SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 11-12/1961 **Årg. 11**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Skogsbrukets beskattning[1]

Av Professor Leif Mutén

Ett halvsekel har gått sedan den svenske skattelagstiftaren bestämde sig för att även lantbrukets och skogsbrukets utövare skulle få skatta för sin verkliga inkomst. Tidigare hade man både för den statliga och den kommunala beskattningen haft ett schablontaxeringssystem, varigenom en viss procent av en fastighets värde beskattades som inkomst. Genom 1910 års statsskatteförordning och senare genom 1920 års kommunalskatteprovisorium gick man ifrån den linjen, även om den bibehölls som en garantibeskattning för kommunernas del.

Med denna reform tog lagstiftaren på sig en uppgift, som han trots de femtio år han haft på sig ännu icke mäktat lösa på ett för alla parter tillfredsställande sätt. Beskattningen av den verkliga inkomsten av skogsbruk erbjuder ett skattetekniskt högst komplicerat problem, som aktualiserar en rad principfrågor av allmänt intresse på beskattningsområdet. I det följande skall jag koncentrera mig på denna inkomstskattefråga och i grova drag skissera den historiska bakgrunden till vårt skogsbeskattningssystem, för att sedan uppehålla mig vid de från skattesystematisk synpunkt särskilt intressanta punkterna i aktuella reformförslag. Av utrymmesskäl blir det därvid nödvändigt att lämna åsido en rad tolkningsproblem, liksom även de viktiga frågorna om skogstaxering, om fastighetsbeskattningens ordnande och om förmögenhets- och arvsskatt i samband med skogsbruk.

Vad är det som gör det så svårt att beskatta just inkomst av skogsbruk? Grundproblemet ligger i den långa produktionstiden. Inkomstberäkningen brukar bygga på den årliga avkastningen, beträffande jordbruk skörden. Men medan i växtproduktionen varje år ger sin

[1]) Då professor Leif Muténs provföreläsning i november 1960 var av sådant allmänt intresse att den bör bli tillgänglig för en större läsekrets har professor Mutén varit vänlig att låta Skattenytt publicera föreläsningen.
Red.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

skörd, som på ett naturligt sätt låter sig särskiljas som det årets avkastning, grundläggande för samma års inkomstberäkning, är skogsproduktionen inte på samma sätt bunden till en årsperiodicitet. I den svenska skogen räknar man med en omloppshastighet varierande från 70 till 180 år.

Teoretiskt kan man tänka sig två sätt att bedriva skogsbruk. Det ena skulle vara plantering av ett skogsområde, väntan tills alla träd blivit avverkningsmogna och då kalhuggning. Den som gör på det sättet kan ha skäl att kalla allt vad han hugger för skörd. Hela skogen ses som varulager. Med detta slags oregelbundna skogsbruk blir det emellertid fråga om tillfälliga inkomsttoppar de år, då avverkning sker. Sådana låter sig illa inpassa i ett system, där varje års inkomst beskattas för sig.

Den andra typen av skogsbruk, som av skogsvårdsskäl torde vara vanligare, innebär att man planmässigt tar ut ur skogen så mycket som motsvarar tillväxten. Det betyder, att av en skog med en omloppstid av 100 år det i princip bara är någon procent av träden, som varje år avverkas. Skogen kan inte längre betraktas som enbart skörd. Den har i långt högre grad karaktären av produktionsmedel, av anläggningskapital.

De två huvudsvårigheterna vid skogsbrukets inkomstbeskattning är således dels behandlingen av oregelbundet utfallande inkomst, dels skiljandet av den skog, som är skörd, från den skog, som är kapital. Dessa problem skärps därigenom, att man inte kan räkna med oföränderliga äganderättsförhållanden. Skogsbrukets avkastning anses böra beskattas med hänsyn till att inkomstskatten är en personlig skatt.

Vårt systems historiska framväxt

1910 års lagstiftare hade funnit en tämligen klar lösning, såvitt avsåg skogens nyttjande under innehavet. Ägare eller brukare skulle då som nu beskattas för tillgodogörande, för egen räkning eller genom försäljning, av skogsprodukter från fastigheten, liksom för inkomst genom upplåtelse av avverkningsrätt. I propositionen hade man emellertid tagit hänsyn till att den, som avverkar skog, kan göra detta på ett sätt, som innebär en kapitalförtäring, nämligen om han tar ut mer av skogen än tillväxten sedan förvärvet och sålunda genom avverkningen tar i anspråk en del av det kapitalvärde, som skogen representerade vid förvärvstidpunkten.

Samma problem uppkommer, när någon köper ett jordbruk med rotstående skörd. Där tar man inte frågan så högtidligt — hela skörden motsvarar inkomst, även om dess värde tilläventyrs påverkat köpeskillingen. Men vid skogsavverkning kan det gälla större värden än som motsvarar enbart en årsgröda. Därför infördes 1910 rätt till avdrag för skogens värdeminskning, när skogsägaren kunde visa, att den rotstående skogens värde efter avverkning nedgått under värdet när han köpte skogen eller tillträdde den som arv-, testaments- eller gåvotagare. I sistnämnda fall skulle ingångsvärdet motsvara stämpelvärdet, alltså i praktiken taxeringsvärdet året före dödsfallet eller gåvan. På det sättet ville man säkra sig mot att inkomstbeskatta kapitalförtäring.

Vid riksdagsbehandlingen tillkom ytterligare en typ av skogsintäkt, nämligen inkomst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten. Det ansågs oriktigt, att den som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

sparade skog på sin fastighet skulle gå fri från skatt på den avkastning, som skogens tillväxt innebure för honom, särskilt som köparen av skogen ju inte skulle bli beskattad för samma tillväxts värde. I den mån man vid avyttring fått mer för den växande skogen än man gett för den — i förekommande fall med reduktion av anskaffningsvärdet motsvarande tidigare medgivet skogsvärdeminskningsavdrag — skulle man alltså få skatta vid försäljning av skogen. Men sålde man inom tio år från förvärvet, skulle realisationsvinstbeskattningen ta över.

1910 års regler behandlade skogen helt som skörd, alltså som varulager. Synen på skogen som en produktiv kapitaltillgång hade inte trängt igenom. Kanske präglades denna lagstiftning av den tidens ännu ofta irreguljära skogsbruk. Särskilt framträdde den använda *värdemetodens* svagheter i samband med de våldsamma konjunktursvängningarna tiden under och efter första världskriget. Rätten till skogsvärdeminskningsavdrag var med denna metod begränsad till de fall, då den kvarvarande skogens värde bragts ned under ingångsvärdet. Hade den kvarvarande skogens värde stigit, blev det inte något avdrag, även om virkessubstansen minskats. I praktiken betyder detta, att en orealiserad värdestegring på den kvarvarande skogen i viss mening togs till beskattning. Welinder (Företagens inkomstbeskattning, s. 75) har påvisat, att förfarandet motsvarar en statisk balansvärdering, och det betraktar vi ju som stridande mot sunda redovisningsprinciper.

1927 års förslag till kommunalskattelag innebar i detta hänseende en förbättring. Där föreslogs införande av den s. k. *virkeskapitalmetoden*. Den innebar, att skogsvärdeminskningsavdrag skulle medges för den förändring av det ingående virkeskapitalet, med hänsyn till både kvantitet och kvalitet, som åstadkommits genom avverkning. Därigenom skulle man inte riskera någon beskattning för orealiserad värdestegring. Däremot skulle skatten på vinst vid försäljning av växande skog i samband med fastighetsavyttring bibehållas. Grundsynen var sålunda fortfarande den, att skogen utgjorde varulager. Värderingsmetoden skulle däremot ändras till en kostnadsvärdemetod (Welinder). Riksdagen ville emellertid inte vara med på förslaget. Utskottet förde i stället in ett av första kammaren antaget förslag, som sedermera spelat en viktig roll i diskussionen. Det gick ut på beskattning av all inkomst av avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt, utan något skogsvärdeminskningsavdrag alls, men beskattning av vinst vid avyttring av växande skog endast såsom realisationsvinst, där förutsättningarna för sådan beskattning förelåge.

1928 återkom finansministern med en proposition, som omarbetats med hjälp av 1924 års skatteberedning. Denna hade kritiserat utskottsförslaget, främst för att det inte vilade på den personliga inkomstskattens princip, men också därför att den progressiva beskattningen vid den ofta oregelbundet fallande skogsinkomsten skulle drabba särskilt hårt, om man inte ens behölle skogsvärdeminskningsavdragen. Beredningen hade också angripit utskottsförslaget för dess bristfälliga anpassning till realisationsvinstreglerna och dess otillfredsställande övergångsbestämmelser. Beredningen, vars förslag följdes i propositionen, ville alltså i stort sett bibehålla det gamla sys-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

temet men förde in som en principiell nyhet tanken på ett särskiljande av skogen som produktionsmedel och skogen som skörd. Den del av skogen, som vid planmässig skogshushållning aldrig kunde avverkas, borde ses som produktionsmedel. Dess värdestegring borde för denskull inte beskattas annat än som realisationsvinst. Därför borde värdestegringen under innehavet på en skogskvantitet motsvarande fem årliga avkastningar vara skattefri vid skogsavyttring. Hade inte så mycket skog funnits vid förvärvet, skulle värdet av tillväxten upp till denna nivå inte beskattas.

Riksdagsbehandlingen 1928 slutade efter flera kompromisser med att ett system infördes, som enligt utskottet måste betraktas som ett provisorium i avvaktan på bättre utredning. Med oväsentliga modifikationer gäller detta system ännu.

För beräkning av skogsvärdeminskningsavdrag har vi i princip två metoder under innehavet och tre vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. *Värdemetoden,* den äldsta, är gemensam i båda fallen. Alternativet till denna är, sedan virkeskapitalmetoden avvisats som alltför komplicerad, *virkesförrådsmetoden.* Under innehavet får man sålunda avdrag för minskning i det ingående virkesförrådet på grundval av förvärvskostnaden och utan hänsyn till sortimentet. I vissa fall kan visserligen värdemetoden vara en utväg för den skogsköpare, som finansierat sitt förvärv med uttag av virke med högre genomsnittligt kubikvärde än den köpta skogen i dess helhet, men någon generell regel härom har inte införts, trots förslag i den riktningen (jfr prop. 44/1959 s. 42—44, 56—59 och 64 f.) Vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken går man vid virkesförrådsmetoden i stället efter försäljningspriset. Det innebär, att den prisstegring, som berör det ingående virkesförrådet, inte blir beskattad. I denna del behandlas skogen alltså som anläggningskapital och inte som avkastning. Den tredje meoden, *schablonmetoden,* innebär efter anpassning till 1951 års skogsvärderingsinstruktion rätt till avdrag med ett belopp motsvarande värdet av det för skogen beräknade minsta producerande skogskapitalet. Därmed skonas nyodling. Metoden kommer av naturliga skäl i fråga endast vid avyttring av växande skog i samband med marken.

Under innehavet får man växla mellan metoderna. Två spärregler gäller. Dels får inte användning av värdemetoden leda till att avdrag medges med högre belopp än bruttointäkten av skogen, dels får skogsvärdeminskningsavdrag vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken ske med högst den å skogen belöpande köpeskillingens eller eljest erhållna valutans belopp. Det innebär vid avyttring under innehavet, att en konjunkturbetingad värdenedgång på den kvarstående skogen endast får utnyttjas till avdrag i den mån den täcks av skillnaden mellan bruttointäkten av skogsbruk och ingångsvärdet för den del av den avyttrade skogen, som inte motsvarar tillväxt under innehavet. Virkesförrådsmetoden får däremot leda till underskott, och man är oförhindrad att yrka avdrag för förrådsminskning även där man intet avverkat, t. ex. vid insektsangrepp eller brand, eller för att inför en försäljning utnyttja tidigare outnyttjade avdrag. Vid en försäljning av växande skog i samband med avyttring av marken får man i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

princip skatta för tillväxten under innehavet. Har skogens värde sjunkit, kan avdrag enligt värdemetoden vara fördelaktigare. Den konjunkturbetingade värdeminskning, som drabbat det ursprungliga skogskapitalet, kan då användas för att reducera den inkomst, som tillväxten motsvarar.

Liksom tidigare har realisationsvinstbeskattningen prioritet. När realisationsvinsten skall beskattas endast delvis, kan enl. 2 p. anv. t. 35 § KL taxering för intäkt av skogsbruk äga rum med så stort belopp, att hela den enligt skogsbeskattningsreglerna beräknade vinsten vid avyttring av växande skog blir beskattad. Egendomligt nog kan den spärregel, som maximerar denna beskattning så, att sammanlagt högst hela realisationsvinsten beskattas, leda till att skatten blir lindrigare vid försäljning inom tioårsperioden än efter dess utgång. Detta blir fallet, om en vinst på skogen genom sparad avkastning motsvaras av en förlust på fastigheten i övrigt.

Kritiken mot systemet

Det gällande systemet har kritiserats från många håll. En anmärkning är dess komplicerade karaktär. Blankett nr 5 a anses vara ett farligt effektivt medel att avskräcka avdragsyrkande skogsägare. Och detta är en anmärkning, som är viktig speciellt i dagens läge. Frågan om "millimeterrättvisa" är aktuellt på många områden. Hur mycket är vi beredda att offra för ett finciselerat, teoretiskt konstfärdigt system, om de skattskyldiga inte förstår sig på att utnyttja det, och om taxeringsorganisationen otillbörligen belastas med dess genomförande? I valet mellan enkla regler, som följs, och komplicerade regler, som missförstås, kan många vara beredda att ursäkta mycket av de enklare reglernas teoretiska brister.

Speciellt kompliceras systemet av valrätten mellan olika metoder. Vid fastighetsförsäljning kan man kanske i och för sig finna valet lätt — är utredningen tillräcklig för att ge besked, är det bara att välja den metod, som ger lägst skatt. Men under innehavet kan det vara svårt att välja för en skogsägare om han skall utnyttja sin avdragsrätt eller inte. Ett avdrag, som med förrådsmetoden under innehavet kan beräknas på ett lågt ingångsvärde, särskilt om det är fråga om ärvd egendom, reducerar det för ägaren gällande ingående virkesförrådet. Det betyder, att vid en senare försäljning av växande skog i samband med avyttring av marken den del av likviden, som motsvarar tillväxt utöver det ingående virkesförrådet, blir i motsvarande mån större. Och den inkomst, som därigenom blir beskattad, grundas kanske på ett mycket högre kubikmeterpris än ingångsvärdet. Tror skogsägaren därför att han kommer att sälja sin skog i framtiden, kan han ha skäl att avstå från avdrag. Räknar han å andra sidan med att lämna fastigheten i arv, har han ingenting att förlora på att utnyttja de avdrag han kan få under innehavet.

Det senare för oss in på en annan kritiserad punkt, nämligen avbrottet i skogsbeskattningens kontinuitet vid arv eller gåva. I den mån man kan tala om en generell princip i våra skattelagar, enligt vilken allt som är avkastning också skall beskattas — Englund (Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, s. 68, 138 och 240) gör det, men kanske med otillräckligt stöd — kan man säga, att den principen bryts i skogsbeskattningsfallet. Arvfall, bodelning och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

skifte likställs inte med avyttring. Men det ingångsvärde och det ingående virkesförråd, som förvärvaren får räkna med, är i princip det som gällde vid det benefika förvärvet, även om fångesmannens ingångsvärde och ingående virkesförråd var lägre.

Det finns visserligen undantag härifrån. Bodelningsförvärv av fastighet, som den efterlevande maken själv förvärvat genom köp eller byte, medför således inte någon ändring i det för honom gällande ingångsvärdet. Den regeln infördes redan 1928, och den var inte minst avsedd att hindra rättsförluster, som eljest kunnat uppkomma genom att ett lågt taxeringsvärde kunde sättas i stället för ett högt, faktiskt anskaffningsvärde. I samband med en skärpning av realisationsvinstbestämmelserna till förebyggande av vad som uppfattades som kringgående utbyggdes dessa bestämmelser år 1951 på sådant sätt, att vid bodelningsförvärv av annan anledning än makes död liksom vid gåva från make eller skyldeman fångesmannens ingångsvärde och ingående virkesförråd skall gälla — men endast om fångesmannen förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. I denna egendomliga begränsning, som väl närmast får ses som ett slags kontaktsmitta från 35 § KL, ligger en möjlighet för den, som förvärvat fastighet på annat sätt, alltså genom arv eller gåva, att genom gåvo- eller bodelningsfång förse make eller efterkommande med ett gynnsammare ingångsvärde än det egna. Och vid arv bryts kontinuiteten under alla omständigheter.

Det är, som Helmers närmare klarlagt (Kringgående av skattelag, kap. IV), uppenbarligen omöjligt för skattedomstolarna att såsom kringgående avvisa utnyttjandet av den lucka, som skattelagstiftaren fullt medvetet har öppnat i kontinuiteten (jfr bl. a. RÅ 1936 ref 11). Ännu kommunalskatteberedningens majoritet (SOU 1942:35 s. 106) försvarade systemet med hänvisning till att det skulle vara för hårt mot de efterlevande att göra en slutavräkning med dödsboet, och att å andra sidan inkomstskattens personliga karaktär liksom utredningssvårigheterna beträffande det för avliden gällande ingångsvärdet gjorde en annan utgångspunkt än stämpelvärdet mindre lämplig för arvs- och gåvotagares inkomstbeskattning av skogsbruk. På senare år tycks man i allt högre grad ha upptäckt dessa möjligheter. Skifte av avverkningsrätter innebär, att skog kan nyttiggöras utan beskattningspåföljd vare sig för dödsboet eller — åtminstone om han ej är jordbrukare — arvingen (RÅ 1958 ref 20).

Hur ligger det då till med gåva av växande skog utan samband med marken? Är även här ett kontinuitetsavbrott för handen? Svaret är nej. Här har vi åter en punkt av principiellt stort intresse. Som intäkt av skogsbruk räknas värdet av husbehovsvirke. Tar man ut t. ex. ved och ger bort till vänner, lär väl sådant privatuttag också böra beskattas. Men hur behandlas de vanliga fall, då en skogsägare skänker bort en avverkningsrätt till barnen, och dessa sedan säljer den vidare?

Här har en praxis utvecklats, befästad med RÅ 1935 ref 33, enligt vilken den ädle givaren beskattas för de likvider, som gåvans mottagare fått ta emot. Sedan RÅ 1926 Fi 192 tycks det bara ha hänt en gång, med RÅ 1958 Fi 2121, att som affärshändelse beskattas själva ut-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

taget. Beskattningen har — även senare, jfr RÅ 1959 Fi 157 — knutits till vidareförsäljningen. Bevillningsutskottet knöt i sitt beryktade betänkande 40/1933 an till denna praxis, när utskottet framförde en doktrin om kringgående, enligt vilken man borde bortse från en rättshandlings yttre form och se till dess verkliga innehåll. Och nog kan man lätt förledas till att tro, att den praxis det här är fråga om ger uttryck för en sådan uppfattning om den rätta behandlingen av "skentransaktioner", även om man på många andra områden kan se klara bevis för att regeringsrätten håller fast vid legalitetsprincipen och inte är beredd att acceptera allt, som bevillningsutskottet anförde 1933. När regeringsrätten valt att beskatta de likvider, gåvotagarna mottagit, i stället för avverkningsrätternas värde vid gåvotillfället, är det kanske — i brist på information om vad regeringsrätten faktiskt menat — tillåtet att se detta som ett fall, där domstolen ansett sig berättigad att snegla åt skentransaktionshållet, dels därför att inte heller privatuttag står nämnda i 21 § KL, såvitt avverkningsrätterna angår — ett resultat av den här väl närmast exemplifierande lagstiftningstekniken — dels därför att det utan tvivel är mest praktiskt att beskatta en inkomst, som hunnit ta sig uttryck i kontanter, låt vara att gåvogivaren, om gåvan verkligen varit ärligt menad, inte blir likvidare genom gåvotagarnas avyttring av de avverkningsrätter de fått.

Användningen av skentransaktionsresonemang är likväl högst tvivelaktig och särskilt när kontinuiteten i avkastningens beskattning är så dåligt säkrad som i fråga om just skogen. Helmers har också klart demonstrerat, hur välbetänkt det varit av regeringsrätten att inte försöka sådana utflykter, när det gällt gåva av hel fastighet eller skifte av avverkningsrätt.

En annan kritiserad punkt berör frågan om beskattningsårets slutenhet och de oregelbundet fallande inkomsterna. Särskilt de små skogsägarna kan omöjligen avverka vartenda år. För dem blir progressionen hårdare än för folk med jämnare inkomstfördelning mellan olika år. Därtill kommer, att kostnader för skogsvård etc. kan falla på andra år än dem, då man avverkar, att garantibeskattningen blir effektiv de år en fastighet inte lämnar någon nettointäkt, och att ortsavdraget inte kan utnyttjas, då ingen inkomst finns. En bot härför ges, om skogslikviderna fördelas så, att de blir tillgängliga för lyftning i olika poster, fördelade på flera år. RÅ 1941 ref 16 visade, att detta inte går vid fastighetsförsäljning. Men vid upplåtelse av avverkningsrätt finns förfarandet särskilt nämnt i anv. t. 41 §, och denna möjlighet har bibehållits även för jordbrukare, som redovisar enligt bokföringsmässiga grunder. På sistnämnda punkt har man bl. a. hänvisat till avverkningsupplåtelsens karaktär av leveransavtal.

Däremot har förslag till "ackordsbeskattning" avvisats, dels för sin komplikations skull, dels därför att åtminstone en tvångsmässig beskattning av skogens tillväxt varje år skulle innebära en press på skogsägarnas likviditet. De norska erfarenheterna med den där 1952 avskaffade procenttaxeringen har visat, att dåliga tider kan föra med sig att så beskattade skogsägare måste sälja virke i en redan överfylld marknad för att skaffa pengar till skatten. Detta kan inte vara praktiskt, även om procenttaxeringen är en teore-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

tiskt lockande tanke, som fängslat många (jfr Brock, Ekon. Tidskr. 1917 s. 165, Engblom, Sv. Sk. t. 1938 s. 179 och Welinder, a. a. s. 75).

Vad man däremot med större framgång föreslagit har varit en skatteberäkning, som kunde ta hänsyn till att en inkomst belöper på flera tidigare år. Visserligen påpekades redan 1910, att uppskjutandet av beskattningen till realisationstillfället innebar en skattekredit, som skäligen kunde gäldas genom den progressionsskärpning, som bleve följden av att intäkten sedan realiserades och beskattades på en gång. Detta argument tar dock alltför litet hänsyn till att det finns skogsägare, bolagen, som är proportionellt beskattade, liksom till att progressionsskärpningen kan drabba särdeles ojämnt.

Tanken att genom ett förfarande i stil med eftertaxeringen sprida inkomsten bakåt blev verklighet genom 1951 års KF om ackumulerad inkomst. Men mot vad kommittén föreslagit inskränktes av tekniska skäl tillämpningsområdet till de gravaste fallen, till avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken jämte avyttringar i samband med upplåtelse av nyttjande- eller servitutsrätt mot engångsersättning (dock ej avverkningsrätt) och sådana expropriationsliknande förfaranden, som medfört skogsinkomst. Med denna metod var alltså flertalet problem ännu olösta.

I stället infördes 1951 som en tvångsåtgärd, 1954 som en frivillig förmån metoden med skogskonto. Genom skattefri avsättning av en del av sina skattepliktiga skogslikvider till ett särskilt bankkonto, skogskonto, varifrån uttagen utgör skattepliktig intäkt, kan en skogsägare, som är utsatt för den progressiva beskattningen — alltså inte bolag och likställda — få möjlighet att sprida inkomsten framåt. Han kan ändå få ränta på pengarna. Här har alltså en metod satts i verket, som varit mycket diskuterad i samband med den allmänna frågan om resultatsutjämning vid beskattningen. Vissa restriktioner gäller — bara 60 % av likvider för avverkningsrätt och 40 % av sålda skogsprodukters värde får sättas in — men topparna kapas likväl med denna metod. Som en generell lösning för alla slags inkomster har den avvisats av lagstiftaren. Skattefritt sparande strider, menar man, mot inkomstskattens principer, statsfinansiellt skulle ett alltför omfattande kontosparande kunna bli bevärligt att bemästra, och utjämningsbehovet behöver inte sammanfalla med möjligheterna till sparavsättningar. Men i skogskontofallet har metoden tydligen fungerat.

Problemen med de oregelbundet utfallande skogsintäkterna är dock inte därmed färdiglösta. Om man vidhåller kravet på att allenast realiserad inkomst skall beskattas, ger man i princip också skogsägarna möjlighet att disponera över sina skattebetalningar och att uppskjuta realisationen till en tid, då den passar. Är man villig att ge alla skogsägare den rätten, vilken om man så vill kan betraktas som en rätt till skattefritt sparande, kan det synas obilligt, om några enstaka skulle betas den genom tvångsrealisation. I samband med stormfällningar har detta varit aktuellt, och problemet har då lösts genom utvidgad rätt till skogskontoavsättning.

En motsvarande lösning gavs även för mottagare av ståndskogslikvid i samband med 1959 års lagstiftning på området. Samtidigt förklarades ståndskogslikvi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

derna avse ersättning för växande skog i samband med avyttring av marken, varigenom även KF om ackumulerad inkomst blev tillämplig på dem. Sistnämnda hade redan förut gällt även skogslikvider uppburna i samband med nyttjanderättsupplåtelse på obegränsad tid tid mot engångsersättning. Tidigare hade skogsägare, som måst upplåta mark till kraftledningar m. m., emellertid fått skatta för skogens hela värde utan andra möjligheter till skogsvärdeminskningsavdrag än värdemetoden eller virkesförrådsmetoden under innehavet. Den 1959 givna lösningen är härvidlag liberalare, i det att den innebär att virkesförrådsmetoden i dessa fall får tillämpas efter försäljningsvärde och att i förekommande fall även schablonmetoden kan användas.

Vad som är särskilt intressant i 1959 års lagstiftning är emellertid behandlingen av rationaliseringsåtgärderna på jord- och skogsbruksområdet. Redan 1947 vidtogs för realisationsvinstbeskattningens del de första åtgärderna i denna riktning, vilka då gällde skattefrihet vid realisation på grund av expropriation eller expropriationsliknande förfarande. Den skattefriheten gällde inte skogen, som beaktades först genom KF om ackumulerad inkomst. När strävandena efter förbättrad arrondering mött allt större svårigheter, dels på grund av realisationsvinstbeskattningen, som gjorde folk obenägna att sälja eller byta bort fastigheter inom tio år från förvärvet, dels på grund av skogsvinstbeskattningen, blev det aktuellt att finna någon utväg för dessa fall.

Beträffande realisationsvinsterna kompletterades därvid en skattefrihet efter mönster av de sedan 1951 permanenta expropriationsreglerna i 35 § 4 mom. KL med ytterligare en regel, som vi ännu saknar beträffande tvångsavyttringar av annat slag. Den innebär, att ny tioårsperiod inte börjar löpa, utan att den gamla egendomens anskaffningsdatum blir utslagsgivande för realisationsvinstbeskattning avseende till ersättning för den avyttrade anskaffad egendom. Förutsättningen är, som nämnts, att det skall vara fråga om en rationaliseringsåtgärd.

För skogsvinsternas del har man också prövat en metod som — dess värre — ännu avvisas beträffande realisationsbeskattningen. Den stadgas i 1959 års KF om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk och innebär i princip ett uppskjutande av skogsvinstbeskattningen genom att den intäkt, som skulle redovisats, i stället avräknas från det för ägaren gällande ingångsvärdet på till ersättning för den avyttrade förvärvad annan skog. Egentligen är detta inte något annat än den "nettometod" som redan sedan länge tillämpats beträffande inventarier i rörelse. I fråga om skogsbeskattningen ställer den de skattskyldiga inför komplicerade kalkylproblem, där frågan om man räknar med vinstbeskattning eller skattefritt arvfall vid nästa ägareskifte torde bli avgörande. Men själva principen, att framtagandet av en dold reserv skall vara frivilligt eller också tvingas på alla, är en värdefull nyhet. Å andra sidan kan man knappast komma ifrån att de nya möjligheterna för nedskrivning skärper problemet om skattefrihet vid arvfall. Sannolikt är det på den punkten vi kommer att få se reformsträvandena inriktade i fortsättningen. Observansen har blivit större med åren. Man kan här hänvisa till Englunds avhandling och den diskussion, som förts

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

beträffande behandlingen av ärvda skatteskulder i rörelse.

En ytterligare angreppspunkt för kritiken är penningvärdesförändringarna. Gällande skatterätt vilar på en nominalistisk princip. En krona förblir med andra ord en krona, oavsett indexstegringen mellan förvärv och avyttring. Men samtidigt har ställningstagandena i fråga om inkomstbegreppets utformning påverkats härav på sådant sätt, att man sökt undvika beskattning av de kapitalvinster, som i särskild grad kan hänga samman med inflationseffekter.

Utan tvivel föreligger sådana fall vid skogsvinstbeskattningen. Virkesförrådsmetoden har också utformats så, att det vid avyttring även av marken endast blir värdestegringen på tillväxten, men inte på det ursprungliga skogskapitalet, som beskattas. Förslag har framställts, att motsvarande korrektion av ingångsvärdet skulle få göras även under innehavstiden. Den problemkrets man här rör vid kompliceras bl. a. dels av svårigheten att verkligen finna en fast värdenorm, som kunde ersätta den förkättrade kronan, dels också av svårigheten att i samband med gäldbunden egendom bestämma, vad som verkligen är skenbar och vad som är faktisk vinst. Det är lätt att tala om skenvinst, när penningvärdet faller. Men de skogsägare, som fick gå från gård och grund i tjugotalets deflation, därför att gårdarna var intecknade till höga inköpsvärden, skulle nog varit oemottagliga för argumentet, att deras förluster på skogen vore skenbara. När förslag framkommit, senast 1946 i jordbrukstaxeringssakkunnigas betänkande (SOU 1946:29 sid. 195), att man skulle återgå till behandling av skogen som varulager och till skillnad från vad nu gäller beskatta all värdestegring på växande skog, är det emellertid symptomatiskt, att inflationsvinsterna föreslagits bortkorrigerade. Uppgiften att göra detta på ett förnuftigt sätt är långtifrån enkel.

Framtidsperspektiv

Till slut kan det vara på sin plats med några funderingar om vart vi är på väg. Utskottsförslaget 1927, som gjorde rent hus med alla avdrag och gick ut på att pålägga skatt, när pengarna kom in, hade många förespråkare, när det i förbättrad form framlades som reservation till kommunalskatteberedningens betänkande (SOU 1942:35). I Norge har man gått den vägen. Kanske får man se detta som en praktisk lösning i ett läge, där kravet på kontinuitet i avkastningens beskattning trätt alltmer i förgrunden, samtidigt som kravet på enkelhet i reglerna och praktisk genomförbarhet har aktualiserats. Från synpunkten att skatt skall utmätas efter individuellt fastställd skatteförmåga är det emellertid inte tillfredsställande. Den latenta skatteskulden på avverkningsbar skog varierar beroende på köparens skatteförhållanden. Möjligheterna till en friktionsfri tillbakavältring på säljaren av köparens skatt på avverkning av sparad skog får nog inte överskattas. De svårigheter, som möter vid behandlingen av dold skatteskuld i aktiebolag, talar här ett varnande språk.

Den andra möjligheten är en bokföringsmässig behandling av skogen, något som jordbrukstaxeringssakkunniga fann vara en tänkbar framtidsväg. Men kräver man härvid, att skatt skall betalas av sparad tillväxt, möter man likviditetsproblem, som skärps med stigande skatter. Låter man åter uppskrivningen vara frivillig, blir det i praktiken kanske inte

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49

fråga om annat än ett vidareförande av det gamla systemet, ytterligare skärpt genom tvånget att betala skatt på den dolda reserven.

Den tredje möjligheten är detaljförbättringar av det rådande systemet. Virkeskapitalmetoden föreslogs utan framgång av kommunalskatteberedningens majoritet. Kanske vore det också att betrakta som en förbättring, redan om det system vi nu har på papperet på allvar kunde slå igenom i praktiken. Hushållningsplaner, förbättrad skogstaxering och ökad tillgång på skogsexpertis har kanske på senare år förbättrat de praktiska möjligheterna att verkligen på avsett sätt utnyttja de möjligheter till korrekt inkomstberäkning, som nuvarande system öppnar. Kanske kan man också tänka sig att på den vägen komma fram till en skogsbokföring, tillräckligt genomförd för att praktiskt möjliggöra en önskvärd kontinuitet mellan arvlåtare och arvtagare.

Vilken väg lagstiftningen än kommer att gå, blir det nödvändigt att göra kompromisser. Målet är ett rättvist system, praktiskt förståeligt och genomförbart och från skogsvårdssynpunkt utan skadliga verkningar. I vilken grad alla dessa mål samtidigt skall kunna tillfredsställas är tveksamt — i varje fall kan det inte bli hundraprocentigt. I strävandet efter förnuftiga lösningar i vad som kan tyckas vara en detaljfråga är skogsbeskattningsdiskussionen inspirerande för hela diskussionen om det skatterättsliga inkomstbegreppet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:49