gång. Om kostnaden inte läggs till det ursprungliga ingångsvärdet utan dras av omedelbart som driftkostnad kommer det med hänsyn till innehållet i realisationsvinstbestämmelserna

inte att minska omkostnadsbeloppet vid realisationsvinstberäkningen.

RSV föreslår därför att omedelbart avdragen nyplanteringskostnad vid realisationsvinstberäkningen behandlas på samma sätt som värdeminskningsskatt och alltså blir föremål för indexuppräkningskostnad samt minskar omkostnadsbeloppet. Kostnad för nyplantering är nämligen enligt RSV:s uppfattning – även om avdragsrätt införs – i princip en grundförbättringskostnad.

### 3.3 Utnyttjandet av anskaffningsvärdet vid avyttring av skog under innehavstiden

Enligt förslaget får det sammanlagda avdraget under innehavstiden uppgå till högst 60 % av den förvärvade skogens värde. Vid remissbehandlingen har – som framgår av tidigare avsnitt – riktats principiella invändningar mot en schablonregel av detta slag. Enligt många remissinstanser bör emellertid de praktiska fördelarna med en schablonmässig avdragsrätt väga tyngre.

I detta avsnitt behandlas remissinstansernas inställning till den föreslagna nivån för det sammanlagda avdraget, 60 %, och deras synpunkter på en differentiering av avdraget mellan olika förvärv resp. förvärvare.

*Lantbrukarnas skattedelegation* anser att avdragets storlek är väl avvägd. *Lantbruksnämnden i Jönköpings län* samt *länsstyrelserna i Kronobergs och Värmlands län* tillstyrker i princip förslaget. *Skogsvårdsstyrelsen i Kronobergs län* anför:

Sambandsmetoden har i vissa sammanhang kritiserats för att den skulle medge en sänkning av virkesförråden till 40 % av ingångsvärdet. Denna kritik är oegentlig eftersom avdragsreglerna ej avser virkesförrådet. I stället är de föreslagna reglerna så utformade att en enkel schablon för en till sin storlek rimlig värdeminskning skall åstadkommas. Skogsvårdsstyrelsen anser att denna bedömning fått en rimlig och lämplig utformning i den föreslagna sambandsmetoden.

Liknande synpunkter framförs av *skogsvårdsstyrelsen i Västmanlands län*, *Lantbrukarnas länsförbund i norra och södra Kalmar* samt *länsstyrelsen i Västmanlands län*. Skogsvårdsstyrelsen anför:

Enligt det nu framlagda förslaget skall en skogsägare kunna medges avdrag för varje avverkning, även om han endast tar ut den årliga tillväxten. Genom maximeringen till 60 % av ingångsvärdet kommer skogsägaren emellertid tämligen snart upp till denna högsta avdragsnivå. Detta sker snabbare i en tid med stigande virkespriser. Ingångsvärdet står ju fast. I normalfallet kommer en skogsägare att nå till sin avdragsgräns efter redan 5–8 års avverkning av den årliga tillväxten. Fortsatt avverkning ger ingen ytterligare möjlighet till avdrag, även om den skulle sänka det ingående virkesförrådet eller dess värde. Det föreslagna systemet för beskattning av skogsbruk under innehavstiden är således ej fullt så generöst som det i förstone kan tyckas. En klok skogsägare bör hushålla med sin möjlighet att utnyttja värdeminskningsskatt för skog.

*Sveriges lantbruksuniversitet:*

Ser man till avdragets syfte får detta i första hand anses vara avsett att från beskattning undanta inkomster som är att betrakta som rena kapitaluttag och i andra hand utgöra en gardering för prisfallsrisker på den kvarvarande skogen. Lantbruksuniversitetet anser att de valda procentsatserna i allmänhet är rimliga för sitt ändamål och den föreslagna metodiken motsvara direktivens krav på enkelhet i tillämpningen. Avdragsmöjligheter med 60 % av ingångsvärdet kan dock i många fall leda till avdrag som är större än vad som svarar mot uttag av skogskapital.

Bl. a. RSV anser att det i promemorian inte har redovisats tillräckligt med underlag för att bedöma om 60 % är en rimlig avdragsnivå. RSV anför:

Enligt RSV:s uppfattning innebär förslaget att beräkna värdeminskingsavdrag med en direkt koppling till beskattningsårets intäkter utan att behöva uppskatta förråd, tillväxt eller skogens värde efter avverkningen en betydande förenkling jämfört med nuvarande regler. I promemorian diskuteras emellertid inte närmare valet av just 60 %-avdrag under innehavstiden och 40 % vid fastighetsavyttring (inom ramen för realisationsvinstbeskattningen). Några skäl för att avdrag skall medges med 60 % anges således inte. Avdrag med 60 % tillåts oberoende av om den faktiska värdeminskningen uppgått till motsvarande belopp eller ej. Avdraget behöver således inte motsvaras av någon minskning av volym eller värde. Däri ligger förenklingen – avdraget knyts direkt till årets intäkt. Det kan emellertid diskuteras om det är lämpligt att göra rätten till värdeminskingsavdrag oberoende av om faktisk värdeminskning ägt rum. RSV saknar möjlighet att bedöma om 60 %-regeln är väl avvägd eller ej.

---

RSV har svårt att frigöra sig från intrycket att åtskillig tillväxt inte kommer att träffas av beskattning under innehavstiden med den föreslagna metoden. Först i samband med avyttring kan beskattning bli aktuell enligt realisationsvinstreglerna.

Åtskilliga remissinstanser anser att förslaget ger utrymme för alltför stora avdrag. Det framhålls också att skogsvårdslagstiftningen ofta lägger hinder i vägen för omfattande skogsuttag. *Skogsvårdsstyrelsen i Älvsborgs län* anför:

I promemorian har sakliga skäl för att maximera avdragsrätten till 60 % av anskaffningsvärdet inte angetts. Skogsvårdsstyrelsen har efter vissa beräkningar med underlag från ett antal typfastigheter funnit att en köpare, som vill utnyttja den 60 %-iga avdragsrätten fullt ut för att genom större virkesuttag finansiera så stor del av köpet eller kompletteringsförvärvet som möjligt, ofta kommer i konflikt med skogsvårdslagens ransoneringsbestämmelser. Styrelsen anser att denna motsättning mellan beskattningsreglerna och skogsvårdslagets regler är olämplig och föreslår därför att avdragsrätten maximeras till 50 % av anskaffningskostnaden, om sambandsmetoden väljs som skogsbeskattningssystem.

*Lantbruksstyrelsen och skogsvårdsstyrelsen i Skaraborgs län* anser också att gränsen bör sättas vid 50 %. *Länsstyrelsen i Kopparbergs län* vill sätta gränsen vid 40 %, dock med rätt till högre avdrag i vissa fall enligt någon form av förrådsmetod. Även *skogsstyrelsen, skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län* och

*länsstyrelsen i Jämtlands län* anser att den generella regeln om 60 % avdrag är för förmånlig.

Ett stort antal remissinstanser framhåller att det är mycket angeläget att, vilket också föreslagits i promemorian, den generella förmånsbehandlingen i skattehänseende vid förvärv av skogsmark genom fastighetsreglering upphävs. I en del yttranden framhålls dock att rationaliseringsförvärv, oavsett på vad sätt förvärvet sker, bör ge större möjligheter till avdrag än andra förvärv. *Lantbruksnämnden i Hallands län* anför:

Avdrag för värdeminskning av skogskapitalet är i första hand motiverat vid förvärv av skogsfastighet med stort virkesförråd och med betydande del avverkningsbar skog. Det kan ifrågasättas om inte rätten att göra avdrag från ingångsvärdet borde begränsas till en något lägre procentsats. Det kan också finnas fog för att medge avdrag endast viss tid efter förvärvet. Om en sådan inskränkning genomfördes skulle ej heller de som innehåft sina fastigheter länge kunna påräkna något opåkallat skatteuppskov i samband med genomförandet av de nya lagbestämmelserna. Den latent skatteskulden vid fastighetsförsäljning skulle i allmänhet bli mindre.

Vid förvärv av skogsmark i samband med jord- och skogsbrukets rationalisering, vare sig detta sker genom fastighetsreglering eller ej, bör köparen kunna få en viss förmån som kompensation för att de regler som nu tillämpas vid fastighetsreglering avskaffas. Förslagsvis kunde den som med intyg från lantbruksnämnden kan styrka att kompletteringsförvärvet skett för en angelägen rationalisering av utvecklingsbara familjejordbruk få ett högre avdrag t. ex. 80 % av ingångsvärdet för den förvärvade skogen. Härigenom skulle ett större skatteuppskov medgivas i samband med rationaliseringsförvärv än vid andra köp, vilket är i hög grad motiverat för att främja skogsrationaliseringen.

#### *Lantbruksnämnden i Kopparbergs län:*

*Förvärv i rationaliseringssyfte* borde motivera en större avdragsmöjlighet – t. ex. 80 % – än den som skall gälla i andra sammanhang. En förvärvare har i ett uppbyggnadsskede ofta likviditetssvårigheter och måste göra stora skogsuttag. Det finns vissa möjligheter till statligt stöd i form av lånegarantier, men dessa är begränsade och kan knappast lösa hela problemet. En höjning av avdragsmöjligheten vid rationaliseringsförvärv skulle vara en god stimulans för den ur allmän synpunkt angelägna strukturrationaliseringen. För andra – icke utvecklingsbara fastigheter – kan å andra sidan 60 % vara ett för generöst avdrag och eventuellt verka konserverande på det passiva ägandet. Anskaffningsvärdena för dessa förvärvskällor torde i flertalet fall vara mycket låga, men en viss avdragsmöjlighet kommer ändå praktiskt taget alla skogsägare att ha i ingångsskedet.

*Skogsvårdsstyrelsen och länsstyrelsen i Kopparbergs län* anser att nuvarande regler om avdrag med belopp motsvarande skogslikviden bör behållas för fastighetsregleringar som har rationaliseringskaraktär. Länsstyrelsen anför:

Markägare som erhållit skog och skogsmark genom fastighetsreglering och därmed stått som utgivare av ståndsogsklikvid har däremot behandlats gynnsamt enligt nu gällande skatteregler. Om förslaget i kap. 10.3.2

(rationaliseringsförvärv) vinner gehör, begränsas nu dessa möjligheter. Med hänsyn till arronderingsbehovet inom länet betraktar länsstyrelsen detta som klart otillfredsställande. Nuvarande regler, med full avdragsrätt för utgiven ståndsksoglikvid bör alltså bibehållas, men endast vid sådan fastighetsreglering som anses befämja skogsbrukets strukturrationalisering och som därför understödes med statlig bidragsgivning enligt vad som sagts ovan i anslutning till uppbyren ståndsksoglikvid.

*Statens lantmäteriverk:*

Utredningen föreslår att avdragsrätten skall begränsas till 60 % av skoglikviden och anför i motiveringen att en sådan begränsning i praktiken ofta inte torde medföra försämrade möjligheter att finansiera ett tillskotts-förvärv. Enligt LMV:s bedömning kommer emellertid den föreslagna förändringen att avsevärt försämma förutsättningarna för strukturrationaliseringen. Vid genomgripande strukturrationalisering är det som förut sagts inte möjligt att förfara så att skoglikvider helt undgås. Det är inte säkert att den som skall betala en likvid har möjlighet att finansiera likviden på ett rimligt sätt om den nuvarande avdragsmöjligheten begränsas. I vilket fall som helst torde markägarnas intresse för rationaliseringen att bli mindre. En positiv inställning från en väsentlig del av markägarna är en viktig förutsättning för rationaliseringsverksamheten.

På nu anförda grunder avstyrker LMV den föreslagna begränsningen i avdragsrätten. Möjligen kan man tänka sig att begränsa bibehållandet av nuvarande avdragsmöjlighet till fall där åtgärden har särskild betydelse för jord- och skogsbrukets rationalisering, medan avdrag i övriga fall skulle medge bara till den lägre procentsatsen. Som underlag för skattemyndigheternas behandling skulle man i så fall få tänka sig intyg eller förklaring av lantbruksnämnden.

*Lantbruksstyrelsen* anser att 75 % är en rimlig avdragsnivå vid rationaliseringsförvärv. *Lantbruksnämnden i Gävleborgs län* anser att avdraget här bör bestämmas till 70 %. Även *lantbruksnämnden i Jönköpings län* anser att möjligheterna till avdrag bör vara större vid rationaliseringsförvärv än vid andra förvärv.

*Våmhus sockensamfällighetsförening* anser också att en begränsning av avdragsrätten i rationaliseringsfallen är olämplig. *Skogsvårdsstyrelsen i Uppsala län* anser däremot att några särregler inte behövs:

Förslaget till avdrag på grund av avyttring av skog med 60 % av skogens anskaffningsvärde under innehavstiden är bra, dels därför att de skattemässiga förutsättningarna mellan olika skogsägarkategorier skulle bli mer likartade, dels för att komma ifrån de invecklade och osäkra utredningar som f. n. måste ligga till grund för värdeminskningsskatt. Dessutom bör samma avdragsregler vara till fyllest vid rationaliseringsförvärv, vilket ytterligare förenklar skogsbeskattningen.

*Lantbrukarnas skattedelegation* är inne på samma linje:

I promemorian föreslås också att de särskilda reglerna i kommunalskattelagen och skogskontolagen om beskattning av skogsuttag

som sker för att finansiera en skogslikvid i samband med fastighetsreglering slopas. Reellt innebär detta en reducering av rätten till skogsvärdeminskningsskatt vid fastighetsreglering från 100 till 60 % av anskaffningskostnaden för skogen, vilket emellertid enligt promemorian bör kunna godtas, eftersom den 60-procentiga avdragsrätten i förening med uppskovsmöjligheterna enligt skogskontolagen i tillräcklig utsträckning torde tillgodose intresset att inte hämma rationaliseringsverksamheten. Delegationen delar denna uppfattning och vill tillägga följande.

En reducering av avdragsrätten från 100 till 60 % i rationaliseringsfallen torde för flertalet skattskyldiga inte få någon större praktisk betydelse på grund av att skogsvårdslagen i allmänhet inte medger så stora engångsuttag att den 100-procentiga avdragsrätten kan utnyttjas fullt ut. Det skall även observeras att den nuvarande särskilt förmånliga avdragsregeln endast gäller rationaliseringsförvärv som sker genom fastighetsreglering. I de fall ett tillskottsförvärv inte kan ske genom fastighetsreglering utan måste ske genom köp är möjligheterna att få skogsvärdeminskningsskatt enligt nuvarande regler i allmänhet små eller helt obefintliga. För den sistnämnda kategorien innebär de föreslagna reglerna således starkt förbättrade avdragsmöjligheter. Eftersom det inte finns några motiv för att ur skogsbeskattningssynpunkt skilja på fastighetsreglering och köp får den i promemorian föreslagna lösningen anses vara en väl avvägd kompromiss som kan tillstyrkas av delegationen.

*RSV och skogsvårdsstyrelserna i Värmlands och Västmanlands län samt Lantbrukarnas länsförbund i norra och södra Kalmar* anser likaså att det generella 60-procentiga avdraget är tillräckligt också i rationaliseringsfallen.

*Lantbruksstyrelsen* anser att de föreslagna reglerna inte skapar neutralitet mellan köp och fastighetsreglering som förvärvsform:

De föreslagna reglerna ger samma skattekonsekvenser vid tillskottsförvärv, vare sig det sker genom köp eller fastighetsreglering. Detta är enligt styrelsens mening en angelägen reform. Däremot är förslaget oklart i det fall tillskottsförvärvaren också avstår mark som kompensation eller bytesvaluta. Om exempelvis i en fastighetsreglering skog avstås för 80 000 kr. och den erhållna skogen är värd 100 000 kr. blir likviden och avskrivningsunderlaget enligt promemorian 20 000 kr. Om i stället det ena skogsskiftet säljs för 80 000 kr. och det andra förvärvas genom köp eller genom fastighetsreglering synes avdragsunderlaget i stället uppgå till 100 000 kr. Sådana konsekvenser får enligt styrelsens bestämda uppfattning ej förekomma. Hur problemet skall lösas är styrelsen inte här beredd att gå närmare in på, men en väg är att i båda fallen låta avskrivningsunderlaget uppgå till hela värdet av den nyförvärvade skogen (100 000 kr. i exemplet). Avdraget bör dock ej medges med högre belopp än skogslikviden. En annan väg är att avskrivningsunderlaget i båda situationerna begränsas till nettoeffekten av transaktionerna (20 000 kr. i exemplet).

Några skogsvårdsstyrelser anser det befogat att på något sätt låta det sammanlagda avdraget under innehavstiden påverkas av prisförändringar.

*Skogsvårdsstyrelsen i Stockholms län:*

Då penningvärdesförsämringen enligt skogsvårdsstyrelsens uppfattning inte bör få påverka avdragsmöjligheten så anser skogsvårdsstyrelsen starka skäl tala för indexreglering av anskaffningsvärden och avdrag. I annat fall skulle det med nuvarande inflation vara förmånligt att göra stora avdrag så fort som möjligt efter inköp av en fastighet och det skulle inbjuda till överavverkningar i strid mot skogsvårdslagen.

*Skogsvårdsstyrelsen i Värmlands län:*

Beskattning enligt sambandsmetoden kan möjligen få den effekten att avverkningar i början av innehavstiden blir mera lockande ur beskattningssynpunkt än avverkningar längre fram. Denna olägenhet skulle kunna avhjälpas genom någon form av indexuppräknning av avdragets storlek. Då ett sådant förfarande samtidigt innebär ett mera komplicerat beräkningsförfarande avstår skogsvårdsstyrelsen från att komma med något förslag i den riktningen.

*Skogsvårdsstyrelsen i Gävleborgs län:*

En väg att ytterligare stimulera till jämnare skogsuttag under innehavstiden vore att bygga på det föreslagna systemet genom att under en viss tid efter förvärvet, lämpligen 5 år, avdrag kunde erhållas endast till en del av skogens anskaffningskostnad, förslagsvis högst 50 % och att därefter denna procentsats höjdes ytterligare med ett visst belopp. Med tanke på den inflation som verkar sänkande på det relativa avdragsbeloppet borde upp till 70 % av skogens anskaffningskostnad kunna avdras i samband med skogsuttag som görs efter ett visst antal år efter förvärvet.

*TOR* tar från andra utgångspunkter upp möjligheten att variera avdraget under innehavstiden:

*TOR* ställer sig också tveksamt till det sammanlagda avdragsutrymmet, 60 % av anskaffningsvärdet av den växande skogen. Sett under en längre innehavstid kan det anses motiverat att begränsa det sammanlagda avdragsbeloppet. Å andra sidan kan det inte bortses från att förvärvare av skogsfastighet, som i samband med förvärvet upplåter avverkningsrätt till all växande skog eller avverkar all skog i avsikt att använda marken för annat ändamål, bör ha rätt att – precis som enligt nu gällande regler – därvid få tillgodogöra sig avdrag för hela anskaffningsvärdet av den växande skogen.

*Lantbruksnämnden i Älvsborgs län* vill införa begränsningar i avdragsrätten:

*Lantbruksnämnden* anser att möjligheterna till det 60 %-iga avdraget vid försäljning av skog bör begränsas. Som tidigare redovisats får bestämmelsen negativa konsekvenser för bl. a. jord- och skogsbrukets yttre rationalisering. *Lantbruksnämnden* vill därför föreslå att avdrag på grund av avyttring av skog får ske endast under förutsättning att ägaren är mantalsskriven på fastigheten eller på den efter sammanläggning eller fastighetsreglering nybildade

*fastigheten*. Förslaget innebär att jord- och skogsbrukets rationalisering underlättas. Vidare skulle det passiva ägandet och brukandet av kombinerade jord- och skogsbruksfastigheter samt rena skogsbruksfastigheter bli mindre intressant. Förslaget skulle således få positiva regionalpolitiska effekter.

Åtskilliga remissinstanser anser att reglerna favoriserar juridiska personer. *Länsstyrelsen i Örebro län* anför:

Bl. a. saknas bärande motiv för att denna rätt till avdrag skall få åtnjutas av även juridiska personer i allmänhet med undantag för dödsbon och handelsbolag. Den bärande principen bakom detta avdrag är nämligen att eventuellt för högt medgivet avdrag sedermera återföres till beskattning vid fastighetens försäljning. Då emellertid fastigheter, som innehas eller förvärvas av juridiska personer, som regel inte blir föremål för återförsäljning, skulle det i dessa fall som regel bli fråga om en total skattebefrielse. Härtill kommer dessutom att det härvid i allmänhet är fråga om stora förvaltningsenheter med ett rationellt bedrivet uthålligt skogsbruk med de årliga uttagen så begränsade, att de endast skall motsvara den beräknade genomsnittliga tillväxten.

*En minoritet inom länsstyrelsen i Kalmar län samt länsstyrelsen i Västmanlands län* har samma uppfattning. Den sistnämnda länsstyrelsen tillägger att de avyttringar och förvärv som trots allt förekommer bland juridiska personer ofta sker i sådana former att uppskov med beskattning av realisationsvinst medges.

*Lantbruksnämnden i Älvsborgs län, skogsstyrelsen, skogsvårdsstyrelsen i Jämtlands län, Sveriges lantbruksuniversitet, länsstyrelsen i Värmlands län, stiftsnämnden i Karlstad* samt *LO* anser det också obefogat att generellt medge juridiska personer samma avdragsrätt som fysiska personer. Enligt *skogsvårdsstyrelsen i Gotlands län* bör en höjning av det 60-procentiga avdraget inte komma i fråga, bl. a. mot bakgrund av de juridiska personernas skogsinnehav.

### 3.4 Avdragets storlek i förhållande till intäkterna

Förslaget att avdrag på grund av försäljning av rotposter skall – inom ramen för det totala avdragsutrymmet – kunna medges med ett belopp motsvarande hela försäljningslikviden har på något undantag när inte kommenterats vid remissbehandlingen. *TOR* diskuterar dock frågan:

Förvärvare av skogsfastighet, som i samband med förvärvet upplåter avverkningsrätt eller säljer virke i avsikt att finansiera förvärvet, bör emellertid kunna göra detta utan skattekonsekvenser eller åtminstone utan väsentliga skattekonsekvenser. Så bör i synnerhet vara fallet om skogsfastigheten förvärvats till marknadsvärdet. Uttaget avser nämligen endast skogskapitalet, om fastigheten anskaffats till allmänna saluvärdet. Har däremot fastigheten innehafts under viss tid bör upplåtelse av avverkningsrätt eller försäljning av skogsprodukter alltid träffas av någon direkt för året verkande beskattning, eftersom det kan förutsättas finnas ett vinstinslag i upplåtelsen eller avverkningen. Mot den bakgrunden bör det enligt *TOR:s*

mening övervägas att avdragsprocenten i förhållande till intäkten sänks. En sådan ordning är i synnerhet påkallad efter en tids innehav. Det kan i sammanhanget också pekas på att utnyttjandet av avdragsrätten inte hindrar en avdragsgill skogskontoavsättning, varför en upplåtelse av avverkningsrätt eller en avverkning i princip kan leda till att avdrag för skogskontoavsättning kan komma att kvittas mot annan jordbruksinkomst än skogsinkomst.

Den föreslagna regeln att avdrag skall medges med högst 65 % av likviden för leveransvirke och värdet av egna uttag anses av många remissinstanser som alltför schablonartad. Några remissinstanser anser dock att en schablonregel bör godtas.

*Lantbrukarnas skattedelegation* hör till dem som tillstyrker förslaget. Delegationen har ingen erinran varken mot principen eller avdragets storlek. *Sveriges advokatsamfund* lämnar också förslaget utan erinran. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* anser att 65-procentsspärren åtminstone tills vidare kan godtas. Eventuellt bör dock, menar länsstyrelsen, spärren ses över sedan erfarenheter vunnits av det nya systemet.

*Skogsvårdsstyrelserna i Jönköpings, Älvsborgs och Skaraborgs län* anser att 65 % är en alltför hög nivå och att avdraget lämpligen bör begränsas till 60 % av likviden för leveransvirke och värdet av egna uttag. Enligt *skogsvårdsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* är med nuvarande avverkningskostnader den föreslagna schablonregeln mycket förmånlig.

*En minoritet av skogsvårdsstyrelsen och länsstyrelsen i Kronobergs län* hör till dem som anser att den föreslagna regeln är alltför schablonartad:

Enligt förslaget får avdrag ske med 65 % av bruttovärdet. Avsikten med denna regel är tydligen att få en enkel modell att beräkna rotnettot. Rotnettot är dock i vissa fall betydligt mindre än 65 % av bruttovärdet. Förstagallringar med framför allt stort inslag av lövträd ger ofta inget rotnetto alls. En avverkning i sådan skog som ger ett bruttovärde på t. ex. 10 000 kr. berättigar dels till avdrag med 10 000 kr. i avverkningskostnader och dels ett värdeminskningsskattavdrag på 6 500 kr. Detta visar att avdragen måste beräknas med utgångspunkt från rotnettovärdena.

#### *Skogsvårdsstyrelsen i Blekinge län:*

Det kan vidare ifrågasättas om det generella avdraget från leveransvirkeslikviden med 65 % för fastställande av rotnetto bör bestämmas att gälla för hela landet. Detta innebär en schablonisering, som visserligen godtages i andra sammanhang men som här kan ge alltför stor avvikelser från verkliga förhållanden.

#### *RSV:*

Någon närmare analys av detta procenttal har inte heller presterats. Det nämns blott att avverknings- och transportkostnader m. m. genomsnittligt torde motsvara hälften av skogens värde på rot. Med hänsyn härtill är det enligt RSV:s mening svårt att bedöma om 65 %-avdraget är för högt i vissa fall eller inte, t. ex. innebär avdrag, som egentligen är att hänföra till egen arbetsinkomst.

Bl. a. *skogsstyrelsen* har en bestämd uppfattning i frågan:

Regeln, som innebär att avdrag får göras med 65 % av likviden för leveransvirke får till följd att skogsägare, som företar avverkningar i yngre skog med lågt eller inget rotvärde får ett avdrag, som egentligen är att hänföra till arbetsinkomst eller arbetskostnad.

Liknande synpunkter framförs av *skogsvårdsstyrelserna i Kalmar och Jämtlands län, en minoritet inom länsstyrelsen i Kalmar län, länsstyrelsen i Örebro län och stiftsnämnden i Växjö.*

### 3.5 Avdragsbeloppens storlek

Förslaget att avdrag för kostnad för anskaffande av växande skog skall medges endast med helt tusental kronor tillstyrks av *RSV, skogsvårdsstyrelsen i Gotlands län, länsstyrelsen i Västernorrlands län och Lantbrukarnas skatte-delegation. Skogsvårdsstyrelsen i Örebro län* tillstyrker att en lägsta gräns sätts vid 1 000 kr. men ifrågasätter om avdragsbeloppet alltid skall behöva vara jämnt delbart med 1 000 kr. *Länsstyrelserna i Älvsborgs och Kopparbergs län* anser det onödigt att införa spärrar i avdragsrätten. *Skogsvårdsstyrelsen i Västmanlands län* anför:

Skogsvårdsstyrelsen är tveksam till förslaget att begränsa skogsavdragen till hela 1 000-tal kronor. Det skulle visserligen ge ett lägre antal ärenden för taxeringsnämnderna och därigenom medverka till att förenkla skatteadministrationen, men det finns eljest inga skäl varför just skogsbruket skall åläggas dessa begränsningar. Inom den övriga delen av beskattningen finns veterligt inga av denna art. Först vid en allmän översyn av avdragsnivåer och -belopp torde det vara skäl att förenkla också skogsavdragen på förslaget sätt.

*Lantbruksnämnden i Kopparbergs län* anser att en höjning av det lägsta avdragsgilla beloppet till 5 000 kr. bör övervägas. Några remissinstanser anser att gränsen bör sättas ännu högre.

*Lantbruksstyrelsen:*

Det föreslagna lägsta avdragsbeloppet bör enligt styrelsens mening höjas. Ur struktursynpunkt är det inte önskvärt att små avverkningar på orationella fastigheter medför rätt till värdeminskningsskatt. Med hänsyn till att en rationell avverkningsenhet numera anses bära uppgå till minst 3–500 m<sup>3</sup> sk., kan den undre gränsen för avdragsrätt sättas till 20 à 30 000 kr. Med denna höga gräns kan dock oönskade tröskeeffekter uppkomma. Även rationella kombinerade företag med begränsad skogstillgång kan förlora en värdefull finansieringsmöjlighet vid en så hög gräns. Med hänsyn härtill bör gränsen lämpligen kunna sättas till 10 000 kr.

*Länsstyrelsen i Värmlands län:*

Utredningen föreslår ett minimiavdrag på 1 000 kr. Beloppet motsvarar i dagens läge en liten kvantitet skog oavsett om det avser rotpostförsäljning eller försäljning av skogsprodukter. Om en minimigräns skall införas bör den ligga betydligt högre än 1 000 kr.

På ett mycket stort antal jordbruksfastigheter i detta län bedrivs endast skogsbruk. Skogsägarna brukar dela upp likviderna så att omsättningen inklusive mervärdeskatt varje år understiger 10 000 kr. Detta innebär att mervärdeskatten tages upp som intäkt av jordbruksfastighet och inte redovisas till staten. Om en skogsägare säljer en rotpost på exempelvis 32 000 kr. inklusive mervärdeskatt brukar han dela upp likviden på fyra år för att undvika redovisning av mervärdeskatten. Från skatteadministrativ synpunkt är detta betungande. Skogsägaren yrkar avdrag för skogsuttag för alla fyra åren och detta skall anmälas och registreras på länsstyrelsen för varje år. Togs hela likviden upp vid ett tillfälle behöver registrering av yrkat avdrag för skogsuttag ske endast ett år och vidare skulle deklaraionsgranskningen för taxeringsnämnderna bli enklare. En höjning av minimiavdraget från 1 000 kr. till förslagsvis 10 000 kr. innebär inte att skogsägaren går förlustig något avdrag. Detta kan utnyttjas vid kommande skogsförsäljningar. Länsstyrelsen föreslår därför att minimiavdraget höjs till 10 000 kr. och att i lagtexten anges att det avser varje förvärvskälla oavsett antalet delägare.

### 3.6 Överlåtelse av del av fastighet, m. m.

I promemorian föreslås ett system med schablonregler ("tredjedelsregler") vid bl. a. överlåtelse av del av en skogsfastighet. Omfattar överlåtelsen mindre än en tredjedel av förvärvskällans skog skall den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde inte reduceras. Omfattar överlåtelsen minst två tredjedelar av förvärvskällans skog skall värdena försvinna helt. I övriga fall skall värdena reduceras till hälften. Motsvarande skall gälla då skogbärande mark övergår till att bli omsättningstillgång i tomtrörelse. Föranleder överlåtelsen en realisationsvinstberäkning skall medgivna avdrag för kostnad för anskaffande av skog beaktas vid denna beräkning enligt samma schabloner. Vid benefika överlåtelser skall reduktionen av den föregående ägarens värden vara avgörande för hur stor del av dennes gällande ingångsvärde som den nye ägaren skall få utnyttja som ursprungligt ingångsvärde.

Åtskilliga remissinstanser anser att de föreslagna schablonreglerna inte behövs och att de medför inte önskvärda konsekvenser. Andra remissinstanser accepterar schablonlösningar men föreslår vissa ändringar och kompletteringar. Till skillnad från övriga remissinstanser behandlar RSV i sitt yttrande var och en av de föreslagna schablonreglerna. RSV anför:

Vid benefika förvärv av ett bestämt markområde föreslås, att ingångsvärdet skall få övertas efter vissa schablonmässiga regler, s. k. "entredjedels-" resp. "tvåtredjedelsregeln". Bestämmelserna innebär, att föregående ägaren får behålla sitt ingångsvärde ograverat om det område, som tillfaller den nye ägaren, värdemässigt innehåller mindre än 1/3 av förvärvskällans skog. Om minst 1/3 men mindre än 2/3 av värdet på förvärvskällans skog finns på det överlåtna markområdet skall föregående ägares gällande ingångsvärde halveras. Den nye ägaren får då ta upp hälften av detta ingångsvärde som sitt ursprungliga ingångsvärde. Omfattar förvärvet minst 2/3 av förvärvskällans skog bör föregående ägares hela gällande ingångsvärde övergå till den nye ägaren.

RSV avstyrker att förslaget läggs till grund för ändrad lagstiftning. Enligt RSV:s mening kommer betydande svårigheter att uppstå vid bedömningen av värdet av den överlåtna skogen. Denna värdering kommer att ha särskild betydelse och fordra extra krävande utredning i alla de fall, där värdet ligger i närheten av 1/3 resp. 2/3. I stället för att medföra en förenkling kommer bestämmelserna att ge upphov till nya problem och nya processer. Dessutom tar reglerna inte sikte på sådana situationer som att fyra barn erhåller vardera ett markområde på mindre än 1/3 av värdet av förvärvskällans skog. Skall de då inte få något ingångsvärde alls? I så fall blir det ingen kontinuitet vid beskattningen utan en enligt RSV:s mening inte avsedd skärpning. Om tre barn erhåller exakt vardera 1/3 skall då varje barn erhålla hälften av givarens gällande ingångsvärde? I så fall blir det överkompensation enligt RSV:s bedömning.

I promemorian har inte heller diskuterats hur värderingen av förvärvskällans skog närmare skall tillgå. Vilka principer skall tillämpas och hur omfattande och kostnadskrävande blir dessa värderingar? Inte heller finns det något statistiskt material som ger en bild av hur ofta sådana situationer uppkommer. S. k. släktköp och benefika fäng förekommer ofta när det gäller just jordbruksfastigheter, men hur ofta de innefattar på marken bestämda skogsområden är inte bekant. Åtminstone vid arvfall torde det oftast röra sig om en ideell andel som tillfaller arvingarna (1/4, 1/2, 1/3 etc.).

De nu redovisade schablonreglerna skall inte tillämpas vid förvärv av ideell andel av förvärvskälla, utan här skall nye ägarens ursprungliga ingångsvärde motsvara så stor del av föregående ägares gällande ingångsvärde som den erhållna andelen utgör av hela förvärvskällan. Vid gåva av 1/4 av en skogbärande fastighet får den nye ägaren således ta upp 25 % av givarens vid gåvotillfället gällande ingångsvärde. Detta förslag, som RSV tillstyrker, bör ges generell giltighet om metoden genomförs.

På samma skäl som RSV tidigare redovisat beträffande entredjedels- resp. två tredjedelsregeln avstyrker RSV förslaget att motsvarande schablonregler lagfästas här – (delavyttring). RSV vill särskilt framhålla att schablonreglerna inte medför de förenklingar som är önskvärda. I vissa fall måste tvärtom särskilt noggrann utredning förebringas när värdet ligger nära 1/3 resp. 2/3 av värdet på förvärvskällans skog. Eftersom en utredning alltid ändå måste göras kan denna enligt RSV:s mening likaväl grundas på de verkliga förhållandena och avdrag ske i enlighet med en proportionering. Till detta kommer att man då slipper från alla tröskeeffekter.

Vad RSV anfört om schablonreglerna (1/3 resp. 2/3) gäller också här – (allframtidsupplåtelse). Denna del av förslaget avstyrkes således. Däremot bör någon form för schablonmässig beräkning av minskning utav ingångsvärdet när det gäller smärre områden övervägas i ett framtida skogsbeskattningssystem.

Däremot avstyrks på tidigare anförda grunder att de s. k. schablonreglerna (1/3 resp. 2/3) blir tillämpliga – (tomtrörelse). RSV förordar att, vid bedömningen av hur mycket som anskaffningsvärdet och det för ägaren gällande ingångsvärdet skall anses ha påverkats, sedvanlig proportionering med utgångspunkt från de faktiska förhållandena i stället får ske. Om värdet på den del av förvärvskällans mark, som skiftar skattemässig karaktär, utgör t. ex. 10 % av värdet på all skog omedelbart före avyttringen av den femtonde tomten, skall också anskaffningsvärde m. m. anses ha nedgått med 10 %.

*Lantbrukarnas skattedelegation* avstyrker att en tredjedelsregel införs i tomtrörelsefallen. Vad gäller delavyttring anförs delegationen:

Vid överlåtelse genom köp av exempelvis 30 procent av skogen på en förvärvskälla skall sålunda säljarens för ägaren gällande ingångsvärde ej reduceras alls, medan köparen trots detta får tillgodoräkna sig ett ingångsvärde på grundval av den erlagda köpeskillingen. Som exemplet visar kan schablonregeln i gränsfallen ge upphov till kraftiga tröskeleffekter och dessutom leda till materiellt oriktiga taxeringsresultat. Av bland annat dessa skäl vill skattedelegationen bestämt avråda från att den införs.

Enligt delegationens uppfattning överdriver man i promemorian svårigheterna att i praktiken på ett tillfredsställande sätt utreda hur stor del av skogen på en fastighet som avyttrats. I de fall försäljningen omfattar del av registerenhet krävs det en fastighetsbildningsförrättning. Denna visar hur stor areal som har avyttrats. Den avyttrade skogens areal och värde kan då beräknas med tillräcklig noggrannhet. Omfattar delavyttringen hel registerenhet har man automatiskt tillgång till arealen. Det är sålunda normalt inte förenat med några större praktiska problem att utreda hur stor del av skogen på en förvärvskälla som avyttrats, utan beräkningarna torde i flertalet fall kunna göras relativt enkelt. I vissa fall kan givetvis utredningssvårigheter uppkomma, men då är enligt delegationens uppfattning till och med en översiktlig utredning om hur stor del av skogen som faktiskt har avyttrats att föredra framför den i promemorian föreslagna schablonregeln som med sina tredjedelsintervaller får anses vara alltför grovt tillyxad.

Schablonregeln har dessutom den påtagliga nackdelen att kraven på en exakt utredning snarare ökar än minskar i de fall delavyttringen omfattar ungefär en tredjedel (eller två tredjedelar) av hela fastighetens skog. På grund av de kraftiga tröskeleffekterna är det givetvis synnerligen intressant för den skattskyldige att hamna på den för honom gynnsammaste sidan om gränsen, ett förhållande som lätt kan leda till "styrda" värderingar och utredningar med åtföljande tvister med taxeringsmyndigheterna. Självfallet kommer även vissa delförsäljningar att – där så är möjligt – anpassas till schablonregelns tredjedelsgränser i syfte att uppnå skattefördelar.

Det kan således enligt delegationens uppfattning riktas starka invändningar mot att schablonregeln införs vid sambandsmetoden.

---

Det kan slutligen tilläggas att skogens för ägaren gällande ingångsvärde skall reduceras med anledning av en delavyttring även enligt nuvarande regler. Minskningen skall givetvis då ske med den faktiskt avyttrade andelen. Såvitt delegationen vet har detta hittills inte vållat några större praktiska problem. Behovet av en schablonregel synes därför inte vara så stort som man vill göra gällande i promemorian.

#### *Sveriges lantbruksuniversitet:*

Som närmare utvecklas i granskningspromemorian kan besvärande tröskeleffekter uppstå vad gäller ingångsvärdets förändring vid såväl onerösa som benefiska delavyttringar om föreslagna schablonregler skall tillämpas. Lantbruksuniversitetet ifrågasätter därför om icke dessa skapar irritation och misstänksamhet med krav på utredningar. Då sådana mer översiktliga utredningar i flertalet fall ej borde vara så svåra att åstadkomma avstyrkes förslaget i denna del.

*Lantbruksstyrelsen:*

Om den av styrelsen föreslagna tidsbegränsningen av avdragsrätten genomförs, bortfaller behovet av tredjedelsschablonen. I stället bör det vara möjligt att vid delavyttring under de första, avdragsberättigade åren basera fördelningen på verkliga förhållanden.

*TOR:*

De schablonmässiga lösningarna vid sådana avyttringar torde i allmänhet kunna fungera, men det är inte osannolikt att metoden i vissa lägen kan ge väsentliga tröskleffekter och dessutom föranleda processer om värdet ligger nära resp. 1/3 eller 2/3. TOR vill också framhålla att om tre personer genom benefikt fång vardera förvärvar 1/3 av värdet av förvärvskällans skog, envar av dessa enligt förslaget kommer att erhålla hälften av givarens gällande ingångsvärde. En sådan ordning kan inte vara avsedd.

Även länsstyrelsen i Värmlands län och stiftsnämnden i Karlstad ställer sig tveksamma till förslagen:

Den schablonisering som föreslås torde vara alltför grov. Mycket kännbara skattekonsekvenser kan således uppstå liksom också stora fördelar kan vinnas – större ju större innehavet är.

Utredningen framhåller avseende delavyttring att det i de flesta fall inte torde vara svårt att avgöra huruvida en avyttring av skogbärande mark omfattat mer eller mindre än en tredjedel respektive två tredjedelar av skogens värde på hela fastigheten före avyttringen. Bedömningen skall enligt utredningen givetvis grundas på de verkliga förhållandena vid avyttringstillfället. Det värde som skogen åsatts vid senaste fastighetstaxering saknar därför enligt utredningen regelmässig betydelse i sammanhanget.

För gränsområdena kan det uppstå mycket stora svårigheter i avgörandet, om värdeberäkningarna skall ske efter de gängse beräkningar som sker i praktiken för köp och försäljning, då mycket stora variationer föreligger i värden beroende på förrättningsmän, pris- och kostnadsidéer, köparens driftsinriktning, ekonomiska ställning etc. Det bör därför, eftersom indelningen i tredjedelar är en schablon, för att undvika svårigheter i stället införas en bestämmelse att värdeberäkningen av delarna skall ske enligt bestämmelserna för gällande fastighetstaxering med användande dock givetvis av de vid avyttringen verkliga värdefaktorerna avseende bonitet och skogstillstånd m. m.

Några remissinstanser godkänner den principiella lösningen men föreslår förenklingar.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län:*

Länsstyrelsen anser för sin del att vid delavyttring av taxeringsenhet säljarens rätt till del i det ursprungliga- och gällande ingångsvärdet *enbart* bör bedömas efter förhållandet mellan den avyttrade/upplåtna skogsmarkens areal och taxeringsenhetens hela skogsmarksareal före avyttringen/upplåtelsen. En sådan ändring av de föreslagna reglerna skulle medföra en väsentlig förenkling av taxeringsarbetet och knappast kunna medföra några påtagliga orättvisor i beskattningen.

*Länsstyrelsen i Norrbottens län:*

Vid benefika förvärv av del av skogsfastighet föreslås i promemorian att vid tillämpningen av 1/3- och 2/3-reglerna beräkningen skall ske med värdet av förvärvskällans skog som underlag. Då en värdering av förvärvskällans skog torde medföra väsentliga svårigheter föreslår länsstyrelsen att vid tillämpningen av 1/3- och 2/3-reglerna beräkningen i stället skall ske med skogsmarksarealen i förvärvskällan som underlag.

Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Västmanlands län* och *stiftsnämnden i Luleå*.

Även några skogsvårdsstyrelser behandlar schablonregelns verkningar vid delavyttring.

*Skogsvårdsstyrelsen i Örebro län:*

Skogsvårdsstyrelsen anser att dessa regler ibland kan få hämmande effekter på försäljning av del av fastighet och medverka i fastighetsregleringar. Ibland kan även snedfördelning av konkurrensen mellan olika ägarkategorier av köpare uppstå. Därför bör man undersöka möjligheterna att göra reglerna mer noggranna.

*Skogsvårdsstyrelsen i Gävleborgs län:*

Den av departementet föreslagna metoden för en ökning resp. minskning av skogens ingångsvärde i samband med förvärv och försäljning av del av förvärvskälla synes vara alltför grov och dessutom verka olika för stora och små fastigheter. Vidare torde den grova fördelningsgrunden ändå inte utesluta värderingsproblemen. Med anledning härav borde de sistnämnda fördelningsgrunderna tillämpas endast om både köparen och säljaren det så yrkar. I annat fall borde fördelning av skogens ingångsvärde kunna ske med ledning av värdering av skogen på de olika delarna på ifrågavarande förvärvskälla. Som värderingsmetod borde här förordas antingen lantbruksstyrelsens motsvarande värderingsnormer eller värdering enligt fastighets-taxeringsmetod med de aktuella värdefaktorer.

I en del yttranden föreslås att även benefika förvärv som omfattar mindre än en tredjedel av förvärvskällans skog bör kunna grunda avdragsrätt.

*Lantbruksnämnden i Jönköpings län:*

Beträffande de benefika områdesförvärven synes den föreslagna tredje-delsregeln för beräkning av ingångsvärdet i vissa extrema fall kunna ge mycket stora inbördes felaktigheter emellan de olika fastighetsdelarna. Detta gäller om *hela förvärvskällan* omfattar stora arealer skogsmark kanske bestående av flera fastigheter belägna på olika håll. I dylika fall synes även delar som representerar mindre än en tredjedel av det totala värdet böra få separata ingångsvärden med åberopande av särskilda skäl.

*Lantbruksnämnden i Västmanlands län:*

Tredjedelsregeln vid befrika områdesförvärv kan i vissa fall ge egendomliga relationer. Detta gäller speciellt då förvärvskällan innehåller stora arealer skog och överlåtelse sker av markområden värda mindre än 1/3 av förvärvskällans skog. Enligt förslaget får nye ägaren då inte ta upp något ingångsvärde för det förvärvade området.

Nämnden anser att det verkliga andelsförhållandet i stället bör tillämpas.

*FAR:*

Schablonreglerna om ursprungligt ingångsvärde i punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL synes vara väl grova. Då det i många fall rör sig om stora värden, kan även 1/3 av värdet på skogsbärande mark representera betydande värden. Reglerna härom bör kompletteras med ett minsta belopp som medger att ursprungligt ingångsvärde får tillgodoräknas även om det angivna beloppet utgör mindre än 1/3 av värdet av förvärvskällans skog.

*Statens lantmäteriverk* vill vid delavyttringar sätta en nedre gräns vid 20 % (i stället för 33 1/3 %):

Det är en påtaglig risk att de nu berörda trappstegseffekterna kan komma att i fastighetsregleringsfallen på ett besvärande sätt styra diskussionerna och ställningstagandena rörande fastighetsbildningen och minska det praktiska utrymmet för önskvärda lösningar. Bl. a. kan detta bli fallet vid bildande av gemensamhetsskog. Det är med hänsyn till trappstegseffektens betydelse också sannolikt att det kommer att ställas större anspråk på utredning om värderelationen mellan den del som skall avstås och hela förvärvskällans skog än vad som antas i promemorian. Därigenom går vinsten med den föreslagna schablonmetoden till stor del förlorad.

De här berörda förhållandena gör att övervägande skäl enligt LMVs uppfattning talar för att man i princip bör behålla ett direkt proportionerings-system, vilket inte skulle innefatta motsvarande trappstegseffekter.

En tänkbar medelväg – eller snarare en modifikation av det nuvarande systemet – skulle kunna vara att man för de fall där värdeförändringarna är små, vilket normalt är fallet vid fastighetsreglering av omarronderingskaraktär, för in den förenklingen att någon avyttring inte anses ha skett i dessa fall, varvid ingångsvärdet alltså skulle lämnas orubbat. Om minskningen överstiger den gräns som väljs, t. ex. 1/5 av värdet, skulle den nuvarande proportioneringsprincipen gälla. En trappstegseffekt skulle alltså i så fall uppkomma, vilket skulle vara en olägenhet, men effekten skulle inte bli så påfallande som enligt promemorieförslaget.

*Sveriges advokatsamfund:*

Den föreslagna tredjedelsregeln vid delavyttring ifrågasätts av samfundet. Vissa erinringar kan göras mot den grova schematiska beräkningen. Bl. a. kan tänkas det teoretiska fallet att en säljare avyttrar tre lika stora delar av hela sitt skogsinnehav till tre olika köpare. Den föreslagna regeln skulle då medföra att ingen köpare fick tillgodoräkna sig något ingångsvärde trots att hela fastigheten blivit föremål för försäljning. Enligt samfundets mening bör

beräkningsreglerna närmare anpassas till de verkliga försäljningsförhållandena så att köparen i princip får överta samma procentuella andel som förvärvet utgör kvotdel av säljarens skogsinnehav. Avrundningsregler kan dock tänkas och en minimigräns på 20 % kunde vara rimlig.

*Länsstyrelsen i Örebro län* vill sätta gränsen vid 10 %:

I allmänhet är det härvid fråga om upplåtelse av mindre områden till vägmark eller kraftledningsgator. Länsstyrelsen vill därför i stället förorda en regel med den innebörden, att delavyttring understigande 10 % av den produktiva skogsarealen inte skall föranleda någon fördelning av det för säljaren gällande ingångsvärdet för skog liksom ej heller någon reducering av det s. k. omkostnadsbeloppet vid beräkningen av den på grund av avyttringen uppkomna skattepliktiga realisationsvinsten. I övriga fall bör proportionering däremot ske. Genom att på dylikt sätt i stället anknyta till arealens skogsmark skulle man komma att undvika i varje fall flertalet av värderingsproblemen.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län:*

En delavyttring understigande förslagsvis 10 % av den produktiva skogsarealen skulle i så fall inte medföra vare sig någon fördelning av det för säljaren gällande ingångsvärdet för skog eller någon reducering av omkostnadsbeloppet vid beräkning av realisationsvinsten. Köparen får i dessa fall självklart inte tillgodogöra sig något ingångsvärde på skogen. I övriga fall bör proportionering ske. Härigenom torde svåra värderingsproblem undvikas och taxeringsnämndernas arbete förenklas och påskyndas.

Några remissinstanser behandlar förslaget helt kortfattat.

*Kammarrätten i Stockholm:*

Beträffande det system av schablonmässiga regler, som föreslagits för beräkning av avskaffningsvärde för skogen, har kammarrätten i och för sig intet att erinra. Det undandrar sig emellertid kammarrättens bedömning om dessa schabloner är avvägda så att de kommer att ge rättvisande resultat. Något underlag för en sådan bedömning har inte framlagts.

*SISU:*

Förslagen till schabloner synes i övrigt medföra en välkommen rationalisering.

*Skogsvårdsstyrelsen i Gotlands län* tillstyrker också förslaget.

### 3.7 Allframtidsupplåtelser

Enligt förslaget skall ersättning för skog som avverkas eller avyttras i anslutning till en allframtidsupplåtelse av mark beskattas enligt realisationsvinstreglerna om den skattskyldige begär det. En förutsättning är dock att

skogsintäkten hänför sig till samma beskattningsår som realisationsvinsten i anledning av upplåtelsen skall uppges till beskattning.

Remissinstanserna anser allmänt att sådana upplåtelser som det här är fråga om är önskvärda och bör behandlas förmånligt vid beskattningen. Vad gäller frågan om förslaget är ägnat att i tillräcklig grad underlätta angelägna upplåtelser är meningarna något delade.

*Länsstyrelserna i Västmanlands och Västernorrlands län samt Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinringar. *Skogsvårdsstyrelsen i Västmanlands län* anför:

Det är värdefullt, att en avverkning för samfällid väg eller ledning skall få beskattas enligt realisationsvinstreglerna, även om det ej är fråga om en direkt avyttring av marken och trots att den berörda markdelen endast är en ringa del av hela fastigheten. Om skogsägarna skulle bli hänvisade till att enbart yrka avdrag såsom för vanlig avverkning, och möjligheterna till detta redan är tagna i anspråk, skulle delaktigheten i ett samfälligt vägföretag många gånger komma att framstå som ekonomiskt ofördelaktig. Detta skulle kunna verka uppbromsande på utbyggandet av skogsbilvägnätet på de enskilda skogarna.

Några remissinstanser framhåller att de föreslagna reglerna innebär en skärpning i förhållande till vad som nu gäller.

#### *Länsstyrelsen i Kopparbergs län:*

Länsstyrelsen vill här framhålla, att den påtagliga skatteskarvning som här otvivelaktigt blir följden om de i promemorian föreslagna reglerna går igenom, kommer att bli till väsentligt men för ur allmän synpunkt önskvärda väg- och kraftledningssupplåtelser och verka starkt hämmande på de enskilda markägarnas villighet att inom frivillighetens ram upplåta mark för sådana ändamål. För att dessa upplåtelser skall kunna ske utan orimliga förrättningskostnader och tidsförseningar på grund av överklagningar och tillgripande av expropriation i stället för frivilliga överenskommelser är det ett villkor att avdragsregler typ nuvarande schablon för Kopparbergs län (80 %-regeln) alternativt utredning å deklarationsblankett J 6 vid A, får användas även framgent.

*Skogsvårdsstyrelsen i Kopparbergs län* är av samma uppfattning. *Skogsvårdsstyrelsen* och *länsstyrelsen i Jämtlands län* anser att de föreslagna reglerna är principiellt riktiga men påpekar samtidigt att förslaget innebär en skärpning av beskattningen.

*RSV* anser det lämpligare att tillämpa realisationsvinstreglerna fullt ut på de ifrågavarande skogsintäkterna:

Liksom promemorian anser *RSV* att upplåtelser av nyttjanderätt eller servitut till skogbärande mark för obegränsad tid mot engångsersättning – t. ex. vägrätt, kraftledningsgator m. m. – bör behandlas ”förmånligt” i den bemärkelsen att reglerna bör vara enkla att tillämpa. *RSV* kan därför tillstyrka promemoriaförslaget att låta realisationsvinstreglerna gälla även för skogs-

avverkning, som sker före upplåtelsen med anledning av denna. Däremot kan ifrågasättas om valfrihet att använda även reglerna för avyttring under innehavstiden skall finnas. Den enklaste lösningen, såvitt RSV kan bedöma, är att tillämpa realisationsvinstreglerna fullt ut. Dessa torde också ge det från beskattningssynpunkt gynnsammaste resultatet för den skattskyldige. RSV avstyrker därför den föreslagna valfriheten.

Det föreslagna villkoret att skogsintäkten skall hänföra sig till samma beskattningsår som realisationsvinsten har mötts med viss kritik.

#### *SISU:*

I förslag till ny lydelse på anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen p. 4 st. 3 sägs, att förutsättningen för att få räkna sig tillgodo intäkt av avverkning eller avyttring av skog som led i tvångsupplåtelse o. d. skall vara att intäkten är att hänföra till samma beskattningsår som det för vilket beräkning av realisationsvinst skall ske. Tillgodogörandet av träden t. ex. på en väg- eller kraftledningsgata måste oftast ske i etapper och redovisningen av virkesintäkterna kommer med gällande hantering och handelsbruk ofta att beröra tre kalenderår samt kostnaderna i vart fall två. Avverkningen kan dessutom av praktiska skäl ofta komma att påbörjas innan formellt avtal träffas, respektive omvänt om avtal eller tvångsinlösen av mark aktualiseras och genomföres under sista hälften av ett kalenderår. Rotvärdet kommer att till väsentlig del hänföra sig till år 2 och 3. Förslaget bör ändras till "är intäkt på grund av avverkning eller avyttring av skog i samband med eller med anledning av upplåtelse som nu sagts att hänföra till samma beskattningsår, som det för vilket beräkning av realisationsvinst skall ske eller något av de två påföljande beskattningsåren. . .".

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

När skogbärande mark upplåts på obegränsad tid mot engångsersättning kan i praktiken såväl den erhållna markersättningen som likviden för skog som har avverkats med anledning av markupplåtelsen jämföras med en köpeskilling som inflyter på grund av en delförsäljning från fastigheten och bör därför skattemässigt behandlas därefter. Huruvida skogen tas in i själva markupplåtelsen eller av praktiska skäl avverkas och säljs före densamma bör sakna betydelse. Det enda krav som bör uppställas är att det föreligger ett klart samband mellan skogsförsäljningen och markupplåtelsen. Däremot kan skattedelegationen inte instämma i promemorians krav på att skogsintäkten och markersättningen måste inflyta samma år. Motivet för detta skulle enligt promemorian vara att man vill undvika samordningsproblem mellan realisationsvinstberäkningen och skogsbeskattningsreglerna. Delegationen har svårt att se vari dessa samordningsproblem skulle bestå. Antar man exempelvis att skogen på det upplåtna området säljs år 1 för 40 000 kronor och att markersättningen erhålls år 2 med 60 000 kronor, skall den skattemässiga behandlingen bli densamma som om den skattskyldige försålt två skogbärande markområden år 1 och 2 för 40 000 respektive 60 000 kronor. I det sistnämnda fallet kan det uppenbarligen inte uppkomma några samordningsproblem och då skall detta inte heller behöva ske i markupplåtelsefallen. Det är dessutom angeläget att realisationsvinstberäkningarna får göras som för

separata delförsäljningar under olika år eftersom skogsinkomst och marker-sättning i praktiken sällan inflyter under ett och samma beskattningsår.

Skattedelegationen tillägger:

I promemorian föreslås att *intäkt* på grund av avverkning eller avyttring av skog i samband med markupplåtelse skall behandlas som engångsersättning på grund av upplåtelsen. Vid upplåtelse av avverkningsrätt torde den föreslagna ordalydelsen vara tillfyllest eftersom intäkten då motsvaras av skogens rotvärde. Om fastighetsägaren däremot avverkar skogen i egen regi och säljer skogsprodukter torde det, enligt delegationens uppfattning, vara endast rotvärdet som skall tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet och inte hela likviden för de avyttrade skogsprodukterna. Detta bör komma till uttryck i lagtexten. Dessutom bör anvisningar ges om hur rotvärdet skall beräknas. Förslagsvis kan, liksom vad som föreslås gälla för skogsvärde-minskningsavdrag under innehavet, rotvärdet schablonmässigt anses uppgå till 65 procent av likviden för avyttrade skogsprodukter.

Även *Sveriges lantbruksuniversitet* påpekar att avverkningskostnaderna måste beaktas i sammanhanget.

### 3.8 Förbehåll av avverkningsrätt m. m.

I promemorian föreslås att avverkningsrätt som förbehållits vid fastighetsförsäljning skall bli föremål för realisationsvinstbeskattning på samma sätt som om den förbehållna skogen ingått i försäljningen. Vidare föreslås att avverkningsrätten efter fastighetsförsäljningen skall behandlas som omsättningstillgång i rörelse.

De remissinstanser som har berört frågan anser att det är angeläget att beskattningen av förbehållna avverkningsrätter regleras. I allmänhet tillstyrks också den föreslagna lösningen.

*Skogsvårdsstyrelsen i Jämtlands län* och *länsstyrelsen i Västmanlands län* anser att förslaget bör genomföras även om någon omläggning av skogsbeskattningen i övrigt inte kommer till stånd. Länsstyrelsen anför:

Förslaget att förbehållen avverkningsrätt vid fastighetsöverlåtelse bör värderas och räknas in i priset för fastigheten och att en senare avverkning eller vidareförsäljning av avverkningsrätten hänförs till inkomstslaget rörelse är mycket bra. Metoden torde bli mindre attraktiv ur säljarsynpunkt, vilket bör bli till fördel för bl. a. skogsbrukets rationalisering.

*Lantbruksnämnden i Västmanlands län* tillstyrker förslaget med liknande motivering. Även *skogsvårdsstyrelserna i Gotlands* och *Västmanlands län*, *länsstyrelserna i Västernorrlands* och *Jämtlands län* samt *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget. Några remissinstanser är positiva till den föreslagna lösningen men framhåller att den medför vissa praktiska svårigheter.

RSV:

Det i denna del framlagda förslaget medför fördelar från taxeringsteknisk synpunkt. Risker finns dock – som också påpekas i promemorian – att reglerna medför intresse för säljaren till antingen övervärdering eller undervärdering av avverkningsrätten beroende på säljarens skattesituation. Undervärdering innebär, sägs det, visserligen inte definitiv skattevinst, men kan medföra skattecredit för säljaren, om utnyttjandet av avverkningsrätten inte sker förrän under senare beskattningsår. Enligt RSVs bedömning kan dock en definitiv skattevinst uppkomma, beroende på den skattskyldiges skattesituation vid de olika tidpunkterna. Så kan t. ex. bli fallet om den skattskyldige efter avyttringen av förvärvskällan får avsevärt lägre inkomster, t. ex. beroende på pensionering el. dyl.

Enligt RSVs uppfattning bör emellertid dessa farhågor inte överdrivas. Vid alla andra värderingar måste skattemyndigheten bedöma den skattskyldiges uppgifter. Skulle det behövas får utredning införskaffas från skogligt håll. Vid övervärdering blir resultatet att den skattskyldige får för högt ingångsvärde i rörelsen och vid undervärdering åstadkommes en för låg realisationsvinst. Förslagsvis bör därför – om sambandsmetoden införs – en jämningsregel för dylika fall övervägas så att värderingen kan angräpas.

RSV lämnar förslaget för övrigt utan erinran.

I promemorian föreslås vidare att samma regler skall gälla när avverkningsrätt förbehålls vid försäljning av del av en fastighet. Av samma skäl som tidigare anförts avstyrker RSV att schablonregler införs och förordar i stället en ordinär proportionering med utgångspunkt från de faktiska förhållandena (värdet av skog på den förbehållna marken i förhållande till värdet av kvarvarande skog på resterande del av förvärvskällan, uttryckt i procent). Detta är inte minst viktigt när det gäller övervärderings- resp. undervärderingsfallen. Det kan annars vara ett incitament – särskilt vid intressegemenskap – att få värderingen "styr" så att värdet på avverkningsrätten blir sådant att båda parter tjänar på det.

#### *Länsstyrelsen i Värmlands län och stiftsnämnden i Karlstad:*

Metoden synes vara en god lösning på problemet vid beskattning av undantagen avverkningsrätt. Själva beräkningen av avverkningsrättens värde är emellertid ej så enkel som utredningen anser då på anbud lämnad avverkningsrätt vilket inträffat de senaste åren, kan betinga ett betydligt högre värde än värdet beräknat efter leveranspriser och avverkningskostnader. Samtidigt är nivån för såväl leveranspriser som avverkningskostnader avhängig av vem som är säljare. För bedömning av skäligheten torde därför skattemyndigheterna ej alltid undgå att behöva få frågan prövad av sakkunnig person.

Det bör i sammanhanget beaktas även om uppkomna fall torde bli få och därför i stort saknar betydelse att juridiska personer som ej blir föremål för realisationsvinstbeskattning kan vinna en skattefavör genom att vid en tilltänkt fastighetsavyttring avvakta med en avyttring av avverkningsrätt på fastigheten till samma år som fastighetsavyttringen.

Enligt *lantbruksstyrelsen* bör en försäljning av en förbehållen avverkningsrätt inte hänföras till rörelse utan till tillfällig förvärvsverksamhet. *Lantbruksstyrelsen* anför:

Enligt styrelsens mening är det angeläget med föreskrifter rörande den skattemässiga behandlingen av förbehållna avverkningsrätter i samband med fastighetsförsäljning. Förslaget innebär en principiellt sett god lösning av problemet.

Intäkt vid försäljning av förbehållen avverkningsrätt bör dock enligt styrelsens mening inte hänföras till rörelse utan tillfällig förvärvsverksamhet. Detta är logiskt med hänsyn till att försäljningen utgör ett led i fastighetsavyttringen, vid vilken realisationsvinstbeskattning sker. Ett annat – och starkare – motiv är att förlust på grund av övervärdering av avverkningsrätten inte kan dras av i annan förvärvskälla, vilket är möjligt om avverkningsrätten betraktas som omsättningstillgång i rörelse. Förslaget kan bedömas göra det mindre attraktivt att förbehålla avverkningsrätt vid fastighetsförsäljning och därför positivt ur strukturrationaliseringssynpunkt. Förslaget tillstyrkes.

*Lantbrukarnas skattedelegation* diskuterar frågan ingående och föreslår en annan lösning:

Enligt promemorian skulle vidare en lösning av nu antytt slag medföra vissa praktiska fördelar genom att samtliga skattefrågor i anledning av fastighetsförsäljningen kan klaras av på ett och samma beskattningsår. I och för sig instämmer skattedelegationen i detta men konstaterar samtidigt att man i promemorian underskattar de svårigheter som är förenade med värderingen av avverkningsrätten vid realisationsvinstberäkningen. En sådan värdering torde ingalunda alltid vara så lätt att utföra som man vill göra gällande i promemorian. För att åstadkomma en korrekt värdering måste den skattskyldige göra en noggrann kubering och utbytesberäkning, vilket är arbetskrävande och kostsamt. Enligt promemorian kan ledning för värderingen hämtas från de intäkter som säljaren uppbär på grund av utnyttjande av avverkningsrätten. I praktiken har man emellertid i regel ej tillgång till dessa uppgifter eftersom utnyttjandet (avverkningen) normalt sker först flera år senare.

I promemorian påpekas dessutom mycket riktigt att säljaren kan ha intresse av att övervärdera avverkningsrätten i de fall det inte uppkommer någon realisationsvinst för att därigenom få ett högre ingångsvärde i rörelsen och göra en definitiv skattevinst. Uppkommer å andra sidan en realisationsvinst kan säljaren vilja undervärdera avverkningsrätten för att uppnå en skattekredit. Det sagda visar att säljaren nästan undantagslöst har ett intresse av att "styra" värderingen av avverkningsrätten i ena eller andra riktningen. Förutsättningarna härför torde också vara relativt goda i praktiken eftersom taxeringsmyndigheternas möjligheter att pröva värderingen syns vara begränsade. Dessutom kan detta lätt leda till subjektiva ställningstaganden från myndigheternas sida. Det ligger också i sakens natur att den skattskyldige ej heller kommer att ha något större intresse av att tillhandahålla myndigheterna det arbets- och kostnadskrävande underlag i form av stämplingslängder och utbytesberäkningar som erfordras för en korrekt värdering av avverkningsrätten.

Mot bakgrunden av det nu sagda vill delegationen bestämt avråda från att den föreslagna lagändringen genomförs i synnerhet som erfarenheten visar att nuvarande ordning med att beskatta en förbehållen avverkningsrätt som intäkt av skogsbruk fungerat tillfredsställande i praktiken. De olägenheter som påpekas i promemorian beträffande skogsvärdeminskningens avdrag under innehavet i samband med en förbehållen avverkningsrätt kan enligt delegationens uppfattning enkelt lösas genom att man uttryckligen föreskriver att

sådant avdrag ej medges. Därigenom uppnås fullständig likformighet med de i promemorian föreslagna reglerna för avverkningsrätt som upplåtits under innehavstiden men där likviden inflyter efter det att fastigheten avyttrats. Ej heller i ett sådant fall bör skogsvärdeminskingsavdrag medges för likvider som inflyter efter fastighetsavyttringen.

Det kan måhända förefalla onödigt restriktivt att ej medge säljaren av en förbehållen avverkningsrätt rätt till värdeminskingsavdrag. Det är emellertid ej praktiskt genomförbart att medge ett sådant avdrag eftersom realisationsvinstutredningen måste definitivt kunna slutföras under avyttringsåret. För den säljare som ej tillfullo utnyttjat sina möjligheter till skogsvärdeminskingsavdrag, men önskar göra så, torde detta emellertid inte behöva innebära några problem i praktiken. Han är ju redan före fastighetsförsäljningen medveten om vilken situation han befinner sig i och kan då välja alternativet att upplåta avverkningsrätten *före* fastighetsförsäljningen i stället för att förbehålla sig en avverkningsrätt i samband med densamma. Intäkten för en sådan avverkningsrätt måste då givetvis tas upp till beskattning före fastighetsavyttringen för att skogsvärdeminskingsavdrag skall kunna medges.

Då säljaren av en skogsfastighet förbehållit sig en avverkningsrätt i samband med försäljningen, skall enligt promemorian, fastighetens anskaffningskostnad vid beräkning av realisationsvinst reduceras med så stor del som kan anses belöpa på den skog som omfattas av den förbehållna avverkningsrätten. Detta skulle vara ytterligare ett argument för den i promemorian föreslagna rörelsebeskattningen av förbehållna avverkningsrätter.

Enligt delegationens uppfattning är detta ställningstagande felaktigt. Det är i sak ingen skillnad om en avverkningsrätt upplåts och deklarerats under innehavstiden eller om den förbehålls vid fastighetsavyttringen och sedermera tas upp som intäkt av skogsbruk. I varken det ena eller det andra fallet skall fastighetens anskaffningskostnad reduceras vid beräkning av realisationsvinst.

Sammanfattningsvis anser således delegationen att likvid för avverkningsrätt som förbehållits i samband med överlåtelse av fastighet även i fortsättningen skall utgöra intäkt av skogsbruk samt att likvid för avverkningsrätt som inflyter efter en fastighetsöverlåtelse ej skall grunda rätt till skogsvärdeminskingsavdrag, vare sig den härrör från en avverkningsrätt som upplåtits före fastighetsöverlåtelsen eller från en avverkningsrätt som förbehållits i samband med densamma. Detta medför större praktiska fördelar än den i promemorian föreslagna lösningen främst genom att de ovan nämnda problemen med att åsätta avverkningsrätten ett riktigt värde undanröjs.

Även Sveriges lantbruksuniversitet förordar en lösning av detta slag.

### 3.9 Tomtrörelse m. m.

Förslaget till beskattningsregler då skogbärande mark övergår till att bli omsättningstillgång i tomtrörelse har behandlats i ett fåtal yttranden.

#### *RSV:*

S. k. okvalificerad tomtrörelse anses enligt KL ta sin början i och med avyttring av den femtonde tomten. Kvarvarande tomter behandlas som varulager. Beräkningen av ingångsvärde enligt nuvarande regler – som inte föreslås ändrade – för tomter, som förvärvats före rörelsens början, skall ske som vid beräkning av realisationsvinst.

I promemorian föreslås, att del av förvärvskällans mark, som på grund av avyttringen av den femtonde tomten blir omsättningstillgång i rörelsen skall, såvitt avser beräkningen av värdeminskningens avdrag enligt sambandsmetoden, anses avyttrad från stamfastigheten. RSV tillstyrker detta. Däremot avstyrks på tidigare anförda grunder att de s. k. schablonreglerna (1/3 resp. 2/3) blir tillämpliga. RSV förordar att, vid bedömningen av hur mycket som anskaffningsvärdet och det för ägaren gällande ingångsvärdet skall anses ha påverkats, sedvanlig proportionering med utgångspunkt från de faktiska förhållandena i stället får ske. Om värdet på den del av förvärvskällans mark, som skiftar skattemässig karaktär, utgör t. ex. 10 % av värdet på all skog omedelbart före avyttringen av den femtonde tomten, skall också anskaffningsvärde m. m. anses ha nedgått med 10 %.

Ett annat förslag är att värdeminskning av skog inte skall tillåtas vid inkomstberäkningen av jordbruksfastighet samtidigt som i princip hela anskaffningskostnaden för skogen utgör avdragspost vid beräkningen av rörelseinkomsten. Den omständigheten att mark, som är taxerad som jordbruksfastighet, skattemässigt utgör omsättningstillgång i rörelse hindrar nämligen inte att avkastning från marken skall redovisas som intäkt av jordbruksfastighet. RSV tillstyrker förslaget.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

Enligt promemorian skall vidare den i samband med delförsäljning omtalade tredjedelsregeln tillämpas även i de nu aktuella fallen. I exemplet skall sålunda anskaffningsvärdet och det för ägaren gällande ingångsvärdet för skogen reduceras med hälften eftersom värdet av skogen på de tjugo tomterna uppgår till 45 procent, dvs. minst en tredjedel men mindre än två tredjedelar av skogens värde på hela fastigheten. Skattedelegationen instämmer i vad som nu sagts, men får av samma skäl som tidigare anförts i samband med delförsäljning av fastighet, avråda från att schablonregeln införs. Reduceringen bör istället ske med den faktiska minskningen av skogens värde dvs. i exemplet med 45 procent.

När det gäller tomtrörelsebeskattningen i stort vill delegationen dessutom hänvisa till sitt yttrande över företagsskatteberedningens betänkande.

*Skogsvårdsstyrelsen i Gotlands län* tillstyrker förslaget. *Länsstyrelsen i Västernorrlands län* tillstyrker att avdragsrätten i tomtrörelsefallen slopas.

### 3.10 Förfarandet vid beräkning av anskaffningsvärde, m. m.

Förslaget att taxeringsnämnden årligen skall pröva storleken av den skattskyldiges anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde av växande skog har mötts av blandade reaktioner. En del remissinstanser anser att förslaget kommer att leda till avsevärda administrativa svårigheter medan andra remissinstanser framhåller vikten av att värdena kontinuerligt finns tillgängliga. Vid remissbehandlingen har också förts fram förslag till ändringar i olika rutiner och önskemål om klarare besvär- och sanktionsregler.

*RSV* är kritiskt till förslaget. *RSV* anför:

I promemorian föreslås särskilda processuella regler för att fastställa ingångsvärde för varje innehavare av skogsfastighet. Taxeringsnämnden skall sålunda enligt förslaget årligen pröva storleken av skogens anskaffningsvärde. Denna prövning skall äga rum, oavsett om resultatet påverkar den aktuella taxeringen eller inte. Skattskyldig skall ha rätt att föra talan mot taxeringsnämnds beslut. Det kan alltså här bli frågan om s. k. fastställsetalan. Även taxeringsintendent (och berörd kommun) skall kunna anföra besvär.

*RSV* ställer sig kritiskt till systemet med fastställsetalan – något som är främmande för vårt skattesystem. *RSV* anser sig böra understryka att alla inblandade parter saknar erfarenhet av ett sådant system. Utredningen i promemorian är inte enligt *RSV*s bedömning tillräcklig för att säkerställa en tillfredsställande tillämpning av denna nya rättsgrundsats. Det bör erinras om att tidigare förslag med denna innebörd avvisats, se t. ex. departementschefens uttalande i prop. 1975/76:180 s. 156–157 med anledning av realisationsvinstskattekommitténs förslag till obligatorisk genomsnittsberäkning av anskaffningskostnaden för s. k. äldre aktier. (Jämför 1953 års skatteflyktskommittés PM angående beskattning av djur vid beräkning av jordbruksfastighet enligt den s. k. kontantprincipen – ett förslag som inte föranledde lagstiftning, se *SOU* 1971:78 s. 76–77 och prop. 1972:120 s. 73–74.) Att systemet blir administrativt betungande ligger i sakens natur. Många skattskyldiga finner det självfallet angeläget att få fastställt sitt ingångsvärde i högre rätt. Redan nu är emellertid handläggningstiden lång vid våra länsskatterätter och att då införa en ny måltyp synes enligt *RSV*s mening äventyrligt. En beaktansvärd faktor är vidare att taxeringsorganisationen under de närmaste åren står inför en genomgripande omorganisation. Tidpunkten att nu genomföra en oprövad rättsgrundsats i vårt hårt ansträngda skattesystem synes därför mindre lämplig.

Vidare ifrågasätter *RSV* meningen med en fastställsetalan. Varför lägga ned tid, arbete och pengar på något som kanske inte kommer till nytta. Under så långa tidsperspektiv, som det här är fråga om, kan både ny skattelagsutgivning och ändrad civillagstiftning komma till stånd som omkullkastar vad som fastställts. Vidare kan utvecklingen leda fram till förbättrade möjligheter att uppskatta skogens värde, t. ex. genom ny mätningsteknik, som gör att vad som en gång fastställts inte anses böra tillmätas vitsord längre.

*Kammarrätten i Stockholm* är också kritisk till förslaget:

Förslaget att i taxeringsprocessen införa fastställsetalan, som inte påverkar inkomsttaxeringen för det år som talan avser, inger kammarrätten betänkligheter.

Hittills har för ägaren gällande ingående virkesförråd eller ingångsvärde bestämts först när vid taxering fråga uppkommit om avdrag för minskning av skogskapitalet. Vid denna tidpunkt har ägaren haft att ta ståndpunkt till konsekvenserna av yrkat avdrag. Han kan då ofta ha haft intresse att driva omfattande och kostnadskrävande utredningar i skatteprocessen. Nu föreliggande förslag förutsätter däremot att – oavsett om skogsvärdet förändrats under beskattningsåret – det för ägaren gällande ingångsvärdet skall på grundval av lämnade deklarationsuppgifter och utredningar bestämmas vid årlig taxering. Det torde med skäl kunna ifrågasättas om skattskyldig, när hans aktuella taxering inte är direkt ifråga kommer att nedlägga arbete och kostnader på en process om rätt till avdrag eller storleken av dessa, en process som han inte kan bedöma om han någonsin får gagn av. När avdrag senare blir aktuellt föreligger lagakraftvunnet avgörande i frågan. – Därest, såsom föreslagits, eftertaxering och skattetillägg skall kunna ifrågakomma i fall som dessa, bör övervägas om inte även bestämmelser om besvär i särskild ordning bör göras tillämpliga.

För taxeringsmyndigheternas del torde årliga utredningar om ingångsvärden inte kunna undgå att föranleda betydande merarbete och svårigheter. Vid avyttring av fastighet tillsammans med skogen inträder en mycket besvärlig processuell situation, som kan innefatta tre parter med skilda intressen, varav en, förvärvaren, driver en ren fastställelsetalan, vars utgång dock i vissa fall kan direkt påverka avyttrarens taxering.

Ur såväl skogsägarens som taxeringsmyndigheternas synpunkt föreligger ett intresse av att noggranna och aktuella uppgifter om skogsvärdet föreligger när fråga uppkommer om avdrag vid taxering. Kammarrätten har intet att erinra mot att sådana uppgifter infordras och att närmare utredning sker vid årlig taxering för framtida behov. Däremot finner kammarrätten det betänkligt att vid årlig taxering fatta beslut, som kommer att bli bestämmande för efterföljande inkomsttaxeringar.

#### *Skogsvårdsstyrelsen i Kalmar län:*

Enligt skogsvårdsstyrelsens uppfattning kommer ett införande av sambandsmetoden att medföra ett betydande och komplicerat arbete för taxeringsmyndigheterna, detta i första hand i ett initialskede men även senare genom den årliga uppföljningen av skogens anskaffningsvärde. Vidare torde besvärsmålen bli tidskrävande liksom kraven på taxeringsnämnderna då det gäller att fastställa riktiga ingångsvärden å skog.

#### *Länsstyrelsen i Jönköpings län:*

Förslaget om fastställelsetalan och årlig prövning av anskaffningsvärden kommer säkerligen att tynga taxeringsapparaten högst avsevärt. Man bör därför tills vidare inte ändra på de processuella reglerna utan låta prövningen av anskaffningsvärdena o. d. anstå till dess att de får direkt betydelse för en aktuell taxering.

#### *TOR:*

I sambandsmetoden föreslås införandet av ett system med fastställelsetalan beträffande skogens anskaffningsvärde vid förvärvet och under följande

år. TOR ställer sig kritiskt till en sådan ordning som innebär att skattskyldig eller taxeringsintendent kan komma att överklaga ett beslut av taxeringsnämnd utan att process behövs föras om något avdragsbelopp. Förslaget i promemorian innebär att den på skogen belöpande delen av köpeskillingen för fastigheten i regelfallet skall kunna beräknas genom en proportionering. Enligt TOR:s mening bör man kunna avstå från att definitivt fastställa ingångsvärdet till dess avdrag yrkas första gången. Den föreslagna ordningen synes alltför administrativt komplicerad.

Andra remissinstanser är mer positiva. Till dem hör *länsstyrelsen i Värmlands län*:

Fastställelsestalan är ett nytt institut i skattelagstiftningen.

För att bestämma ursprungligt ingångsvärde på skog eller att bestämma hur köpeskillingen för en jordbruksfastighet fördelar sig på skog, byggnader och mark anser länsstyrelsen att institutet är lämpligt. För att förenkla fastställelsestalan föreslår länsstyrelsen att talan endast skall kunna föras i det län där fastigheten är belägen. Vidare bör mål i skattedomstolarna om fastställelsestalan vara förtursmål och särskild ärendegrupp. En utdragen fastställelsestalan kan medföra att flera års taxeringar måste hållas öppna och att skogsägaren inte kan avgöra hur stort uttag av skog han kan göra "skattefritt". Samtidigt som det ursprungliga ingångsvärdet på skog fastställs bör i förekommande fall anskaffningskostnaden på byggnader bestämmas. Länsstyrelsen anser det lämpligt att sammankoppling sker så att fastställelsestalan även innefattar anskaffningskostnaden för byggnader.

*Svenska kommunförbundet:*

Styrelsen ansluter sig till förslaget att ursprungliga ingångsvärdet fastställs redan under det taxeringsår, som följer närmast efter fastighetsförvärvet, och att länsstyrelsen med ledning av årlig rapportering från taxeringsnämnderna för en liggare över fastigheterna med uppgifter om bl. a. förvärv, ingångsvärde och värdeminskningssavdrag.

*Lantbrukarnas skattedelegation:*

Delegationen ansluter sig helt till den ordning som föreslås i promemorian. Det är nämligen av stor vikt att anskaffningsvärdet fastställs i nära anslutning till förvärvet och att det årligen prövas. Både de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna bör ha fördel av att värdena kontinuerligt hålls ajour och att erforderliga justeringar på grund av delavyttringar, upplåtelse, tillköp etc. görs medan förhållandena är aktuella.

Några remissinstanser anser det onödigt att taxeringsnämnden årligen skall pröva storleken av anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet, dvs. oavsett om något har inträffat som i och för sig föranleder ändring av värdena.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län:*

Länsstyrelsen ifrågasätter förslaget på sid. 120 att taxeringsnämnden årligen ska pröva storleken på skogens anskaffningsvärde. Det torde räcka med att omprövning sker de år jordbruksfastighet övergår till ny ägare eller anskaffningsvärdet förändras genom tillskottsförvärv eller delavyttringar. Ett sålunda fastställt anskaffningsvärde bör inte kunna ändras ett senare år om inte förutsättningar för eftertaxering eller extraordinär besvärsmät föreligger.

Denna uppfattning delas av *en minoritet inom länsstyrelsen i Kalmar län.*

*Sveriges advokatsamfund:*

Ingen erinran kan riktas mot en skyldighet för förvärvare av skogsfastighet att i deklaration för första innehavsåret ange hur stort det ursprungliga ingångsvärdet enligt hans uppfattning bör vara. Det finns däremot anledning att vara mera tveksam mot att taxeringsnämnden årligen skall pröva storleken av skogens anskaffningsvärde. Mera praktiskt torde vara att fastighetsägaren själv har att anmäla ökat anskaffningsvärde på grund av sådana skogsplanteringskostnader som inte behandlats som driftkostnader.

*En minoritet inom länsstyrelsen i Kalmar län* anser att taxeringsnämnden vid taxering av en skogsägare bör ha rätt att begära upplysningar av den föregående ägaren. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* har samma uppfattning:

Som tidigare anförts föreslår utredningen att ingångsvärdet på den växande skogen vid onerösa fång ska beräknas enligt schablonmetoden eller i undantagsfall på grundval av de verkliga förhållandena på den förvärvade fastigheten. Fördelningen ska vidare göras i anslutning till överlåtelsen. Taxeringsmyndigheterna bör därvid ha rätt att vända sig till föregående ägaren med begäran om upplysningar till ledning för nye ägarens taxering. Om säljaren – för vilken frågan inte torde ha något eget intresse eftersom den inte medför några skattemässiga konsekvenser för honom – underlåter att lämna upplysningar som har betydelse för köparens taxering, drabbas han inte av någon påföljd enligt taxeringslagens nuvarande lydelse. För att ingångsvärdet i de flesta fall inte ska bestämmas med utgångspunkt enbart i köparens intresse föreslår länsstyrelsen att förslaget till lag om fastställande av ingångsvärde för skog m. m. ändras så, att föregående ägare vid såväl onerösa som benefika överlåtelser ska vara skyldig att efter anmaning lämna upplysningar i nu nämnt hänseende. Det kan till och med sättas ifråga om inte överlåtaren ska kunna anmanas vid vite.

*Sveriges lantbruksuniversitet* framhåller att det är angeläget att ansvaret för ingångsvärden som inte fastställs enligt den vanliga proportionsregeln läggs på fastighetstaxeringsnämnd eller annat organ med värderingskompetens. *Fastighetstaxeringskommittén* tar upp samma ämne:

Fastighetstaxeringskommittén föreslår att beräkning av ingångsvärdet anförtros fastighetstaxeringsnämnden dels i de fall gällande taxeringsvärde ej

kan läggas till grund för beräkning av ingångsvärdet och dels vid nyss redovisade delförvärv av fastighet. Genom att utnyttja den sakkunskap fastighetstaxeringsnämnderna besitter i dessa värderingsfrågor torde man få en större jämnhet i bedömningen än om prövningen åläggs inkomsttaxeringsnämnden, som normalt helt saknar erfarenhet på detta område. En sådan lösning kräver vissa organisatoriska ändringar. Enligt gällande ordning skall nämligen taxeringsnämndens beslut beträffande allmän fastighetstaxering föreligga senast den 31 mars under taxeringsåret och beträffande särskild fastighetstaxering senast den 31 maj nämnda år. Ett särskilt fastställande av ingångsvärde på sätt kommittén föreslagit förutsätter att fastighetstaxeringsnämnden kan inkallas till förnyad tjänstgöring i de fall som nu avses.

Bl. a. RSV behandlar frågan om hur uppgifter om fastställda värden m. m. skall registreras. RSV anför:

I förslaget finns också bestämmelser om att länsstyrelsen skall föra en särskild liggare med ledning av anmälingar från taxeringsnämndsordföranden. I denna skall uppgifter antecknas om bl. a. tidpunkt för fastighetsförvärv, ursprungligt ingångsvärde m. m.

De i liggaren införda uppgifterna bör anses innefatta taxeringsnämndens beslut (jfr 68 § sista stycket taxeringslagen). Detta kommer enligt promemorian att innebära, att uppgifterna blir bindande.

Om systemet kommer till stånd måste enligt RSVs bedömning bestämmelser införas, som reglerar hur bevarandet skall ske av de uppgifter som erfordras för att bestämma ingångsvärdet m. m. vid framtida avyttringar av skog antingen under innehavstiden eller i samband med överlåtelse av skogsfastighet. Det kan röra sig om ganska långa tidsperspektiv i vissa fall. Skogens omloppstid kan ju uppgå till 100–150 år och för juridiska personer finns det i princip ingen tidsbegränsning på fortlevnaden. Även för fastigheter som ärvs genom flera generationer blir omloppstiden extremt lång (ny ägare avses ju här överta arvlåtarens restvärde).

RSV vill erinra om att skogsliggare förs på länsstyrelsen även enligt nuvarande bestämmelser. Så har skett sedan 1928. Erfarenheterna kan inte betecknas som gynnsamma. Redan tidigt befanns att uppgifterna var så osäkra att deras bevisvärde ifrågasattes av myndigheter och domstolar (se t. ex. RÅ 1963 not Fi 656). Att nu lita till ett sådant system är inte lämpligt – särskilt om uppgifterna blir bindande.

Det är knappast rimligt att uppgifter, som felaktigt blivit införda i liggaren (eller motsvarande registrering) skulle – mot den skattskyldiges bestridande eller av honom företedd utredning – ges avgörande betydelse. Ingångsvärden i andra sammanhang prövas årligen och kan ändras, även om de godtagits vid tidigare års taxeringar.

Under alla förhållanden bör andra lösningar än en manuellt förd liggare prövas. Tyvärr diskuteras andra möjligheter inte alls i promemorian. Med tanke på att databehandling av uppgifterna kan ske – det finns redan nu färdiga dataprogram och register för fastigheter – bör en sådan lösning enligt RSVs uppfattning övervägas om lagstiftningen införs. Det bör beaktas att de nya reglerna ger många fler skogsägare reella möjligheter till avdrag än f. n.

RSV tillstyrker därför att bestämmelser för någon form av registrering av erforderliga uppgifter sker, men anser att databehandling och förvaring på magnetband bör övervägas som den sannolikt mest ekonomiska och från skatteadministrativ synpunkt minst arbetskrävande metoden.

*En minoritet inom länsstyrelsen i Kalmar län:*

Länsstyrelsen vill i detta sammanhang understryka vikten av att riksskatteverket inte bara fastställer ett formulär för liggaren utan även ger ut en rutin om hur liggaren ska föras. Rutinen bör innehålla exempel på alla typer av uppgifter som kan komma att ingå i liggaren. Detta är nödvändigt eftersom liggaren bör föras på samma sätt vid alla länsstyrelser. Vidare kommer uppgifterna att bevaras under lång tid. Som tidigare anförts anser länsstyrelsen att man bör överväga om inte beslutsunderlaget (de blanketter som fylls i av de skattskyldiga och bifogas deklARATIONEN) bör arkiveras under längre tid än övrigt deklarationsmaterial.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län* föreslår att uppgifter ur skogsliggaren skall tas in på taxeringsavin. Taxeringsnämnderna skulle därmed, menar länsstyrelsen, på ett enkelt sätt få tillgång till aktuella uppgifter.

*Skogsvårdsstyrelsen i Kronobergs län och Lantbrukarnas länsförbund i norra och södra Kalmar* framhåller att det inte torde föreligga några större problem att med hjälp av datateknik hålla skogsliggaren aktuell. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* anser också att datatekniken bör utnyttjas. Länsstyrelsen tar också upp vissa andra frågor:

I 5 § föreskrivs att det hos länsstyrelse skall föras liggare över gällande ingångsvärden av växande skog. Enligt förslaget skall sådan liggare – när den skattskyldige äger fastigheter som till förvärvskälla är hänförliga till flera län – föras av länsstyrelsen i det län där den skattskyldige har sin hemortskommun. Det synes lämpligare att liggaren i detta fall förs av riksskatteverket, eftersom det allmännas intresse skall bevakas av allmänna ombudet. Det bör t. o. m. övervägas att mellankommunala skatterättens kompetensområde utsträcker att gälla även fall när köpare och säljare av skogsfastighet hör till skilda län. Som reglerna föreslagits kan process få föras om två skatterätter beslutar fördela köpeskillingen på olika sätt hos köpare respektive säljare, vilket är otillfredsställande. Någon form av förtur borde för övrigt generellt få förekomma vid process i skattedomstolarna angående fastställelse av skogsansaffningsvärde eftersom efterföljande års taxeringar eljest måste överklagas. Redan nu bör dessutom utredas i vilken utsträckning som datatekniken kan användas vid förandet av ovannämnda liggare. Taxeringsnämnden bör kunna redovisa sitt beslut så att liggaren kan tas fram datamässigt, varigenom anmälnings skyldigheten enligt 3 § samtidigt fullgjorts.

I några yttranden diskuteras frågor kring besvär i särskild ordning och skattetillägg.

*En minoritet inom länsstyrelsen i Kalmar län:*

I detta sammanhang vill länsstyrelsen fästa uppmärksamheten på att ett fastställelsebeslut kan få materiell betydelse långt efter – således ofta betydligt mer än fem år – det beslutet fattades. För den händelse ett sådant beslut är felaktigt och detta visar sig först sedan mer än fem år förflutit efter förvärvet, skulle det inte finnas formella förutsättningar att ändra beslutet eftersom förutsättningar för extraordinär besvär rätt eller eftertaxering enligt § 6 i kommitténs förslag är begränsat till fem år. Länsstyrelsen ifrågasätter om man inte utan olägenhet skulle kunna förlänga tiden för extraordinära besvär respektive eftertaxering i förevarande fall. Beslutsunderlaget för fastställelse

redovisas ju inte i deklarationen utan på den beslutsblankett som bifogas deklarationen det är då ingångsvärdet fastställs. En förlängd besvärstid förutsätter således inte att deklarationsmaterialet förvaras under längre tid än som nu sker. Däremot är det enligt länsstyrelsens uppfattning önskvärt att beslutsunderlaget för fastställsetalan bevaras i anslutning till skogsliggaren.

I 6 § av utredningens förslag till lag om fastställande av anskaffningsvärde stadgas bland annat att 116 § taxeringslagen bör gälla i tillämpliga delar. Länsstyrelsen ifrågasätter om detta förslag är genomtänkt. Frågan är hur underlaget för skattetillägget ska bestämmas om en oriktig uppgift lämnas vid överlåtelsetillfället och den skattskyldige, i detta fall köparen, inte yrkar skogsvärdeminskningssavdrag förrän ett kommande år. Möjligen kan man tänka sig att man fingerar att skogsvärdeminskningssavdraget yrkas vid denna taxering och att man sedan beräknar hur den felaktiga uppgiften skulle ha påverkat avdragets storlek. Ska skattetillägg förekomma i de fall oriktig uppgift lämnas vid fastställsetalan bör det anges i lagen hur underlaget för skattetillägget ska bestämmas.

I detta sammanhang bör också framhållas att vid förvärv genom arv, gåva eller liknande fång ska den nye ägaren överta den föregående ägarens vid förvärvstillfället gällande ingångsvärde. Länsstyrelsen finner att man redan nu bör ställa frågan om det är lämpligt att över huvud taget ifrågasätta skattetillägg i det fall gåvotagaren övertar ett ingångsvärde som grundats på felaktiga uppgifter som ursprungligen lämnats av gåvogivaren. Visserligen bör man kanske ålägga gåvotagaren en skyldighet att undersöka det ingångsvärde han övertar innan han utnyttjar det vid sin taxering. Å andra sidan bör gåvotagaren ha rätt att förutsätta att gåvogivarens ingångsvärde – tidigare prövat av taxeringsnämnden – är riktigt. Vill man ålägga gåvotagaren ett visst ansvar för att det ingångsvärde som han utnyttjar är riktigt bör detta på något sätt anges i lagen.

*RSV:*

I promemorian föreslås också att rättelse skall kunna ske genom eftertaxering, om en skattskyldig vid förvärv av jordbruksfastighet lämnar oriktiga uppgifter. Något krav på att rättelsen skall medföra ändring av den taxerade inkomsten uppställs inte. Med hänsyn härtill torde enligt RSVs tolkning något skattetillägg enligt nuvarande regler inte kunna påföras, eftersom det inte heller blir någon ändring av inkomstskatten även om den oriktiga uppgiften inte följs. RSV anser det vara en brist att någon påföljd i form av skattetillägg inte skall kunna komma ifråga. Enligt RSVs uppfattning bör därför någon form av sanktion i hithörande fall övervägas om reglerna införs.

*RSV tillägger:*

Vad i promemorian uttalas beträffande klyvmetoden att mål, som skall behandlas av olika domstolar, bör sammanföras till en domstol, bör också gälla sambandsmetoden.

### 3.11 Övergångsbestämmelserna

Förslaget att skogsägarens gällande ingångsvärde enligt nuvarande regler skall användas som ursprungligt ingångsvärde i det nya systemet tillstyrks av *RSV. Länsstyrelsen i Norrbottens län* tillstyrker också förslaget med utgångspunkt i motsvarande övergångsregler enligt klyvmetoden. *Skogsvårdsstyrelsen i Kronobergs län* och *Lantbrukarnas länsförbund i norra och södra Kalmar* framhåller att förslaget medför en kontinuitet i beskattningen:

Varje skogsägare har enligt nuvarande skogsbeskattningsregler ett för honom gällande ingångsvärde på växande skog. Detta värde utgör skillnaden mellan ingångsvärdet vid förvärvet och summan av under innehavet gjorda värdeminskningsskattavdrag. Genom att låta detta värde bli ursprungligt ingångsvärde i sambandsmetoden uppnås kontinuitet mellan de nu gällande och de föreslagna beskattningsreglerna. Därmed bringas rättvisa mellan skogsägare som ej tidigare utnyttjat värdeminskningsskattavdrag och den som har utnyttjat sådant avdrag.

På grund av ovannämnda kontinuitet blir det således enkelt att övergå till sambandsmetoden, vilket får anses vara ett starkt argument för denna metod.

I övrigt har förslaget mötts med viss kritik vid remissbehandlingen. Å ena sidan görs det gällande att många skogsägare genom övergången till ett nytt system skulle få möjlighet till skattefria skogsuttag som de tidigare saknat. En sådan konsekvens anses inte önskvärd varken från skattepolitisk eller skogspolitisk synpunkt. Å andra sidan framhåller en del remissinstanser att reglerna bör kompletteras eller ersättas med någon form av schablonregel så att även de som innehaft skogsfastigheter under en längre tid skall få reella möjligheter till avdrag i det nya systemet.

I det följande behandlas först den del av remisskritiken som tar sikte på att de föreslagna övergångsreglerna är för förmånliga.

Bl. a. *skogsstyrelsen* samt *skogsvårdsstyrelsen* och *länsstyrelsen i Västerbottens län* framhåller att de nya reglerna inte ger kontinuitet i beskattningen och att de skogsägare som fått avdrag enligt äldre regler gynnas framför de skogsägare som inte utnyttjat sin avdragsrätt. *Skogsstyrelsen* anför:

Enligt *skogsvårdsstyrelsen* i AC län har i länet avdragen enligt värdemetoden uppgått till i medeltal 55 % av ingångsvärdet. Ett avdrag med ytterligare 60 % på det nya ingångsvärdet skulle innebära ett totalt avdrag på över 80 %. De som utnyttjat avdrag i samband med fastighetsreglering kommer ofta i åtnjutande av ännu större avdrag under innehavstiden. Skogsägare, som redan gjort stora avdrag skulle alltså totalt sett få betydligt större avdragsmöjligheter jämfört med dem som gör avdrag först efter övergången till det nya beskattningssystemet.

*Länsstyrelsen i Värmlands län* och *stiftsnämnden i Karlstad*:

En likformig behandling kommer inte att ske med de föreslagna övergångsbestämmelserna. En skogsägare som sålunda utnyttjat avdraget tillfullo

får genom bestämmelserna att han utifrån för honom gällande ingångsvärde får påbörja avdrag på nytt, ett betydligt större avdrag än den som ej tidigare under innehavet nyttjat något avdrag.

---  
Som tidigare framhållits bör i övergångsbestämmelserna införas en maximering av totalt avdrag till 60 %. Givetvis kan någon justering ej ske för de skogsägare som enligt nuvarande bestämmelser redan erhållit avdrag som överstiger denna procent. Något ytterligare avdrag bör emellertid dessa ej få.

*Skogsvårdsstyrelsen i Jämtlands län* anser också att avdrag enligt de nya reglerna skall medges med utgångspunkt i det tidigare ursprungliga ingångsvärdet och inte i det gällande ingångsvärdet.

*Skogsvårdsstyrelsen i Ålvsborgs län:*

I promemorian har föreslagits att det vid övergången till sambandsmetoden för ägaren gällande ingångsvärdet skall bli ursprungligt ingångsvärde och därmed utgångspunkt för avdragsberäkningen i det nya systemet. Skogsvårdsstyrelsen kan biträda denna grundprincip. Under vissa omständigheter kan emellertid detta innebära att en skogsägare vid övergången får avdragsmöjligheter, som inte går att utnyttja med hänsyn till skogsvårdslagens ransoneringsbestämmelser. En skogsägare kan exempelvis omedelbart före övergången ha förvärvat en fastighet till högt pris, därefter gjort en mycket stor avverkning (eventuellt efter s. k. tillstånd från skogsvårdsstyrelsen enligt 7 § skogsvårdslagen) och för första beskattningsåret begärt och erhållit värdeminskningsskatt (enligt värdemetoden) med t. ex. 70 % av det ursprungliga ingångsvärdet. Vid övergången till det nya systemet skulle ifrågakvarnande skogsägare få avdragsmöjlighet med 60 % av 30 % av det ursprungliga ingångsvärdet men motsvarande avverkningsmöjligheter skulle inte finnas på fastigheten förrän relativt lång tid förflutit. Skogsvårdsstyrelsen finner den beskrivna situationen olämplig och föreslår därför att någon form av spärregel införs t. ex. att det ursprungliga ingångsvärdet genom avdrag i det nya systemet inte får nedgå under viss procent (förslagsvis 75 %).

*Lantbruksstyrelsen:*

I promemorian föreslås att det för ägaren vid övergångstillfället gällande ingångsvärdet på skogen får utgöra ursprungligt ingångsvärde i det nya systemet.

Enligt styrelsens mening medför detta en ökning av avdragsrättens omfattning som är opåkallad. För fastigheter som förvärvats före den senaste prisuppgången på skog – vilken började 1973 – har en sådan avdragsrätt relativt liten betydelse. Styrelsen anser därför att en tidsgräns på fem eller tio år och en till 10 000 kr. höjd beloppsgräns så som styrelsen föreslagit i det föregående också ger rimliga övergångsregler. Dessa gränser bör kunna tillämpas även om de nämnda gränserna inte blir gällande vid förvärv efter 1979 då de nya reglerna avses träda i kraft.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län* tillstyrker i princip förslaget men tillägger:

I promemorian pekas på svårigheterna att fastställa ett ursprungligt ingångsvärde grundat på den faktiska anskaffningskostnaden för skogen. Detta gäller inte minst juridiska personer. I konsekvens med vad som anförs ovan under p. 7.4 bör något ingångsvärde inte fastställas för juridiska personer.

I likhet med vad som anförs i promemorian anser länsstyrelsen att det saknas bärande motiv för införande av en schablonmässig avdragsrätt i de fall det inte går att tillförlitligen fastställa storleken av det ursprungliga ingångsvärdet och summan av de värdeminskningsskattavdrag som medgetts under innehavstiden. Det kan f. ö. ifrågasättas om det är nödvändigt att fastställa något för ägaren gällande ingångsvärde på fastigheter förvärvade före 1975 års ingång. Skogens andel av det totala taxeringsvärdet var ju tidigare relativt sett ringa och priserna på fastigheter väsentligt lägre. De belopp som kan bli aktuella torde därför ofta vara av marginell betydelse. Genom att begränsa rätten till nedskrivning på "äldre" ursprungliga ingångsvärden besparas såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter utredningskostnader.

Fysiska personer som förvärvat skogsfastighet inom fem år före lagens ikraftträdande 1980 bör däremot kunna få samma rätt till avdrag som om fastigheten förvärvats efter 1980. Anledningen härtill är att fastigheten förvärvats medan de äldre bestämmelserna gällde och att ägaren kan ha haft för avsikt att finansiera köpet genom skogsförsäljningar i anslutning till förvärvet. Självfallet bör hänsyn därvid tas till före 1980 åtnjutna värdeminskningsskattavdrag.

Tillskottsköp av skogbärande mark bör ge rätt till avdrag enligt de nya reglerna även om köparens "ursprungliga fastighet" varit i hans ägo längre tid än fem år.

Bl. a. *lantbruksnämnden i Hallands län* och *en minoritet inom länsstyrelsen i Kalmar län* anser också att många skogsägare vid övergången kommer att få omotiverade möjligheter till avdrag.

I en del yttranden betonas att förslaget kan få negativa effekter för skogsvården.

*Skogsvårdsstyrelsen i Östergötlands län:*

Ett införande av sambands- eller klyvmetoden skulle få till följd en ökad avverkning under ett antal år efter det att reglerna trätt i kraft. Därefter får vi sjunkande avverkningsciffror. Det är naturligt att skogsägarna så långt möjligt utnyttjar en dylik nyuppkommen situation att avverka och sälja skog skattefritt tack vare nya avdragsregler. Särskilt markant blir detta på fastigheter med höga anskaffningsvärden. Det finns ju ingen garanti för hur länge reglerna kommer att gälla och därför kommer många skogsägare att avverka till skogsvårdslagens yttersta gräns och kanske begära medgivande om ytterligare avverkning. Ur skogsnäringsens synpunkt är det synnerligen olyckligt med en sådan ryckighet i avverkningarna. Dessutom får vi räkna med sjunkande tillväxtsiffror i och med att växlig äldre skog avverkas tidigare än planerat. Detta rimmar inte alls med de förslag som 1973 års skogsutredning nyligen lagt fram, där man föreslår olika åtgärder för att öka tillväxten i

våra skogar. Vare sig det gäller sambands- eller klyvmetoden anser skogsvårdsstyrelsen att här föreligger inte genomarbetade förslag. I promemorian har inte beaktats de konsekvenser som följer på ett genomförande och som vi här har påpekat.

#### *Skogsvårdsstyrelsen i Hallands län:*

Det kan med fog förutsättas att flertalet skogsägare kommer att vilja utnyttja det nya 60 %-avdraget så snart som möjligt efter införandet av detsamma, dvs. innan inflationen urholkat avdragsmöjligheterna. Avdraget torde sålunda komma att öka avverkningarna kraftigt de första åren efter införandet och då medföra en stor och knappast önskvärd koncentration av avverkningarna. Härvid kan också befaras att skogsägare kan frestas till ur skogsvårdssynpunkt olämpliga avverkningar. Det kan inte heller uteslutas att skogsägare kan få den felaktiga uppfattningen att i och med att 60 % avdrag medges så är det ur skogsvårdslagens synpunkt fritt fram för avverkning intill denna gräns, vilket dock givetvis ej alls är säkert.

#### *Skogsvårdsstyrelsen i Kalmar län:*

Ett införande av sambandsmetoden innebär mycket generösa och omotiverade skattefavourer för i första hand skogsägare med ackumulerade virkesförråd. Då det i regel är så att avyttring av fastigheter sällan medför realisationsvinstbeskattning, kommer om metoden införs, betydande skattebelopp att omotiverat undandras stat och kommun, detta i första hand skogskommunerna. Konsekvenserna och storleksordningen av detta bortfall kan skogsvårdsstyrelsen ej bedöma. Vidare torde trycket på redan hårt avverkade fastigheter komma att öka då skogsägarna med all sannolikhet vill utnyttja avdragsmöjligheterna. Detta förhållande kommer ej att ägna god och uthållig skogsskötsel.

Ett införande av de gynnsamma avdragsreglerna skulle också förmodligen medföra att skogsindustrin överhoppas med virke under initialskedet.

*RSV, skogsstyrelsen, skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län, skogsvårdsstyrelsen och länsstyrelsen i Jämtlands län, Sveriges lantbruksuniversitet och LO* framhåller också att övergångsreglerna kan leda till ett skattebortfall för skogskommunerna i initialskedet.

Vissa länsstyrelser ifrågasätter av andra skäl om inte övergångsreglerna bör kompletteras. *Länsstyrelsen i Örebro län* anför:

Enligt de i promemorian föreslagna *övergångsbestämmelserna* skall – såvitt beträffar fastighet som förvärvats under beskattningsår för vilket taxering i första instans skett år 1980 eller tidigare – som ursprungligt ingångsvärde på växande skog upptagas ”det för den skattskyldige gällande ingångsvärdet . . . vid utgången av det beskattningsår, för vilken taxering i första instans skett före år 1981”. Det synes emellertid inte helt klart, vad som i detta hänseende skall förstås med uttrycket gällande ingångsvärde. Hur skall detta värde fastställas för till exempel statens domäner, härads- och sockenallmänningar, akademier och kyrkliga samfund sedan tidigare århundraden tillhöriga fastigheter. Samma fråga kan för övrigt ställas beträffande fastigheter tillhörande skogsbolag och skogssällskap. I promemorian framhålls visser-

ligen att "en förutsättning för avdragsrätt enligt sambandsmetoden bör vara att såväl ursprungligt som gällande ingångsvärde går att fastställa med tillfredsställande noggrannhet". Det kan likväl inte anses helt klart, var gränsen härvid skall dragas. Dessutom synes det kunna ifrågasättas, huruvida icke en begränsning av avdragsrätten på nu angiven grund bör intagas i övergångsbestämmelserna.

#### *Länsstyrelsen i Kopparbergs län:*

Övergångsvis torde sambandsmetoden resultera i alltför stort antal avdragsärenden, då en generell avdragsrätt införes vid avverkning oavsett om tillväxt sparats eller ej. Ur administrativ synpunkt kan detta bli besvärande för skattemyndigheterna. Någon form av övergångsbestämmelse för att komma till rätta med detta problem är erforderlig om sambandsmetoden utformas på sätt skett i promemorian.

En del remissinstanser anser i stället, som inledningsvis nämnts, att även skogsägare som innehaft sina fastigheter under en lång tid bör tillförsäkras avdragsrätt i det nya systemet.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

Enligt delegationens uppfattning är en av de mera påtagliga fördelarna med sambandsmetoden bl. a. just möjligheten att på ett enkelt sätt gå över till densamma, varför delegationen tillstyrker förslaget. På grund av de nuvarande reglernas konstruktion kan emellertid – vilket också påpekas i promemorian – ett ingångsvärde enligt dessa regler hänföra sig till en tidpunkt som ligger långt tillbaka i tiden med åtföljande utredningssvårigheter. Av praktiska skäl bör därför enligt delegationens uppfattning övervägas att införa en tidsgräns. En sådan kan lämpligen vara år 1952 varigenom en anknytning sker till realisationsvinstreglerna. För en fastighet som förvärvats före år 1952 bör sålunda detta års taxerade skogsvärde kunna utgöra ursprungligt ingångsvärde i det nya systemet. Den skogsägare som så önskar skall dock kunna använda det för honom 1/1 1952 gällande ingångsvärdet som ingångsvärde vid övergången.

Delegationen anser det vidare nödvändigt att bestämmelser införs om att de skogsägare som före övergången åtagit sig eller ålagts att erlagga fastighetsregleringslikvid o. d. får möjlighet att fullfölja sina avdrag enligt tidigare bestämmelser.

I övrigt ansluter sig delegationen till promemorians förslag om övergångsbestämmelser.

#### *SISU:*

Begränsningen till 60 % av ingångsvärdet innebär i vissa situationer en försämring jämfört med nu gällande regler. I andra avseenden leder bestämmelserna i föreslagen utformning ej till åsyftad förenkling vid beräkning av avdragsmöjligheter, t. ex. i de fall då anskaffningsvärdet på grund av innehavets längd eller av andra omständigheter är svårt att fastställa. I sådana fall bör till grund för beräkning av ingångsvärdet för skog få läggas 1952 års taxeringsvärde i likhet med vad som nu gäller vid

realisationsvinstbeskattning. – SISU vill förutsätta att kraven på utredning av anskaffningsvärden sätts till en rimlig nivå så att de ej leder till onödiga kostnader och byråkrati.

*Sveriges advokatsamfund* föreslår en uppräknig av ingångsvärden i samband med övergången:

Enligt förslaget skall det för ägaren vid övergångstillfället gällande ingångsvärdet på skogen utgöra ursprungligt ingångsvärde i det nya skogsbeskattningssystemet. Detta värde skulle – oavsett i vad mån värdeminskningsavdrag medgetts tidigare – få utnyttjas till 60 % under den fortsatta innehavstiden. Att så får ske är i och för sig bra, men ett kvarstående problem finns för fastigheter som förvärvats för lång tid sedan. I sådana fall skulle komma att noteras ett mycket obetydligt ingångsvärde. Med en fortlöpande inflation och försämring av penningvärdet har sådant ursprungligt värde och därmed skogskapitalets relativa värde successivt urholkats. För att sambandsmetodens avdragsregel skall få avsedd effekt till stimulans av avverkning och rätt skötsel av skogarna kan enligt samfundets mening finnas skäl – när nu en övergång sker till nya skogsbeskattningsregler – att lyfta upp de ingångsvärden som tidigare bestämts till motsvarande 1980 års penningvärde. Det ingående skogskapet skulle sålunda räknas upp i samband med övergången till de nya reglerna på sätt som sker vid realisationsvinstbeskattningen. Detta torde från taxeringssynpunkt inte vara alltför betungande med hänsyn till den erfarenhet som redan vunnits inom området för realisationsvinstbeskattningen. De praktiska problemen skulle också bli av engångsnatur.

Några remissinstanser anser att man bör utgå från de värden som fastställs vid 1981 års allmänna fastighetstaxering.

#### *Domänverket:*

Det bör i detta sammanhang påpekas att – oavsett vilken av de två presenterade principlösningarna som väljs – det är av väsentlig betydelse att en enkel metod utarbetas för att fastställa ingångsvärden på skogen. För domänverkets vidkommande gäller i dag att företaget till största delen äger mycket gamla skogsfastigheter varför det ofta är svårt eller omöjligt att få fram ett riktigt ingångsvärde i form av anskaffningsvärde. Därför bör som ett alternativ den s. k. schablonmetoden kunna väljas. Denna metod grundar ingångsvärdena på de värden som kommer att fastställas vid 1981 års allmänna fastighetstaxering. Schablonmetoden nämns emellertid endast i samband med klyvmetoden i utredningens förslag.

#### *Sveriges jordägareförbund:*

De framlagda förslagen till nya regler för beskattningen måste bedömas mot bakgrunden av de faktiska förhållanden på vilka de skall tillämpas. I det avseendet bör särskilt beaktas att endast en ringa del av skogsfastigheterna byter ägare genom köp på den allmänna marknaden. Den normala formen för ägarskifte på fysiska personers fastigheter är arv eller gåva. Det allmännas och bolagens fastigheter byter sällan ägare. Det ingångsvärde som kommer att föreligga för det stora flertalet skattskyldiga är således ett taxeringsvärde, som

åsatts långt tillbaka i tiden. Taxeringsenheten har därefter ofta undergått stora förändringar som gör det svårt att beräkna ett aktuellt ingångsvärde för skogen. Mot den bakgrunden står det klart att sambandsmetoden för att kunna bli av någon mera allmän betydelse för det stora flertalet skattskyldiga måste kombineras med regler, som möjliggör att på ett enkelt sätt fastställa ett nytt ingångsvärde för skogen. Detta torde kunna ske genom att lagstiftningens ikraftträdande anknöts till 1981 års allmänna fastighetstaxering och att det då åsatta taxeringsvärdet för skogen får utgöra skogens ingångsvärde för de dåvarande ägarna, eller/och att man bibehåller nuvarande regler att benefika fång grundar ett nytt ingångsvärde.

Även *skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län* berör effekterna vid införandet av nya regler för benefika förvärv. Skogsvårdsstyrelsen illustrerar med ett exempel och föreslår särskilda övergångsregler:

Två personer, A och B, inköpte år 1930 var sin fastighet för 10 000 kr. vardera. Skogsvärdet var i båda fallen 5 000 kr. A avled 1977 och sonen a som ärvde fastigheten fick som ingångsvärde 1975 års taxeringsvärde med skogsvärdet 160 000 kr. B avlider efter 1981 och sonen b ärver fastigheten men också ingångsvärdet på skogen 5 000 kr.

Det bör ifrågasättas om inte övergångsbestämmelser måste finnas som gör övergången mjukare och minskar slumpens möjligheter att bestämma ett högt eller lågt ingångsvärde. I annat fall kommer förutseende skogsägare att sälja sina fastigheter till barn för att förbättra ingångsvärdet. Följande kan utgöra förslag till lösning av problemet. Arv efter 1981, gällande fastigheter köpta före 1970, borde som ingångsvärde för skogen få 1970 års taxeringsvärde. Släktköp från dagen för propositionen till dagen för den nya lagens ikraftträdande som sker i syfte att förbättra ingångsvärdet erhålla 1970 års taxeringsvärde som ingångsvärde. Skulle exempelvis B i det nämnda exemplet utnyttja möjligheterna att begära avdrag utifrån sitt ingångsvärde 5 000 kr. och skriva ner det till 2 000 kr. får naturligtvis arvingen b ta konsekvenserna av detta genom att vid arv få ingångsvärdet 2 000 kr.

*Föredraganden i länsstyrelsen i Kronobergs län* anser att ikraftträdandet inte bör ske redan vid 1981 års taxering:

I promemorian förutsätts att taxeringsnämnderna under en övergångstid får ökade arbetsuppgifter. Dessa kan klaras men på bekostnad av andra. På samma sätt kommer taxeringsintendenterna, om de erhåller vidgade övervakningsuppgifter, få mindre möjligheter att ägna tid åt besvärärenden m. m., vilket i sin tur leder till ökande balanser. I detta sammanhang vill jag också framhålla det tryck som 1981 års allmänna fastighetstaxering kommer att ha på beskattningsorganisationen. Av detta skäl och på grund av den omständigheten att de nya taxeringsvärdena kan komma att få betydelse för skogsägarna, oavsett hur den framtida lagstiftningen utformas, förordar jag att nya regler träder i kraft först sedan 1981 års allmänna fastighetstaxering är över och de nya taxeringsvärdena delgivna berörda parter.

## 4 Remissinstansernas synpunkter rörande vissa andra frågor

### 4.1 Lantmäterikostnader

I promemorian behandlas framställningar av *statens lantmäteriverk* och *lantbruksstyrelsen* om införande av avdragsrätt för lantmäterikostnader. I promemorian avvisas dock tanken på en sådan avdragsrätt.

Ställningstagandet i promemorian har mött viss kritik vid remissbehandlingen, särskilt från myndigheter som är verksamma i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering.

*Lantbruksnämnderna i Jönköpings, Kalmar och Västmanlands län* samt *Värmhus sockensamfällighet* anser att förrättningskostnader vid strukturrationaliseringar bör vara avdragsgilla. *Lantbruksnämnden i Kopparbergs län* anser att viss del av förrättningskostnaderna skall få dras av. *Lantbruksnämnden i Gävleborgs län* anför:

Beträffande avdrag för kostnader för fastighetsbildningsåtgärder har i promemorior anförts betänkligheter mot avdrag närmast på grund av avgränsningsproblem. Genom den införda sakersättningstaxan tenderar ett betydande antal lantmäteriförrättningar att kosta så mycket att de utgör hinder för ur allmän synpunkt önskvärda fastighetsbildningsåtgärder. Enligt nämndens mening utgör många fastighetsbildningsåtgärder enbart en anpassning till yttre tekniska och ekonomiska förutsättningar för jord- och skogsbruket. Kostnaderna för dylika åtgärder bör därför vara direkt avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

Även *lantbruksstyrelsen* förordar en omedelbar avdragsrätt. Alternativt bör viss del av förrättningskostnaden få avskrivas. *Lantbruksstyrelsen* anför:

Enligt promemorian anses någon särskild avdragsrätt inte böra införas för lantmäterikostnader i samband med yttre rationalisering. Som styrelsen redan framhållit stämmer detta ej med förslaget att låta mäklararvode och lagfartskostnader ingå i anskaffningskostnaden, och att det vore logiskt att låta även här aktuella kostnader ingå i detta värde. Flertalet lantbruksnämnder har uttalat sig för avdragsrätt. Styrelsen anser med hänvisning härtill och de i promemorian omnämnda skrivelserna till riksskatteverket och regeringen att hela kostnaden bör få avskrivas. Alternativt bör avskrivning få ske med samma procentsats som avses gälla för anskaffningskostnaden, dvs. enligt styrelsens förslag 75 % och enligt promemorieförslaget 60 %. Av praktiska skäl bör kostnaden kunna behandlas skild från anskaffningskostnaden.

#### *Statens lantmäteriverk:*

Utredningens förslag innebär på denna punkt ingen ändring i förhållande till vad som nu gäller. Däremot hade *lantbruksstyrelsen* och *LMV* i sin gemensamma framställning år 1977 väckt fråga om eventuell ändring. Det råder knappast tvivel om att en avdragsrätt för lantmäterikostnader skulle ha en mycket betydande effekt från stimulanssynpunkt när det gäller strukturrationaliseringen. En eventuell avdragsrätt skulle kunna begränsas till åtgärder som har särskild betydelse för jord- och skogsbrukets rationalisering.

Här liksom i det förra fallet skulle intyg eller förklaring av lantbruksnämnden få tjäna som underlag för skattemyndighetens ställningstagande.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

Delegationen vidhåller sin tidigare uppfattning att de lantmäterikostnader som betingas av lantbrukets strukturrationalisering bör göras avdragsgilla som omkostnad i förvärvskällan. Enligt delegationens uppfattning bör det inte möta några svårigheter att avgränsa dessa fall från övriga fall. För att kostnaden skall vara avdragsgill bör förutsättas att lantbruksnämnd intygar att fråga är om strukturrationalisering. Ett sådant intyg bör således utan vidare kunna godtas vid taxeringen.

I den mån lantmäterikostnad inte kan betraktas som omkostnad i förvärvskällan är den, som ovan nämnts, att hänföra till kostnad för förvärv av fastighet. Härav följer att kostnaden skall beaktas vid beräkning av ingångsvärdet av den växande skogen varigenom den också kommer att ingå i underlaget för värdeminskningsavdrag på skog.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* diskuterar lantmäterikostnadernas skattemässiga behandling med utgångspunkt från den av länsstyrelsen förordade klyvmetoden. Länsstyrelsen anför:

Avdrag för lantmäterikostnad i samband med förvärv av fastighet eller del av fastighet medges f. n. endast vid realisationsvinstberäkningen i anledning av avyttring av samma fastighet eller fastighetsdel. Med hänsyn till klyvmetodens princip med särbehandling av den växande skogen vid avyttring av fastighet bör i anskaffningskostnaden för den växande skogen även räknas in den del av lantmäterikostnaden som belöper på skogsförvärvet. Samma fördelningsregel bör inom klyvmetoden gälla för övriga kostnader i samband med förvärv av fastighet, t. ex. stämpelskatt o. d.

Länsstyrelsen föreslår att en särskild regel härom förs in i det nya skogsbeskattningssystemet.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län* anser att avdragsrätt för lantmäterikostnader bör övervägas. I en *reservation* av föredraganden m. fl. framförs en annan uppfattning:

Vad angår avdragsrätt för lantmäterikostnader utgör denna en klar avvikelse från nuvarande praxis som inte kan anses godtagbar.

*RSV* och *skogsvårdsstyrelsen i Älvsborgs län* har inget att erinra mot ställningstagandet i promemorian.

#### **4.2. Särskilda frågor rörande beskattningen av avverkningsrätter**

I promemorian tas upp vissa frågor rörande inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av avverkningsrätter. Enligt förslaget bör en förvärvat avverkningsrätt även fortsättningsvis behandlas som kontraherad tillgång och sålunda inte kunna bli föremål för lagernedskrivning i den mån avverkning inte har skett. Vad gäller förmögenhetsbeskattningen av avverkningsrätter föreslås inte heller någon ändring. En upplåtelse av avverknings-

rätt skall alltså inte i sig kunna grunda rätt till omtaxering av fastigheten fastän fordran eller likviden i anledning av upplåtelser skall räknas in i den skattepliktiga förmögenheten.

*RSV* har ingen erinran mot ställningstagandet i promemorian.

*Lantbrukarnas skattedelegation* tar bl. a. upp frågan om rätt till nedskrivning på förvärvade avverkningsrätter:

I promemorian föreslås ingen ändring rörande inkomstbeskattningen av avverkningsrätter. Avverkat och märkt virke bör liksom nu få inräknas i köparens lager. Har däremot avverkning inte skett bör avverkningsrätten behandlas som en kontraherad tillgång med rätt till nedskrivning för prisfallsrisk. Enligt delegationens uppfattning bör köparen av avverkningsrätt redan i och med avtalet ges möjlighet att redovisa det ifrågavarande virket som sitt lager. En sådan ordning är materiellt befogad och skulle innebära en påtaglig förenkling genom att köparen inte skulle behöva hålla reda på vad som har avverkats.

*SISU:*

Enligt rättspraxis godtas inte att avverkningsrätt till skog (rotpost) av förvärvaren skrivs ned enligt lagervärderingsreglerna. I promemorian hänvisas i detta hänseende till att företagsskatteberedningen uttalat att nedskrivningsrätt föreligger först sedan leverans skett samt att ledning vid bedömningen om leverans skall anses ha skett i första hand bör hämtas från reglerna om separationsrätt i konkurs. Eftersom förvärvaren av en rotpost inte har separationsrätt i säljarens konkurs bör enligt promemorian avverkningsrätt även fortsättningsvis behandlas som kontrakterad tillgång och ej som lagertillgång.

Den omständigheten att konkursreglerna kan tjäna till ledning vid bedömningen av den lämpliga gränsdragningen mellan kontrakterad tillgång och lagertillgång bör enligt vår mening inte – det torde f. ö. heller inte ha varit företagsskatteberedningens uppfattning – leda till att man slaviskt följer dessa för helt andra ändamål utformade regler utan att beakta förhållandena i övrigt. Det väsentliga för skatterättens del är att viss egendom alltid skall utgöra ned- eller avskrivningsunderlag för säljare eller köpare men aldrig hos båda samtidigt. De skattemässiga konsekvenserna av en överlåtelse bör alltså inträda vid samma tidpunkt för säljare och köpare.

Den som upplåter avverkningsrätt till skog skall i princip beskattas för intäkten därav och få åtnjuta eventuellt värdeminskningssavdrag det år då kontraktet upprättades. I konsekvens härmed bör den skog som omfattas av avverkningsrätten räknas som lagertillgång hos köparen från kontraktstidpunkten. I annat fall kommer tillgången i fråga under den tid som förflyter mellan kontraktsdagen och avverkningstidpunkten inkomstskattemässigt inte att utgöra tillgång hos vare sig säljare eller köpare, vilket inte står i överensstämmelse med den ovan nämnda även av företagsskatteberedningen erkända grundprincipen.

Beträffande avverkningsrätterna gäller vidare speciella förhållanden som gör det motiverat att frånga konkursreglerna. Bl. a. utgör avverkningsrätterna för många företag en betydande del av "råvarulagret" – i särskilt hög grad gäller detta fristående sågverk. Vidare förflyter ofta flera år mellan kontraktstecknandet och avverkningen med stora prisförändringar under tiden. Det

må här nämnas att de speciella förhållandena inom skogsindustrin lett till att man i den finska skattelagstiftningen numera infört en specialbestämmelse, enligt vilken träd som förvärvats genom s. k. skogsköpsavtal behandlas som omsättningstillgång.

Utskottet hemställer att en särskild bestämmelse införs, enligt vilken de ifrågasvarande avverkningsrätterna av förvärvaren får skattemässigt inräknas i varulagret.

*Lantbruksnämnden i Västmanlands län* framhåller att dubbelbeskattnings-effekten vid förmögenhetsbeskattningen bör beaktas i arbetet med nya regler på fastighetstaxeringsområdet. *Lantbruksnämnden i Jönköpings län* anför:

Förhållandet synes särskilt anmärkningsvärt i samband med de allmänna fastighetstaxeringarna, då en dylik redan upplåten avverkningsrätt kan komma att belasta fastigheten under hela den kommande taxeringsperioden. Stigande taxeringsvärden och allt högre skatteuttag accentuerar denna problematik ytterligare.

Lantbruksnämnden föreslår att ovanstående förhållande rättas till i första hand genom ändrade regler för fastighetstaxeringarna på så sätt att försålda rotposter icke beaktas vid fastställandet av värdena. I synnerhet beträffande nyetablerade skogsbrukare och i samband med tillskottsförvärv med därmed förenade stora skogsuttag kan annars betydande orättvisor uppkomma.

*Lantbrukarnas skattedelegation* behandlar också denna fråga i sitt yttrande:

Vad gäller förmögenhetsbeskattningen har delegationen i tidigare sammanhang påtalat de dubbelbeskattnings effekter som uppkommer genom att värdet av skogen normalt ingår i fastighetens taxeringsvärde samtidigt som hela likviden för avverkningsrätten skall förmögenhetsredovisas. Enligt delegationens uppfattning hör frågan främst ihop med fastighetstaxeringen. Delegationen har erfarit att den översynsutredning som pågår inför 1981 års allmänna fastighetstaxering (fastighetstaxeringskommittén) har för avsikt att särskilt behandla avverkningsrätterna. Det bör i detta sammanhang vara möjligt att åstadkomma en tillfredsställande lösning på problemet. Ett sätt kan vara att schablonmässigt nedsätta taxeringsvärdet med viss del av rotvärdet för avverkad skog och upplåten avverkningsrätt.

Delegationen vill också framhålla att de nuvarande kapitalbeskattnings-reglerna är att anse som ett provisorium. Det kan därför finnas anledning att beakta avverkningsrätterna vid en förestående översyn av dessa regler.

#### 4.3 Vissa vid remissbehandlingen aktualiserade frågor

I remissyttranden har flera frågor tagits upp som inte behandlas i promemorian. I detta avsnitt återges synpunkter i vissa frågor som inte har återgetts i tidigare avsnitt av remissammanställningen.

*Domänverket och länsstyrelsen i Kopparbergs län* behandlar omfattningen av förvärvskälla inom jord- och skogsbruket.

*Domänverket:*

Eftersom reglerna för beskattning av skogsinkomster finns intagna i Kommunalskattelagen (KL) vill domänverket ta tillfället i akt att föreslå en

ändring av anvisningarna till 18 § KL där det framgår att revir skall betraktas som förvärvskälla. Av "Betänkandet avgivet av skogsskattekommittén" Stockholm 1969 (SOU 1969:30) framgår att statens skogar skall drivas under förutsättningar som gäller även för andra skogsägarkategorier. Skogsskattekommittén föreslog mot bakgrund härav att sista meningen i andra stycket p. 1 anvisningarna till 18 § KL skulle utgå. Domänverket tillstyrkte då detta förslag och vidhåller fortfarande denna uppfattning att nämnda mening skall utgå ur kommunalskattelagen. Detta är helt naturligt av skäl som framförts av skogsskattekommittén samt vidare med hänsyn till funktionell organisation, integrerad planering, förändrade försäljnings- och transportmetoder samt införande av maskinell utrustning som utnyttjas över revirgränserna.

#### *Länsstyrelsen i Kopparbergs län:*

Med hänsyn till att man är innc på en mera schabloniserad avdragsmetod finner länsstyrelsen det naturligt att med hänsyn till omständigheterna avgränsa förvärvskällan till viss församling, kommun eller kommunblock. Detta vore en klar fördel ur administrativ synpunkt, när det gäller att få in uppgifter i skogsvärdeminskningsliggarna på ett korrekt sätt. När en förvärvskälla omfattat fastigheter i olika län har det hänt att värdeminskningsavdraget endast antecknats i det ena länets liggare. En ändring av 18 § kommunalskattelagen synes därför påkallad speciellt vid kompletteringsköp.

*Länsstyrelsen i Gävleborgs län och Lantbrukarnas skattedelegation* behandlar två olika frågor som rör kostnader för skogsvård:

#### *Länsstyrelsen i Gävleborgs län:*

Kostnaderna för skogsvård är en investering på lång sikt. Frånvaron av omedelbar avkastning av investeringarna kan minska investeringsbenägenheten, särskilt under lågkonjunktur. Detta kan få menliga återverkningar i framtiden, eftersom skogsbruket och skogsindustrin genom sin betydelse bl. a. för sysselsättningen och handelsbalansen har en framträdande roll i samhällsekonomin. De långsiktiga investeringarna i skogen är därför i minst lika hög grad som maskininvesteringarna i industri och övriga näringar värda ett stöd av typen investeringsavdrag eller investeringsbidrag. Ett sådant stöd kan dessutom utformas så att dagens sysselsättningsläge samtidigt förbättras.

Länsstyrelsen föreslår - med hänvisning till vad ovan sagts - en lagstiftning, som efter modell av investeringsavdrags- och investeringsbidragslagarna (SFS 1975:1147 och 1149), ger skogsägare rätt till avdrag eller bidrag med viss procent av lönekostnaden för personal, som sysselsätts med skogsröjning, skogsplantering, skogsdikning eller likvärdiga och även från miljövärdssynpunkt lämpliga skogsvårdande uppgifter.

#### *Lantbrukarnas skattedelegation:*

I ett förhandsbesked (RSV/FB Dt 1977:2) har riksskatteverkets nämnd för rättsärenden förklarat att avdrag får åtnjutas vid inkomsttaxeringen för i

räkenskaperna gjord avsättning för beräknade kostnader för framtida skogsvårdsåtgärder. Avdragsrätten begränsades till ett belopp motsvarande den för kostnadernas bestridande ställda säkerhet som påfordrats av skogsvårdsstyrelsen. Ställningstagandet överensstämmer med den skattepraxis som på senare år utvecklats och ligger helt i linje med grundläggande företagsekonomiska principer.

Betydande kostnader för framtida skogsvårdskostnader uppkommer bl. a. vid kalavverkning av större områden och vid katastrofsituationer genom brand, insektsangrepp o. d. Det är i sådana fall företagsekonomiskt motiverat att genom avsättning i räkenskaperna resultatmässigt knyta de framtida kostnaderna till de utfallande intäkterna. Detta förfarande har som framgår av förhandsbeskedet godtagits av riksskatteverkets rättsnämnd. Enligt delegationens uppfattning bör avsättningsrätt för kostnader för framtida skogsvårdsåtgärder alltid föreligga under förutsättning att tillfredsställande beräkningsunderlag för kostnadernas storlek presteras.

Delegationen anser det angeläget att denna avsättningsrätt kommer till uttryck i lagtext.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län*, liksom *lantbruksstyrelsen* och *skogsvårdsstyrelsen i länet*, behandlar förutsättningarna för rationaliseringsverksamheten och bedrivandet av ett rationellt skogsbruk. Bl. a. framhålls att minimigränsen för redovisningsskyldighet av mervärdeskatt, 10 000 kr., har viss betydelse i sammanhanget (jfr länsstyrelsen i Värmlands läns yttrande i avsnitt 3.5). Vad gäller beskattningen av gemensamhetsskogar och andra *marksamfälligheter* anför *skogsvårdsstyrelsen* och *länsstyrelsen i länet*:

I detta sammanhang vill skogsvårdsstyrelsen också påpeka de ogynnsamma effekter ändringarna av reglerna för beskattning av samfälligheter fått beträffande skötsel och administration av bl. a. gemensamhetsskogar m. fl. samfälligheter. Dubbelbeskattningseffekter är svåra att undvika, speciellt för samfälligheter med många delägare där årlig utdelning i nollställningssyfte är orealistisk just av denna anledning. Förvaltningen har blivit påtagligt mer tungrodd och byråkratiserad. Svårigheten att fondera obeskattade medel för framtida i princip avdragsgilla driftskostnader arbetar också emot gällande skogsvårdsåtgärder. Intresset för gemensamhetsskogen som alternativ i strukturrationaliseringssammanhang har härigenom kylts ned betänkligt, något som livligt måste beklagas sett mot bakgrund av den svårhanterliga fastighetsstruktur som dominerar vissa delar av länet. Det är ett starkt önskemål från skogsvårdsstyrelsens sida att budgetdepartementet snarast såg över *samfällighetsbeskattningen* ännu en gång. Mycken irritation skulle kunna undvikas om gemensamhetsskogar fick öppna skogskonto på samma villkor som fysisk person.

*Lantbruksstyrelsen* framhåller också att det är angeläget att beskattningen av *marksamfälligheter* ändras. *Lantbruksstyrelsen* hänvisar därvid till en framställning som styrelsen gemensamt med statens lantmäteriverk tidigare har ingett till budgetdepartementet.

*Värnhus sockensamfällighetsförening:*

Beskattningen av gemensamhetsskogar bör utformas så, att intäkter får fonderas och tagas upp till beskattning i samband med utdelning eller andra utgifter för gemensamhetsskogen. Eljest kommer gemensamhetsskogarna att förbli ett på grund av skattereglerna ointressant alternativ. Många skogsägare får vid en omarronderingsförrättning så pass stort ägokrav, att de vill ha kvar sin rätt till mark fastän de inte har så stort ägokrav att de kan få egen fastighet vid en omarronderingsförrättning. Om inte skattereglerna för gemensamhetsskog ändras är det inte att räkna med att den kategorien jordägare kommer att ställa sig positiva till ett beslut om en omarronderingsförrättning.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län* behandlar vidare *realisationsvinstbeskattningens* verkningar:

I anslutning till kap. 10.3.1 (rationaliseringsavyttringar) vill länsstyrelsen påpeka, att redan nu gällande regler för realisationsvinstbeskattning rent generellt fått en hämmande effekt på markägarnas villighet att frångå sig skog och skogsmark.

Ur strukturrationaliseringssynpunkt är detta allvarligt med hänsyn till den ägosplittring som råder inom länet, med ett alltför stort antal skogsägare i förhållande till arealen skogsmark, något som starkt försvårar bildandet av ändamålsenliga brukningsenheter. Reavinstbeskattningen synes härvid fått en avsevärt hårdare slagkraft än skattelagstiftaren uppenbarligen från början tänkt sig. Anledningen torde stå att finna i det faktum att flertalet fastigheter förvärvats genom benefika fång. Vidare att taxeringsvärdena vid anskaffningstillfället varit påfallande låga i jämförelse med de värden skogsfastigheter betingar i dag. Eventuell försäljning omfattar också som regel endast skogsmark, utan mangårdsbyggnad och därtill hörande möjligheter till årligt 3 000-kronors avdrag.

Med hänsyn till de besvärliga äganderättsförhållandena inom länet uppfattas reavinstutredning enligt nu gällande skattelagstiftning också som både osäker och alltför omständlig.

Länsstyrelsen vill därför i detta sammanhang plädera för att någon enklare schablonmetod finge tillämpas vid avyttring av mark och/eller skog i samband med sådana fastighetsregleringar som anses nödvändiga i strukturrationaliseringssyfte och därigenom understödes av samhället medelst statsbidrag. Schablonreglerna kan lämpligen utformas efter samma mönster som de vilka tillämpades för uppburen ståndsogsklikvid vid lagaskiftesförrättningarna i Kopparbergs län enligt tidigare gällande jorddelningslag - Avdragsprocent med ledning av förvärvsår

- 1939	75
1940 - 1949	80
1950 - 1959	85
1960 - 1969	90
1970 -	95

*Lantbruksnämnden i Gävleborgs län:*

Som ovan nämnts är utbudet av skogs- och jordbruksfastigheter f. n. tämligen begränsat. För att råda bot mot detta borde något generösare regler gälla i fråga om realisationsvinstbeskattning vid avyttring som har samband med jord- och skogsbrukets strukturrationalisering. Här kan erinras om att tidigare behövde endast 75 % av realisationsvinsten tas upp som inkomst. En återgång till denna regel synes nämnden mycket välmotiverad. Var gränsen för den skattefria delen skall gå kan självfallet diskuteras men en skattefri del av realisationsvinsten på 20–30 % skulle säkerligen medverka till en ökning av utbudet på skogs- och jordbruksfastigheter. En någorlunda fungerande fastighetsmarknad skulle sannolikt i sin tur medföra ett marknadsvärde på åker- och skogsmark som bättre ansluter till avkastningsvärdet.

*Lantbrukarnas skattedelegation* föreslår att reglerna om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall ändras för att öka omsättningen på skogsfastigheter med passiva ägare. Delegationen anför:

Delegationen vill i detta sammanhang peka på ett jord- och skogspolitiskt problem av synnerligen stor betydelse. Behovet av att förbättra arronderingen är fortfarande mycket stort i hela landet men rationaliseringsverksamheten hämmas starkt av det ringa utbudet av för ändamålet lämpliga fastigheter. Det är därför nödvändigt att man sätter in kraftfulla åtgärder för att öka detta utbud. För att så skall kunna ske måste först orsakerna till den nu rådande situationen analyseras. Delegationen kan givetvis inte, av bl. a. utrymmes-skäl, göra en sådan analys här utan vill endast peka på följande problem av ekonomisk och skatteteknisk natur.

Inflationen gör det lönsamt att behålla en fastighet som kapitalplaceringsobjekt. Dessutom är det i allmänhet ointressant att sälja på grund av realisationsvinstbeskattningen. Det skall då särskilt observeras att hela vinsten numera beskattas mot tidigare 75 %. Vidare har uppskavsreglerna enligt delegationens uppfattning fått en alltför snäv utformning i rationaliseringsfallen genom att ersättningsfastigheten måste vara av *jämförlig art*. Slutligen kan även nämnas de numera starkt begränsade möjligheterna att fördela en realisationsvinst på flera år via pensionsförsäkring.

Delegationen vill i första hand föreslå en uppmjukning av uppskavsreglerna eftersom detta skulle bidra till en lösning av problemet. Den som avyttrar sin jordbruksfastighet i rationaliseringssyfte bör ha möjlighet att få uppskov med realisationsvinstbeskattningen genom förvärv av exempelvis en villafastighet även om han inte varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten. En sådan uppmjukning av uppskavsreglerna skulle utan tvekan stimulera till avyttring av en rationaliseringsfastighet i exempelvis ett fall som följande:

Tre syskon äger gemensamt en skogsfastighet. Ingen av dem är mantalsskriven på densamma. De har blivit bjudna 900 000 kr. för fastigheten, men vill inte sälja på grund av hög realisationsvinst. En eventuell ersättningsfastighet måste enligt nuvarande regler vara av jämförlig art men ingen av dem är intresserad av att köpa en ny jordbruksfastighet. Möjligheterna att få förvärvstillstånd är också i det närmaste obefintliga eftersom ingen av dem är aktiv lantbrukare. Om däremot inte jämförlighetskravet funnits i lagen skulle de var för sig kunna förvärva en villafastighet på resp. hemort för ca 300 000 kr. och få uppskov med realisationsvinstbeskattningen. Detta skulle utan tvekan öka deras benägenhet att avyttra jordbruksfastigheten.

Delegationen anser att den nu föreslagna lagändringen skulle få avsedd verkan. Den bör dessutom vara enkel att genomföra.

Vidare anser delegationen att den som säljer sin jordbruksfastighet i rationaliseringssyfte och därmed frånhänder sig ett försörjningsunderlag och dessutom gör en samhällsnyttig insats, automatiskt skall få dispens från de begränsningsregler som numera finns när det gäller inköp av pensionsförsäkring. Detta kan vara ett intressant alternativ för den säljare som av någon anledning inte vill eller kan förvärva ersättningsfastighet. Bl. a. torde då äldre personer föredra att pensionera sig framför att köpa ersättningsfastighet.

Sammanfattningsvis vill delegationen understryka angelägenheten av att samhället behandlar den nu aktuella säljarkategorin generöst eftersom samhället i ett vidare och längre perspektiv tjänar på att rationaliseringsverksamheten inte hämmas.

I några yttranden föreslås ändringar i *skogskontoreglerna*.

#### *Länsstyrelsen i Värmlands län:*

Länsstyrelsen delar utredningens förslag om ändringar i skogskontolagen. Därutöver vill länsstyrelsen ur skatteadministrativ synpunkt att lägsta belopp som får insättas på skogskonto höjs från 2 000 kr. till 5 000 kr. Beloppet 2 000 kr. har gällt sedan lagens tillkomst 1954. Vidare bör lagstiftningen ändras på så sätt att avdrag för insättning på skogskonto inte får ske med lägre belopp än lägsta tillåtna insättningsbelopp. I rättsfallet RRK R 76 1:74 har avdrag medgetts med lägre belopp än 2 000 kr.

#### *Länsstyrelsen i Gävleborgs län:*

Genom skogskontobestämmelserna har skogsägarna goda möjligheter att göra avdragsgilla reserveringar för framtida skogsvårdsåtgärder m. m. I normalfallet har skogsägaren tio år på sig för att planera och vidta de åtgärder, som han vill finansiera med skogskontomedlen. Vid dödsfall kan emellertid denna tid förkortas, eftersom skogskontomedlen skall beskattas när dödsboet skiftas eller då dess inkomster skall beskattas hos delägarna enligt handelsbolagsreglerna. Därigenom uppkommer risk för att planerade skogsvårdsåtgärder inte kommer till stånd. Länsstyrelsen föreslår, att skogskontolagen ändras så att dödsbodelägare får möjlighet att överföra skogskontomedlen till sig utan beskattningspåföljd, om han själv eller genom s. k. handelsbolagsdödsbo fortsätter den avlidnes skogsbruk. Skogskontomedlens återstående löptid bör därvid beräknas med utgångspunkt från den tid, då den avlidne gjorde banksättningen.

#### *Sveriges advokatsamfund:*

Mot bakgrund av erfarenheter av skogskontots i många fall hämmande inverkan på fastighetsöverlåtelse – även genom familjerättsliga förvärv – vill samfundet föreslå en ny regel med innebörd att ett under fastighetsinnehavet öppnat skogskonto får kvarstå och avvecklas under en viss period, förslagsvis fem år, efter försäljningsåret. Innehavare av skogsfastigheter skulle därmed få möjlighet till god planering av sin ekonomi i samband med försäljning av skogsmark.

*Sveriges jordägareförbund:*

I detta sammanhang vill Sveriges Jordägareförbund framhålla, att gällande regler för kapitalbeskattningen av medel på skogskonto – 50 % av värdet skall upptagas till beskattning – är orealistiska med hänsyn till dagens skattetryck. Mera rimligt vore, att medlen på skogskonto fick tagas upp till 25 % av värdet.

Slutligen vill Sveriges Jordägareförbund föreslå, att de skattskyldiga ges möjligheter att pantsätta medel på skogskonto.

## Innehåll

Propositionen .....	1
Propositionens huvudsakliga innehåll .....	1
Lagförslag .....	3
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) ..	3
2 Förslag till lag om ändring i skogskontolagen (1954:142) .....	31
Utdrag av regeringsprotokollet den 29 mars 1979 .....	37
1 Inledning .....	37
2 Föredragandens överväganden .....	41
2.1 Allmänna utgångspunkter .....	41
2.2 Den närmare utformningen av det nya avdragssystemet, m. m. ....	48
2.2.1 Beräkningen av skogens anskaffningsvärde .....	49
2.2.2 Kostnader för skogsplantering .....	53
2.2.3 Utnyttjandet av anskaffningsvärdet vid avyttring av skog under innehavstiden .....	54
2.2.4 Avdragets storlek i förhållande till intäkterna ..	56
2.2.5 Avdragsbeloppens storlek .....	60
2.2.6 Överlåtelse av del av fastighet, m. m. ....	63
2.2.7 Allframtidsupplåtelser .....	66
2.2.8 Förbehåll av avverkningsrätt, m. m. ....	68
2.2.9 Tomtrörelse m. m. ....	69
2.2.10 Förfarandet vid beräkning av anskaffningsvärde, m. m. ....	70
2.2.11 Övergångsbestämmelserna .....	73
2.3 Övriga frågor .....	76
2.3.1 Lantmäterikostnader .....	77
2.3.2 Särskilda frågor rörande beskattningen av avverk- ningsrätter .....	78
2.3.3 Förvärvskällebegreppet inom skogsbruket m. m.	80
2.3.4 Skogskontosystemet .....	80
2.4 Avslutande synpunkter .....	82
3 Kommentarer till ändringarna i kommunalskattelagen .....	83
4 Hemställan .....	90
5 Beslut .....	90
Bilaga 1 Departementspromemorian (Ds B 1978:2) Beskattning av skogsbbruk .....	91
Bilaga 2 Sammanställning av remissyttranden .....	249