SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 6/1962 **Årg. 12**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Skogsbeskattningsfrågor vid upplåtelse av nyttjande- eller servitutsrätt till mark för obegränsad tid mot engångsersättning

Av assessor Bertil Wennergren

Såsom framgår av de meddelanden från riksskattenämnden, som intagits i detta nummer av tidskriften (RI 1962: 3: 1 a) och b), har nämnden utfärdat anvisningar dels avseende schablonmässig beräkning av rotvärdet, då skattskyldig själv avverkat eller låtit avverka skog i samband med eller med anledning av upplåtelse av mark för obegränsad tid, dels rörande tillämpningen av bestämmelserna i 41 § KL om beskattningsår å de likvider som kan utgå vid sådan upplåtelse. I det följande skall några synpunkter anläggas på de beskattningsproblem man här står inför.

Inledningsvis må erinras om att jämlikt punkt 5 anvisningarna till 21 § KL till intäkt av jordbruksfastighet icke räknas *engångsersättning* vid upplåtelse av nyttjande- eller servitutsrätt för obegränsad tid, t. ex. vid ianspråktagande av mark eller strömfall enligt vattenlagen eller för framdragande av ledningar eller anläggande av väg. Sådan upplåtelse skall i stället vid tillämpning av reglerna i 35 § KL om beskattning av vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom enligt punkt 4 anvisningarna till nämnda paragraf anses lika med avyttring av fast egendom, därvid engångsersättningen är att betrakta som köpeskilling. Reglerna bygger på tanken att en upplåtelse på obegränsad tid ur markägarens synpunkt är att jämställa med en avhändelse, vilket ock framgår därav att gottgörelsen för upplåtelsen normalt motsvarar den upplåtna fastighetsdelens saluvärde. Det framhölls vid bestämmelsernas införande (KPr 1946: 105 s. 17), att skattefriheten för engångsersättningar givetvis endast

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:30

omfattar ersättningar för själva upplåtelsen och att skiljelinjen mellan icke skattepliktiga och skattepliktiga ersättningar går mellan å ena sidan belopp, som avser gottgörelse för inkomstförlust för all framtid, och å andra sidan belopp, som avser ersättning för inkomstförlust för viss begränsad tid. Skulle viss del av utbetalat belopp ha annan karaktär än ersättning för själva upplåtelsen, t. ex. utgöra räntegottgörelse eller ersättning för avverkad skog, skulle denna del alltså beskattas som intäkt av kapital respektive skogsbruk.

I anledning av återgivna motivuttalande kan det ha sitt intresse att undersöka vilka *olika slag av ersättningar* som kan utgå i samband med skogsmarksupplåtelser för obegränsad tid. Upplysning härom erhålles i det betänkande, som kraftledningsskadeersättningssakkunniga den 28 november 1950 avgav och i vilket normer föreslogs för bestämmande av ersättning för intrång av kraftledning i skogsmark. Normerna tillämpas allmänt icke blott vid kraftledningsupplåtelser utan även då ersättning skall bestämmas för intrång i skogsmark av väg, vattendämning, upplag o. d. Enligt normerna kan ersättning utgå för skadeverkningar som hänför sig till 1) kal skogsmark, 2) avverkning av utvecklingsbar skog (för tidig avverkning), 3) träd avverkade utanför skogsgatan, 4) framtida storm- och torkskador i skogsgatans kanter, 5) övriga skador a) skador i samband med avverkning under olämplig årstid (blånads- och insektsskador) b) ökad kostnad för tillvaratagande av virke (fördyrad avverkning genom ökade kostnader av allmän karaktär, för virkets upphuggning och för dess uttransport), c) merkostnad för framtiden för anskaffning av erforderligt husbehovsvirke, d) framtida olägenheter ur brukningssynpunkt samt e) förlust genom avverkning under lågkonjunktur.

Allmänt gäller som redan delvis nämnts i fråga om skatteplikt för sådana gottgörelser som nu sagts, att ersättning som hänför sig till en stadigvarande minskning av fastighetens värde på grund av inkomstbortfall eller kostnadsfördyring betraktas som icke skattepliktig gottgörelse för kapitalförlust, medan ersättning för inkomstförlust eller kostnadsfördyring under begränsad tid anses utgöra skattepliktig intäkt. I enlighet härmed torde följande slag av ersättningar icke vara skattepliktiga: ersättning för kal skogsmark, ersättning för för tidig avverkning (RÅ 1956 ref. 45 och RR utslag 27 mars 1962) ersättning för framtida storm- och torkskador i skogsgatans kanter (RR utslag 27 mars 1962) ersättning för merkostnad för framtiden för anskaffning av erforderligt husbehovsvirke och ersättning för framtida olägenheter ur brukningssynpunkt, allt såframt fråga icke är om tidsbegränsad skada. Skattepliktiga torde följande ersättningar vara: ersättning för träd avverkade utanför skogsgatans kanter (RÅ 1951:275 avseende bl. a. såsom ersättning för för tidig avverkning rubricerat belopp), ersättning för blånads- och insektsskador, ersättning för fördyrad avverkning och fördyrad virkesutdrivning (RÅ 1951 not. 275 och 1960 not. 223—25) och ersättning för konjunkturförlust, allt såframt allframtidsskada icke åsyftas då ersättningen blir skattefri (RÅ 1958 not. 2631—33 rörande fördyrad virkesutdrivning under all framtid). Även ersättningar för sprängskador o. d. å virke anses skattepliktiga (RÅ 1955:467).

Beträffande *ersättning för för tidig av-*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:30

verkning må särskilt nämnas, att RR i RÅ 1956 ref. 45 förklarade, att denna ersättning är att anse såsom sådan engångsersättning, som enligt p. 5 anvisningarna till 21 § KL icke räknas som intäkt av jordbruksfastighet. RR ansåg med andra ord, att ersättningen skall betraktas som en ersättning för själva upplåtelsen eller — för att använda författningsmotivens distinktion — såsom en ersättning för inkomstförlust för all framtid. Det i 1956 års rättsfall anlagda betraktelsesättet har nu konfirmerats genom ett nytt utslag rörande samma fråga den 27 mars 1962. I sistnämnda mål hade KR med samma motivering som RR i referatmålet förklarat ett belopp å 9.063 kronor avseende ersättning för för tidig avverkning vid upplåtelse av kraftledningsservitut såsom icke skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet. TI klagade. RR fann ej skäl göra ändring i KR:s utslag. I mål om beskattning av skogsbrandersättning har RR emellertid ansett erhållen försäkringsersättning skattepliktig även till den del ersättningen avsett förlorat förväntningsvärde, d. v. s. vad som vid markupplåtelse rubriceras som ersättning för för tidig avverkning, se RÅ 1957:381—388 och 1960:1442.

Meningarna rörande den skatterättsliga bedömningen av ersättning för för tidig avverkning har varit och är väl alltfort delade. Goda skäl kan anföras för att ersättningen borde anses belöpa på växande skog och beskattas såsom intäkt av skogsbruk. Till grund för ersättningens bestämmande ligger en växande skogs förväntningsvärde. Ersättningen bestämmes till belopp motsvarande skillnaden mellan förväntningsvärdet och vad som erhålles vid omedelbar avverkning av skogen. Fråga är alltså om kompensation för bortfall av en konkret skogsposts framtida avkastning men ej för all framtida avkastning av den mark, å vilken skogsposten i fråga växer. Häremot må emellertid anmärkas att det icke låter sig göra att på ett oantastligt sätt särskilja sådan framtida avkastning, som hänför sig till en viss skogspost, från all framtida avkastning av skogsmarken, å vilken skogsposten växer. Det bör dock erinras om att vid avyttring av fastighet även den del av köpeskillingen som belöper på växande skogs förväntningsvärde hittills beskattats såsom intäkt av skogsbruk. Sedan RR nu konfirmerat 1956 års praxis, är det dock försvarligt utgå från att gällande rätts innebörd är att ersättning för för tidig avverkning icke utgör skattepliktig intäkt av skogsbruk, när sådan ersättning utgår i samband med upplåtelse av nyttjande- eller servitutsrätt för obegränsad tid.

Vad angår *skogsbeskattning* vid nyttjande- och servitutsrättsupplåtelser för obegränsad tid mot engångserättning må till en början framhållas, att varje ersättning, som belöper på skogsprodukter, avverkningsrätt till skog eller växande skog, jämlikt 21 § första stycket c) och 22 § 1 mom. tredje stycket KL utgör skattepliktig intäkt av skogsbruk, dock att, om förutsättningar för realisationsvinstbeskattning är för handen, sådan beskattning jämlikt p. 2 sjätte stycket anvisningarna till 21 § KL — helt eller delvis — träder i stället för skogsbeskattning. Efter 1959 års lagändringar skall skogsbeskattning vid allframtidsupplåtelser enligt 22 § 1 mom. tredje stycket KL ske med tillämpning av samma avdragsmetoder som vid avyttring av mark. Såsom förutsättning anges, att skog avverkats å mark eller växande skog därå av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:30

yttrats i samband med eller med anledning av en upplåtelse för obegränsad tid mot engångsersättning. Det förekommer vid allframtidsupplåtelser av mark för bl. a. väg att ingen ersättning utgår för själva markupplåtelsen t. ex. när fastighetsägaren får båtnad av vägen till lika eller större värde än värdet av marken. Frånvaron av engångsersättning torde emellertid vid beaktande av lagstiftningens syften icke böra föranleda att skogsbeskattning sker annorlunda än vid allframtidsupplåtelser mot kontant engångsersättning. Utslagsgivande synes böra vara att upplåtelsen avser obegränsad tid och att icke sådan gottgörelse utgår för själva upplåtelsen som icke är att betrakta som engångsersättning; jfr KPr 1959:44 s. 72 och 75. Utgår annan ersättning för själva upplåtelsen än engångsersättning, förändras beskattningssituationen radikalt. Förutsättningar saknas då att betrakta transaktionen som en markavhändelse. Utgår ingen ersättning alls för själva markupplåtelsen, kan denna däremot det oaktat utan hinder likställas med en avhändelse. Det bör då ock ske. Såsom engångsersättning enligt 22 § 1 mom. tredje stycket KL torde för övrigt böra anses icke blott engångsersättning för marken utan även sådana ersättningar som ersättning för för tidig avverkning och andra allframtidsersättningar.

Har skog vid en allframtidsupplåtelse mot engångsersättning ej sålts på rot utan efter avverkning, skall vid tillämpning av förrådsmetoden enligt p. 5 tredje stycket anvisningarna till 22 § KL såsom köpeskilling eller eljest erhållen valuta för skogen anses det belopp, vartill intäkterna genom avverkningen enligt 21 § skall upptagas, med avdrag av omkostnaderna för avverkningen och värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats vid denna.

I KPr 1959:44 s. 75 framhölls, att *beräkningen av omkostnaderna för en avverkning* i vissa fall kan bli vansklig, eftersom kostnaderna kanske inte direkt framgår av deklarationen. Har t. ex. avverkningen skett med anlitande av fast anställd personal måste en uppskattning ske av den del av lönekostnaden, som kan anses belöpa på avverkningen. Särskilt stora blir svårigheterna när skogsägaren själv deltagit i arbetet. En värdering måste då ske av hans arbetsinsats vid avverkningen och värdet därav frändragas bruttolikviden. Enligt finansministerns mening kunde en lösning av frågan åstadkommas genom att omkostnaderna för avverkningen beräknades schablonmässigt till viss del av likviden och han uttalade, att det torde få ankomma på riksskattenämnden att överväga anvisningar eller andra åtgärder på förevarande område för att tillgodose kravet på enkelhet och likformighet vid taxeringen.

De anvisningar, som nu meddelats till ledning för en sådan av finansministern förordad schablonmässig uppskattning av avverkningskostnaderna, har föregåtts av ingående undersökningar, som verkställts på statens skogsforskningsinstitut. Anvisningarna innebär en tämligen stark schablonisering. Genom uppdelningen på två huvudområden och genom anknytningen för det norra områdets del till omkostnadsklasserna vid 1957 års fastighetstaxering tages dock hänsyn till de lokala förhållandena. Det är värt att lägga märke till att anvisningarna utgår från en genomsnittlig åldersfördelning av den växande skogen. Som följd härav kommer de att vid tillämpning å grövre skog ge ett något för lågt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:30

rotvärde och vid tillämpning å klenare skog ett något för högt rotvärde. Dylika effekter kan dock aldrig helt undvikas vid schabloniseringar.

Anvisningarna anger relationen mellan avverkningskostnader och rotvärde vid normala virkespriser. Erhålles ett onormalt lågt virkespris på grund av att virket är skadat eller på grund av ofördelaktigt konjunkturläge (lågkonjunktur skall enligt ersättningsnormerna anses föreligga när gällande virkespris med minst 10 % understiger 5-årigt medelpris) och erhålles särskild gottgörelse härför, bör därför vid tillämpningen av anvisningarnas tablåer till grund läggas erhållen virkeslikvid jämte de belopp, som mottagits som ersättning för dylika prisnedsättande omständigheter, för att ett representativt rotvärde skall framträda. Har den skattskyldige själv tillgodogjort sig virket, skall virkets värde enligt 42 § andra stycket KL beräknas efter ortens pris. Ett exempel kan få illustrera tillämpningen.

Det antages, att en skattskyldig upplåtit skogsmark för en väg och förutom ersättning för själva markupplåtelsen erhållit gottgörelse med 500 kr. för för tidig avverkning, 2.000 kr. för blånads- och insektsskador, som uppkommit hos virket från den upplåtna marken på grund av avverkning under olämplig årstid, och 3.000 kr. för fördyrad avverkning. Vid försäljning av virket erhåller han 20.000 kr. Han har själv tillsammans med sina anställda ombesörjt avverkningen men lejt körning för virkets uttransport. Såsom skattepliktig intäkt upptages 25.000 kr. För de anställdas löner och för utgiften för uttransport tillgodoföres avdrag i vanlig ordning. För beräkning av skogsvärdeminskningsavdrag erfordras uppgift om rotvärdet å den avverkade skogen. Uppgiften hämtas från anvisningarnas tablå, därvid leveransvirkets värde anses utgöra 20.000 kr + 2.000 kr. = 22.000 kr.; den omständigheten att avverkningskostnaderna är onormala påverkar däremot icke leveransvirkets värde och ersättningen för fördyrad avverkning skall därför ej tilläggas. Antages fastigheten ligga i Götaland, blir rotvärdet enligt anvisningarna 55 % av 22.000 kr. eller 12.100 kr. Uppgår det ingående virkesförrådet till 40 % av virkesförrådet vid upplåtelsen erhålles avdrag enligt förrådsmetoden med 40 % av 12.100 kr. eller med 4.840 kr. Netto beskattas alltså 25.000 kr. minus arbetslöner och utgift för uttransport minus skogsvärdeminskningsavdraget.

Vad härefter angår anvisningarna rörande tillämpningen av *beskattningsårsbestämmelserna* å de likvider och ersättningar, som kan utgå vid allframtidsupplåtelser av mark, kan nämnas att RLF :s framställning i ämnet vid remiss till rikets taxeringsintendenter av det stora flertalet bland dem tillstyrktes. Det underströks från flera håll, att det skulle vara praktiskt ogörligt att tillämpa den princip, som kommit till uttryck i RÅ 1941 ref. 16 och som innebär att, då skog avyttras i samband med avyttring av marken, hela köpeskillingen av skogen upptas som intäkt det år, varunder någon del av köpeskillingen uppburits, d v s samma variant av kontantprincipen som enligt punkt 2 tredje stycket anvisningarna till 41 § KL skall tillämpas vid beskattning av realisationsvinster. Riksskattenämnden förordar i enlighet härmed den vanliga kontantprincipen; ersättningarna bör beskattas allteftersom de blir tillgängliga för lyftning. Det bör dock framhållas, att nämnda kon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:30

tantprincip icke kan tillämpas i de — förmodligen sällsynta — fall då realisationsvinstbeskattning av upplåtelseersättningarna skall äga rum.

I fråga om avdragsberäkningarna rådde delade meningar i taxeringsintendenternas remissutlåtanden. I stort sett var man dock enig om att även vid beskattning enligt den vanliga kontantprincipen ett avdrag enligt förrådsmetoden låter sig beräkna utan större svårigheter. Vet man hur mycket av ett beskattat belopp, som omedelbart eller medelbart är hänförligt till rotvärde, och hur stor kvotdel av virkesförrådet vid upplåtelsen, som belöper på ingående virkesförråd, kan skogsvärdeminskningsavdraget bestämmas till motsvarande kvotdel av rotvärdet. Detta betyder å ena sidan att skogsvärdeminskningsavdrag icke kan erhållas från sådana ersättningar, som icke belöper på rotvärde, t. ex. ersättningar för fördyrad avverkning och räntegottgörelser, och å andra sidan att vid beskattning av virkeslikvider en särskild rotvärdesberäkning måste göras beträffande varje likvid. Vidare märkes att det i praktiken torde vara omöjligt att beräkna skogsvärdeminskningsavdrag å förskottsbelopp, som i sig innesluter såväl ersättningar, som belöper å rotvärden, som andra ersättningar. Det gäller därför att utforma likvidsystemet på ett sådant sätt att tillämpning av skogsbeskattningsreglerna möjliggöres.

När det gäller schablon- och värdemetoden uppstår än större svårigheter, om avdrag enligt desamma skall fördelas noggrant i förhållande till influtna likvider. Här låter sig emellertid det totala skogsvärdeminskningsavdraget beräkna redan från början och man torde därför kunna låta sig nöja med att kontrollera att under likvidåren icke avdrages större belopp sammanlagt än det, till vilket den skattskyldige totalt är berättigad.

Som framgått av det anförda möter betydande svårigheter vid tillämpningen av skogsbeskattningsreglerna å allframtidsupplåtelser. Det knakar i fogarna men med god vilja å ömse sidor bör systemet kunna fungera hjälpligt.

Visst kan uppbörden rationaliseras

Uppbördsdirektör Nils Gottliebsson anlägger i sin artikel "Kan deklarationen slopas?" i nr 4 en starkt kritisk attityd gentemot alternativet med definitiv i stället för preliminär källskatt. En sådan rationalisering skulle enligt Gottliebsson medföra en mängd komplikationer vid kompensation av bortfallande schablonavdrag samt svårigheter att beräkna pensionsgrundande inkomst etc.

Det är naturligtvis inte realistiskt att tro att man bara kan ta det nuvarande skattesystemet, rationalisera detta, och sedan få ett resultat där skattebördan blir exakt lika fördelad efter rationaliseringen. Självfallet får man räkna med kompromisser och säkerligen får man höra protester från de skattskyldiga som får sin skattebörda ökad. Det är inte heller möjligt att objektivt söka komma fram till en helt rättvis skatteform.

Som utvecklingen hittills varit för vårt skattesystem så är det väl inte så underligt att krav har börjat resas för att söka komma fram till någonting enklare och mer rationellt. Skattefrågorna har fått en alltmer dominerande betydelse för allt vårt handlande. Genom det ökade skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:15:30