

# Frågan om avdrag för värde- minskning av skog enligt den s k värdemetoden i belysning av några kammarrättsavgöranden

*Av kammarrättslagmannen Jan Sundin*

Under senare år har — särskilt i Norrlandslänen — fråga i allt större omfattning uppstått vid taxeringarna hur den s k värdemetoden skall tillämpas när det gäller avdrag för värdeminskning av skog. Meningarna tycks gå mycket isär när det gäller att avgöra hur denna metod skall tillämpas. Endast ett mindre antal mål rörande denna fråga tycks dock ha förts till högre domstolars prövning.

Först några inledande förklaringar.

Bortsett från den s k schablonmetoden finns det två sätt att beräkna avdrag för värdeminskning av skog. Principen är som bekant att avdrag får göras för värdet av den skog som den skattskyldige förvärvat i samband med marken, d v s att beskattning skall ske endast för värdet av tillväxt under innehavet. De båda metoderna kallas virkesförrådsmetoden och värdemetoden. Den skattskyldige har rätt att välja metod.

I fortsättningen kommer jag att uppehålla mig endast vid den s k värdemetoden.

Bestämmelserna i kommunalskattelagen om denna metod är kortfattade. I punkt 4 av anvisningarna till 22 § uttalas till en början att skogsägaren, om skog avverkats eller avyttrats utan samband med marken, efter eget val får njuta avdrag antingen för minskning av skogens för honom gällande ingående virkesförråd eller för minskning i skogens för honom gällande ingångsvärde. Vad som skall anses med sistnämnda begrepp anges närmare i anvisningarna; i detta sammanhang skall de olika problem som föreligger när det gäller att avgöra vad som skall anses som ingångsvärde — i och för sig intressanta — inte i detalj beröras. Så mycket kan dock sägas att därmed avses vad skogsägaren kan ha betalt för den växande skogen vid förvärvet; jag bortser även från att det kan bli speciella problem när det gäller andra fång än köp.

Det kan väl redan på detta stadium fastslås att ingångsvärdet vid köp är tämligen lätt att bestämma i de flesta fall, åtminstone om det gäller en fastig-

het med endast skog. Då gäller det i regel att avgöra endast hur mycket av erlagd köpeskillning som belöper på marken och på den växande skogen; frågan härom brukar inte leda till tvister vid taxeringarna.

Ingångsvärdet är även på ett annat sätt fixerat till vad som betalats för en skogsfastighet. Om skogsägaren enligt någons mening betalt ett för högt pris för fastigheten är detta en omständighet som saknar betydelse. Om priset är högt följer därav ett högt ingångsvärde. En konsekvens därav kan bli att ett avdrag för värdeminskning av skog kan motsvara en "affärsförlust" på skogen i form av att köpeskillningen är för hög.

I anvisningarna till 22 § sägs vidare angående värdemetoden följande: Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats.

Närmare bestämmelser om hur det "utgående" värdet på skogen skall beräknas finns inte i kommunalskattelagen. Enighet råder emellertid om att det är fråga om värdet på den växande skogen på fastigheten vid beskattningsårets utgång. Grovt uttryckt skall avdraget bestämmas till skillnaden mellan den växande skogens värde, uttryckt i ingångsvärdet, och värdet av den skog som efter avverkningen eller rotpostförsäljningen finns kvar vid utgången av beskattningsåret.

Med ett exempel kan man förklara hur ett avdrag enligt denna metod kan göras. Anta att en person köper en skogsfastighet med en areal av fem hektar gammal timmerskog. Köpet sker efter tillväxtperiodens slut. Han avverkar omedelbart all skog samma år. Han har då tagit ut hela skogskapitalet på en gång och det utgående värdet är lika med noll. Det är inte svårt att tillämpa värdemetoden i detta fall.

Så lätt är det sällan i praktiken. Endast undantagsvis tas all skog ut på en gång. I regel finns det kvar ett större eller mindre förråd av skog. Svårigheten är att avgöra vad denna skog är värd.

Frågan är emellertid vad som skall avses med skogens värde efter avverkningen eller rotpostupplåtelsen. Det är främst på denna punkt som åsikterna går isär.

Anta att en skogsfastighet omfattar tio hektar skogsmark. Fem hektar härav är bevuxen med gammal timmerskog. Återstående fem hektar utgörs av tioårig ungskog. Köpeskillningen är 100 000 kr, varav 90 000 kr antas belöpa på den växande skogen. Omedelbart efter köpet avverkar skogsägaren all den gamla skogen och får in 90 000 kr.

Frågan blir då vilket värde den växande skogen på fastigheten har vid beskattningsårets utgång. Det gäller med andra ord att bestämma värdet på fem hektar ungskog, som — särskilt i Norrland — inte kan ge något netto på decennier.

Man kan också variera exemplet. Anta att alla tio hektar är bevuxna

med likåldrig, gammal timmerskog. Skogsägaren stämplar alla träd i två olika poster, en omfattande fem hektar och en annan omfattande samma areal. De båda rotposterna antas ha samma saluvärde. Av någon anledning säljer skogsägaren bara den ena rotposten, vilket sker vid slutet av beskattningsåret.

I sistnämnda fall kan man med lätthet beräkna värdet på den växande skogen, kan man tycka. Värdet på den kvarvarande skogen bör ju, kan man mena, vara lika stort som värdet på den sålda rotposten.

Den som anser detta anser tydligen att det är naturligt att värdet på den kvarvarande skogen skall bestämmas på samma sätt som värdet på den sålda rotposten, med andra ord att man skall anta att även den andra rotposten sålts under samma år som den första och till samma pris. Onekligen förefaller detta logiskt. Men det finns komplikationer att ta hänsyn till. Erfarenheten visar att det kan vara nyckfullt att sälja skog på rot. Rotpostköparna kan ibland vara många men ibland några få, kanske en enda. I en uppåtgående skogskonjunktur kan flera spekulanter i en bristsituation tänkas vilja betala ett avsevärt överpris för en rotpost för att komma åt en marginalkvantitet. Resultatet kan bli ett mycket högt pris för rotposten. I en annan situation kan det vara så att de som köper rotposter redan skaffat sig så många sådana att deras behov för säsongen är tillfredsställt. Kanske lyckas det för skogsägaren att sälja endast den ena av posterna för ett högt pris, medan anbudet på den andra blir så lågt att det befinns vara oacceptabelt för skogsägaren; kanske får han inte alls något anbud på denna post.

Ytterligare en situation kan ofta föreligga. Skogsägaren antas kunna sälja den ena posten för ett högt pris. Den andra lyckas han inte sälja. Det kan hända att han — i stället för att sälja posten på rot — avverkar den själv med anställt folk. Det kan också inträffa att han låter en skogsägareförening utföra avverkningen. Erfarenheten visar att det rotnetto som erhålls genom en sådan avverkning ej sällan är mycket lägre än det rotnetto som kan erhållas genom rotpostförsäljning. Kanske blir rotnettot genom en sådan avverkning endast hälften av nettot vid rotpostförsäljning.

Men det finns även andra saker som kan komplicera beräkningen av värdet på den kvarvarande skogen. Om skogsägaren kalavverkar fem hektar, blir han i de flesta fall nödsakad att utföra skogsvårdsåtgärder efter avverkningen. Kostnaden härför — för hyggesrensning, markberedning och plantering — uppgår åtminstone i Norrland till mer än 2 000 kr per hektar. I det tänkta fallet belastas skogsägaren alltså med en skuld på minst 10 000 kr. Skall man vid beräkningen av värdet på den kvarvarande skogen ta hänsyn till denna skuld?

Det är således många faktorer som inverkar på värderingen av den kvarvarande skogen. Men frågan är om man inte måste beakta även andra faktorer än de berörda. När man talar om värdet på den kvarvarande skogen,

kan man möjligen tänka sig att därmed avses det pris som den kvarvarande skogen betingar vid en tänkt försäljning av fastigheten efter avverkningen. Om det finns kvar fem hektar timmerskog kan det tänkas att många *förståndiga* köpare anser att virkespriserna om några år blir avsevärt högre än under beskattningsåret och att de därför kan betala ett pris som ligger högre än dagsvärdet på den kvarstående rotposten. Men det finns även *oförståndiga* spekulanter på skogsfastigheter. Utbudet på skogsfastigheter är ringa, och många kapitalstarka personer önskar förvärva skog nästan till vilket pris som helst. Vid de alltmer sällsynta tillfällena då skogsfastigheter bjuds ut uppträder i regel en omfattande krets av spekulanter som ivrigt bjuder över varandra. Priset trissas på detta sätt upp till belopp som stundom kan te sig häpnadsväckande.

Frågan blir med andra ord om man kan bortse från vad den kvarvarande skogen skulle inbringa vid en försäljning av fastigheten. Men det är inte endast frågan vad en *förständig* köpare skulle betala vid en sådan affär. Man kan möjligen hävda att man även måste beakta det pris som mer eller mindre *oförståndiga* spekulanter skulle vilja betala för en sådan fastighet.

När det gäller en skogsfastighet med endast gammal skog kan saken kompliceras även på annat sätt. Nuvarande bestämmelser i skogsvårdslagen är sådana att det i regel är omöjligt för en skogsägare att på en gång avverka all gammal skog på fastigheten. I stor utsträckning tillåter skogsvårdsstyrelserna inte att en sådan avveckling av skogen sker på en gång utan endast under t ex 20 år. Det är ett förhållande som påtagligt inverkar på värdet.

Om det är svårt att bestämma värdet på en skogsfastighet med enbart gammal skog är det ännu svårare att bestämma värdet när det gäller en fastighet med allenast yngre skog. Erfarenheten visar att även sådana fastigheter i allmänna marknaden ofta betingar priser som ter sig ofattbara.<sup>1</sup> Många spekulerar i stigande virkespriser, och den starka penningvärdesförsämringen leder till att folk ibland är villiga att betala nästan vad som helst för skogsfastigheter.

Kommunalskattelagen ger inte någon närmare vägledning när det gäller att avgöra vad som skall avses med värdet av skogen efter avverkningen eller rotpostförsäljningen. Några vägledande rättsfall från regeringsrätten på detta område tycks inte finnas. Vilka krav man skall ställa på en skattskyldig som vill använda sig av värdeметоден är alltså svårt att avgöra. Så mycket torde dock vara klart att bevisbördan för att värdet på den kvarvarande skogen nedgått efter avverkningen i princip åligger denne. Det är av lättförklarliga skäl oftast mycket svårt för honom att prestera en utredning som visar att värdet är sådant att det kan betecknas som ett objektiskt riktigt

<sup>1</sup> Enligt uppgifter från några skogssakkunniga, knutna till länsstyrelser, betalas även för ren kalmark, som måste planteras, icke obetydliga priser.

värde. I varje enskilt fall är det lätt för det allmännas representant att hävda att det av skogsägaren dokumenterade värdet är för lågt. Följden härav blir väl ofta att man inte tillåter skogsägaren att använda värdemetoden; man hänvisar honom till förrådsmetoden, som oftast ger ett mycket lägre avdrag för värdeminskning.

När det gäller bedömningen av frågor av detta slag kan man vidare inte bortse från en annan betydelsefull faktor. Jag syftar på det kända förhållandet att de flesta taxeringsnämnder, taxeringsintendenter och länskatteätter tycks vara nästan helt oförmögna att självständigt bedöma frågor om avdrag för värdeminskning av skog. Ännu sämre tycks detta vara fallet när det gäller kammarrätterna. De som är satta att bedöma frågor av denna art saknar i regel all erfarenhet av skogsbruk — min erfarenhet är i varje fall att kunskaperna på detta område är mycket bristfälliga. Följden härav blir att taxeringsnämnder, taxeringsintendenter och domstolar nästan alltid hänvisar till uttalanden av skogssakkunniga, som anlitas. Taxeringsnämnder och länskatteätter stöder sig på yttranden av en till länsstyrelsen knuten skogssakkunnig, medan kammarrätterna — åtminstone i tveksamma fall — stöder sig på uttalanden av en till kammarrätten knuten skogssakkunnig. Någon har träffande påpekat att dessa sakkunniga i taxeringsmål av denna art faktiskt har ställning som enmansjury.

Under senare år har kammarrätten i Sundsvall avgjort ett fåtal mål rörande tillämpningen av värdemetoden. Rättsfallen visar, att bedömningen av hur värdemetoden skall tillämpas kan variera. Tre av fallen skall här i korthet beröras.

Innan jag gör det vill jag nämna att som länsstyrelsens — alla fallen gällde Jämtlands län — skogssakkunnige fungerade en jägmästare J. Denne anförde i en särskild PM<sup>1</sup> följande allmänna synpunkter på frågan om användningen av värdemetoden. Bestämningen av skogens ingångsvärde vållar i regel inga problem. Däremot är beräkningen av skogens återstående värde en mycket svår uppgift, eftersom kommunalskattelagen inte ger någon vägledning om hur denna värdering skall göras. Metoden har använts i så begränsad utsträckning att det inte utbildats någon praxis på området. I brist på närmare anvisningar får man enligt J förutsätta att värderingen skall utföras som en normal skogsvärdering enligt de normer som t ex lantbruksnämnderna använder. Det framräknade skogsvärdet skall alltså ungefär motsvara ett skäligt marknadsvärde på den rotstående skogen. Vid värderingen bör genomsnittspriset på virkesuttaget bestämmas som ett medeltal av virkespriserna under minst fem år. — Även om man vid värderingen använder sig av denna metod kan man av olika skäl komma till olika resultat beroende på en rad uppskattningar och värderingar av t ex virkesförråd, av-

<sup>1</sup> Promemorian upprättades 1971.

verkningsmöjligheter, behov av skogsvårdsåtgärder. För fastigheter med stor tillgång till äldre skog spelar också takten i avverkningen in. — Allt detta gör att det är en svår uppgift att bedöma rätten till avdrag enligt värdemetoden. I många fall är det föga meningsfullt att göra en detaljgranskning av den skattskyldiges beräkning utan att ha bildat sig en uppfattning av det aktuella skogsinnehavet vid en besiktning. Ofta måste den sakkunniges yttrande begränsas till ett allmänt hållet uttalande om rimligheten i det framräknade skogsvärdet.

### Rättsfall

1) Kammarrättens i Sundsvall dom 1975-04-14 angående O N:s taxering 1970. Det rörde sig om en skogsegendom i västra Jämtland med en areal produktiv skogsmark om cirka 1 500 hektar. Det för ägaren gällande ingångsvärdet var 52 000 kr. Ägaren hävdade att "utgående" värdet på skogen uppgick till 37 400 kr. Avdrag för värdeminskning enligt värdemetoden yrkades med 12 000 kr. Enligt den skattskyldige utgjorde virkesförrådet vid utgången av beskattningsåret drygt 110 000 m<sup>3</sup> sk eller cirka 74 m<sup>3</sup> sk per hektar. En uppställning över skogens fördelning på olika åldersklasser lämnades, enligt vilken huvuddelen av virkesförrådet hänfördes till åldersklasserna VI—VIII. Vidare presenterades en avverkningsberäkning för de kommande 80 åren. Enligt denna skulle avverkas årligen cirka 3 000 m<sup>3</sup> sk med viss fördelning på olika sortiment. Som rotnetto uppgavs därefter 15 kr för timmer och 60 öre för massaved, allt per kubikmeter fast mått. Värdet av varje års avverkning beräknades härefter med utgångspunkt från att virkesvärdet var det angivna under 80-årsperioden. Denna bruttoavkastning reducerades därefter med beräknad kostnad för skogsvård och allmänna kostnader för driften. Det därefter återstående "skogsnottet" diskonterades sedan efter 5 procent. Summa nuvärde blev 59 387 kr, varifrån drogs taxerat värde på skogsmarken, 22 000 kr.

Återstoden eller — avrundat — 37 000 kr betecknades som värdet på skogen efter avverkningen. Detta motsvarar ett beräknat rotvärde av i runt tal 30 öre per m<sup>3</sup> sk. Onekligen kan man — om detta godtas — tala om en 0-zon.

Sedan taxeringsnämnden godkänt deklarationen yrkade taxeringsintendenten hos skatterätten att avdraget skulle vägras. Han åberopade yttrande av J. Denne anförde bl a följande. Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering hade skogsbruksvärdet på fastigheterna bestämts till 76 000 kr, varav 4 000 skogsmarksvärde. Detta värde borde utgöra ett minimivärde när det gällde att bestämma avkastningsvärdet. J påpekade att resultatet av en skogsvärdering kan ändras genom relativt små förändringar i ingångsdata. Som exempel härpå nämnde J att en höjning av nettot för massaved från angivna 60 öre per m<sup>3</sup> sk till det dubbla — en i och för sig obetydlig höjning — i det

aktuella fallet ledde till en höjning av skogens nuvärde med cirka 18 000 kr. J ville även peka på en annan detalj, nämligen avdraget för skogsmarksvärdet. Om detta sattes till 4 000 kr i stället för 22 000 kr, innebar det en avsevärd höjning av värdet på den växande skogen. Enligt J var det uppenbart att skogens värde låg avsevärt högre än N angett i sin beräkning.

N genmälde i huvudsak följande. Reglerna om avdrag för värdeminskning enligt värdemetoden var så uppbyggda att därav kunde dras slutsatsen att de priser och kostnader som gällde vid beskattningsårets utgång måste utgöra grunden för beräkningen. N hade följt denna princip. Att värdet blev lågt var ofrånkomligt, eftersom skogen låg i en sk 0-zon. Länsstyrelsens skogssakkunnige hade inte själv utfört någon teknisk beräkning utan hade endast gjort allmänna uttalanden.

J inkom med nytt yttrande där han sade bl a. Värdet på den kvarvarande skogen skulle enligt J:s mening motsvara ett skäligt marknadsvärde på skogen. Det var tveksamt om en beräkning av samma värde kunde göras med utgångspunkt från virkespriserna under ett år med låga priser. Det förekom överpriser på skogsfastigheter och orsaken härtill torde vara att flertalet privata skogsägare avverkade betydligt mer under högkonjunktur än under lågkonjunktur. Man kunde därför inte använda sig av ett visst års virkespriser utan urskillning.

N invände bl a följande. Begreppet marknadsvärde förekom varken i lagstiftningen eller i rättspraxis. Marknadsvärde på skog var ett så flytande begrepp att det inte kunde användas. Som jämförelse kunde åberopas att man vid fastighetstaxeringen använde sig av avkastningsmetoden.

Länsskatterätten fann ej skäl bifalla TI:s besvär.

Häröver anförde N besvär.

Kammarrätten lämnade besvären utan bifall: Enligt punkt 4 tredje stycket anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen är N berättigad till avdrag för värdeminskning av skog om skogens värde vid beskattningsårets utgång understigit det för honom gällande ingångsvärdet. — N har genom den i målet förebragta utredningen inte visat eller gjort sannolikt att skogens för honom gällande ingångsvärde 52 000 kr överstigit värdet av det återstående virkesförrådet, som enligt uppgift uppgått till cirka 110 000 kbm. N är därför inte berättigad till avdrag för värdeminskning av skog.

2) Kammarrättens dom 1975-12-09 angående F:s inkomsttaxering 1970. Det rörde sig även i detta fall om en skogsegendom i västra Jämtland, för övrigt i samma kommun som i fallet under 1). Arealen produktiv skogsmark var 389 hektar. Det för ägaren gällande ingångsvärdet var 30 700 kr. Ägaren hävdade att ”utgående” värdet på skogen var 8 100 kr för ett virkesförråd om drygt 23 000 m<sup>3</sup> sk. Han åberopade en avkastningsberäkning av samma slag som i fallet under 1).

Den skogssakkunnige, J, ansåg att värdet av skogen inte understeg 25 000

kr, i följd varav avdrag inte borde medges med mer än 5 700 kr. Han anförde bl a. De rotnettovärden som använts vid värderingen — 6—7 öre per kubikfot för massaved — var så låga att avverkning inte skulle ske inom området, om endast det använda alternativet, nämligen leverans till viss svensk industri, stod till buds. I verkligheten gick virket från trakten till norsk industri. Ett rotnetto av cirka 10 kr per m<sup>3</sup> sk torde kunna anses som ett lågt pris vid leverans till Norge. Allt talade för att leveranser till Norge skulle ske även i framtiden från skogar i denna trakt. Marknadsvärdet på skogsfastigheterna i trakten skulle därför bestämmas av prisnivån på virket i Norge. F hade 1968, som var ett utpräglat lågkonjunkturår, fått ett pris för en rotpost av cirka 10 kr 50 öre per m<sup>3</sup> sk.

Detta visade att det av F använda genomsnittsnettot, som var cirka 4 kronor 80 öre per m<sup>3</sup> sk, kunde fördubblas. — Taxeringsnämnden följde J och medgav avdrag med 5 700 kr. — Hos länsskatterätten hade båda parter en vidlyftig argumentering. F hävdade att leveranser till Norge från trakten förekom endast i begränsad omfattning och att det inte var rimligt att basera en avkastningsberäkning på enbart leverans till Norge. Den virkesförsäljning som J åberopat omfattade den bästa och mest välbelägna skogen. — J invände att rotpriset vid 1968 års försäljning väl kunde tjäna som norm vid bestämning av genomsnittspriset. J erkände dock att fastigheten skulle komma att belastas med stora kostnader för återväxtåtgärder efter stora avverkningar under åren 1968 och 1969. Dessa kostnader skulle möjligen motivera en höjning av avdraget med något eller några tusental kronor. — F genmälde att hänsyn till skogsvårdskostnader tagits i hans beräkning. — J vidhöll därefter att skäl att medge avdrag med högre belopp än taxeringsnämnden medgett inte förelåg, då hänsyn till skogsvårdskostnaderna redan tagits av F.

Länsskatterätten lämnade besvären utan bifall.

F fullföljde sin talan i kammarrätten. Han konstaterade att någon skillnad i uppfattningen om virkesförråd m m inte förelåg mellan honom och J. — J sade att han visste att stora kostnader kunde beräknas uppstå för återväxtåtgärder på fastigheten efter 1968 och 1969 års avverkningar. Även om en del av dessa kostnader kunde anses falla inom ramen för de årliga skogsvårdskostnader, som F förutsatt vid värderingen, var det enligt J inte orimligt att sänka skogens nuvärde något med hänsyn till kostnaderna för dessa åtgärder. Trots att F avvisat en sänkning på grund härav var J beredd att tillstyrka avdrag med ytterligare högst 3 000 kr. — F vidhöll att J:s beräkningar inte var så grundade att de kunde läggas till grund för en beräkning av skogens värde.

Kammarrätten biföll besvären med följande motivering: Utredningen i målet ger ej annat vid handen än att den värdering av skogen som ligger till grund för F:s avdragsyrkande baserats på de virkespriser och kostnader

som gällt vid beskattningsårets utgång. Med hänsyn härtill och då tvist inte föreligger om virkesförrådets storlek och dess avkastning bör den i deklARATIONEN gjorda värderingen godtas. F är därför berättigad till avdrag för värdeminskning av skog med yrkat belopp, 20 000 kr.

3) Kammarrättens dom 1977-12-05 angående T N:s m fl inkomsttaxering 1972. Fem syskon ägde skogsfastigheter i samma kommun som i fallen under 1) och 2) med en sammanlagd areal produktiv skogsmark om cirka 1 200 hektar. Ägarna hävdade att "utgående" värdet på skogen var 77 423 kr för ett virkesförråd om cirka 60 000 m<sup>3</sup>sk. De åberopade en avkastningsberäkning av samma slag som i fallen under 1) och 2).

Den skogssakkunnige, J, ansåg att värdet vid utgången av beskattningsåret inte understeg 148 000 kr. Vidlyftig argumentation av i huvudsak samma innehåll som i fallen under 1) och 2) förekom i länskatte-rätten. Där förekom även muntlig förhandling, varvid bl a J var närvarande. Taxeringsintendenten vidhöll under målets gång att J:s beräkning av värdet var riktigt. Även J vidhöll, men vid den muntliga förhandlingen i skatterätten sade han att han "eventuellt kunde tillstyrka ytterligare avdrag med 5 å 10 000 kr".

Länskatte-rätten lämnade besvären utan bifall: Med skogens återstående värde efter skedd avverkning måste uppenbarligen förstas skogens allmänna saluvärde. Bedömningen av detta värde måste i stor utsträckning grundas på en skälighetsbedömning. — Sedan skatte-rätten anfört vissa skäl som här ej skall återges fortsatte skatte-rätten: Med hänsyn till erlagda köpeskillingar för fastigheterna och prisutvecklingen å skogsfastigheter bör värdet uppenbarligen beräknas till högre belopp. Den bedömning som legat till grund för avdragsberäkningen — ett totalvärde av 148 000 kr — finner länskatte-rätten skälig.

Hos kammarrätten, där de skattskyldiga fullföljde sin talan, hemställde länsstyrelsens skogssakkunnige (en annan jägmästare än J) om avslag på besvären. Även taxeringsintendenten hemställde om avslag.

Kammarrätten yttrade i denna fråga: Med återstående skogens värde skall förstas skogens allmänna saluvärde vid beskattningsårets utgång. Vid beräkning av detta värde kan ledning vinnas vid jämförelse med en avkastningsberäkning avseende kvarvarande skog. Om emellertid det värde som framkommer med sådan beräkning som underlag inte framstår som övertygande måste en mera allmän bedömning äga rum. — Länsstyrelsens skogssakkunnige har förklarat sig eventuellt kunna tillstyrka avdrag med ytterligare 5 000—10 000 kr. Med hänsyn till vad sålunda anförts och till omständigheterna i övrigt finner kammarrätten att den återstående skogens värde kan beräknas till (148 000—5 000 =) 143 000 kr.

De tre kammarrättsdomarna ger anledning till flera reflektioner. Hur

— frågar man sig — har kammarrätten besvarat frågan hur man skall värdera den växande skogen efter avverkningen?

Innan ett försök görs att besvara denna fråga kan det vara på sin plats att göra några allmänna reflektioner. Det är ett känt faktum att konjunkturen svänger snabbt och starkt när det gäller skogen. Under åren 1967 och 1968 var lågkonjunkturen stark och på många håll — särskilt i Norrlands inland — ansågs det inte lönt att avverka skog. Allmänt talades om att en stor del av inlandet i Norrland var en nollzon. Under åren 1969 och 1970 skedde en påtaglig förbättring så att avverkningarna kom igång. Under dessa år gav skogsbruket i inre Norrland i varje fall ett blygsamt överskott. Så vände konjunkturen nedåt igen under 1971 och 1972. Därefter inträdde en stark uppgång med början 1973. Skogspriserna under detta år och de följande nådde högre än någonsin tidigare. Samtidigt har priserna på skogsfastigheter stigit. Någon försämring lär ha inträtt under 1977 men fortfarande är priserna på virke goda. Orsaken härtill torde vara att man i framtiden befarar brist på skoglig råvara.

De skogsegendomar varom i de tre målen var fråga ligger som tidigare sagts i västra Jämtland, nära nog i fjällregionen och på hög höjd över havet. Tillgången till vägar är dålig liksom kvaliteten på virket. Man måste efter en avverkning räkna med mycket betydande kostnader för skogsvård, och tillväxten är ringa. Avståndet till virkesförbrukande industri är avsevärt.

Dessa omständigheter bör tas i beaktande när man i målen talar om rotvärden som praktiskt taget är obefintliga.

I det första målet rörde det sig om en mycket stor skogsegenedom med avsevärda förråd av skog. Enligt ägaren var värdet av det återstående förrådet cirka 30 öre per m<sup>3</sup>sk. Den skogssakkunnige liksom skatterätten och kammarrätten ansåg att värdet var — grovt räknat — det dubbla. Även sistnämnda värdering torde — i varje fall för personer bosatta i södra delarna av landet — te sig synnerligen försiktig, i synnerhet i dag.

I det första målet har kammarrätten inte lämnat något svar på frågan hur värderingen skall göras. Domstolen uttalar endast att den skattskyldige inte gjort sannolikt att ingångsvärdet gått ned genom avverkningen.

I det andra målet kom ägaren i sin värdering till ungefär samma rotvärde som i det första målet eller cirka 30 öre per m<sup>3</sup>sk. Den sakkunnige och skatterätten kom till i runt tal en krona. I detta fall uttalade sig kammarrätten emellertid klart för hur värderingen enligt kammarrättens mening bör göras. Skogsägaren hade konsekvent åberopat en avkastningsberäkning som baserades på virkespriser och kostnader under beskattningsåret. Kammarrätten uttalade att detta sätt att värdera skogen var riktigt. Det måste innebära att domstolen inte ansåg att man skall jämföra ett sådant värde med marknadsvärdet på fastigheten. Man kan på goda grunder gissa att denna kammarrättsdom flitigt åberopas av de skattskyldiga i andra sammanhang.

I det tredje målet slutligen kom den skattskyldige till ett värde på den växande skogen om — grovt räknat — 1 kr per m<sup>3</sup>sk. Den sakkunnige liksom skatterätten kom ungefär till det dubbla. Skatterätten sade i sitt beslut att man skulle räkna med allmänna saluvärdet på fastigheten när det gällde att bestämma skogens återstående värde. Samma uppfattning uttalades i detta mål av kammarrätten. Kammarrätten kom emellertid på en grund, som förefaller oförklarlig, till att värdet borde i någon obetydlig mån reduceras eller från 148 000 till 143 000 kr. Utgången ter sig enligt min mening överraskande.

Man frågar sig vilken ställning kammarrätten tagit till den tidigare ställda frågan hur värderingen skall göras. I det första målet har kammarrätten undgått att klart besvara frågan. I det andra målet har domstolen klart tagit ställning: man skall endast göra en avkastningsberäkning och inte alls snegla på marknadsvärdet. I det tredje målet slutligen har kammarrätten lika klart uttalat sig för marknadsvärdet. Förhållandena i de två senare målen torde ha varit i stort sett jämförbara. Det bör betonas att det rörde sig om fastigheter i samma kommun.

För den rättssökande liksom för underinstanser och sakkunniga måste det te sig i hög grad oklart hur den viktiga principfrågan om värderingen skall lösas. I varje fall får han inte något entydigt svar av kammarrätten.

Hur skall frågan hur värderingen skall göras besvaras? I kommunal-skattelagen har inte alls uttalats att värderingen skall ske efter någon s k avkastningsmetod. Vid sådant förhållande finns det enligt min mening inte någon anledning att värdera skogen efter denna metod. För övrigt kan en avkastningsberäkning göras på flera olika sätt. Olika värderingsmän kan naturligen komma till mycket olika värden. Enligt min mening är det inte alls självklart att man vid en värdering efter avkastningsmetoden skall ta hänsyn till skogsvårdskostnader och allmänna omkostnader. I varje fall kan det vara en svår uppgift att beräkna storleken av dessa.

Givetvis kan det inte vara fel att göra en avkastningsberäkning efter vissa principer. En sådan värdering kan då användas som ett riktmärke, men i varje särskilt fall måste man fråga sig om detta värde överensstämmer med allmänna marknadsvärdet på fastigheten. Det är troligt att skillnaden mellan ett på detta sätt beräknat avkastningsvärde och verkligt saluvärde under senare år blivit påtagligt större än den var för sex eller sju år sedan. Svårigheten är att rätt finna ut vad som kan betecknas som allmänna marknadsvärdet. Utbudet av skogsfastigheter är ringa och i stor utsträckning är det fråga om slätköp eller också om fastighetsbyten.

Det kan inte bestridas att man vid en värdering kan ha en viss vägledning av taxeringsvärdena. Men de vid 1975 års allmänna fastighetstaxering

fastställda skogsbruksvärdena grundar sig som bekant på virkespriser som ligger långt tillbaka i tiden. I varje fall kan man inte bortse från dessa värden.

Under alla förhållanden är det allmänt sett en lätt uppgift för en taxeringsintendent att påstå att ett visst uppgivet värde är för lågt. Detta kan leda till att man inte tillåter skattskyldig att använda sig av värdemetoden när det är oklart hur stort värdet är. Den skattskyldige får i stället använda sig av virkesförrådsmetoden.

Enligt uppgift förekommer under senare år i alltmer ökad omfattning att skattskyldiga åberopar värdemetoden. Man lär i stor utsträckning förfara på i huvudsak följande sätt. En skogsfastighet överlåts för ett mycket högt pris — ett pris som tangerar realisationsvinsttaket — till en nära anhörig, t ex ett eller flera barn. Omedelbart efter förvärvet säljer den nye ägaren en större virkespost på rot för ett högt pris; det uppges att man under 1976 kunde i stor utsträckning i Norrland uppnå rotpostpriser av mer än 100 kr per m<sup>3</sup>sk, således priser som vida överstiger de rotvärden som omtalas i de tre kammarrättsmålen. Den nye ägaren yrkar därefter avdrag för värdeminskning av skog enligt värdemetoden. Han använder sig vid värderingen av den kvarvarande skogen av avkastningsmetoden. Samtidigt hävdar han att den värdefullaste skogen uttagits när rotposten såldes och att den skog som är kvar är av mindre värdefull art som måste avverkas av skogsägaren själv under loppet av många år. På detta sätt kommer han när det gäller den återstående skogen till rotvärden som är uppseendeväckande låga i jämförelse med det pris som rotpostförsäljningen inbringade. Det kan i många fall vara förenat med stora svårigheter att veta om en sådan utredning kan läggas till grund för bestämmandet av värdet. Många gånger kan det vara svårt att känna sig övertygad om att värdet är så lågt som det uppgivna, i varje fall utan en tidsödande och kostsam besiktning av fastigheten.

Enligt min erfarenhet är det många gånger svårt för taxeringsmyndigheter och domstolar att avgöra vad som är rätt eller fel när det gäller skogstaxeringar. Som tidigare sagts litar man i stor utsträckning på sakkunniga. Endast undantagsvis uttalar en taxeringsintendent en åsikt som inte stöds av den sakkunnige. Om den sistnämnde under handläggningen av ett visst mål ändrar mening — kanske flera gånger — ändrar även taxeringsintendenten åsikt. Även domstolarna är i stor utsträckning benägna att — stundom tämligen sorglöst — följa den sakkunniges mening. Om även den skattskyldige anlitar sakkunskap kan det bli en besvärlig uppgift för domstolen att avgöra hur man skall döma. Domstolens ledamöter är skyldiga att sätta sig in i alla skogliga frågor och göra en fullt självständig bedömning.

Ett sätt att göra det möjligt för en domstol att verkligen göra en sakligt grundad värdering är att man till domstolen knyter en särskild värderingsteknisk ledamot på samma sätt som förekommer i mål om fastighetstaxe-

ring. Då kan diskussionen i domstolen fördjupas och ledamöterna kan tvingas till ett fullt självständigt ställningstagande. Resultatet kan bli att domstolen kan göra en fullt självständig bedömning som parterna kan ha förtroende för. Om inte reglerna om värdeminskingsavdrag avskaffas eller radikalt förenklas torde det enligt min mening vara erforderligt att ordna ett sådant förfarande. Det nuvarande tillståndet med avgörandet lagt hos en sakkunnig som i realiteten fungerar som en enmansjury är inte tillfredsställande.

# Högaktuell i bokslutstider

**Byggnadsföretagets årsredovisning – den mycket efterfrågade boken från Svenska Byggnadsentreprenör-föreningen, nu anpassad till nya ABL och BFL.**

Den nya omarbetade upplagan av "Byggnadsföretagets årsredovisning" behandlar såväl generella som branschspecifika problem aktuella i bokslutstider. De för byggföretaget väsentliga skattefrågorna belyses ingående.

Boken vänder sig inte enbart till personer och företag inom byggbranschen utan även till andra närliggande företag, institutioner och personer, som intresserar sig för byggnadsföretagets ekonomiska förhållanden och redovisningsfrågor i allmänhet.

*Beställ "Byggnadsföretagets årsredovisning" idag per telefon 08/69 07 60.*



**Byggförlaget**

**Box 17 087 – 104 62 Stockholm**

Förlagspris  
**150:–**  
exkl. moms  
och porto