

JUHLAJULKAISU

ANTTI SUVIRANTA

1923 • 30/11 • 1993

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Gummerus Kirjapaino Oy
Jyväskylä 1993

ISSN 0356-7222
ISBN 951-855-132-4

Edward Andersson

Skogsbeskattningsreformen – tiden var äntligen mogen

1. Bakgrund

Denna skrifts festföremål presidenten Antti Suviranta och undertecknad har på en speciell punkt vid olika tidpunkter haft ungefär samma offentliga uppdrag, nämligen att vara ordförande för en utredning med uppgift att reformera den finska skogsbeskattningen. Suviranta var 1976–78 ordförande för en mycket representativ kommitté, vars arbete 1978 resulterade i betänkandet 1978:21. Detta var ett grundligt arbete, som ledde till vissa reformer av vår areal-beskattning av skogsinkomst, men inte till övergång till beskattning av den faktiska skogsinkomsten. Själv fick jag i början av 1992 uppdraget att i anslutning till sakkunnigarbetsgruppens (VM 1991:28) betänkande leda en arbetsgrupp, som skulle komma med konkreta förslag om skogsbeskattningens utformning med utgångspunkt i beskattning av de faktiska försäljningsintäkterna. Det var fråga om ett snabbuppdrag, för vilket gavs bara drygt två månaders tid. Följden var naturligtvis ett kort och inte till alla delar grundligt genomtänkt betänkande (VM 1992:5).

När detta skrives hösten 1992 har regeringen emellertid i prop. nr 200/1992 års Rd föreslagit en reform av skogsbeskattningen enligt min arbetsgrupps förslag. När denna skrift skulle gå till tryckeriet, visste vi redan, att reformen hade blivit antagen och att det inte beträffande beskattningen av skogsinkomst gjorts några väsentliga ändringar i riksdagen. I denna artikel skall jag granska några principiella problem i samband med skogsskattereformen samt ställa frågan, vilka skäl som nu har möjliggjort denna reform av vår skogsbeskattning, vilken länge ansetts nästan ogenomförbar.

Ända sedan förra hälften av 1920-talet har vi använt den sk.

arealbeskattningsmetoden för skogsbeskattningen. Denna metod behöver inte här närmare beskrivas. Den bygger ju på, att man beskattar skogens årliga tillväxt oberoende av försäljning, vilket innebär ett slags beskattning i förväg, innan virkesförsäljning skett. Till arealbeskattningen hör en (arbetsdryg och till resultaten ganska osäker) klassificering av all skogsmark, bestämning av den genomsnittliga årliga avkastningen i varje klass separat för varje kommuns del (omräknad i skattekubikmeter) och bestämning av skattekubikterns årliga penningvärde. Alla dessa operationer innefattar osäkerhetsmoment. Även i bästa fall resulterade arealbeskattningen bara på mycket lång sikt i beskattning av ett belopp som motsvarade den faktiska avkastningen. Så var fallet, om alla dessa värderingsmässiga operationer var riktigt utförda och även den skattskyldiges skogar gav en faktisk avkastning som motsvarade den antagna genomsnittliga. Då man beaktar att skogens växtperiod fram till slutavverkningsmognad i vårt land är minst 80 år, byter av fysiska personer ägda skogsområden ägare minst ett par gånger under denna tidsperiod. Den enskilde skogsägaren kan bara i undantagsfall tänkas ha blivit beskattad för ett belopp som ungefär motsvarar den faktiska avkastningen under hans ägarperiod.

Det finns alltså ett betydande mått av godtycke i arealbeskattningen. Detta godtycke har man under 1980-talet försökt minska – bl a enligt förslag i betänkandet 1978:21 – genom att göra arealbeskattningen lägenhetsvis mer individuell. Man har härvid gjort det möjligt att beakta den enskilda lägenhetens speciella skogsförbättrande åtgärder och annat dylikt.

De i betänkandet 1978:21 gjorda förslagen förverkligades dock inte. Däremot infördes i GSL en ny 15a § (975/79), som gav skattelättnader för sk säkerställda förnyelsezoner. Detta skedde på basen av ett betänkande VM 1979:11. – Följande steg var att de förslag genomfördes, som gjorts av skogsskattekommissionen i betänkandet 1983:53. De innebar att i GSL 13 § infördes (941/85) stadganden om rätt till avdrag för gödselmedel för beståndsvårdande gödsling och för utgifter för iståndsättning av skogsdiken. – Nästa steg var att man i samband med den allmänna skattereformen justerade reglerna för beräkning av skogsskattetalet och skattekubikterns struktur, enligt förslag i betänkandet VM 1987:28. Samtidigt slopades skattelättnaden för utdikningsområden. – År 1990 var man på basen av betänkandet 1988:32 igen beredd att införa nya individuella avdrag, nämligen ett sk förnyelseavdrag och ett plantbeståndsavdrag (taimikovähennys). Stadgandena om skattelättnad för förnyelseområden

förnyades samtidigt, se 14a § (718/90). – Mig förefaller det som om i stort sett alla dessa ändringar skulle ha medfört ytterligare lättnader vid arealbeskattningen av skogsinkomst.

Samtidigt har arealbeskattningen tillförts ett ännu större mått än tidigare av rent skogspolitiska målsättningar, som ur samhällsekonomisk synvinkel kan vara motiverade men som ytterligare försämrar arealbeskattningens skattemässiga neutralitet och försvårar förståelsen för systemet. Alla dylika åtgärder tenderar dessutom de facto även att minska arealbeskattningens avkastning. Många icke-skogsägare har betraktat arealbeskattningen företrädesvis som ett skattelättnadssystem. Som exempel kan nämnas avdraget för första gallring enligt GSL 15b § (718/90), ett avdrag som tillkommit för att främja dylik gallring efter 30–40 års växt och som är konstruerat så, att den skattskyldige får från sin övriga inkomst avdra hälften av den redan i och för sig skattefria försäljningsintäkten för det virke som erhållits vid och sålts efter en sådan första gallring. Avdraget görs från nettoinkomsten av skogsbruk efter alla individuella avdrag och skattelättnader och det får uppgå till högst nettoinkomstens belopp. Skatterättsligt sett är ett dylikt avdrag helt oförsvarligt, men det har motiverats med att första gallringen är ekonomiskt olönsam och att skogspolitiska skäl kräver dess stödjande, vilket lämpligen kan ske med skatteavdrag.

Skogsägarna har uppenbarligen accepterat arealbeskattningen därför, att den i regel varit rätt lindrig. Att kunna sälja virke skattefritt för belopp som mångdubbelt överstigit skogsskatten för ett antal gångna år har också varit attraktivt. I princip borde naturligtvis den genom arealbeskattning uträknade totala beskattade skogsinkomsten i hela riket ha varit nästan lika stor årligen som de skattskyldiga skogsägarnas genomsnittliga årliga skogsinkomster t ex under en tioårsperiod. Alla uppskattningar är givetvis inexakta, men man har dock entydigt kunnat visa, att den totala beskattade skogsinkomsten kraftigt har understigit skogsägarnas faktiska inkomster enligt aggregerade tal. Arealbeskattningen har alltså inneburit en betydande rabatt, vilket som bekant inte är något obekant fenomen heller vid annan på uppskattning baserad beskattning av olika slags naturinkomster.

Arealbeskattningens lindrighet beror dels på skatteklassificeringarnas efterblivenhet, men dels säkert också på att skogsskattetalen och (i mindre mån) skattekubikmeterns markbelopp har varit tilltagna i underkant. Klassificeringarna har efterhand förnyats och gett betydligt höjda resultat. Den åttonde riksskogstaxeringen åter

visar, att skogens tillväxt i vårt land hela tiden blivit större, kanske beroende på bättre skötsel men säkert också på klimatfaktorn.

Genomförandet i hela landet av nya skogsklassificeringar samt bestämning av skattekubikternas storlek och sammansättning med utgångspunkt i den nyaste taxeringen skulle mot slutet av 1990-talet väsentligt ha höjt arealbeskattningen. Det har därför legat i skogsägarorganisationernas intresse att försöka uppskjuta ibruktagandet av de nya fakta. En viktig avvärjningsseger vann de under regeringen Holkeri, då de fick igenom att de nya skogsklassificeringarna tas i bruk först sedan de genomförts i hela landet. Detta förverkligades genom stadgandet i GSL 11a § (718/90), som bestämmer att den åttonde taxeringens resultat skall tas i bruk först när denna taxering slutförts i hela landet. För den händelse att denna taxering skulle avbrytas, sägs dock att detta skall anses som om den slutförts. Regeringen Holkeri gjorde också ett principbeslut om skatteklassificeringarna, enligt vilket dessa skulle slutföras fram till år 2000. Nu är det svårt att se, hur det går med de fortsatta klassificeringarna efter 1992 års skattereform.

Skogsägarnas organisationer hade ju till slutet av 1980-talet alltid motsatt sig övergång från arealbeskattning till beskattning av den faktiska skogsinkomsten. Nu (1992) var inte motståndet längre kompakt utan meningarna var delade. Denna åsiktsförändring torde ha berott dels på insikten om att en skärpning av arealbeskattningen på medellång sikt var oundviklig, dels på det faktum att under senare år långt ifrån hela tillväxten i våra skogar har kunnat tas ut och säljas, vilken omständighet medför betydande svårigheter vid arealbeskattningen och risk för överbeskattning av dem, som inte kan sälja. Den outtagna besparingen i våra skogar har under de senaste åren beräknats till hela 25–30 milj. kubikmeter. Den har i viss mån beaktats vid arealbeskattningen, men naturligtvis har den inte kunnat beaktas tillräckligt individuellt.

2. Skogsskattereformens anknytning till den allmänna kapitalinkomstskattereformen

Alla tidigare förslag till reform av vår skogsbeskattning har byggt på det allmänna progressiva statsskattesystemet. Det enda undantaget var det utredningsuppdrag, som ledde till betänkandet 1989:48 och vari föreslogs en slutlig källskatt på skogsinkomster ; detta betänkande sköts dock i sank redan innan det hann bli offentligt. Jag ser

progressionen som en stor orsak till att reformförslagen har förfallit. Den progressiva beskattningen har helt enkelt varit för sträng för kapitalinkomsterna. Vi har ju kunnat se, hur inte heller andra slag av fysiska personers kapitalinkomster kunnat beskattas med full progression. Lättnader har funnits för räntor, dividender, bostadshyror, försäkringsinkomster och försäljningsvinster, för att nämna de viktiga. Varför skulle skogen då tåla en sådan sträng beskattning? Man har med goda skäl kunnat hävda, att de skattskyldiga skulle dra sina slutsatser av en reform och vägra sälja virke, vilket vore nationalekonomiskt fördärvligt. Dessa synpunkter åberopades flitigt i Suviranta-kommitténs betänkande. Inte ens ett system med skogskonto (likt det svenska) skulle lösa detta problem, bara litet lindra det. Den avgörande orsaken till att övergången från arealbeskattning till beskattning av faktisk inkomst nu kunde genomföras var därför det, att reformen var en del av den allmänna inkomstskattereformen. Denna huvudlinje var ju differentieringen mellan fortsatt sträng progressiv beskattning av förvärvsinkomster och övergång till en täckande proportionell beskattning av alla kapitalinkomster med en rätt låg skattesats (25 %). Det fanns varken sakliga skäl eller politiska möjligheter att få den låga kapitalskattesatsen tillämpad på den redan undervärderade arealbeskattade skogsinkomsten; om så hade varit fallet, skulle reformen aldrig ha blivit av. För att komma i åtnjutande av denna lindrigare skattesats måste man alltså gå med på att bli beskattad för sin verkliga skogsinkomst enligt i stort sett samma principer som gäller för övriga inkomstslag.

Det var alltså denna anknytning till en större skattereform, som ledde till att vi äntligen kunde slopa arealbeskattningen. Den stora diskussionsfrågan vid alla tidigare reformdiskussioner har varit övergångsproblematiken. Även jag själv har någon gång trott, att denna problematik är så svårlöst, att den kan hindra varje reform. Redan i Suviranta-kommitténs betänkande av 1978 hade man dock visat på två möjligheter för en stegvis skeende övergång under 10 års tid till ett på faktisk inkomst byggande skattesystem.

Vid den reform som genomfördes 1992 fick övergångsproblematiken trots allt inte en oproportionerlig betydelse. Visserligen diskuterades framför allt övergångsperiodens längd mycket. Den slutliga period regeringen enades om är hela 13 år, sedan i betänkandet VM 1991:28 föreslagits 5 år och i betänkandet VM 1992:5 10 år. Tekniken är i övrigt den, att den skattskyldige får välja, om han 1993 övergår till det nya systemet eller om han håller fast vid arealbeskattningen fulla 13 år framåt till utgången av år 2005. Valrätten togs väl emot och

den ger den skattskyldige en möjlighet att vid valet beakta sin individuella situation. Har han mycket avverkningsmoget virke, är det motiverat att stå kvar vid arealbeskattningen, trots att arealinkomsten ingår i den progressivt beskattade förvärvsinkomsten. Under 13 år borde han då kunna sälja allt som får säljas. Valrätten kan dock inte utnyttjas så, att man först under ett par år säljer så mycket som möjligt och sedan övergår till beskattning av verklig försäljningsinkomst, utan valet måste träffas i samband med deklarationen för år 1993. Hösten 1992 var av dessa orsaker utbudet på virke naturligtvis stort, men efterfrågan motsvarade inte utbudet.

För skattemyndigheterna är det naturligtvis en stor belastning att i hela 13 års tid behöva upprätthålla två parallella system. Men om detta var reformens pris, var det ändå överkomligt. För egen del tror jag att en mycket stor del av skogsägarna kommer att välja det nya systemet. Skogsbolagen har inte ens valrätt, utan de måste övergå genast till det nya systemet. – I riksdagen hävdades, att reformen av skogsbeskattningen innebar en stor skattelättnad. Detta är inte korrekt, även om det är troligt att statens inkomster av skogsbeskattningen under de närmaste åren kommer att minska.

Man kan aldrig konstruera sådana övergångsregler, att alla orättvisor blir eliminerade. Skogsskattearbetsgruppen gjorde i juni 1992 en exkursion och såg bl a på det forna Porkala-området en gård, vars fina skog år 1956 var helt kalhuggen. Planteringar skedde, men de hade inte ännu 1992 börjat ge avkastning. Areal-skatt har dock betalats årligen. Denna gård väljer självfallet det nya systemet, men någon kompensation för den under 30–35 år betalade arealskatten är i detta sammanhang inte möjlig. – Vi såg också en annan gård i Västnyland, där man planerade att börja odla nya utländska träslag. Gårdens ägare betecknade skogsskattereformen som en förutsättning för detta experiment, eftersom det nya systemet ger rätt till avdrag för alla utgifter och inte medför arealskatt under en lång följd av år för en i hög grad osäker kommande inkomst.

3. Det nya skattesystemet från 1993

Det system för beskattning av skogsinkomsten, som kommer i stället för arealbeskattningen, innebär en klar förenkling av regelsystemet. I själva verket är det ju fråga om att för skogsinkomsten börja använda samma beskattningsmetod som för alla andra inkomstslag. Det som skall beskattas är nettot, dvs skillnaden mellan inkomsterna samt

utgifterna för inkomstens förvärvande. De flesta skogsägare blir ju även beskattade för inkomst av jordbruk enligt GSL och känner sålunda systemets grundlinjer. Några svåra kontrollproblem torde det knappast bli fråga om ; uppteckningsplikten blir ungefär densamma som vid jordbruksbeskattningen, men skogsmyndigheterna torde ha ganska god uppfattning om vad som händer i skogarna. Periodiseringsnorm för andra än bokföringsskyldiga är kontantprincipen, lika som vid beskattningen av lantbruks- och personlig inkomst. Även om arealbeskattningen har varit enkel för de skattskyldiga, för att nästan alla fakta har funnits på adb hos skattemyndigheterna, skall inte heller den nya skogsinkomstbeskattningen i normalfallet kunna föranleda svårigheter. Det är bara då skogshushållningens speciella karaktär medför avvikelser från de principer, vilka tillämpas på övriga skattskyldiga, som den nya skogsinkomstbeskattningen torde föranleda nya tolkningsproblem.

Först måste några ord sägas om tillämpningsområdet för de nya skogsbeskattningsreglerna. Det gäller ju att tillse, att bara ren kapitalinkomst får den proportionella kapitalinkomstskatten. Visserligen ingår även i skogsbruk numera klara moment av aktiv verksamhet (plantering, gallring mm), vilka kan hävdas öka skogens avkastning något och vara resultatet av skogsägarens egen aktivitet, alltså förvärvsinkomst. Denna slutsats har man dock inte dragit, utan man har accepterat att det rena rotpriset för virket är kapitalinkomst till 100 %. Detta gäller virke eller avverkningsrätt, som sålts av skogsägaren, alltså den första försäljningen, medan senare försäljningar (i regel led i rörelse) inte berörs. Virke kan av skogsägaren säljas i olika former, även som ved, flis od. Även priset för dessa ingår i skogens kapitalinkomst, men däremot inte inkomster av aktivare odlingsprodukter (såsom julgranar) eller mer förädlade varor (såsom tjära).

Centralt är naturligtvis, att kapitalinkomsten omfattar bara virkesförsäljningens rotpris, inte det merpris som vid leveransförsäljning erhålls för avverknings- och transportarbete. Detta merpris är självfallet förvärvsinkomst, men den tidigare gällande skattefriheten för sådant leveransarbete består upp till 125 m³ per gårdsbruksenhet. Detta var enligt min mening mycket beklagligt och visar, att strävan efter neutralitet och en maximalt bred skattebas var svagare i regeringen än gruppintressena. Under arbetet i den av mig ledda arbetsgruppen framkastades, att denna skattefrihet är en kompensation för att löntagarsektorn som helhet får överstora skattefria dagtraktamenten!

Skattefriheten för 125 m³ leveransarbete är mycket svår för skattemyndigheterna att övervaka. Det kan inte finnas inspektörer i

skogarna för att kontrollera, att leveransarbetet faktiskt utförs av den, som kräver skattefriheten. Svårigheterna har dessutom blivit större i det nya skattesystemet än tidigare: under arealbeskattningen var både virkespriset och merpriset för leveransarbete skattefria och man behövde då inte dela upp totalpriset. Nu däremot gäller det att bestämma hur totalpriset fördelas mellan virkets andel (skatt 25 %) och arbetets andel (antingen skattefritt eller föremål för progressiv beskattning). – Till de makabra detaljerna i samband med skattefriheten för leveransarbete hör även, att denna skattefrihet – som motive-ras med omsorgen om småbrukarnas arbetstillfällen – tillkommer även en skogsägande stadsbo, som under semestern för nöjes skull ägnar sig åt trädfällning för avsalu.

I jämförelse med andra inkomstslag har skogsinkomsten vissa speciella drag, som har ansetts kräva beaktande vid beskattningen. Ett sådant drag är, att det åtminstone inte från mindre skogslägenheter kan erhållas virkesförsäljningsinkomster varje år, utan att sådana inkomster kanske inflyter så sällan som vart femte eller tionde år. Utgifter uppstår däremot i viss utsträckning varje år. Skogsbruket är vidare i lagstiftningsväg rätt strängt reglerat så, att skogsägaren bl a efter slutavverkning är skyldig att verkställa nyplantering och andra åtgärder av ganska kostnadskrävande natur. Dessa åtgärder kan ingalunda alltid utföras samma år som avverkning sker eller avverk-ningsinkomsterna inflyter.

Dessa åtgärder har medfört vissa undantag från den allmänna kontantprincipen, som i övrigt skall tillämpas på fysiska personers skogsinkomst. Det har ansetts oskäligt att beskatta hela det realiserade beloppet utan att ta hänsyn till t ex sådana lagstadgade utgifter, som i anledning av avverkningen uppkommer något av de närmaste åren. Alternativet vore kanske, att dessa utgifter bildar en förlust, som kommer till avdrag först när virke nästa gång säljs. För att åstadkomma en rimligare periodisering har det införts i lagen en regel (111 §) om utgiftsreservering, som tillåter skogsägaren att uppskjuta intäktsföringen av 15 % av den realiserade skogsinkomsten med fyra (i Norra Finland 6) år. Detta är en reservering, som kan användas mot alla löpande utgifter och som även kan intäktsföras. Om den skattskyldige för skogsskada har erhållit försäkringsersättning eller skadestånd, kan han uppskjuta intäktsföringen av ett så stort belopp som motsvarar förnyelsekostnaderna.

I ett skogsskattesystem, som bygger på beskattning av all realiserad inkomst, måste även utgifterna vara föremål för omfattande avdragsrätt. Så är onekligen fallet i det nya systemet, som på denna

punkt skiljer sig radikalt från arealbeskattningen. Egentligen är den springande punkten inte avdragsrättens omfattning, utan periodiseringen. Skogsplanteringsutgifterna i vidsträckt bemärkelse är egentligen utgifter med mycket lång verkningstid, vilket kunde tala för att de borde aktiveras. I ett på kontantprincipen byggande system skall man dock kräva aktivering i så få fall som möjligt. Sålunda kräver lagen inte aktivering i dessa fall. Det är bara skogsvägar och skogsdikning, vilkas anläggningsutgifter skall aktiveras, och även för dem medges förmånlig degressiv avskrivning med 15 % årligen och rätt att helt skriva bort utgiftsresten om den är mindre än 1.000 mark. Själv är jag benägen att ställa frågan, varför skogsvägar får avskrivas med 15 %, då avskrivningssatsen för av företag ägda andra vägar sällan överstiger 2,5 – 4 %.

4. Skogsavdraget

Skogen består av mark och trädbestånd. Trädbeståndet är en naturtillgång som förnyas. Man kunde därför hävda, att det inte är nödvändigt att vid beskattningen beakta den minskning av virkesförrådet som uppstår vid avverkning. Om en skogslägenhet varit i samma ägares hand länge, har denna ägare i princip fått avdrag för utgifterna i samband med plantering och tillväxt. Då är avverkningen en naturlig realisering av resultatet av dessa insatser och försäljningsintäkten skall naturligtvis i sin helhet beskattas.

Situationen är en annan, om den skattskyldige rätt nyligen anskaffat ett skogsområde och därvid betalat större delen av priset för det ingående virkesförrådet. Realiserar han detta virkesförråd t ex för att betala en del av köpeskillingen för området, blir slutresultatet ekonomiskt mycket orättvist, ifall han beskattas för hela försäljningsintäkten men inte får göra något avdrag för den köpeskillning han betalt för virkesförrådet. Genom försäljningen ingriper han ju i det kapital han nyligen har köpt. Om försäljningsvinstreglerna kunde tillämpas, skulle avdrag för ingångsvärdet vara en självklarhet. Situationen ansågs vid beredningen av de nya skogsskattereglerna vara sådan, att den krävde en specialregel. Denna regel kunde i princip konstrueras på två sätt: *antingen* kan man försöka kontinuerligt separera från varandra markens andel av totalpriset och virkets andel (uttryckt i mark eller kubik) och behandla den senare komponenten ungefär lika som ett varulager vid rörelsebeskattningen. *Eller* så kan man tillgripa en mer schematisk metod, som i viss utsträck-

ning ger rätt till avdrag för det pris som betalats för virkesförrådet. Den förra metoden är teoretiskt korrekt, men medför stora svårigheter att mäta virkesförrådet ; tvister kring dessa frågor vore för skatteminstolarna nästan olösliga. Den senare metoden används nu i Sverige och därifrån togs modellen för de regler (ISkL 55 §) som infördes hos oss. Den representerar inte en absolut rättvisa, men utgör en skälighetslösning, till vilken skogsägarna i regel bör kunna anpassa sina försäljningsåtgärder.

Skogsavdrag får endast göras av de gårdsbruksidkande fysiska skattskyldiga (samt dödsbon och samfällda skogar), som 1993 eller senare köpt ett skogsområde. Avdraget avser endast inkomster från just detta område. Det senare kravet förutsätter en viss kontroll, som dock kan ske med skogsmyndigheternas hjälp. Skogsavdraget baseras på det pris som betalats för skogsområdet (mark och virkesförråd men inte t ex mervärde pga tomtvärde) så, att det kumulativa skogsavdraget är högst 50 % av detta pris. Skogsavdraget reducerar områdets anskaffningspris vid beskattningen av försäljningsvinst. Under ett visst skatteår får skogsavdraget vara högst 40 % av den skogsinkomst som detta år intäktsförs från det berörda skogsområdet.

Man kan säga, att virkesförrådets andel av priset för ett skogsområde kan betydligt överstiga nämnda 50 %. Den som omedelbart efter inköpet av en lägenhet säljer virke från den för mer än 50 % av områdets inköpspris, blir alltså delvis beskattad för sitt kapitaluttag. Men i medvetande om reglerna kan man undvika att sälja så. Ju längre tid som förflutit, desto större andel av försäljningsintäkten baserar sig på virkestillväxt under den skattskyldiges ägartid och bör alltså beskattas. Mot denna bakgrund hade man väl kunnat begränsa rätten till skogsavdrag till 10 år från anskaffningen av skogsområdet, såsom arbetsgruppen preliminärt hade tänkt sig ; denna tanke fördes dock inte fram i det slutliga förslaget, vilket jag nu ångrar.

Skogsavdrag får inte göras av andra än gårdsbruksidkande fysiska personer och dödsbon samt samfällda skogar. Att sådant avdrag inte behöver tillkomma ägare av t ex fritidsfastigheter eller byggnadsmark kan väl motiveras med, att dessa fastigheter inte anskaffas för att på dem bedriva avkastande skogsskötsel. Men obesvarad har dock den frågan förblivit, hur man skall förhålla sig till det fallet, att A köper en med god skog bevuxen byggnadstomt för t ex 200.000 mark och sedan omedelbart fäller all skog för att bereda plats för sitt bygge samt säljer virket för 15.000 mk. Enligt min mening borde detta, emedan området inte längre skall användas för skogsväxt, betraktas som försäljning av kapital, inte som löpande

inkomst. Men praxis är i dessa frågor mycket diffus.

Skogsbolagen har inte heller rätt att göra skogsavdrag, trots att de bedriver likadan virkesproduktion som fysiska skogsägare. Man kan fråga sig, om inte detta är ett slags diskrimination. Det åberopade sakliga motivet är, att skogsbolagens skogsskötsel är långsiktig och att bolagen ofta har så stora skogsområden, att de kan dirigera avverkningarna till andra områden än de senast inköpta.

5. 1978 års förslag jämfört med 1992 års skogsskattereform

I Suviranta-kommitténs förslag av 1978 gick majoriteten in för en linje, som i huvudsak innebar precisering av arealbeskattningssystemet. Man förkastade en försäljningsintäktsbeskattning som baserade sig på faktiska intäkter och utgifter. Detta motiverades delvis med rädsla för att ett sådant system skulle "minska skogsägarnas benägenhet till skogsförsäljning och sålunda även minska skogsindustrins produktion och nationalinkomsten". Stöd för dessa farhågor tyckte man sig få från Sverige och Norge.

Kommittén diskuterade dock även en försäljningsintäktsbeskattning. Som de centrala problemen betecknades beaktande av förändringarna i (lägenhetens) virkesförråd samt periodiseringen av intäkterna. Det förra problemet var i hög grad aktuellt ännu 1992, medan det senare (som närmast syftade till en utjämning av beskattningens progressivitet) blev inaktuellt, när man beslutat beskatta skogsinkomsten proportionellt som övriga kapitalinkomster. Suviranta-kommittén såg även som ett bekymmer, att bytet av skattesystem skulle ge en skattefördel åt dem, som inte ville sälja virke. Därför tänkte man sig något slags system med beskattning av en garantiinkomst oberoende av försäljning.

Förslag om övergång till beskattning av den faktiska skogsinkomsten gjordes inte av någon medlem i kommittén. Ordföranden Suviranta hade emellertid utarbetat ett kombinationssystem med element av beskattning enligt areal och enligt faktisk inkomst. Förenklat uttryckt skulle 70 % av inkomsten ha beskattats enligt arealbeskattning, och därtill hade 30 % av försäljningsintäkterna blivit beskattade. Detta kombinationssystem omfattades som kompromiss av kommitténs social- och folkdemokratiska medlemmar. Regeringens lagförslag följde dock kommitténs majoritets åsikt. Det blev alltså inte den gången ens ett litet steg i riktning mot beskattning av den faktiska skogsinkomsten.

6. Avslutande synpunkter

Det berodde knappast på bristande beredning, att 1978 års betänkande ännu höll strikt fast vid arealbeskattningen. Man argumenterade mycket med synpunkter som gällde vår industris virkesförsörjning. Rädslan var stor för att övergång till beskattning av faktisk inkomst skulle leda till, att skogsägarna avhöll sig från att sälja och hellre lät sin skog växa. Arealbeskattningens stora fördel var väl även, att virke kunde säljas utan någon skattepåföljd, eftersom beskattning skett redan av tillväxten.

Troligen var de i föregående stycke antydda farhågorna inte då omotiverade. Ett skattesystem, som även vid rätt måttliga inkomster tog kanske 60 % i marginalsatt, var helt enkelt så strängt att det för skattskyldiga, vilka inte behövde kontanter, hade varit förmånligare att låta skogen växa. Skogsägares tänkande är för övrigt i många fall svårt att förstå; trots arealbeskattningen har ju stora granskogar i södra Finland fått förväxa, med röta och värdenedgång som följd.

Man har även åberopat erfarenheter från Sverige och Norge, vilka länge beskattat den faktiska skogsinkomsten, som argument för bibehållen arealbeskattning. Argumentet var troligen tidigare riktigt, men det gällde bara så länge skogsinkomsten träffades av den stränga progression, som även dessa länder hade. Nu har Sverige och Norge övergått till proportionell kapitalinkomstbeskattning med rätt låg skattefot. Ännu vet vi inte, hur detta påverkar virkesutbudet. Jag vågar dock tro, att de tidigare problemen inte längre finns kvar. En 25 %:s skattesats är på ett helt annat sätt konkurrenskraftig än t ex 60 %:s marginalsatt.

Även i Finland var den progressiva beskattningen kring 1980 så sträng, att det inte fanns förutsättningar för att övergå till beskattning av faktisk skogsinkomst. Även för andra kapitalinkomster måste ju olika lättnader införas. Det var först när man beslöt övergå till proportionell 25 %:s beskattning av kapitalinkomster som reformen fick sakliga och politiska möjligheter. Möjligheten att välja mellan arealbeskattning inom det progressiva skattesystemet och rätt lindrig proportionell beskattning av faktisk skogsinkomst under en längre övergångsperiod skapade förutsättningar för att det nya systemet kunde mottas positivt. Därjämte är periodiseringsreglerna inom det nya systemet tämligen förmånliga.

För egen del ser jag det nästan som ett egenvärde, att vi nu får i princip samma skattesystem för skogsinkomsten som för övriga inkomster. Arealbeskattningen har särskilt under senare år inte utan

skäl mötts med misstro bland en stor del av de skattskyldiga som inte har skog. Man har inte litat på att den varit rättvis. De på uppskattning beroende komponenterna har beaktats till belopp som legat i underkant och andelen ren skogspolitik i skattelagen har varit orimligt hög. Alla ändringar av arealbeskattningen under 1980-talet innebär närmast lättnader. På dessa punkter medför de nya reglerna en förbättring och de innebär förhoppningsvis ett neutralare och hållbarare system, där inte olika befolkningsgrupper behöver med misstro se på varandras beskattning.

Vi vet inte ännu hur de nya reglerna efter övergångsperioden (varunder de arealbeskattade kommer att försöka sälja så mycket virke som möjligt) kommer att påverka vår virkesförsörjning. För egen del anser jag skogen vara vår nationalförmögenhet, som via industrin bör kunna förvandlas till exportprodukter för hela landets bästa. Men vi kan inte för att trygga virkestillgången vara tvungna att upprätthålla ett föråldrat och orättvist skogsbeskattningssystem. Om det nya skogsskattesystemet mot förmodan skulle leda till att virkeshandeln inte löper, kan jag i sista hand inte se någon annan lösning än lagstiftning om något slags försäljningsplikt. Men med entusiasm kan man inte se fram mot en sådan reglering.

*

De nya skogsskattereglerna har tillsvidare (sept. 1993) prövats bara i ett antal förhandsbeskedsärenden. Dessa har företrädesvis gällt reglerna för den långa övergångstiden, vars alla problem inte kunde av lagstiftaren förutses. I några förhandsbeskedsfall har klart framskymtat sökandens strävan att konstruera arrangemang för att samtidigt få full nytta av både arealbeskattningen och den nya kapitalinkomstbeskattningen. Det är att hoppas, att sådana försök, som ju inte alls motsvarar lagstiftarens syften, blir avvisade i rättspraxis.