

**Regeringens proposition**

**1977/78: 188**

**om ändrade beskattningsregler vid avyttring av skog i samband med fastighetsreglering;**

beslutad den 11 maj 1978.

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

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

INGEMAR MUNDEBO

**Propositionens huvudsakliga innehåll**

F. n. gäller särskilda skatteregler för den som har förvärvat skogbärande mark i samband med fastighetsreglering och som gör skogsuttag för att få medel till betalning av tillskottsskogen. Reglerna innebär i princip att det erforderliga skogsuttaget inte föranleder beskattning. I propositionen föreslås vissa ändringar i dessa regler, närmast i syfte att anpassa dem till de bestämmelser om fastighetsbildning som trädde i kraft den 1 januari 1972. Förslaget avses i huvudsak bli tillämpligt redan fr. o. m. 1973 års taxering.

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

Härigenom föreskrivs att punkt 7 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### Anvisningar

#### till 22 §

7.<sup>1</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 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 verkstälts 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 föreläggat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande

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

<sup>1</sup>Senaste lydelse 1972:741.

*Nuvarande lydelse*

grunder beräknats, om stämpelpfikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han *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 *lagakraftägande beslut om fastställelse å förrättningen föreligger*, skall, i den mån den skattskyldige så yrkar, skogens ingångsvärde antagas *hava* nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog som avverkningen eller upplåtelsen omfattat. Avdrag må därvid dock ske högst med *beloppet av nämnda likvid*.

*Föreslagen lydelse*

grunder beräknats, om stämpelpfikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han *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 åtagts 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 skoghärande 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 förrättningen 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*.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 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.

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 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 kubik-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

---

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

De nya bestämmelserna tillämpas – med beaktande av vad som sägs nedan i tredje och fjärde styckena – vid 1973 och senare års taxeringar. Bestämmelserna skall därvid i förekommande fall tillämpas i stället för punkt 4 av anvisningarna till 22 § i dess lydelse före den 1 januari 1973. Hänvisningen i de nya bestämmelserna till punkt 11 av anvisningarna till 21 § skall i sådant fall avse punkt 9 av anvisningarna till samma paragraf i dess lydelse före nämnda dag. Har tillträde skett enligt äldre bestämmelser om fastighetsbildning skall hänvisningen till fastighetsbildningslagen (1970:988) i stället avse nämnda äldre bestämmelser.

Bestämmelsen om rättelse på samma sätt som vid eftertaxering tillämpas i fråga om avdrag som har medgivits vid 1978 och senare års taxeringar.

Har skog avverkats eller avverkningsrätt till skog upplåtits före ikraftträdandet av denna lag, får avdrag enligt de nya bestämmelserna ske utan hinder av att skogsuttaget har gjorts innan fastighetsbildning har sökts. I nu avsett fall skall dock ansökan om fastighetsbildning ha inkommit till fastighetsbildningsmyndigheten senast den 31 december 1978.

Har skattskyldig vid inkomsttaxering något av åren 1973–1978 icke alls eller endast till viss del medgivit avdrag som han yrkat enligt punkt 7 tredje stycket fjärde meningen av anvisningarna till 22 § eller motsvarande äldre bestämmelse, får han, om han enligt de nya bestämmelserna skulle vara berättigad till avdrag eller till ytterligare avdrag, genom besvär i särskild ordning som anförs senast den 30 juni 1979 föra talan om sådan ändring av taxeringen som föranleds av de nya bestämmelserna. I fråga om besvär som här avses gäller 103 och 104 §§ taxeringslagen (1956:623).

## 2 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.*

*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, erhålla uppskov med högst ett belopp, motsvarande köpeskillingen för skog som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt eller sjuttio procent av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter.*

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

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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 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 vid 1979 års taxering.

### 3 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 42 a § 1 mom. taxeringslagen (1956:623)<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

#### 42 a §

1 mom.<sup>2</sup> Det åligger juridisk person, som förvaltar samfällighet, att till ledning vid inkomst- och förmögenhetstaxering varje år utan anmaning lämna uppgift enligt följande. Sådan juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen (1928:370) skall lämna uppgift om utdelning till delägare. Uppgiften skall även innehålla upplysning i det avseende som behövs för tillämpning av 2 § femte stycket skogskontolagen (1954:142). Annan juridisk person skall lämna uppgift om delägars andel av intäkter och kostnader i samfälligheten. Uppgift behöver dock icke lämnas, om delägars andel av ränteintäkt understiger 100 kronor, och ej heller om andelen av intäkt av annat slag understiger 100 kronor sedan därifrån avdragits andelen av sådana kostnader som är omedelbart avdragsgilla vid taxeringen. Vidare skall annan juridisk person än sådan som avses i 6 § 1 mom. första stycket b) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt lämna uppgift om delägars andel i samfällighetens behållna förmögenhet. Utgör samfälligheten icke särskild taxeringsenhet, skall vid beräkning av den behållna förmögenheten värde av sådan samfällid egendom som ingår i de delä-

1 mom. Det åligger juridisk person, som förvaltar samfällighet, att till ledning vid inkomst- och förmögenhetstaxering varje år utan anmaning lämna uppgift enligt följande. Sådan juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket f) kommunalskattelagen (1928:370) skall lämna uppgift om utdelning till delägare. Uppgiften skall även innehålla upplysning i det avseende som behövs för tillämpning av 2 § sista stycket skogskontolagen (1954:142). Annan juridisk person skall lämna uppgift om delägars andel av intäkter och kostnader i samfälligheten. Uppgift behöver dock icke lämnas, om delägars andel av ränteintäkt understiger 100 kronor, och ej heller om andelen av intäkt av annat slag understiger 100 kronor sedan därifrån avdragits andelen av sådana kostnader som är omedelbart avdragsgilla vid taxeringen. Vidare skall annan juridisk person än sådan som avses i 6 § 1 mom. första stycket b) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt lämna uppgift om delägars andel i samfällighetens behållna förmögenhet. Utgör samfälligheten icke särskild taxeringsenhet, skall vid beräkning av den behållna förmögenheten värde av sådan samfällid egendom som ingår i de delä-

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1975:264.

*Nuvarande lydelse*

gande fastigheternas taxeringsvärde ej inräknas. Uppgift behöver dock icke lämnas, om den del av samfundlighetens behållna förmögenhet som belöper på fastighet understiger 2 000 kronor.

*Föreslagen lydelse*

gande fastigheternas taxeringsvärde ej inräknas. Uppgift behöver dock icke lämnas, om den del av samfundlighetens behållna förmögenhet som belöper på fastighet understiger 2 000 kronor.

Uppgift skall avfattas på blankett enligt fastställt formulär och avlämnas senast den 31 januari under taxeringsåret i den ordning som gäller för avlämnande av självdeklaration. Senast nämnda dag skall vidare till delägare översändas ett exemplar av uppgiften eller denne eljest underrättas om innehållet i uppgiften.

---

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

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1978-05-11

**Närvarande:** statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Bohman, Ullsten, Romanus, Turesson, Gustavsson, Antonsson, Olsson, Dahlgren, Åsling, Söder, Troedsson, Mundebo, Burenstam Linder, Wikström, Johansson, Friggebo, Wirtén

**Föredragande:** statsrådet Mundebo

## **Proposition om ändrade beskattningsregler vid avyttring av skog i samband med fastighetsreglering**

### **1 Inledning**

I syfte att underlätta jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering gjordes år 1959 vissa ändringar i reglerna om skogsbeskattning. Bl. a. öppnades särskilda möjligheter till avdrag för värdeminskning av skog för den som vid laga skifte eller ägoutbyte hade ålagts att utge ersättning för skog (skogslikvid) och som avverkade skog eller sålde rotposter för att finansiera skogslikviden. Avdragsregeln ändrades år 1965 och kompletterades samtidigt med en särskild rätt till uppskov enligt skogskontobestämmelserna.

För att en skogsägare skall få avdrag vid uttag av skog krävs normalt att han kan visa att värdet eller förrådet på fastighetens skog genom uttaget har nedgått under det ingående värdet eller förrådet på skogen. Sådan utredning fordras dock inte när den skattskyldige skall betala en vid förrättning bestämd skogslikvid. Enligt den avdragsregel som blir tillämplig i detta fall har nämligen den skattskyldige utan särskild utredning rätt till avdrag med belopp som motsvarar rotvärdet av den uttagna skogen, dock högst med beloppet av den skogslikvid som han har ålagts att betala. Skog till ett värde som svarar mot skogslikviden kan således avyttras utan att träffas av någon omedelbar beskattning. Den särskilda avdragsregeln får efter 1965 års ändring tillämpas om skogsuttaget görs efter tillträdet av den skogbärande marken och innan tre år har förflutit från förrättningens lagakraftvinnande.

Avdragsregeln och den särskilda regeln om uppskov ändrades inte i sak när fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL, trädde i kraft den 1 januari 1972. Begreppet skogslikvid tar numera sikte på den del av likvid enligt 5 kap. 10 § FBL som belöper på växande skog. Enligt FBL bestäms tidpunkten för

tillträde av den nya marken av fastighetsbildningsmyndigheten (FBM). Tillträde får normalt inte ske förrän fastighetsbildningsbeslutet har vunnit laga kraft.

Lantbrukarnas skattedelegation har i en framställning till budgetdepartementet hemställt om ändring av de särskilda reglerna i kommunalskattelagen (1928:370), KL, och skogskontolagen (1954:142). Enligt delegationen bör reglerna ändras så att det framgår att de är tillämpliga när skogsuttag görs efter det att den ifrågavarande marken faktiskt har tillträtts men före den tidpunkt för tillträdet som FBM bestämmer. På motsvarande sätt bör enligt delegationen klarläggas att ett skriftligt åtagande att betala skogslikvid skall jämföras med ett åläggande från FBM. Delegationen har vidare hemställt att lagstiftningen i ämnet skall tillämpas retroaktivt och att extraordinär besvärsmätt införs för skattskyldiga som efter tillkomsten av FBL har blivit för högt taxerade.

Efter remiss har yttranden över framställningen avgivits av riksskatteverket (RSV), lantbruksstyrelsen, skogsstyrelsen, statens lantmäteriverk, domänverket, kammarrätten i Sundsvall, länsstyrelserna i Jönköpings, Örebro, Kopparbergs, Gävleborgs och Västerbottens län samt Sveriges lantmätareförening. Skogsstyrelsen har till sitt yttrande fogat yttranden från skogsvårdsstyrelserna i Jönköpings, Kalmar, Hallands, Gävleborgs och Västerbottens län. Vidare har lantbruksnämnden och fastighetsbildningsmyndigheten i Kopparbergs län inkommit med ett gemensamt yttrande över skattedelegationens framställning. Med anledning av remissyttrandena har skattedelegationen inkommit med en kompletterande skrivelse i ärendet. Yttranden över denna skrivelse har efter remiss avgivits av RSV och länsstyrelsen i Örebro län.

## 2 Fastighetsbildningslagstiftningen

Enligt jorddelningslagen (1926:326), JDL, kunde ombildning av fastigheter ske genom laga skifte. En annan vanlig förrättningsform var ägoutbyte som kunde ske antingen som särskild förrättning eller i samband med laga skifte. Vad som i det följande sägs om laga skifte gäller i allt väsentligt också ägoutbyte.

Själva ägodelningen vid laga skifte verkställdes genom skiftesläggning (13 kap.). Förrättningsmännen hade bl. a. att se till att de i JDL uppställda gränserna för ägokravsjämkning inte överskreds. Skiftesläggningen kunde inte överklagas särskilt och därför inte heller vinna laga kraft under förrättningsens gång.

Delägarna i en skiftesförrättning kunde avtala om när tillträde av de nya ägolotterna skulle ske (15 kap. 1 §). Vid större förrättningar var det vanligt att tillträde skedde successivt inom förrättningsområdet. Tillträde fick aldrig avtalas att ske senare än ett år efter det att skiftet genom lagakraftigande beslut hade fastställts. Om någon överenskommelse inte träffades mellan

delägarna, fick ägolorterna tillträdas när skiftet hade fastställts eller – då klander anförts mot skiftet – vid den tidpunkt som ägodelningsrätten bestämde.

Vid förrättningen skulle vidare bestämmas vilka ersättningsbelopp som skulle utgå mellan delägarna. Ett av ersättningsbeloppen, skogslikviden, avsåg i huvudsak ersättning för växande skog (14 kap. 8 §). För att bestämma skogslikviderna måste för varje fastighet göras en beräkning av den skog som hade tillagts resp. frångått fastigheten genom förrättningen. Insamlandet av fältdata för beräkningarna var ofta mycket tidskrävande. Likviderna kunde fastställas att utgå antingen på en gång eller i form av avbetalningar under högst tio år (14 kap. 9 §). Beslut om skogslikviderna kunde fattas av förrättningsmännen då beräkningarna var slutförda. Beslutet kunde dock inte vinna laga kraft förrän skiftet hade blivit fastställt genom lagakraftvunnet beslut. I praxis utbildades den ordningen att förrättningsmännen tog fasta på en enhällig begäran av delägarna att bli satta i tillfälle att betala de beslutade likviderna innan likvidbeloppen hade blivit lagakraftvunnet bestämda. I vissa fall kunde särskild likvidförrättning äga rum även sedan skiftet i övrigt hade fastställts (14 kap. 10 §).

Enligt huvudregeln i JDL skulle den mark som tillades en fastighet ha ungefär samma uppskattningsinnehåll som den mark som frångick fastigheten. Detta krav mjukades upp väsentligt genom lagstiftning år 1968 (8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 b §). Under de sista åren då JDL gällde kunde således fastighetsägare på frivillig väg få till stånd överföring av mark mellan fastigheter i betydligt större utsträckning än som tidigare hade varit möjligt.

FBL trädde, som tidigare nämnts, i kraft den 1 januari 1972. Genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL kan numera i princip åstadkommas samma resultat som tidigare erhöles genom laga skifte eller ägoutbyte eller genom åtgärderna köp, avstyckning och efterföljande sammanläggning. Enligt 11 kap. FBL kan fastighet som ägs med samäganderätt delas upp i flera fastigheter genom klyvning. Klyvning sker normalt i samband med fastighetsreglering.

Initiativet till fastighetsreglering kan tas av enskild fastighetsägare samt av byggnadsnämnd och länsstyrelse. Vissa bestämmelser i 5 kap. FBL tar sikte på att fastighetsreglering inte skall kunna ske mot fastighetsägares eller annan sakägares berättigade intressen. Om berörda fastighetsägare är överens därom, får enligt 18 § avsteg göras från de bestämmelser som har kommit till för att skydda deras intressen. Bl. a. får avsteg göras från kravet i 5 § första stycket att fastighetsregleringen skall medföra förbättring av sökandens fastighet. Vidare gäller i sådana fall inte de regler i 8 § som annars anger gränsen för hur stora förändringar fastigheterna får undergå genom regleringen. Värderings- och ersättningsreglerna i 10–12 §§ kan frångås om sakägare och rättighetsinnehavare medger det. Åtskilliga av de regler i FBL som gäller vid fastighetsreglering är dock indispositiva. Bl. a. gäller vid all

fastighetsbildning de i 3 kap. angivna lämplighets- och planvillkoren och de särskilda villkoren för åtgärder i jordbruks- och skogsbruksmark.

I det följande behandlas de bestämmelser om fastighetsreglering som är av särskilt intresse för den aktuella skattefrågan. Bestämmelserna äger i huvudsak motsvarande tillämpning vid klyvning (jfr 11 kap. 8 §). Fastighetsbildningslagstiftningen har med verkan fr. o. m. den 1 juli 1977 ändrats i vissa betydelsefulla hänseenden (Ds Ju 1976:5, prop. 1976/77:114, CU 1976/77:36, rskr 1976/77:321, SFS 1977:362). Dessa ändringar behandlas senare i detta avsnitt.

Själva fastighetsbildningsbeslutet får, om det är lämpligt, meddelas utan hinder av att tekniska göromål och värderingar ej har utförts (4 kap. 25 § tredje stycket). Tillträde av ny mark sker vid den tidpunkt som FBM bestämmer (5 kap. 30 §). Innan tillträde sker skall fastighetsbildningsbeslutet ha vunnit laga kraft. Om särskilda skäl inte föranleder annat, får tillträde inte bestämmas till senare tidpunkt än ett år från det att uppgift om fastighetsregleringen har införts i fastighetsregistret. Har något särskilt beslut om tillträde inte meddelats, sker tillträde vid registreringen.

Ersättning skall utgå enligt 5 kap. 10 § om värdet av den mark och de andelar i samfällad mark som genom fastighetsregleringen tilläggs fastigheten inte motsvarar värdet av vad som frångår fastigheten. Ersättningen bestäms av FBM efter värdering (likvidvärdering), vilken i princip grundas på förhållandena vid tillträdet. Något särskilt värde för växande skog behöver inte anges i detta sammanhang. Genom avräkning fastställs vad som skall mottagas och utges av varje fastighetsägare (5 kap. 15 §). Avräkningen kan förutom ersättning enligt 5 kap. 10 § omfatta också andra ersättningsbelopp och förrättningskostnaderna. FBM fastställer när beloppen skall betalas. Om så behövs, kan betalningsskyldigheten fördelas på högst fem år. Ersättningsbeslutet kan inte verkställas förrän förrättningen har vunnit laga kraft. Om fastighetsägarna är överens om beloppen, kan FBM i allmänhet lägga överenskommelsen till grund för sitt ersättningsbeslut.

Genom de nyss berörda ändringarna i FBL har möjligheterna till tidigt tillträde vid fastighetsreglering ökats. Ett tidigt tillträde är, framhålls det i förarbetena till den ändrade lagstiftningen, av vikt vid förrättningar i plangenomförande syfte.

En ändring består i att förutsättningarna att göra fastighetsbildningsbeslut till preliminärfråga har ökats. Med att beslut görs till preliminärfråga menas att det förordnas att särskild talan får föras mot beslutet. Meddelas inte ett sådant förordnande, kan beslutet inte vinna laga kraft under förrättningen. För att fastighetsbildningsbeslutet skulle göras till preliminärfråga krävdes enligt 15 kap. 3 § i dess tidigare lydelse att ett sådant förordnande främjade en ändamålsenlig handläggning. Genom rättsfallet NJA 1974 s. 597 klarlades att behovet av tillträde i och för sig var ovidkommande för bedömningen av frågan om en ändamålsenlig handläggning främjades av att förrättningen delades upp i flera etapper. Numera är det en tillräcklig förutsättning för att

talán mot ett fastighetsbildningsbeslut skall få föras särskilt att ett förordnande därom är lämpligt. Samma lämplighetskrav gäller alltså här som för att fastighetsbildningsbeslutet över huvud taget skall få meddelas under förrättningen (4 kap. 25 § tredje stycket).

Även i ett annat avseende har möjligheterna till snabbt tillträde ökat. Har fastighetsbildningsbeslut meddelats och får särskild talan föras mot beslutet, kan FBM medge förtida tillträde av marken (5 kap. 30 a §) utan hinder av att fastighetsbildningsbeslutet inte har vunnit laga kraft. För beslut om förtida tillträde fordras att särskilda omständigheter föreligger. Ett sådant beslut förutsätter bl. a. att det framstår som praktiskt taget uteslutet att det grundläggande beslutet kan komma att ändras i anledning av besvär, i vart fall i den del som är av intresse för tillträdet (prop. 1976/77:114 s. 36). Särskild talan får föras mot beslut om förtida tillträde.

Som villkor för förtida tillträde kan FBM på yrkande föreskriva att den tillträdande utger förskott på den ersättning som kan komma att slutligt fastställas. Dessutom måste den tillträdande hos länsstyrelsen ställa säkerhet för den ytterligare ersättning som kan komma att utgå om fastighetsbildningsbeslutet eller beslutet om tillträde skulle ändras.

I samband med att bestämmelser infördes om förskott vid förtida tillträde infördes den bestämmelsen att FBM på yrkande skall föreskriva förskott också när tillträde har skett enligt vanliga regler (5 kap. 30 § fjärde stycket). Talan mot sådant beslut förs särskilt.

### 3 De skatterättsliga reglerna

Vid avyttring av skog under innehavet medges avdrag om och i den mån skogens värde eller volym efter avyttringen understiger det för ägaren gällande ingående värdet eller förrådet på skogen. Avdrag medges enligt endera av två metoder, värdemetoden eller virkesförrådsmetoden. Värdemetoden utgår från minskningen av skogens värde medan virkesförrådsmetoden utgår från minskningen av skogens volym. För att avdrag skall medges enligt någon av dessa två metoder fordras utredning som visar att skogens värde eller förråd genom skogsuttaget har nedgått under det ingående värdet resp. förrådet. Har uttaget gjorts på tillköpt mark, får den skattskyldige enligt praxis inte göra en separat avdragsberäkning för skogen på denna mark. Beräkningen görs i stället med utgångspunkt i förhållandena på hela skogsinnehavet.

År 1959 ändrades skogsbeskattningen på några punkter i syfte att underlätta jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Bl. a. infördes en rätt till avdrag enligt en variant av värdemetoden för den som vid jorddelningsförrättning hade ålagts att betala skogslikvid enligt 14 kap. 8 § JDL och gjort uttag av skog. Avdragsrätten omfattade rotvärdet av avyttrad skog upp till belopp motsvarande skogslikviden. Någon utredning om den kvarvarande skogens värde fordrades inte. För att den särskilda avdragsrätten

skulle få utnyttjas måste skogsuttagen göras inom en treårsperiod från det att lagkraftätagande beslut om fastställelse av förrättningen förelåg.

Bevillningsutskottet tog i anledning av en motion upp den särskilda avdragsregeln till behandling vid 1964 års riksdag (II:679, BevU 1964:54). Utskottet ansåg, i likhet med motionärerna, att skiftesdelägare för att kunna finansiera eventuella framtida skogslikvider borde beredas möjlighet att uppskjuta beskattningen av intäkter från skogsavverkningar som skedde under tiden mellan tillträdet av de nya ägolorterna och skogslikvidernas slutliga fastställande. En sådan anpassning av beskattningsreglerna fann utskottet helt överensstämmande med grunderna för 1959 års lagstiftning. På utskottets förslag begärde riksdagen en förutsättningslös utredning av frågan (rskr 1964:268).

Den begärda utredningen verkställdes inom dåvarande finansdepartementet och redovisades i en promemoria angående komplettering av reglerna för beskattning av skogslikvider i samband med lantmäteriförrättningar (Stencil Fi 1964:6). I promemorian förordades att avdragsrätten skulle stå till fastighetsägarens förfogande från den tidpunkt då han först kunde ha anledning att göra skogsuttag från sin ombildade fastighet för att skaffa medel till betalning av en skogslikvid. I promemorian föreslogs att tillträdesdagen valdes till begynnelsepunkt. Avdragsrätten enligt KL föreslogs kompletterad med en vidgad uppskovsrätt enligt skogskontosystemet när skog avyttrades för att finansiera en framtida betalning av skogslikvid.

Sedan remissyttranden hade inhämtats över promemorian lades denna till grund för en proposition (prop. 1965:129). Dåvarande departementschefen fann att lagstiftningen i stort sett väl hade tjänat sitt syfte men att jämkningar på några punkter var motiverade, i huvudsak i enlighet med vad som hade föreslagits i promemorian. Den särskilda avdragsrätten borde således gälla vid skogsuttag som gjordes efter tillträdet av de vid förrättningen bestämda ägolorterna och innan tre år hade förflutit från det att förrättningen hade vunnit laga kraft. En förutsättning för avdrag skulle alltså vara att fastighetsägaren hade ålagts att betala skogslikvid. Den som tillträdde sina ägolorter innan han hade ålagts att betala skogslikvid fick enligt departementschefen vänta med att göra bruk av sin avdragsrätt till dess skogslikviden hade bestämts. Vidare borde medel få fonderas på skogskonto för betalning av en framtida skogslikvid. Rätt till uppskov enligt skogskontosystemet borde omfatta hela köpeskillingen vid upplåtelse av avverkningsrätt och 70 % av köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter. Den vidgade uppskovsrätten föreslogs gälla för skogsuttag som gjordes efter tillträdet och avse intäkter som skulle redovisas för beskattningsår under vilket skogslikviden ännu inte hade förfallit till betalning.

I enlighet med vad nu sagts lades i propositionen fram förslag till ändringar i KL och skogskontobestämmelserna. Förslagen antogs av riksdagen (BevU 1965:41, rskr 1965:356, SFS 1965:571, 572).

De ökade möjligheter till frivilligt ägoutbyte som genomfördes år 1968

föranledde inga ändringar i de särskilda skattereglerna för likvidutgivare (jfr riksskattenämndens uttalande i RN 1969 nr 3:1).

Införandet av FBL ledde till vissa ändringar i KL. (Ds Fi 1971:7, prop. 1971:135, SkU 1971:64, rskr 1971:288, SFS 1971:925). Vad gäller beskattningen av likvidutgivare gjordes, mot bakgrund av väntade ändringar i jordbruks- och skogsbeskattningen, inga principiella ändringar i avdragsrätten (prop. 1971:135 s. 30 f). Med skogslikvid förstås efter FBL:s tillkomst, som tidigare nämnts, den del av likvid enligt 5 kap. 10 § FBL som belöper på växande skog.

#### 4 Framställningen

Lantbrukarnas skattedelegation har begärt att de särskilda skattereglerna för likvidutgivare som gör skogsuttag skall ändras. I lagtexten bör enligt delegationen klart utsägas att avdragsrätt föreligger om skogsuttag görs redan efter ett faktiskt, mellan parterna överenskommet, tillträde och att alltså ett förrättningsbeslut om tillträdet inte skall behövas. Delegationen anser också att det bör klarläggas att med åläggande att utge skogslikvid skall likställas ett åtagande som grundas på skriftligt avtal. Vidare bör enligt delegationen ändringarna få retroaktiv giltighet och extraordinär besvärsmätt införas för skattskyldiga som har blivit för högt taxerade.

Delegationen har i sin framställning och kompletterande skrivelse anfört bl. a. följande.

De särskilda skattereglerna för den som skall betala skogslikvid fungerade enligt delegationens uppfattning väl så länge JDL gällde. I de fall då fastighetsägarna var överens om tillträdesdag kunde likvidutgivaren omedelbart efter det faktiska tillträdet avverka skog och på så sätt få medel till betalning av likviden.

Sedan FBL trädde i kraft har situationen emellertid förändrats. Taxeringsmyndigheterna i en del län har ansett att avdragsregeln numera bör tolkas så att skogsuttagen inte får ske förrän tillträde i FBL:s mening har skett, dvs. först när fastighetsbildningsbeslutet har vunnit laga kraft.

Av förarbetena till FBL framgår enligt delegationen att bestämmelserna om tillträde i 5 kap. 30 § FBL har kommit till av formella skäl. Om tillträdet inte knöts till ett förrättningsbeslut, skulle olägenheter kunna uppkomma vid verkställigheten. Några sådana olägenheter kan inte uppkomma om delägarna är överens om när tillträde skall ske. Lagstiftaren har lämnat öppet åt sakägarna att på samma sätt som tidigare komma överens om att tillträde skall ske innan fastighetsbildningsbeslutet har vunnit laga kraft. I praktiken tillämpas detta förfaringsätt i det övervägande antalet fall. I avtalen om fastighetsreglering brukar således anges en bestämd tillträdesdag.

Även i ett annat avseende har på senare tid en mer restriktiv inställning gjort sig gällande. För avdragsrätt krävs förutom att tillträde har skett, att

fastighetsägaren har ålagts att betala skogslikvid. Det har förekommit att avdragsyrkanden inte godkänts på den grund att likviden inte har fastställts genom ett förrättningsbeslut. Det skulle således inte vara tillräckligt med ett skriftligt åtagande att utge likvid. Denna tolkning kan ifrågasättas. Förarbetena till 1965 års lagstiftning synes ge stöd för att en bindande överenskommelse att utge skogslikvid skall jämföras med ett av förrättningsmännen meddelat ersättningsbeslut.

Delegationen anser därför att åtskilligt talar för att den ordning som tillämpas vid förrättningar också borde godtas redan enligt nuvarande skattelagstiftning. Ett klarläggande genom särskild lagstiftning behövs dock. Osäkerheten om hur skattereglerna skall tolkas är f. n. mycket stor. Detta gäller också de myndigheter som direkt eller indirekt deltar i verksamheten med jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Det ovissa läget gör att rationaliseringsverksamheten hämmas.

En fastighetsreglering tar ibland 3–4 år eller ännu längre tid att genomföra. Det ligger i sakens natur att en uppgörelse om en transaktion bör sättas i verket så snart som möjligt och medan de förutsättningar som uppgörelsen bygger på är någorlunda aktuella. Detta synsätt går igen hos alla typer av sakägare – staten, kommuner, privata skogsbolag och enskilda skogsägare. Detta torde i huvudsak vara orsaken till att det nästan alltid överenskomts att likviderläggande och tillträde skall ske innan förrättningen har slutförts.

Materiellt sett kan enligt delegationen något hinder inte resas mot att likvidutgivare får avdrag enligt specialregeln också om skogsuttaget görs omedelbart efter likvidåtagande och den tidpunkt för tillträde som gäller enligt parternas avtal. Värdeminskningen uppkommer ju i och med uttaget. Ibland hävdas att en avdragsrätt i sådant fall kan leda till missbruk. Parterna skulle kunna låta bli att fullfölja avtalet genom fastighetsbildning. Ett avtal av detta slag innebär emellertid så genomgripande rättsliga och ekonomiska åtaganden parterna emellan att det synes uteslutet att avtalet ingås i annan avsikt än den som återspeglas i avtalet.

Delegationen anser att en lagstiftning i ämnet bör ges retroaktiv verkan och extraordinär besvärsmålsrätt införas. Ett stort antal besvärsmål ligger f. n. hos länsskatterätterna. I dessa mål är det vanligt att det från intendentsidan görs gällande att den särskilda avdragsregeln inte får tillämpas om skogsuttaget har gjorts innan dels tillträde har skett enligt FBL och dels FBM har meddelat ersättningsbeslut. Många berörda skattskyldiga har genomfört strukturrationaliseringsåtgärder med lantbruksnämnd som kontrahent och av nämnden upplysts om avdragsmöjligheterna. Skogsuttagen har därefter genomförts omedelbart efter det faktiska tillträdet. Ofta rör det sig om mycket betydande belopp. Exempel finns på erlagda likvider på mer än 400 000 kr. Om avdrag vägras, skulle många skattskyldiga belastas med inkomstskatt och avgifter på 80 % och mer. Möjligheten att finansiera de tillkommande skatterna och avgifterna genom ytterligare skogsuttag begränsas av skogstillgången och skogsvårdslagens numera skärpta hushållningsregler.

Genom 1968 och 1972 års ändringar i fastighetsbildningslagstiftningen har tillämpningsområdet för den särskilda avdragsregeln vidgats. I det övervägande antalet fall där regeln används är det fråga om angelägna rationaliseringsfall. Regeln kan bli tillämplig också i fall där det kanske framstår som mindre motiverat. De som till äventyrs kan spekulera i möjligheterna till avdrag torde ofta ha finansiella möjligheter att vänta med skogsuttagen till dess att förrättningen har genomförts. Förekomsten av sådana fall utgör därför enligt delegationens uppfattning inte skäl för att behålla den nuvarande utformningen av avdragsregeln.

## 5 Remissyttrandena

Framställningen har vid remissbehandlingen fått ett blandat mottagande.

Remissinstanser med särskild erfarenhet av fastighetsbildning anser att det skulle vara till fördel för denna om skattedelegationens förslag genomfördes. Flertalet av de myndigheter som har att iaktta det allmännas intresse vid beskattningen motsätter sig förslaget och förordar att frågan prövas i ett större sammanhang. Myndigheter som deltar i skogsbrukets yttre rationalisering framhåller att möjligheterna till avdrag vid skogsuttag inte som f. n. bör vara beroende av om förvärvet av den skogbärande marken har skett genom köp eller fastighetsreglering.

Flera remissinstanser anser att det f. n. är oklart vilka regler som gäller. Bl. a. RSI' anser dock att det nuvarande rättsläget är klart. Den särskilda avdragsregeln kan enligt verket endast tillämpas om dels tillträde har skett enligt FBL och dels ett betalningsåläggande föreligger från FBM. Av samma uppfattning är *länsstyrelsen i Jönköpings län*. Däremot anser *länsstyrelsen i Kopparbergs län* att avdragsregeln redan i sin nuvarande utformning kan tolkas på det sätt skattedelegationen har förordat. De särskilda fastighetsförhållanden som råder i länet gör att det kan dröja åtskillig tid innan ett lagakraftvunnet förrättningsbeslut föreligger. En mer restriktiv tillämpning skulle enligt länsstyrelsens uppfattning medföra stora olägenheter för skogsbrukets yttre rationalisering i länet.

*Lantbruksnämnden och fastighetsbildningsmyndigheten i Kopparbergs län* har i sitt gemensamma yttrande lämnat en redogörelse för de typer av fastighetsregleringar som förekommer i länet. De större, totalt genomgripande omarrangeringsförrättningarna omfattar oftast tusentals hektar mark och flera hundra sakägare. Handläggningstiden sträcker sig över flera år (3–5 år). Det är ofrånkomligt att förrättningen delas upp i etapper. En fastighetsplan utarbetas snarast (1–2 år) efter förrättningens början. Fastighetsbildningsbeslut meddelas som preliminärfråga. Sakägarna blir därigenom i tillfälle att tillträda och bruka de nya ägilotterna. Ersättningsbeslut kan fattas under förrättningen men kan inte vinna laga kraft förrän förrättningen har avslutats. Förrättningen kan avslutas först när gemensamma arbeten som vägutbygg-

nader, dikning m. m. har utförts och avsynats. – Förrättningar av mindre genomgripande art förekommer i relativt stor omfattning. Överenskommelser om fastighetsreglering som syftar till storleksrationalisering och förbättrad arrondering upprättas fortlöpande. Överenskommelserna innehåller uppgifter om faktiskt tillträde, likvid m. m. Lantbruksnämndens markreserv utnyttjas vid behov. Vid lämplig tidpunkt läggs alla överenskommelser till grund för en gemensam förrättning. – Slutligen förekommer förrättningar där enstaka kontrakt m. m. utgör underlag för en förrättning. – Om lantbruksnämnd avstår mark, vill nämnden som likvidmottagare få betalt så snabbt som möjligt för att förbättra jordfondens likviditet. I avtalet kopplas tillträdesdag och likviddag samman. Det formella tillträdet enligt förrättningsbeslutet sker senare. Hur lång tid förrättningen tar beror på FBM:s balans av ärenden.

*Statens lantmäteriverk* konstaterar att det är ett vanligt förfarande att ett köpeavtal används som ägarmedgivande enligt 5 kap. 18 § FBL och som sådant läggs till grund för fastighetsreglering. Förfaringssättet har klart stöd i motiven till FBL. Skattemyndigheterna har i dessa fall godkänt avdrag enligt specialregeln, om den skattskyldige kunnat visa upp intyg från FBM att fastighetsreglering är begärd och att myndigheten har funnit det sannolikt att inget hinder för den sökta förrättningen har förelegat. I vissa län, fortsätter lantmäteriverket, har avdragen beviljats efter direktkontakt mellan berörda myndigheter. Ett i avtal överenskommet förtida tillträde utgör från FBM:s synpunkt ingen komplikation, om det i övrigt inte finns något hinder mot fastighetsregleringen och likviden är bestämd i avtalet. Om likviderna betalas senast när FBM fattar sitt ersättningsbeslut, förenklas myndighetens prövning till skydd för inteckningshavarna. Inskrivningsmyndigheten behöver då inte heller föra in anteckningar i fastighetsböckerna om att fastigheterna häftar för regleringslikvider.

Lantmäteriverket framhåller vidare att resultatet av fastighetsregleringarna kan bli bättre om förrättningsarbetet kan bedrivas utan tidspress. Problemet att prioritera bland ansökningar när sökandena åberopar skattekonsekvenser som skäl för förtur skulle bortfalla om skattedelegationens förslag genomfördes. *Sveriges lantmätareförening* anser att det inte är rimligt att lantmäteriets balanser skall påverka förrättningssökandenas skattesituation. Rättviseskäl talar enligt föreningen för att sökandena behandlas lika.

*RSV* motsätter sig att reglerna ändras på det sätt skattedelegationen har begärt. Enligt RSV bör överensstämmelse i görligaste mån gälla mellan de civilrättsliga och skatterättsliga bestämmelserna. Ett tillträde som sker före den av FBM bestämda tidpunkten bör inte heller i framtiden föranleda att de särskilda skattereglerna blir tillämpliga. RSV understryker att den som har valt att genomföra ett markförvärv på visst sätt måste följa de civilrättsliga och skatterättsliga bestämmelser som gäller för den valda förvärvsformen. Om parterna låter ett köpeavtal övergå till ägarmedgivande enligt 5 kap. 18 § FBL, blir därför den i avtalet angivna tillträdestidpunkten utan betydelse.

RSV inser dock de skattskyldigas svårigheter när avdrag i vissa fall vägras. Särskilt stötande är det om parterna av myndighet har invaggats i falska förhoppningar om avdragsrätten. RSV är dock främmande för tanken att ändra lagstiftningen enbart av det skälet att ett visst antal skattskyldiga inte har fått sina avdragsyrkanden godkända.

RSV anför vidare att skattereglerna har kommit att utnyttjas på ett sätt som inte kan ha varit avsett vid reglernas tillkomst. Denna uppfattning delas av flera länsstyrelser. *Länsstyrelserna i Örebro och Västerbottens län* lämnar exempel på fall där, enligt länsstyrelsernas uppfattning, förvärv och byten av skogsmark, ofta mellan närstående, har genomförts i form av en eller flera fastighetsregleringar i syfte att uppnå bästa möjliga skatteeffekt. *Länsstyrelsen i Gävleborgs län* diskuterar om någon form av skatteflyktsklausul bör knytas till regelsystemet. Även flera av de skogsvårdsstyrelser som har hörts i ärendet anser att de nuvarande reglerna har gett upphov till diskutabla transaktioner.

För den händelse skattedelegationens förslag genomförs anser RSV det behövt med regler som gör det möjligt att korrigera ett tidigare års taxering, om avdrag då har medgivits och det senare visar sig att fastighetsregleringen inte kommer till stånd. Även *domänverket* påpekar att ett avtal om fastighetsreglering inte alltid fullföljs. *Statens lantmäteriverk* anför att ett köpeavtal med marköverföringsklausul undantagsvis, t. ex. beroende på in-teckningsförhållandena, inte kan genomföras som fastighetsreglering. För att myndigheterna i dessa fall skall kunna utöva skattekontroll och göra en eventuell behövt eftertaxering krävs det någon form av kontakt mellan FBM och skattemyndigheten. Lantmäteriverket framhåller att antalet fall då en sådan kontakt skulle aktualiseras helt säkert skulle bli mycket lågt.

Om förslaget leder till lagstiftning, har RSV inget att erinra mot att skattskyldiga får möjlighet att genom besvär i särskild ordning vinna rättelse i tidigare taxeringar.

Från flera håll förs fram önskemål om att avdragsrätten skall i större utsträckning än f. n. begränsas till de fall då ett markförvärv är av betydelse för strukturrationalisering i skogsmark e. d. Enligt *lantbruksstyrelsens* uppfattning bör förutsättningarna för avdrag vara desamma vid alla förvärv av skogsmark mot vederlag. Liknande synpunkter framförs av *domänverket*. *Skogsstyrelsen* finner det angeläget att de föreslagna ändringarna görs tillämpliga endast när reell strukturrationalisering föreligger eller en tvångssituation är aktuell. *Länsstyrelsen i Örebro län* anser att avdragsregeln inte skall tillämpas på fastighetsregleringar som grundas på överenskommelser enligt 5 kap. 18 § FBL. Undantag bör dock enligt länsstyrelsen göras i de fall där lantbruksnämnd är marköverlåtare.

I flertalet remissyttranden förs fram önskemål om en allmän översyn av de ifrågasvarande reglerna, t. ex. i samband med den aktuella översynen av hela skogsbeskattningen. *Kammarrätten i Sundsvall* anser en översyn motiverad

bl. a. mot bakgrund av de ändringar i FBL som trädde i kraft den 1 juli 1977.

Även en del andra remissinstanser tar upp ändringarna i FBL. *Statens lantmäteriverk* anser att de nya reglerna kommer att få störst betydelse i situationer när det är önskvärt med ett snabbt tillträde till mark för samhällsbyggnadsändamål. Enligt lantmäteriverkets uppfattning kommer ändringarna inte i nämnvärd grad att påverka normala fastighetsregleringar i skogsmark. Enligt *lantbruksnämnden* och *fastighetsbildningsmyndigheten i Kopparbergs län* kommer möjligheten att meddela beslut om förskott att behöva utnyttjas mera regelmässigt vid större fastighetsregleringar.

## 6 Föredraganden

När en fastighetsägare avverkar skog eller säljer en rotpost skall intäkten av skogsuttaget beskattas. Om värdet eller förrådet av den skog som återstår efter uttaget understiger det för honom gällande ingående värdet eller förrådet på skogen, har han rätt till avdrag vid inkomstberäkningen. Avdraget bestäms enligt värdeметoden eller virkesförrådsметoden. Värdeметoden utgår från minskningen av skogens värde medan virkesförrådsметoden utgår från minskningen av skogens volym.

För att avdrag skall medges fordras normalt att den skattskyldige kan visa att värdet eller förrådet verkligen har nedgått under det ingående värdet eller förrådet. Sådan utredning behövs dock inte om skogsuttaget görs i anslutning till en fastighetsreglering vid vilken den skattskyldige åläggs att betala ersättning för skog som genom regleringen tillförs fastigheten (skogslikvid). Sedan år 1959 finns nämligen en särskild avdragsregel som syftar till att göra det möjligt att finansiera en skogslikvid med obeskattade intäkter från skogsuttag. Avdrag medges med rotvärdet av uttagen skog upp till skogslikvidens belopp och uttaget föranleder därför ingen omedelbar beskattning. Om den särskilda avdragsregeln tillämpas, skall skogens ingångsvärde anses ha nedgått med avdragsbeloppet.

Två förutsättningar måste vara uppfyllda för att den särskilda avdragsregeln skall få tillämpas. För det första skall skogsuttaget göras inom en viss tidsperiod. Sedan år 1965 begränsas perioden av å ena sidan tidpunkten för tillträdet av den nya marken och å andra sidan av den tidpunkt då tre år har förflutit från det att förrättningen har vunnit laga kraft. Vidare gäller att den skattskyldige skall ha ålagts att betala skogslikvid. Avdragsrätten enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL, kompletteras med en vidgad rätt att använda skogskonto för intäkter som hänför sig till tiden efter tillträdet och som skall redovisas för tidigare beskattningsår än det för vilket skogslikviden förfaller till betalning.

Under de senaste tio åren har väsentliga ändringar gjorts i lagstiftningen om fastighetsbildning. De skatteregler som det här är fråga om har under denna tid i stort lämnats oförändrade. Den nya civilrättsliga ordningen har

bl. a. gett ägarna till fastigheter större möjligheter att få dessa ombildade genom en och samma fastighetsbildningsförrättning. Om fastighetsägarna är överens, finns möjlighet att föra över mark från en fastighet till en annan fastighet mot vederlag enbart i pengar. Sådan överföring skedde före införandet av fastighetsbildningslagen (1970:988). FBL, dvs. före år 1972, i form av s. k. ensidigt ägoutbyte och sker numera som fastighetsreglering. Av särskild betydelse för den aktuella skattefrågan är att delägarna i en förrättning enligt FBL inte på samma sätt som var fallet enligt tidigare lagstiftning disponerar över när tillträde av den nya marken skall ske. Tillträdestidpunkten bestäms enligt FBL av fastighetsbildningsmyndigheten (FBM). Tillträde får enligt FBL:s huvudregel inte ske förrän beslutet om fastighetsbildning har vunnit laga kraft.

Lantbrukarnas skattedelegation har i en framställning begärt att den särskilda avdragsregeln i KL och den särskilda uppskovsregeln i skogskontolagen (1954:142) skall ändras. Enligt delegationen råder f. n. osäkerhet om hur reglerna skall tolkas, vilket medfört att tillämpningen varierar. Delegationen finner det otillfredsställande att reglerna inte tolkas enhetligt. Osäkerheten om vad som gäller verkar hämmande på den yttre rationaliseringen inom jordbruket och skogsbruket. Delegationen anser det nödvändigt med särskild lagstiftning i ämnet. För att lagstiftarens syfte med avdragsrätten skall nås, dvs. att underlätta rationaliseringsverksamheten, bör reglerna anpassas till det förfaringsätt som har visat sig lämpligt vid fastighetsregleringar. Reglerna bör enligt delegationen ändras i två avseenden. Det bör för det första uttryckligen slås fast att avdragsrätten också gäller skogsuttag som görs efter det att ny mark faktiskt har tillträtts men före den tidpunkt för tillträde som FBM bestämmer. Vidare bör det göras klart att avdragsrätt inte förutsätter att FBM har meddelat beslut i ersättningsfrågan utan att ett skriftligt åtagande att utge skogslikvid är tillräckligt. Ändringarna bör ges retroaktiv giltighet och extraordinär besvärsrätt införas för skattskyldiga som har blivit för högt taxerade. I annat fall skulle många skattskyldiga, som inte har fått sina avdragsyrkanden godkända drabbas mycket hårt. Enligt delegationen har skattskyldiga efter kontakter med olika myndigheter fått den uppfattningen att de gynnsamma skattekonsekvenserna skulle inträda även om skogsuttagen gjordes innan FBM meddelat något beslut.

Vid remissbehandlingen har skattedelegationens förslag fått ett blandat mottagande. Många remissinstanser vitsordar att den tolkning som reglerna har getts på senare tid kan föranleda problem för rationaliseringsverksamheten. Man har också uttalat förståelse för de svårigheter som uppkommer för skattskyldiga som – ofta i förlitan på besked från olika myndigheter – har räknat med att reglerna skall tolkas på det sätt delegationen förordar. Flera remissinstanser har dock motsatt sig förslaget. Bl. a. riksskatteverket (RSV) har anfört att de civilrättsliga och de skatterättsliga reglerna bör bygga på samma principer. Vidare har vid remissbehandlingen framhållits att institutet fastighetsreglering har kommit att utnyttjas av rena skatteskal. Ett

genomförande av förslaget skulle, anses det, understryka den skattefälvör som den fastighetsägare har som utökar sitt skogsinnehav genom fastighetsreglering i stället för genom köp. En genomgående uppfattning är att frågan på längre sikt bör lösas i ett större sammanhang.

För egen del får jag anföra följande.

Möjligheten för den som deltar i ombildning av fastigheter att betala en skogslikvid med obeskattade medel har onckligen underlättat jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering. Erfarenheten visar dock att skattereglerna inte är helt anpassade till den omfattande lagstiftning som under senare år har genomförts på fastighetsbildningsområdet. Den särskilda avdragsregeln har kritiserats från olika utgångspunkter. Enligt Lantbrukarnas skatte-delegation bör regeln justeras så att man undviker en alltför restriktiv tillämpning. Flera remissinstanser anser att man i stället bör göra en mer genomgripande översyn av avdragsreglerna vid skogsuttag i syfte att förhindra ett obehörigt utnyttjande av avdragsrätten och för att skapa skattemässig neutralitet mellan olika former av tillskottsförvärv av skog.

Kraven på en mer genomgripande översyn grundas på flera omständigheter. Avdragsmöjligheterna är betydligt större när en fastighetsägare förvärvat tillskottsskog genom fastighetsreglering än när tillskottsförvärvet sker genom vanligt köp. I det förra fallet medför den nu aktuella avdragsregeln att förvärvet kan finansieras med obeskattade intäkter från skogsuttag. Vid vanligt köp medges avdrag normalt endast under förutsättning att den skattskyldige kan visa att det ingående värdet eller förrådet på hela skogsinnehavet har nedgått genom uttag av skog. Ändringarna på fastighetsbildningsområdet har inneburit bl. a. att fastighetsägarna har betydligt större möjligheter än tidigare att få fastighetsindelningen ändrad enligt sina önskemål. Tillskottsförvärv av skogbärande mark har också i allt större utsträckning kommit att ske genom att fastigheter ombildas. Många remissinstanser anser att avdrag härigenom har kommit att medges i en av skattelagstiftaren inte avsedd omfattning. Vid remissbehandlingen har förts fram förslag å ena sidan om att ändra grunderna för den särskilda avdragsrätten vid fastighetsreglering så att avdraget i högre grad görs beroende av fastighetsregleringens betydelse för den yttre rationaliseringen i det enskilda fallet och å andra sidan om att generellt utvidga möjligheterna till avdrag vid tillskottsköp.

Jag delar uppfattningen att det inte är önskvärt att skattemässiga hänsyn blir avgörande för valet av förvärvsform. Större skattemässig neutralitet mellan olika former av tillskottsförvärv behövs alltså. Det finns mycket som talar för att möjligheterna till avdrag vid tillskottsköp bör ökas samtidigt som man i viss utsträckning begränsar avdragsrätten vid fastighetsreglering. Som framhållits vid remissbehandlingen bör sådana ändringar genomföras som ett led i en mer omfattande översyn av skogsbeskattningen. En sådan översyn har också inletts. Inom budgetdepartementet har utarbetats promemorian (Ds B 1978:2) Beskattning av skogsbruk. I promemorian beskrivs två

alternativa metoder för den framtida beskattningen av skogsinkomster. Metoderna skiljer sig åt i första hand vad gäller beskattning vid avyttring av skogsfastigheter. Vid skogsuttag under innehavstiden är metoderna likartade och innebär i denna del bl. a. att tillskottsförvärv av skogbärande mark alltid till avsevärd del skall kunna finansieras genom skogsuttag. Detta avses bli möjligt oavsett om förvärvet sker genom köp eller fastighetsreglering. Några särskilda regler som tar sikte på rationaliseringsförvärv har med denna avdragskonstruktion inte ansetts behövliga.

Förslaget till nya skogsbeskattningsregler är f. n. under remissbehandling. Sedan remissinstanserna har lämnat sina synpunkter kommer statsmakterna inom en snar framtid att få ta ställning till hur skogsbeskattningen i fortsättningen skall utformas. Mot den bakgrunden anser jag det uteslutet att i detta lagstiftningsärende göra någon mer genomgripande omprövning av avdragsrätten för likvidutgivare. Vad som kan komma i fråga är endast sådana justeringar som kan behövas för att inom ramen för den nuvarande principiella utformningen av avdragsrätten få en avsedd och enhetlig tillämpning.

Enligt bl. a. RSV innebär nuvarande regler att den särskilda avdragsrätten föreligger endast om tillträde har skett efter beslut av FBM. Vidare krävs enligt RSV att FBM har meddelat ersättningsbeslut. RSV:s uppfattning om rättsläget är dock inte oomstridd. Remissbehandlingen har visat att avdragsregeln vid den löpande taxeringen har tolkats på olika sätt. Några klarläggande avgöranden från regeringsrätten finns inte. Resultatet har blivit att det f. n. råder en ganska stor osäkerhet på området.

Redan denna osäkerhet gör en justering angelägen. Frågan är då vilken lösning som i sak är lämpligast. Syftet med reglerna är att stimulera fastighetsägare att medverka till ombildning av fastigheter. Denna effekt uppnås genom att skogslikvider får betalas med obeskattade medel. Den tolkning som RSV har förespråkat innebär att avdrag inte kan medges förrän tillträde enligt FBL har skett. I praktiken är det vanligt att likviden redan har betalats vid denna tidpunkt. Detta hänger samman med den långtgående avtalsfrihet som parterna har enligt FBL. Om FBL:s lämplighetsvillkor är uppfyllda, kan fastighetsregleringen normalt ske på det sätt parterna har åsyftat i sitt avtal. FBM kan också normalt lägga den överenskomna ersättningen till grund för sitt ersättningsbeslut. Ofta förvissas sig parterna om att avtalet kan fullföljas på avsett sätt. Fastighetsägarna kan således med stor säkerhet förutse resultatet av förrättningen innan FBM:s beslut har meddelats. Det kan av flera skäl vara angeläget för dem att göra sina dispositioner innan FBM:s formella beslut föreligger. Avdragsregeln skulle bättre fylla sitt syfte, om de förmånsbehandlade skogsuttagen fick inledas redan när den nya marken faktiskt har tillträtts och avdraget få göras redan när storleken av skogslikviden är känd för den skattskyldige.

En annan synpunkt bör också beaktas. En restriktiv utformning av avdragsrätten kan missgynna vissa kategorier av skattskyldiga. Den som har

stark ekonomisk ställning har ofta möjlighet att skjuta upp skogsuttagen till dess att avdragsrätten inträder. En skattskyldig med sämre ekonomi kan däremot vara tvungen att göra skogsuttaget omedelbart för att skaffa fram pengar till betalning av skogslikviden. När avdragsrätten väl inträder lägger kanske skogsvårdsskäl hinder i vägen för ytterligare skogsuttag. Avdraget kan då inte utnyttjas alls. Konsekvenser av nu antytt slag kan med fog uppfattas som orättvisa.

Även ett annat skäl talar för ändring. I samband med att FBL trädde i kraft gjordes bara en formell ändring av avdragsregeln. De nya fastighetsbildningsreglerna kom dock att påverka bedömningen av när tillträde i skatterättslig mening skulle anses ske. Många av de skattskyldiga som berörs av reglerna har inte uppmärksammat detta förhållande. Att så är fallet är inte förvånande eftersom det här rör sig om komplicerade civilrättsliga och skatterättsliga frågor. Ofta torde inte heller de olika myndigheter som de skattskyldiga har haft kontakt med i anledning av fastighetsregleringar ha räknat med att avdragsregeln skall tolkas så restriktivt som bl. a. RSV förordar. Ett stort antal besvärsmål föreligger där skattskyldiga i förlitan på avdragsrätt har gjort skogsuttag efter det faktiska tillträdet eller innan FBM har meddelat ersättningsbeslut och där köpeskillingen för den sålda skogen har använts för att betala skogslikvider. En vägrad avdragsrätt skulle drabba många av dessa skattskyldiga hårt.

Mot skattedelegationens förslag kan invändas att en tidigareläggning av avdragsrätten strider mot principen att rätten till avdrag för värdeminskning av skog skall förbehållas ägare av fastighet. För min del anser jag inte att detta är någon avgörande invändning. Man bör kunna medge avdrag vid skogsuttag som sker efter det faktiska tillträdet även om äganderättsövergången skulle anses ske vid senare tidpunkt. En förutsättning för avdraget bör dock vara att fastighetsregleringen sedermera genomförs. Jag återkommer strax till den frågan.

Flera remissinstanser har framhållit att de ifrågavarande reglerna har kommit att utnyttjas på ett otillfredsställande sätt. Den justering av reglerna som skattedelegationen har begärt kan emellertid inte anses ha någon egentlig betydelse för denna problematik. Som jag tidigare antytt torde den som av rena skatteskal väljer att utöka sitt skogsinnehav genom fastighetsreglering i stället för genom vanligt köp ofta vara i den situationen att han lika väl kan vänta med skogsuttaget. En sådan fördröjning kan däremot vara omöjlig eller i vart fall till nackdel för den som av rationaliseringsskal deltar i fastighetsreglering. Det är också viktigt att här beakta den omläggning av realisationsvinstbeskattningen som gjordes år 1976. När fastigheten sedermera avyttras skall medgivna avdrag för värdeminskning av skog numera återföras med indexuppräknade belopp vid beräkningen av realisationsvinst. Avdragen kan sägas i princip medföra endast ett uppskov med beskattningen och inte någon definitiv skattefrihet.

Några remissinstanser har ifrågasatt om inte 1977 års ändringar i FBL för

framtiden tillgodoser skattedelegationens krav. Så kan emellertid inte anses vara fallet. Alldeles bortsett från att de nya fastighetsbildningsreglerna inte i första hand är avsedda för förrättningar i skogsmark gäller alltså att FBM:s tillträdesbeslut inte kan föregå fastighetsbildningsbeslutet. Av den föregående redogörelsen framgår att det är vanligt att fastighetsägarna kommer överens om att tillträde skall ske på ett tidigare stadium.

Av nu anförda skäl förordar jag att den särskilda avdragsregeln justeras i huvudsaklig överensstämmelse med vad skattedelegationen har yrkat. Bestämmelsen i skogskontolagen bör samtidigt anpassas till den ändrade avdragsregeln.

En grundläggande förutsättning för avdrag bör vara att skogsuttaget har gjorts efter det att fastighetsbildning har sökts. Det bör i övrigt räcka att skogsuttaget har gjorts efter en överenskommen tidpunkt för tillträde. Denna tidpunkt bör kunna dokumenteras genom skriftligt avtal. Detta är av särskild vikt när skogsuttaget har gjorts på annan mark än den som berörs av förrättningen. Även sluttidpunkten för de förmånsbehandlade skogsuttagen bör jämkas med hänsyn till ändringarna i fastighetsbildningslagstiftningen. F. n. gäller att uttaget skall ha gjorts senast tre år efter det lagakraftägande beslut om fastställelse av förrättningen föreligger. Något fastställelseförfarande finns inte enligt FBL. Treårsfristen bör i stället räknas från den tidpunkt då förrättningen i sin helhet har vunnit laga kraft och tillika uppgift om fastighetsbildningsåtgärden – eller i förekommande fall fastighetsbildningsåtgärderna – har införts i fastighetsregistret.

Avdraget enligt den särskilda avdragsregeln får inte överstiga rotvärdet av den skog som har tagits ut under den ifrågavarande perioden. Avdraget får inte heller överstiga den skogslikvid som utgår. Avdragsrätten bör emellertid kunna inträda redan innan FBM har meddelat ersättningsbeslut. Det bör vara tillräckligt att den skattskyldige har åtagit sig att erlägga skogslikvid. Det är rimligt att kräva att också betalningsåtagandet har gjorts skriftligen. Därigenom underlättas taxeringsmyndigheternas kontroll.

Sammanfattningsvis bör enligt mitt förslag följande förutsättningar för avdrag enligt specialregeln gälla. Skogsuttagen skall ha gjorts efter det att fastighetsbildning har sökts. Vidare skall uttagen ha gjorts antingen sedan tillträde av den skogbärande marken har skett enligt 5 kap. 30 § eller 5 kap. 30 a § FBL eller också efter den tidigare tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal som den skattskyldige har ingått. Uttagen får inte göras senare än tre år efter det att förrättningen har vunnit laga kraft och registrerats. Avdragsrätten inträder när antingen ersättningsbeslut enligt 5 kap. 15 § FBL eller beslut om förskott enligt 5 kap. 30 § eller 5 kap. 30 a § FBL har meddelats eller vid den tidigare tidpunkt då den skattskyldige skriftligen har åtagit sig att betala skogslikvid som sedermera också utgår. Vad här sagts gäller inte bara vid fastighetsreglering utan kan bli aktuellt också vid klyvning.

Den särskilda bestämmelsen i 2 § skogskontolagen bör ändras så att den korresponderar med avdragsregeln i KL. Jag föreslår också att det nuvarande

andra stycket i paragrafen upphävs. Förslaget i denna del föränleds av att mottagaren av en skogslikvid efter 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen beskattas endast inom ramen för realisationsvinstreglerna. Samtidigt bör en följdändring göras i 42 a § 1 mom. taxeringslagen (1956:623).

Som jag nämnt förutsätter avdrag enligt specialregeln i KL att den skattskyldige verkligen skall betala skogslikvid. Blir så inte fallet är det angeläget att medgivet avdrag kan undanröjas. Enligt min bedömning torde behov av rättelse utanför den ordinarie taxeringens ram föreligga endast i undantagsfall, men jag anser det ändå befogat att för dessa fall införa en särskild regel. Om avdrag har medgivits enligt specialregeln och det sedermera konstateras att den skattskyldige inte skall betala skogslikvid – t. ex. till följd av att fastighetsreglering inte kommer till stånd – bör därför beskattning kunna ske på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår då avdraget har medgivits. Motsvarande gäller om den skattskyldige genom ersättningsbeslut visserligen har ålagts att betala skogslikvid men likviden uppgår till lägre belopp än det medgivna avdraget. Har avdraget medgivits för flera beskattningsår, skall naturligtvis det sammanlagda avdraget jämföras med skogslikvidens belopp. Har t. ex. avdrag för ettvarvt av beskattningsåren 1–3 medgivits med 60 000 kr., kan rättelse ske om det framkommer att skogslikviden är lägre än 180 000 kr. Uppgår exempelvis skogslikviden till 100 000 kr., skall avdraget begränsas till 40 000 kr. för år 2 och hela avdraget för år 3 undanröjas.

Jag anser inte att det föreligger något behov av att införa en motsvarande rättelseregeln i skogskontolagen.

Det återstår så att ta ställning till hur övergångsbestämmelserna skall utformas. FBL trädde i kraft den 1 januari 1972. Av skäl som har redovisats tidigare bör den särskilda avdragsregeln få tillämpas retroaktivt fr. o. m. 1973 års taxering. Skattskyldig som inte har fått yrkat avdrag bör ges rätt att få en lagakraftvunnen taxering prövad i särskild ordning, om avdragsrätt skulle föreligga enligt de nya bestämmelserna. Besvären bör ha anförts senast den 30 juni 1979.

I princip innebär den föreslagna justeringen en uppmjukning av villkoren för avdrag. I ett visst avseende kan dock ändringen komma att innebära en skärpning. Jag syftar här på att som förutsättning för avdrag enligt ändringsförslaget gäller bl. a. att skogsuttaget inte får ha gjorts före ansökan om fastighetsbildning. Det kan inte uteslutas att viss del av de skattskyldiga, vilkas avdrag senare har satts i fråga, har avverkat skog eller gjort en rotförsäljning innan fastighetsbildning söktes. Samma skäl som ligger till grund för retroaktiviteten talar för att detta förhållande inte bör utesluta avdragsrätt. Har uttaget gjorts före ikraftträdandet, anser jag att det i här avsedda fall bör vara tillräckligt om fastighetsbildning har sökts senast den 31 december 1978.

Ändringen i skogskontolagen bör tillämpas första gången vid 1979 års taxering.

Jag vill slutligen understryka att de justeringar som jag här har föreslagit har till syfte endast att lösa ett akut tillämpningsproblem. Avsikten är att inom en snar framtid mer långsiktigt reglera de aktuella frågorna inom ramen för det mer genomgripande lagstiftningsarbete som förestår på skogsbeskattningens område.

## 7 Hemställan

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

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i skogskontolagen (1954:142),
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).

## 8 Beslut

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

