

Skogsbeskattningen i senare praxis

Av regeringsrättssekreteraren Lars Rekke

Skogsbeskattningskommittén (SOU 1969:30) föreslog på sin tid i vissa stycken helt nya regler för beskattning av skogsbruk. Vid skilda tillfällen sedan dess har sagts att ny lagstiftning är att vänta. Bl a förutskickades detta i samband med den nya realisationsvinstbeskattningens införande 1976. Även den senaste tiden har det sagts att förslag till ny lagstiftning skall komma inom kort. Även om det sålunda kan tänkas att reglerna inom en inte alltför avlägsen framtid blir föremål för genomgripande förändringar kan det vara av intresse att något sammanfatta de senaste årens praxis på området. En sådan sammanfattning har tidigare lämnats i denna tidskrift år 1974 sid 639—646. Sedan dess har ytterligare några mål prövats av högsta instans. Denna artikel syftar till att kortfattat behandla dessa senare mål.

Beräkning av för ägaren gällande ingående virkesförråd

Vid beräkning av avdrag för värdeminskning av skog utan samband med försäljning eller upplåtelse på obegränsad tid av skogsmarken gäller enligt stadig praxis att uppskattningen av in- och utgående värden och förråd skall avse förvärvskällan i dess helhet (se bl a RÅ 1966 not Fi 105 och 1967 not Fi 726). Det är således i dylika fall inte tillåtet att beräkna t ex förrådsminskning enbart på den del av förvärvskällan där avverkning ägt rum. Denna praxis har stor betydelse bl a i de fall en förvärvskälla av ifrågavarande slag förvärvats genom skilda fång och till olika kubikmeterpris för skogen. I samband med den beräkning, som i dessa fall skall ske, kan vissa problem uppstå, varav ett kan belysas med följande mål avgjort av regeringsrätten den 27 september 1977.

Ö hade genom två skilda fång åren 1963 och 1964 förvärvat vissa skogs-bärande fastigheter, som tillsammans brukades som en förvärvskälla. Förvärvet år 1963 omfattade 3 430 kubikmeter skog och den del av köpeskillingen som belöpte på skogen uppgick till 18 800 kr. 1964 års förvärv omfattade ett virkesförråd på 2 120 kubikmeter till ett pris av 19 000 kr. Ö hade vid 1964 års taxering åtnjutit avdrag för värdeminskning av skog med 838 kr, vid 1965 års taxering med 1 876 kr och vid 1966 års taxering med 744 kr. Huvudfrågan i målet gällde hur det för ägaren gällande ingående vir-

kesförrådet efter dessa avdrag skulle beräknas. KR gjorde i princip följande bedömning. Det sammanlagda ingående virkesförrådet för fastigheterna uppgick till $(3\,430 + 2\,120 =) 5\,550$ kubikmeter och ingångsvärdet till $(18\,800 + 19\,000 =) 37\,800$ kr. Ö hade tidigare erhållit avdrag med $(838 + 1\,876 + 744 =) 3\,458$ kr, vilket motsvarade 9,148 procent av sammanlagda ingångsvärdet. Motsvarande andel av ingående virkesförrådet utgjorde 507,7 kubikmeter. Det för Ö gällande ingående virkesförrådet efter de tidigare avdragen skulle därför beräknas till $(5\,550 - 507,7 =) 5\,042,3$ kubikmeter. Sedan taxeringsintendenten överklagat beräknade regeringsrätten det för ägaren gällande ingående virkesförrådet enligt följande. Vid beräkningen skulle det vid taxeringen 1964 åtnjutna avdraget om 838 kr sättas i proportion till i *dåvarande* förvärvskällan ingående förråd och värde. Det för ägaren gällande ingående virkesförrådet för förvärvskällan i dess dåvarande omfattning beräknades således till $(3\,430 - \frac{838 \times 3\,430}{18\,800} =)$ 3 277 kubikmeter

och gällande ingångsvärde till $(18\,800 - 838 =) 17\,962$ kr. Tillköpet år 1964 innebar, att ingående virkesförrådet steg till 5 550 kubikmeter och ingångsvärdet till 37 800 kr, eller 6,81 kr per kubikmeter skog, medan motsvarande för ägaren gällande förråd och värde skulle upptagas till $(3\,277 + 2\,120 =) 5\,397$ kubikmeter skog resp $(17\,962 + 19\,000 =) 36\,962$ kr. Vad här efter gällde avdragen om sammanlagt 2 620 kr vid taxeringarna 1965 och 1966 ansågs dessa ha medfört en förrådsminskning av $(2\,620 : 6,81 =) 385$ kubikmeter. Det för ägaren gällande ingående virkesförrådet beräknades därför till $(5\,397 - 385 =) 5\,012$ kubikmeter. I målet var ostridigt att det återstående virkesförrådet uppgick till 4 900 kubikmeter, varför avdrag medgavs med $(5\,012 - 4\,900 \times 6,81 =) 763$ kr. Utgången i målet visar att det inte är medgivet att göra den enkla och förhållandevis praktiska genomsnittsberäkning som kammarrätten gjorde utan man måste vid bedömningen av ett tidigare avdrags inverkan på virkesförrådet beakta förvärvskällans omfattning vid tidpunkten för respektive avdrags åtnjutande.

Ståndskogslikvid

Punkt 7 tredje stycket anvisningarna till 22 § KL innehåller en särskild avdragsregel för det fall fastighetsägare blivit ålagd utgesk ståndskogslikvid. Bestämmelsen innebär i korthet att om avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt skett efter tillträdet av den mark, vars skog likviden avser, dock ej senare än tre år efter lagakraftägande beslut om fastställelse av förrättning föreligger, skall, om så yrkas, skogens ingångsvärde antas ha nedgått med belopp motsvarande rotvärdet av den skog, som avyttrats. Avdrag enligt denna bestämmelse får dock ske med belopp högst motsvarande likviden.

Begreppet ståndskogslikvid torde behöva en kort förklaring. I 5 kap 10 §

fastighetsbildningslagen sägs bl a att om värdet av mark, som genom fastighetsreglering tilläggs fastighet, icke motsvarar värdet av vad som genom regleringen frångår fastigheten, skall skillnaden utjämnas genom ersättning i pengar. Ståndskogslikviden är därvid den del av skillnadsbeloppet som belöper på skog.

I ett förhandsbeskedsärende (RSV Dt 1976:23) ställdes frågan huruvida mark, som vid fastighetsreglering frångått fastighet i utbyte mot skogsmark, kunde anses utgöra sådan likvid, som åsyftas med den angivna särskilda avdragsregeln. RSV:s nämnd för rättsärenden besvarade frågan nekande. Regeringsrätten gjorde ej ändring i förhandsbeskedet. Utgången betingades tydligtvis av att utjämningen ej skett i pengar.

Om den här behandlade specialregeln kan sägas att den avviker från eljest gällande regler om avdrag för värdeminskning av skog i två hänseenden. För det första kan en skogsägare få värdeminskningsavdrag tidigare än vad som följer av de vanliga reglerna. För det andra bereds skogsägaren avsevärd lättnad genom att han slipper lämna utredning om det vid beskattningsårets utgång befintliga virkesförrådets storlek eller värde. Ibland görs gällande att bestämmelsen utgör undantag även i andra hänseenden.

I ett av regeringsrätten den 27 september 1977 avgjort mål förekom i korthet följande omständigheter. S hade vid lantmäteriförrättning år 1964 ålagts utge ståndskogslikvid till följd av att hans fastighet tillagts ett visst skogsbärande markområde. Likviden uppgick till 26 400 kr och det erhållna virkesförrådet till 2 258 kubikmeter. Skogen på fastigheten i övrigt hade förvärvats avsevärt billigare. Under år 1964 — efter tillträdet av angivna markområde — hade S avverkat och sålt skog, vars rotvärde översteg 26 400 kr. Vid 1965 års taxering fick han avdrag med sistnämnda belopp enligt specialregeln. S hävdade att virkesförrådet till följd av avdraget skulle anses ha nedgått med 2 258 kubikmeter. Hans argumentering gick kortfattat ut på att han vid 1965 års taxering erhållit avdrag för ett visst fång omfattande 2 258 kubikmeter skog samt att det fick anses stå i överensstämmelse med lagstiftarens intentioner (att underlätta deltagandet i förrättningar som syftade till ökad rationalisering inom skogsbruket) att anse virkesförrådet ha nedgått med endast det förråd, som tillagts fastigheten. Regeringsrätten anförde emellertid bl a:

Enligt fjärde stycket av angivna anvisningspunkt gäller bl a att, om avdrag tidigare skett för minskning i skogs ingångsvärde, ingående virkesförrådet skall därigenom anses ha nedgått i samma proportion som ingångsvärdet. Denna bestämmelse skall tillämpas också för det fall avdrag för minskning i skogs ingångsvärde tidigare skett enligt ovan berörda särregel om avdrag för utgivare av ståndskogslikvid och kan därvid inte ges annan innebörd än att det virkesförråd, som på angivet sätt skall anses ha nedgått, är det för förvärvskällan i dess helhet ingående virkesförrådet.

Särregeln om avdrag för den som utgivit ståndskogslikvid utgör således inte något undantag från den inledningsvis berörda regeln om förvärvskällan som enhet vid avdragsberäkningen.

Några prövade mål har gällt fall då ståndskogslikvid utgivits i samband med förrättningar på sk gemensamhetsskogar. Under vissa förhållanden utgör sådan skog särskilt skattesubjekt. I två mål avgjorda av regeringsrätten den 30 oktober 1975 vägrades sådan gemensamhetsskog avdrag enligt den här behandlade särregeln då delägaren utgivit ståndskogslikvid i samband med förrättning på gemensamhetsskogen. I ett annat mål, avgjort den 13 februari 1978, yrkade delägaren avdrag i motsvarande fall. Avdraget vägrades eftersom förrättningen inte inneburit någon förändring av skogsinnehavet på delägarens fastighet, som hade del i gemensamhetsskogen, och då med hänsyn härtill likviden inte kunde beaktas vid beräkning av ingångsvärdets förändring i delägarens förvärvskälla.

Skogskontolagstiftningen

Enligt 1 § skogskontolagen (1954:142) får fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse, som i självdeklaration till ledning för taxering har att uppgiva intäkt av skogsbruk, under vissa förutsättningar erhålla uppskov med taxering till kommunal och statlig inkomstskatt för den del av intäkten, som är insatts å särskilt konto i bank (skogskonto). Med bank avses här riksbanken, affärsbank, sparbank samt centralkassa för jordbrukskredit. Skattskyldig må för ett och samma beskattningsår och för en och samma förvärvskälla endast göra insättning å ett skogskonto. Om skattskyldig likväl upplagt skogskonto i mer än en bank får uppskov erhållas endast för insättningen på det först öppnade kontot. I tillämpningskungörelsen (1959:149) till skogskontolagen stadgas bl a att bank, som mottagit medel å skogskonto, skall bokföra medlen på sådant sätt, att av bokföringen framgår, hur stort belopp skattskyldig har innestående för varje beskattningsår och varje förvärvskälla.

I ett av regeringsrätten den 8 november 1977 avgjort mål angående G:s taxering 1974 gällde frågan hur man skulle förfara i det fall skattskyldig insatt medel under flera kontonummer i samma bank. Regeringsrätten medgav avdrag fullt ut och anförde bl a:

Då genom tillämpningskungörelsen den penningförvaltande banken fått sig ålagt att bokföra medlen för varje skattskyldig på sådant sätt, att bokföringen visar hans totala tillgodohavande fördelat på beskattningsår och förvärvskällor, kan det antagas ha för lagstiftaren framstått som överflödigt att stadga inskränkning i rätten till anstånd med beskattning för annat fall, än om den skattskyldige insatt skogskontomedel i mer än en bank och därigenom omöjliggjort den erforderliga redovisningen. Denna tolkning stämmer också bäst med bestämmelsens avfattning. Med den angivna lagtolkningen blir det för rätten att åtnjuta anstånd likgiltigt, om banken bokför de insatta medlen under flera kontonummer, blott den skattskyldige riktigt uppgivit namn, beskattningsår och förvärvskälla.

Två ledamöter ville medge avdrag endast för insättning på ett av kontona (det för den skattskyldige förmånligaste).

I 2 § skogskontolagen ges vidare närmare föreskrifter om de belopp, varmed ifråga om olika slag av skogsintäkter uppskov kan medges. I fjärde stycket sägs att uppskov ej må åtnjutas för högre belopp än som motsvarar den beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, varifrån intäkten av skogsbruket härrör. Det anges vidare i 3 § att insättning avseende viss förvärvskälla ej må för ett och samma beskattningsår understiga 2 000 kr.

I rättsfallet RRK R76 1:74 var omständigheterna följande. E uppbar under år 1971 likvider för försåld skog och satte in 5 000 kronor på skogskonto. Nettointäkten av E:s jordbruksfastighet före avdrag för skogskontoinsättningen uppgick till 1 272 kronor. Taxeringsintendenten hävdade att avdrag inte kunde medges eftersom förvärvskällan uppvisade en nettointäkt som understeg 2 000 kr. Länsskatterätten, i vars beslut kammarrätten och regeringsrätten ej gjorde ändring, medgav emellertid avdrag med så stort belopp att underskott i förvärvskällan inte uppkom d v s med 1 272 kronor.

De medel, för vilka uppskov erhållits, skall upptas till beskattning för det beskattningsår då uttag från kontot sker eller — enligt 9 § första stycket — då fastighet, som utgör den väsentliga delen av förvärvskällan, överlåtits. För det fall fastigheten överlåtits under visst beskattningsår och uppskovsmedel fortfarande är inestående under tiden efter överlåtelsen uppkommer fråga hur den ränta som belöper på tiden från överlåtelsen till utgången av beskattningsåret skall beskattas. I en av regeringsrätten den 30 november 1977 meddelad dom har fastslagits att dylik ränta skall tas upp som intäkt av jordbruksfastighet och icke som intäkt av kapital.

Enligt 9 § tredje stycket skall beskattning av skogskontomedlen också ske då vid bodelning ”make tillagts fastighet, som förut tillhört andra maken och som ingår i förvärvskälla för vilken insättning å skogskonto verkställts”. Det är härvid att observera att tredje stycket inte innehåller den i första stycket (överlåtelsefallet) intagna lockutionen ”som utgör den väsentliga delen av förvärvskälla”. Man ställer sig härvid frågan om inte också i bodelningsfallet beskattning skall ske, endast under förutsättning att ”den väsentliga delen av förvärvskällan” överläts.

Frågan har prövats i förhandsbeskedsärendet RSV Dt 1976:22. X ägde en fastighet A på vilken han bedrev skogsbruk. Han hade på grund av skogsförsäljningar insatt 68 000 kronor på skogskonto. Avsikten var nu att hans hustru skulle genom bodelning i samband med boskillnad erhålla halva fastigheten d v s icke ”den väsentliga delen av förvärvskällan”. X hemställde om förhandsbesked huruvida de inestående skogsmedlen skulle upptas till beskattning till följd av den tilltänkta bodelningen. RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked:

Nämnden finner att, om sökandens hustru genom bodelning tilläggs hälften av sökandens fastighet A, hustrun därigenom tilläggs fastighet, som dessförinnan tillhört andra maken och som ingår i förvärvskälla, för vilken insättning på skogskonto verkställts. På grund härav förklarar nämnden, att det på skogskonto inestående beloppet 68 000 kr i sin helhet skall upptagas såsom bruttointäkt av skogsbruk för sökanden för det beskattningsår, under vilket bodelningen ägt rum.

Tre ledamöter av nämnden var av skiljaktig mening och ansåg att beskattning inte skulle ske eftersom bodelningen inte medförde att den väsentliga delen av förvärvskällan överläts. Regeringsrätten gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

Övrigt

Upplåtelse av avverkningsrätt sker ofta mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år. I dylikt fall gäller givetvis att den, som tillämnar kontantmässig redovisning, har att för varje år redovisa den del av köpeskillingen, som influtit under samma år. Motsvarande redovisning är emellertid tillåten även för den som tillämnar bokföringsmässig redovisning. I båda fallen gäller därvid att skogsvärdeminskningens avdrag vartill upplåtaren kan vara berättigad, skall fördelas på de skilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden.

I RRK R76 1:32 hade A år 1964 köpt en jordbruksfastighet och samma år sålt en avverkningsrätt för 135 000 kr. Köpeskillingen skulle erläggas under åren 1964—1966. Vid taxeringarna åren 1965 och 1966 medgavs A avdrag med sammanlagt cirka 71 000 kronor på grundval av en vid taxeringen år 1965 förebragt utredning. Vid taxeringen 1967 åberopade taxeringsintendenten ny utredning, som visade att avdraget inte kunde sammanlagt beräknas till högre belopp än 71 000 kronor. A, som under år 1966 uppburit 50 000 kr erhöll likväl vid 1967 års taxering avdrag. Avdraget bestämdes till $(50\ 000:135\ 000 \times 71\ 000 =)$ 26 269 kr.

Jag vill avslutningsvis beröra ett fall, som rör avyttring av skog i samband med upplåtelse av mark på obegränsad tid. Målet (RRK R76 1:50) rör frågan vad som avses med att skog avyttras ”i samband” med sådan upplåtelse. Som bekant gäller härvid särskilda avdragsregler.

A hade år 1963 förvärvat en fastighet. Genom servitutsavtal hade den tidigare ägaren medgivit ett kraftbolag såsom ägare av viss kraftledning att framdraga och bibehålla kraftledningen över fastigheten och borttaga för ledningen hinderliga och för dess säkerhet farliga träd och buskar. Enligt ett år 1968 av A undertecknat värderingsprotokoll avseende ersättning enligt servitutsavtalet hade A medgivit kraftbolaget rätt att i all framtid bibehålla en skogsgata fri från skog. I samband med fullgörandet av servitutsförpliktelse hade A avverkat skog förutom i själva skogsgatan också i de närmast gränsande områdena. Den sistnämnda avverkningen avsåg för

kraftledningen hindersamma eller farliga träd. Regeringsrätten ansåg de särskilda avdragsreglerna tillämpliga även på avverkningen närmast ledningsgatan och anförde härvid:

Ostridigt är att avverkningen gjorts med anledning av upplåtelse av servitutsrätt på obegränsad tid mot engångsersättning. Det ifrågavarande servitutet har visserligen icke gällt visst avgränsat markområde, på vilket den avverkade skogen har vuxit, men den mark där avverkningen skett — antingen fråga är om själva kraftledningsgatan eller angränsande områden — har haft sådant omedelbart samband med servitutsrätten enligt avtalet, att regeln i 22 § 1 mom tredje stycket andra punkten kommunalskattelagen i lagrummets lydelse enligt lagen den 18 maj 1962 (nr 163) om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) måste anses tillämplig beträffande det avverkade virkesparti varom är fråga i målet. —

En ledamot ansåg angivna regel ej tillämplig för den skog, som med anledning av upplåtelsen fällts utanför själva skogsgatan.

Om avyttring av rörelse

Ett nytt juridiskt verk om överlåtelse av företag.

Boken innehåller 241 sidor samt förtryckta formulär för överlåtelse av enskild rörelse respektive aktier/andelar. Till formulären an knyter omfattande paragrafkommentarer.

Författare till boken är bankjurist Jan Andersson.

Ordermottagning: HB tryck
Vretensborgsv. 9, 126 30 Hägersten
Tel. 08-744 24 17, 45 91 00