SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 10 1979

Omläggning av skogsbeskattningen

Av kammarrättsassessorn Gustaf Sandström

1 Inledning

Riksdagen antog i maj utan ändringar regeringens förslag till omläggning av skogsbeskattningen (prop. 1978/79:204, SkU 54, SFS 1979:500 och 501). De nya bestämmelserna gäller i allt väsentligt fr o m 1981 års taxering.

Det har länge varit en allmän uppfattning att reglerna för beskattning av skogsinkomster behöver ändras. Reglerna har ansetts svårtillgängliga och svårtillämpade. Det är främst reglerna om avdrag för värdeminskning av skog som har lett till problem. Dessa regler, som bygger på principen att endast avkastningen på skogen skall beskattas, är inte lätta att tillämpa i praktiken eftersom skogens tillväxt och andra viktiga faktorer inte kan bestämmas med någon exakthet. Prövningen av avdragsyrkanden har därför ofta haft ett stort inslag av skönsmässighet.

År 1964 tillkallades sakkunniga[1] (skogsskattekommittén) med uppdrag i första hand att lägga fram förslag om enklare skogsbeskattningsregler. I betänkandet (SOU 1969:30) Skogsbeskattningen diskuterade kommittén olika beskattningsmetoder. Kommittén behandlade särskilt tre metoder, nämligen *schablonmetoden, lagermetoden* och *kontantmetoden.* Kommittén föreslog att kontantmetoden skulle läggas till grund för en ny skogsbeskattning.

I allmänhet delade remissinstanserna kommitténs uppfattning att schab-

[1] Regeringsrådet H. Björne (ordförande), landskamreraren Sven Svensson och kammarrättslagmannen Per Eklund.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

lonmetoden och lagermetoden inte borde införas. Åtskillig kritik riktades också mot den föreslagna kontantmetoden. Förslaget ledde inte heller till lagstiftning. Under åtskilliga år kom i stället frågan om en ny skogsbeskattning att, som det heter, övervägas inom finansdepartementet och senare inom budgetdepartementet. Våren 1978 presenterade så budgetdepartementet promemorian (Ds B 1978:2) Beskattning av skogsbruk. I promemorian redovisades två nya metoder för beskattning av skogsinkomster, nämligen *sambandsmetoden* och *klyvmetoden*. Något förord för någon av metoderna gavs inte i promemorian. Den nu beslutade omläggningen av skogsbeskattningen kan sägas utgöra en modifierad sambandsmetod.

De beskattningsmetoder som har diskuterats under de senaste femton åren uppfyller i skiftande grad önskemålet om enkla regler. Metoderna ger också uttryck för skilda sätt att skattemässigt se på den växande skogen. De skilda synsätten kan förklaras bl a av skogens speciella egenskaper, t ex den långa omloppstiden och skogens karaktär av fast egendom.

I det följande kommer jag att ge en orientering om de hittillsvarande skogsbeskattningsreglerna och de beskattningsmetoder som har beskrivits i 1969 års kommittébetänkande och 1978 års departementspromemoria. Därefter redogör jag för grundtankarna i propositionen och de nya reglernas närmare innehåll. I ett avslutande kapitel behandlar jag det som förekom vid riksdagsbehandlingen av propositionen och vad man kan vänta av det fortsatta utredningsarbete på skogsbeskattningens område som föreligger.

2 De hittillsvarande reglerna

De regler som skall tillämpas sista gången vid 1980 års taxering har i stora delar varit oförändrade sedan kommunalskattelagen (1928:370), KL, kom till. En grundläggande tanke bakom reglerna är att skogsägaren inte skall beskattas för annat än avkastning på skogen. Avkastningen måste vidare ha realiserats. Tillväxt och värdeökning på den kvarvarande skogen föranleder således inte i sig någon beskattning.

Samtliga intäkter på grund av avverkning av skog under innehavstiden skall tas upp som intäkt av skogsbruk. Principen att endast skogens avkastning skall beskattas förutsätter därför att avdrag får göras vid inkomstberäkningen om en avverkning har karaktär av uttag av skogskapitalet. Om värdet på skogen efter en avverkning är lägre än skogens värde vid förvärvet av fastigheten (skogens ingångsvärde) medges avdrag för värdeminskningen. Motsvarande gäller om det ingående virkesförrådet har underskridits till följd av en avverkning. Avdraget bestäms i detta fall till så stor del av skogens ingångsvärde som svarar mot den relativa förrådsminskningen. Vad som efter avdraget återstår outnyttjat av ingångsvärdet och det ingående virkesförrådet utgör skogens gällande ingångsvärde resp. gällande virkesförråd. Ytterligare avdrag under innehavstiden förutsätter att skogsägaren kan visa att skogens

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

värde eller volym efter en ny avverkning har nedgått under det gällande ingångsvärdet resp. under det gällande virkesförrådet.

I tider med stigande virkespriser minskar möjligheten att utnyttja den förstnämnda avdragsmetoden (värdemetoden). Det virkesförråd som fanns på fastigheten vid förvärvet svarar ju i pengar räknat mot en allt mindre skogsvolym. Möjligheten att utnyttja den andra avdragsmetoden (förrådsmetoden) är inte beroende av prisändringar utan enbart av storleken av å ena sidan tillväxten och å andra sidan gjorda skogsuttag. Gemensamt för de båda metoderna är emellertid att det ekonomiska utbytet av avdragen minskar i inflationstider eftersom avdragen alltid begränsas av skogens nominella ingångsvärde. Gemensamt är också att avdragsyrkanden ofta föranleder en omfattande utredning.

De nu beskrivna reglerna gäller bara när skog avyttras under innehavstiden. Sedan länge är reglerna mer förmånliga när skog avyttras tillsammans med marken. Till grund för detta ligger samma överväganden som ligger bakom utformningen av realisationsvinstbeskattningen.

Tidigare — före 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen — kunde beskattning för realisationsvinst och för inkomst av skogsbruk ske parallellt när en skogsfastighet såldes. Någon särskild skogsbeskattning blev dock ofta inte aktuell, bl a till följd av att avdragsreglerna i denna situation var utformade på ett annat sätt än vid avverkning under innehavstiden. Enligt den variant av förrådsmetoden som fick tillämpas vid fastighetsavyttring beskattades nämligen bara skogens tillväxt under innehavstiden, däremot inte eventuell prisstegring.

Efter 1976 års omläggning av realisationsvinstbeskattningen beskattas ersättningen vid en fastighetsförsäljning helt i realisationsvinstsystemet. Skogens ingångsvärde — liksom ingångsvärdet på fastigheten i övrigt — får således räknas upp med index. Vid vinstberäkningen återförs medgivna värdeminskningsavdrag i indexuppräknat skick.

3 Skogsskattekommitténs alternativ

3.1 Schablonmetoden

Vid en schablonmässig beräkning av skogsinkomster utgår man inte från de realiserade skogsintäkterna utan från den uppskattade virkesavkastningen på fastigheten. Den extrema formen av en schablonbeskattning är en skogsaccis, dvs en beskattning som är helt frikopplad från inkomstbeskattningen i övrigt. Enligt den schablonmetod som diskuterades av skogsskattekommittén skulle dock den beräknade skogsinkomsten läggas samman med inkomster från andra verksamheter. Kommittén ansåg inte att det var möjligt att konstruera ett system för schablonberäkning av skogsinkomster som fyller rimliga anspråk på en modern skogsbeskattning. Kommittén framhöll att det är mycket svårt att på ett tillförlitligt sätt beräkna storleken och värdet av den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

årliga virkesavkastningen på varje fastighet. Erfarenheter från fastighetstaxeringar och från värdering av naturaförmåner m m berättigade enligt kommittén inte till antagande att en schablonberäkning skulle ge ett tillfredsställande utfall. Sannolikt skulle, menade kommittén, taxeringarna genomgående bli för låga. Å andra sidan skulle en del skattskyldiga bli högre taxerade än vad som var förenligt med principen om skatt efter förmåga. Kommittén framhöll vidare att särskilda svårigheter skulle uppkomma om skogsinkomsten bestämdes efter schablon men inkomsten av det egentliga jordbruket beräknades på sedvanligt sätt.

På senare tid har man återigen börjat diskutera möjligheten av att schablonbeskatta skogsinkomster. Förespråkarna av en sådan beskattningsmetod menar bl a att den kraftiga skattebelastningen vid avverkningstillfällena hämmar avverkningarna. En årlig beskattning av tillväxten skulle enligt deras uppfattning kunna ge skogsindustrin en jämn och hög tillförsel av virke. Enligt en beskattningsmodell som har skisserats skulle den årliga inkomsten bestämmas efter en ganska låg schablon och de schablonmässigt bestämda inkomsterna senare få avräknas mot intäkter från avverkningar.

3.2 Lagermetoden

Kommittén tog också upp möjligheten att i skattehänseende behandla skogen som varulager. För varje år skulle värdet av skogen vid beskattningsårets utgång jämföras med värdet vid beskattningsårets ingång. Inkomstberäkningen skulle påverkas av tillväxt och skogsuttag. Vid avyttring av fastigheten skulle den del av köpeskillingen som belöpte på skog tas upp som intäkt av skogsbruk och avdrag få ske med beskattningsårets ingående värde på skogen.

Kommittén avvisade även denna beskattningsmetod, främst med hänsyn till väntade tillämpningssvårigheter.

3.3 Kontantmetoden

I den av kommittén förordade kontantmetoden träffas ersättning för avverkad skog i sin helhet av beskattning. Metoden innehåller alltså inga regler om avdrag vid avverkningar som har karaktär av kapitaluttag. Å andra sidan undantas värdet av växande skog helt från beskattning när fastigheten säljs. Beräkningen av realisationsvinst kommer då bara att avse mark och byggnader.

4 Departementspromemorians alternativ

4.1 Sambandsmetoden

Sambandsmetoden överensstämmer i väsentliga hänseenden med de hittillsvarande reglerna. Endast realiserade intäkter (från avverkningar o d) be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

skattas. Vidare beskattas skog som avyttras i samband med marken enligt de regler som gäller för fast egendom i allmänhet, dvs enligt realisationsvinstreglerna.

Vad gäller värdeminskningsavdragen under innehavstiden skiljer sig däremot reglerna väsentligt åt. Ytterst bygger även sambandsmetoden på principen att realiserad avkastning skall beskattas medan uttag av det förvärvade skogskapitalet skall vara fritt från skatt. Avdragsreglerna i sambandsmetoden är dock långtifrån så förfinade — men inte heller så svårtillämpade — som de hittillsvarande reglerna. Avdragen kopplas enligt sambandsmetoden direkt till de redovisade skogsintäkterna. Avdrag medges med belopp motsvarande hela intäkten från en rotpostförsäljning (65 % av intäkten vid avyttring av skogsprodukter). Den viktiga begränsningen gäller emellertid att det sammanlagda avdraget under innehavstiden får uppgå till högst 60 % av skogens anskaffningsvärde. Att inte hela anskaffningsvärdet får utnyttjas beror på att anskaffningsvärdet enligt sambandsmetoden spelar en annan och mer ''aktiv'' roll än ingångsvärdet enligt de hittillsvarande reglerna. Sedan hela det 60-procentiga avdragsutrymmet konsumerats träffas all avverkning av beskattning.

4.2 Klyvmetoden

Vid avverkningar under innehavstiden gäller samma avdragsregler enligt klyvmetoden som enligt sambandsmetoden. Avdragsrätten är således även enligt klyvmetoden kopplad till intäktssidan och begränsad till 60 % av skogens anskaffningsvärde.

Enligt klyvmetoden fördelas (''klyvs'') vederlaget vid en fastighetsförsäljning på dels ersättning för skog och dels ersättning för mark och byggnader. Ersättningen för skog tas upp som intäkt av skogsbruk medan ersättningen för mark och byggnader beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Vid beräkning av skogsinkomsten får avdrag göras med den del av skogens anskaffningsvärde som har utnyttjats under innehavstiden. Den del av anskaffningsvärdet, 40 %, som under alla omständigheter måste sparas till fastighetsavyttringen får räknas upp med samma index som används vid beräkning av realisationsvinst.

Det framhålls i departementspromemorian att skäl talar för att skog skall beskattas på samma sätt oavsett om skogen avyttras under innehavstiden eller i samband med en försäljning av fastigheten. Det skulle därför kunna vara motiverat att inte medge någon indexuppräkning av skogens anskaffningsvärde vid fastighetsförsäljningen. Enligt vad som sägs i promemorian kan det dock riktas invändningar mot en sådan skärpning av beskattningen vid försäljning av skogsfastigheter och en viss indexuppräkning har därför ansetts motiverad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

5 Det nya regelsystemet

5.1 Allmänna utgångspunkter i propositionen

Vid remissbehandlingen av departementspromemorian fick förslaget om mer schablonmässiga avdragsregler ett positivt mottagande. I valet mellan sambandsmetoden och klyvmetoden förordade flertalet remissinstanser sambandsmetoden. Som skäl för detta åberopades bl a att skattereglerna vid försäljning av skogsfastigheter var avsevärt mer lättillämpade enligt sambandsmetoden än enligt klyvmetoden. Den enligt klyvmetoden förhållandevis hårda beskattningen vid försäljningstillfället ansågs också kunna leda till att strukturrationaliseringen inom skogsbruket hämmades.

Flera remissinstanser tog inte ställning för någondera av metoderna. En återkommande synpunkt var att det i propositionen inte redovisats tillräckligt med underlag för att bedöma metodernas verkningar. Man ansåg det också betänkligt att avdrag skulle kunna medges även om en avverkning i sin helhet avsett tillväxt. Vidare framhölls det att de skattetekniska lösningarna i större utsträckning borde underordnas de skogspolitiska målsättningarna. En vanlig uppfattning var också att skogsbeskattningen borde bli föremål för en ny, mer allsidig utredning.

I propositionen instämde budgetministern i att utformningen av skogsbeskattningen inte kunde ses som ett isolerat skattetekniskt problem. Budgetministern framhöll skogens roll i samhällsekonomin och önskemålet att tillväxt och avverkningar kan hållas på en jämn och lagom hög nivå. Vidare underströks att skattereglerna inte får lägga hinder i vägen för utförandet av skogsvårdsåtgärder. Reglerna borde också vara utformade så att fastighetsavyttringar som leder till förbättrade brukningsenheter inte försvåras.

Det framhölls således i propositionen att reglerna för beskattning av skogsinkomster bör tillgodose allmänna skogspolitiska önskemål. Samtidigt bör emellertid, framhölls det vidare, reglerna inte avvika från grundläggande bestämmelser för beskattning av näringsverksamhet. Budgetministern avvisade av denna anledning en från den vanliga inkomsttaxeringen frikopplad skogsaccis. Vidare borde den skattskyldiges förmåga att erlägga skatt vara avgörande för skatteuttagets storlek (förmågeprincipen) och orealiserade vinster inte beskattas. Budgetministern konstaterade att en beskattning av rena kapitaluttag inte är förenlig med förmågeprincipen.

I propositionen uttalades vidare att skogsskattereglerna bör vara enkla och lättillämpade. Reglerna bör således inte förutsätta tidskrävande och dyrbara utredningar om t ex tillväxtens storlek. Budgetministern anmärkte också att reglerna bör vara konstruerade för permanent giltighet och ha generell räckvidd. Konjunkturbetonade omläggningar av skattereglerna bör således undvikas. Enligt budgetministern bör dock det permanenta regelsystemet vid behov kunna kompletteras med tidsbegränsade regler i syfte att påverka avverkningarnas förläggning i tiden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

I propositionen konstaterades att de olika krav som kan ställas på ett skogsbeskattningssystem inte alltid går att förena. Det är t ex uppenbart att ett strikt iakttagande av förmågeprincipen lätt kan komma i konflikt med önskemålet om lättillämpade regler. Likaså kan — för att ta ett annat exempel från propositionen — regler som är speciellt inriktade på att förmå skogsägare att avverka i en takt som är motiverad med tanke på skogens avkastningsförmåga stå i dålig samklang med gängse principer för beskattning av näringsverksamhet. Varje lösning måste därför ha karaktären av en kompromiss mellan delvis motstridiga intressen. Budgetministern ansåg att det var möjligt att inom ramen för allmänna beskattningsprinciper konstruera ett system med godtagbara skogspolitiska effekter.

Som tidigare nämnts bygger de hittillsvarande reglerna — liksom sambandsmetoden och klyvmetoden — på att avverkningar som innebär att skogsägaren tillgodogör sig skogens avkastning skall beskattas men däremot inte avverkningar som innebär ett uttag av skogskapitalet. Enligt budgetministern borde detta vara en utgångspunkt också i ett nytt regelsystem. Det kunde därför inte komma i fråga att införa skogsskattekommitténs kontantmetod. Enligt kontantmetoden beskattas ju alla avverkningar fullt ut. Å andra sidan beskattas inte värdeökning på skogen vid försäljning av fastigheten. Även detta förhållande fann budgetministern betänkligt från principiell synpunkt. Kontantmetodens koncentration av beskattningen till innehavstiden bedömdes också kunna leda till att tillväxt sparades på ett olyckligt sätt och till att fastigheter förvärvades i kapitalplaceringssyfte.

Budgetministerns slutsats blev att rätten till avdrag vid avverkningar borde finnas kvar även i framtiden. Det var emellertid nödvändigt att konstruera avdragsreglerna på ett sådant sätt att man undvek vanskliga uppskattningar av det slag som gjort KL:s avdragsregler så svårtillämpade. Avdragen måste alltså knytas till någon storhet som är enklare att fastställa än värdet eller volymen av den skog som finns kvar efter en avverkning. Budgetministern anslöt sig till förslaget i departementspromemorian att koppla avdragen till intäkterna för avverkad skog. Förslaget hade, framhölls det, på det hela taget mottagits positivt vid remissbehandlingen. Det förhållandet att realiserad avkastning ibland kunde gå fri från beskattning fick vägas mot de betydande praktiska fördelar som en till intäktssidan knuten avdragsrätt hade. Det framhölls också att från teoretisk synpunkt omotiverade avdrag under innehavstiden normalt medför ökad skattebelastning när ägaren sedermera avyttrar sin fastighet. Den påtalade effekten kunde dessutom mildras genom en begränsning av avdraget till en del av rotvärdet på den sålda skogen. Återstående del av ersättningen skulle då bli föremål för beskattning. Budgetministern föreslog att *avdragsnivån* vid rotpostförsäljningar skulle sänkas från 100 % (total skattefrihet) till 50 %.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

En annan fråga var storleken av *avdragsutrymmet*, dvs hur stor del av skogens anskaffningsvärde som skall få utnyttjas som avdragspost under innehavstiden. De synpunkter som hade kommit fram vid remissbehandlingen ansåg budgetministern inte motivera någon större ändring i förhållande till promemorieförslaget. Avdragsutrymmet bestämdes till 50 % av anskaffningsvärdet. I detta värde skulle dock inräknas inte bara skogens utan också skogsmarkens värde.

I propositionen anmärktes att det förhållandet att avdragsutrymmet bestäms till ett visst nominellt belopp kan ge upphov till särskilda problem i inflationstider. Budgetministern ansåg att det i och för sig finns skäl för att räkna upp anskaffningsvärdet i takt med inflationen. Han fann det emellertid uteslutet att införa någon form av real beskattning av skogsinkomster innan realbeskattningsutredningen (B 1978:07) slutfört sitt arbete.

Inom realisationsvinstbeskattningen tar man redan i dag hänsyn till förändringar i penningvärdet. I det ingångsvärde för en skogsfastighet som får räknas upp med index ingår, som tidigare nämnts, bl a skogsvärdet. Någon separat skogsbeskattning förekommer inte när en skogsfastighet säljs. Reglerna medför bl a att det kan vara fördelaktigare att sälja skog och mark tillsammans än att först avverka skog och därefter avyttra fastigheten. Detsamma gäller enligt sambandsmetoden. Klyvmetoden däremot bygger på att skogsägaren inte skall ha något skattemässigt incitament att skjuta upp avverkningarna.

Budgetministern ansåg att övervägande skäl talade för att den nuvarande — onekligen praktiska — ordningen behölls. Även i fortsättningen borde således en försäljning av en skogsfastighet föranleda bara realisationsvinstbeskattning. Det framhölls i sammanhanget att en beskattning av en ickereal värdeökning på skogen skulle försvåra strukturrationaliseringen inom skogsbruket.

Enligt budgetministerns uppfattning kunde det med fog hävdas att hans förslag till nya regler — trots den mer förmånliga beskattningen vid fastighetsavyttring — inte har lika stor avverkningshämmande effekt som de äldre reglerna där ju avdragsrätten i praktiken begränsades till de första innehavsåren. Med den inbyggda kontinuiteten vid benefika förvärv (mera därom senare) och en till intäktssidan knuten avdragsrätt borde avdragen och därmed också avverkningarna bli jämnare fördelade under innehavstiden.

Budgetministern framhöll att hans förslag till stor del hade karaktären av en tekniskt inriktad översyn av reglerna för beskattning av skogsinkomster. Budgetministern anslöt sig i propositionen till uppfattningen att skogsbeskattningen borde bli föremål för en förutsättningslös utredning. Det tekniskt inriktade utredningsarbetet borde med andra ord följas av en mer djupgående analys.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

5.2 Den närmare utformningen av det nya regelsystemet

5.2.1 Avdragsutrymmet

Förvärv genom köp o d

Som tidigare nämnts är avdragsutrymmet enligt de nya reglerna 50 % av anskaffningsvärdet av skog och skogsmark. Denna procentsats gäller generellt vid fysiska personers förvärv genom köp, fastighetsreglering o d. Samma procentsats gäller oavsett om förvärvet har gjorts i rationaliseringssyfte eller inte. En marginell skillnad finns dock mellan vanliga förvärv och rationaliseringsförvärv. I fråga om fysiska personers rationaliseringsförvärv ligger inte bara köpeskillingen eller motsvarande utan också övriga kostnader för förvärvet, t ex lagfarts- eller lantmäterikostnader, till grund vid beräkning av anskaffningsvärdet.

Den som utökar sitt skogsinnehav genom fastighetsreglering får normalt betala en likvid till motparten enligt 5 kap. 10 § fastighetsbildningslagen (1970:988). Om han samtidigt avstår från t ex åkermark, kan likviden komma att gå i motsatt riktning. För avdragsrätten har det ingen betydelse om den skattskyldige skall betala eller erhålla likvid. Anskaffningsvärdet av den förvärvade skogen och skogsmarken bestäms nämligen av vad den skattskyldige kan anses ha erlagt för skogen och skogsmarken i pengar eller annat. Har den skattskyldige avstått från annan skog eller skogsmark, tar beräkningen av anskaffningsvärdet sikte på nettoökningen av värdet av fastighetens skog och skogsmark.

För juridiska personer har avdragsutrymmet begränsats till 25 % av anskaffningsvärdet av skog och skogsmark. Anledningen till detta är i första hand att de juridiska personernas skogsinnehav normalt är av permanent karaktär varför medgivna avdrag i praktiken kan innebära en definitiv skattelättnad. I fråga om fastighet som övergår till ett dödsbo genom dödsfallet är avdragsutrymmet dock 50 % av anskaffningsvärdet.

De nya bestämmelserna innehåller en presumtionsregel för bestämmande av hur stor del av det totala vederlaget (resp. de totala förvärvskostnaderna) som skall anses belöpa på skog och skogsmark. Normalt utgår man vid beräkningen av anskaffningsvärdet från delvärdena i det vid förvärvet gällande taxeringsvärdet. Vederlaget (resp. de totala förvärvskostnaderna) multipliceras alltså med kvoten av skogsbruksvärdet och hela taxeringsvärdet.

Presumtionsregeln kan i vissa fall sättas ur kraft. För det första skall den inte tillämpas om förvärvet avser del av en taxeringsenhet. Är så fallet skall anskaffningsvärdet bestämmas enligt vanliga värderingsprinciper. Presumtionsregeln skall inte heller tillämpas om det är *uppenbart* att den skulle ge ett felaktigt resultat. Såväl den skattskyldige som taxeringsintendenten kan påkalla tillämpning av jämkningsregeln. I propositionen framhålls att en värdering normalt mynnar ut i att vederlaget för skog och skogsmark med mycket stor sannolikhet kan bedömas ligga mellan vissa gränser. Endast om schab-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

lonvärdet vid en sådan värdering hamnar utanför dessa gränser finns det anledning att frångå detta värde.

Ett fall då det kan bli aktuellt att tillämpa jämkningsregeln är då den allmänna prisnivån på å ena sidan skog och skogsmark och å andra sidan övriga tillgångar som ingår i taxeringsvärdet har förändrats under fastighetstaxeringsperioden. Det kan också bli aktuellt att tillämpa jämkningsregeln om stora avverkningar har föregått förvärvet.

I departementspromemorian föreslogs att anskaffningsvärdet och gällande ingångsvärdet skulle fastställas årligen. I propositionen frångicks tanken på ett sådant fastställelseförfarande. Liksom hittills får således beräkningen av gällande ingångsvärde m m göras vid avdragsprövningen.

Benefika förvärv

Vid vissa gåvor och bodelningar har hittills den s k skyldemansregeln tillämpats. Skyldemansregeln innebär att ingångsvärdet bestäms med utgångspunkt i taxeringsvärdet vid det senaste onerösa förvärvet och således inte i taxeringsvärdet vid den skattskyldiges eget förvärv. I de fall då skyldemansregeln inte är tillämplig är däremot den skattskyldiges eget förvärv avgörande. Den som ärver en skogsfastighet får därför räkna det taxerade skogsvärdet vid sitt förvärv som ingångsvärde.

Den i sina detaljer tämligen svårtillgängliga skyldemansregeln har nu tagits bort. Enligt de nya bestämmelserna skall en äganderättsövergång genom ett benefikt förvärv inte påverka de totala avdragsmöjligheterna. Den nye ägaren får således överta den tidigare ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde (anskaffningsvärdet minskat med medgivna avdrag). I propositionen framhölls bl a att en sådan lösning leder till ett rimligare beskattningsresultat vid arv.

Samma kontinuitetsregel som vid benefika förvärv gäller vid avyttringar inom en koncern. En internöverlåtelse i en koncern kommer således inte att grunda rätt till ytterligare avdrag.

5.2.2 Avdragsnivån m m

Vanliga förvärv

Propositionens största avvikelse från promemorieförslaget bestod i begränsningen av avdragets storlek till 50 % av intäkten från en rotpostförsäljning.

Som tidigare nämnts ansåg många remissinstanser att en väsentlig nackdel med promemorieförslaget var att det gav utrymme för skattefria avverkningar av skogens avkastning. I allmänhet stannade remissinstanserna vid detta konstaterande. I TOR:s yttrande kommenterades emellertid problemet utförligt. TOR anförde bl a att om fastigheten innehafts under viss tid borde en upplåtelse av avverkningsrätt eller försäljning av skogsprodukter alltid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

träffas av beskattning. Det kunde nämligen då förutsättas att upplåtelsen eller avverkningen hade ett visst vinstinslag. TOR ansåg därför att det borde övervägas att sänka avdragsprocenten i förhållande till intäkten, i synnerhet efter en tids innehav.

I propositionen förde budgetministern ett liknande resonemang. Han konstaterade att total skattefrihet för en rotpostförsäljning i princip var motiverad bara under förutsättning att upplåtelsen i sin helhet kunde ses som ett kapitaluttag. Sett över hela innehavstiden var det enligt budgetministerns uppfattning uppenbart att flertalet rotpostförsäljningar hade ett vinstinslag, dvs att försäljningen innebar att skogsägaren helt eller delvis tillgodogjort sig skogens avkastning.

Vissa andra skäl talade enligt budgetministern också för en begränsning av avdragets storlek i förhållande till intäkten. En sådan begränsning leder till att avdragsrätten utnyttjas under en längre period. Det framhölls också att en begränsning av avdragsnivån öppnar en möjlighet att införa förmånligare regler i fråga om förvärv som kan väntas leda till bättre brukningsenheter.

Rationaliseringsförvärv

Vid förvärv som utgör led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering höjs enligt de nya reglerna avdragsnivån till det dubbla, dvs från 50 % till 100 %. Därmed ökar möjligheten att finansiera ett rationaliseringsförvärv genom skogsuttag. Den höjda avdragsnivån gäller bara fysiska personer och den får utnyttjas vid taxeringen för det beskattningsår då förvärvet skett och vid taxeringarna för de därpå följande fem beskattningsåren.

Reglerna om rationaliseringsförvärv gäller inte bara förvärv genom fastighetsreglering utan också förvärv genom köp. Den hittillsvarande generella förmånsbehandlingen av fastighetsregleringar — oavsett om regleringen i det enskilda fallet har någon rationaliseringseffekt eller inte — har slopats.

Det ankommer på den skattskyldige att genom intyg från lantbruksnämnden eller på annat sätt visa att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Det kan erinras om att bedömningar av om avyttringar av skogfastigheter haft rationaliseringskaraktär tidigare har gjorts när det gällt rätten till uppskov med beskattning av realisationsvinst och skogsinkomst.

Ett exempel belyser hur reglerna om olika avdragsnivåer, 50 % och 100 %, fungerar tillsammans. En skogsägares anskaffningsvärde är 500 000 kr. Avdrag har tidigare medgetts med 235 000 kr. Som ett led i skogsbrukets yttre rationalisering köper skogsägaren en grannfastighet. Av de totala kostnaderna i samband med förvärvet belöper 120 000 kr på skog och skogsmark. Efter något år säljs en rotpost för 100 000 kr. Den höjda avdragsnivån, 100 %, får tillämpas på hälften av den tillköpta fastighetens anskaffningsvärde, dvs på 60 000 kr. Därutöver — dvs på resterande 40 000 kr av ersättningen för rotposten — kan avdrag medges enligt de vanliga reglerna, dvs inom ramen för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

50 % av förvärvskällans anskaffningsvärde och 50 % av intäkten på grund av rotpostförsäljningen. Förvärvskällans anskaffningsvärde har genom tillskottsförvärvet ökat till (500 000 + 120 000 =) 620 000 kr. Av avdragsutrymmet på 310 000 kr har (235 000 + 60 000 =) 295 000 kr redan tagits i anspråk. Avdrag enligt de vanliga reglerna kan därför medges med bara 15 000 kr. Totalt föranleder rotpostförsäljningen ett avdrag på (60 000 + 15 000 =) 75 000 kr. — Det kan i sammanhanget anmärkas att det inte spelar någon roll om skogsuttaget görs på den tidigare innehavda eller den tillköpta fastigheten.

Avyttring av skogsprodukter

Ett system där rätten till avdrag är kopplad till de redovisade intäkterna skapar särskilda problem vid avyttring av skogsprodukter. I motsats till vad som gäller vid rotpostförsäljningar avser ersättningen för sålda skogsprodukter ett bruttobelopp. Ersättningen avser kompensation för både den skog som tagits i anspråk och kostnaderna för avverkning m m. Rätteligen borde därför avdragsprocenten variera beroende på förhållandena i det enskilda fallet. En mer schablonartad lösning har emellertid valts.

Enligt de nya reglerna medges schablonmässigt avdrag med 30 % av intäkterna avseende sålda skogsprodukter. Samma procentsats tillämpas vid uttag till egen verksamhet. Efter rationaliseringsförvärv är procentsatsen 60. Vid fastställande av procentsatsen har som utgångspunkt tagits att kostnader för avverkning m m genomsnittligt kan uppskattas till 2/3 av rotvärdet.

5.2.3 Minimiavdrag m m

I syfte bl a att minska antalet avdragsärenden gäller att avdrag inte medges med lägre belopp än 5 000 kr. Avdragsbeloppet avrundas nedåt till jämnt hundratal kronor. I fråga om handelsbolag och dödsbo som taxeras som handelsbolag beräknas avdraget för bolaget resp. dödsboet. Om skogsbruket bedrivs av ett enkelt bolag eller under samäganderätt gäller ett minimibelopp för varje delägare om 1 000 kr under förutsättning att ett tänkt avdrag för hela den gemensamt bedrivna verksamheten skulle ha uppgått till minst 5 000 kr. Reglerna om minimiavdrag medför att avdrag i princip bara kan medges då det föreligger redovisningsskyldighet för mervärdeskatt.

Det kan här också nämnas att rätten till avdrag upphör när den skattskyldige överlåtit all skogsmark. Den som förbehållit sig en avverkningsrätt vid en fastighetsöverlåtelse kan således inte få avdrag när avverkningsrätten utnyttjats. Rätt till avdrag föreligger inte heller om fastigheten utgör omsättningstillgång i t ex tomtrörelse.

5.2.4 Överlåtelse av del av fastighet

Enligt det nya systemet skall en övergång till en ny ägare av viss del av förvärvskällans skogsmark föranleda en proportionell reducering av den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

tidigare ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Någon reducering skall dock inte göras om äganderättsövergången avser mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i förvärvskällan. Är det fråga om en avyttring, behöver den skattskyldige i ett sådant fall inte återföra medgivna avdrag på grund av avyttring av skog. Det kan dock ligga i den skattskyldiges intresse att välja att återföra avdragen, i första hand naturligtvis om fastighetsavyttringen i vart fall inte leder till någon realisationsvinst.

5.2.5 Allframtidsupplåtelser

Sedan länge har förmånliga skatteregler gällt vid allframtidsupplåtelser, dvs vid vissa inskränkningar i förfoganderätt till fastighet eller upplåtelse av nyttjanderätt eller servitut till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning. Det är vanligt att ersättningen inte omfattar betalning för den skog som växer på den upplåtna marken. I så fall får upplåtaren avverka skogen och han beskattas då för intäkt av skogsbruk.

Enligt en ny regel skall ersättning för skog som avyttrats i samband med en allframtidsupplåtelse i vissa fall kunna beskattas i realisationsvinstsystemet. För detta krävs bl a att första betalning i anledning av allframtidsupplåtelsen görs under samma kalenderår som en betalning i anledning av skogsavyttringen.

En skattskyldig som behandlar ersättningen för skogsavyttringen på vanligt sätt, dvs som intäkt av skogsbruk, har rätt till uppskov enligt skogskontolagen (1954:142) med högre belopp än normalt. Uppskov medges med 80 % av ersättningen för sålda rotposter och 50 % av ersättningen för sålda skogsprodukter och värdet av uttag till egen rörelse.

5.2.6 Skogskonto

Ändringarna i skogskontoreglerna har begränsad räckvidd. En av ändringarna har redan nämnts, nämligen den som gäller skogsintäkter som har samband med allframtidsupplåtelser. En annan ändring innebär att uppskov inte skall medges med lägre belopp än 5 000 kr. Hittills har gällt en gräns vid 2 000 kr. Vidare har den särskilda regeln om beskattning av skogskontomedel vid bodelning tagits bort. Alltjämt gäller dock att beskattning skall äga rum om den väsentliga delen av förvärvskällan övergår till ny ägare. Det kan slutligen nämnas att enligt en uttrycklig bestämmelse i lagtexten någon sådan skatteeffekt inte skall inträda i de fall då den skattskyldige efter framställning från skogsvårdsstyrelsen förbundit sig att inte utan styrelsens tillstånd förfoga över medel på skogskonto.

5.2.7 Övergångsbestämmelserna

De nya reglerna i KL skall tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

Förhållandena vid övergångstillfället — dvs normalt den 1 januari 1980 — är avgörande för avdragsrätten i det nya systemet.

Utgångspunkten är att den skattskyldiges ingångsvärde och gällande ingångsvärde vid övergångstillfället blir anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde i det nya systemet. Vid bestämmande av anskaffningsvärdet beaktas inte köp o d som skett före 1952 och inte heller förvärv genom arv, gåva o d om ingångsvärdet grundats på taxeringsvärde för tidigare år än 1952. Vid bestämmande av det nya gällande ingångsvärdet beaktas inte avdrag som med säkerhet eller sannolikt hänför sig till sådana äldre förvärv. Något fastställelseförfarande tillämpas inte vid övergången utan värdena får i vanlig ordning prövas vid prövningen av yrkade avdrag.

Skattskyldiga som vid övergångstillfället har rätt till avdrag enligt den särskilda regel som gäller vid fastighetsreglering har möjlighet att utnyttja regeln på i stort sett oförändrade villkor efter övergången.

Enligt en annan övergångsregel får skattskyldiga som förvärvat skogsfastighet genom ett oneröst förvärv efter år 1977 men före övergången avdrag vid 1981—1983 års taxeringar enligt de nya bestämmelserna om rationaliseringsförvärv. Vid dessa taxeringar medges således avdrag med 100 % av intäkten från rotpostförsäljningar. Bakgrunden till regeln är att skattskyldiga som nyligen förvärvat sina fastigheter i annat fall skulle kunna råka ut för oväntade likviditetsproblem. Regeln syftar också till att tillköp av rationaliseringskaraktär inte skall upphöra i avvaktan på att de nya reglerna skall börja tillämpas.

Ändringarna i skogskontolagen tillämpas första gången vid 1980 års taxering. Höjning av beloppsgränsen från 2 000 kr till 5 000 kr gäller dock först fr o m 1981 års taxering.

6 Riksdagsbehandlingen m m

Vid riksdagsbehandlingen av propositionen väcktes fyra motioner. I en s-motion och en vpk-motion yrkades avslag på propositionen och en ny utredning av skogsbeskattningen. Enligt s-motionärerna skulle de föreslagna reglerna medföra stora skattelättnader som tedde sig utmanande från fördelningspolitisk synpunkt och som till stor del skulle drabba skogskommunerna. Reglerna skulle enligt deras uppfattning leda till en ryckighet i avverkningarna och till en på längre sikt växande brist på virkesråvara. Den nya utredningen borde sikta till att inom ramen för ett oförändrat skatteuttag infoga beskattningen som ett medel i de skogspolitiska strävandena. I vpk-motionen redovisades liknande synpunkter.

De övriga motionerna var inte lika långtgående. I en m-motion yrkades att även skogsägare som förvärvat sina fastigheter före år 1952 skulle få ett anskaffningsvärde i det nya systemet. En m-riksdagsledamot hemställde i en an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05

nan motion att frågan om olika avdragsprocent för fysiska och juridiska personers förvärv skulle övervägas ytterligare.

Skatteutskottet (majoriteten) ansåg att de föreslagna reglerna av såväl praktiska som principiella skäl var att föredra framför de hittillsvarande reglerna. Utskottet konstaterade att den kritik som riktats mot att promemorieförslaget gav utrymme för omotiverade avdrag i viss utsträckning hade tillgodosetts i propositionen, bl a genom sänkningen av avdraget från 100 % till 50 % av rotvärdet för avyttrad skog. Utskottet framhöll särskilt att propositionsförslaget kunde bedömas ha positiva skogspolitiska effekter. Den hittillsvarande koncentrationen av avdragsmöjligheterna till de första innehavsåren hade enligt utskottet haft en avverkningshämmande effekt som förstärkts av att en arvtagare i allmänhet får ett betydligt högre ingångsvärde på skogen än vad arvlåtaren hade vid dödsfallet. Propositionsförslaget kunde väntas leda till en jämnare fördelning av avverkningarna under innehavstiden.

Skatteutskottet anslöt sig således i princip till de i propositionen föreslagna lösningarna. I anledning av motionsyrkanden om en ny utredning av skogsbeskattningen inskränkte sig utskottet till att konstatera att budgetministern i propositionen aviserat en sådan utredning och att denna enligt vad som framgick av propositionen skulle få en grundläggande och allsidig karaktär. Utskottet ansåg det inte erforderligt att gå närmare in på innehållet i direktiven för utredningen.

Skatteutskottets majoritet hemställde att propositionen skulle antas i sin helhet. S-ledamöterna yrkade avslag på propositionen och bifall till s-motionen. M-ledamöterna reserverade sig till förmån för m-motionen om anskaffningsvärde för äldre fastighetsförvärv. Riksdagen beslöt i enlighet med majoritetens hemställan.

Det utredningsarbete som förutskickats i propositionen kommer inte att bedrivas som en renodlad skatteutredning. Vid regeringssammanträdet den 6 september 1979 bemyndigades nämligen industriministern att tillkalla en kommitté med uppdrag att utreda behovet av statliga åtgärder och ändringar i skattereglerna för att påverka utbudet av virkesråvara. Av ett pressmeddelande från industridepartementet framgår att bakgrunden till beslutet i första hand är att avverkningarna inom det enskilda skogsbruket under senare år har varit väsentligt lägre än tillväxten och att detta sannolikt inte enbart har konjunkturmässiga skäl. Kommittén skall bl a belysa den roll som skattereglerna spelar för virkesutbudet. Kommittén skall särskilt analysera hur de nyligen antagna reglerna kan väntas påverka avverkningsbenägenheten. Om resultatet av denna analys motiverar det har kommittén möjlighet att föreslå en ny omläggning av skogsbeskattningen.

Enligt pressmeddelandet kommer generaldirektören i skogsstyrelsen Bo S. Hedström att bli ordförande i kommittén.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-02 14:28:05