

Frågan om beskattning av stånds-kogslikvid och därmed sammanhängande skattefrågor

Av Kammarrättsrådet Olof Ljungberg

Allmänna synpunkter.

För att kunna rätt bedöma den skatterättsliga behandlingen av den ersättning för vid laga skifte avstådd skog, som plägar benämnas stånds-kogslikvid, torde det vara erforderligt att söka få en uppfattning om den civilrättsliga innebörden av den genom ägoutbyte inträdda förändring av en skiftesdelägars skogsinnehav, som föranleder fastställandet av berörda ersättning. I avseende härå må till en början erinras om följande för en lagaskiftesförrättning gällande huvudsakliga grunder.

Genom laga skifte, som avser att åstadkomma en för ägors brukande lämplig jordindelning, delas eller omfördelas en fastighet eller ett fastighetskomplex, efter de olika delägarnas ideella andelar i fastigheten eller fastighetskomplexet, därvid delningen eller omfördelningen går ut på att på marken avgränsa områden, motsvarande de ideella andelarna. Vid förrättningen komma vissa av de av de olika delägarna dittills hävdade markområdena att gå i byte med andra områden efter det inbördes värdet av de i bytet ingående på visst sätt i avseende härå graderade områdena (ägoutbyte). Vad särskilt skogen beträffar, som med hänsyn till avverkning och tillväxt uppvisar ett under årens lopp mycket variabelt värde, gäller, att om värdet av skogsbeståndet å den enes i ägoutbytet ingående markområde är större än på den andres, ersättning skall utgå för mellanskillnaden i form av stånds-kogslik-

vid. Om det därvid i allmänhet är så, att detta ökade värde svarar emot ett kvantitativt sett ökat skogsinnehav, behöver ej så vara förhållandet. Även andra omständigheter såsom skogens större mogenhet eller bättre kvalitet kunna härvidlag spela in.

De grundläggande bestämmelserna rörande stånds-kogslikviden återfinnas i 14 kap. 8 § 1 st. i lagen den 18 juni 1926 om delning av jord å landet (JDL), i vilket författningsrum stadgas följande. "Mister delägare vid laga skifte stånds-kog, växtlig ungskog eller plantering eller mark, varå företagits skogskulturåtgärder, eller erhåller delägare vid delning av samfällid mark mindre av växande skog eller av mark, varå gemensamt utförts skogskulturåtgärder, än på hans lott belöper, skall ersättning härför tilläggas honom". Ersättningen bestämmas att utgå i penningar att betalas antingen på en gång eller genom avbetalningar under viss tid, högst 10 år, men kan även bestämmas att delvis eller i sin helhet utgå i skogsförnödenheter att uttagas inom viss tid, högst fem år; grunderna för ersättningarnas utgående bestämmas av förrättningsmännen (9 §). Inom vissa snäva gränser medger dock JDL skiftesdelägare bestämmanderätt i förevarande hänseende (13 §).

Då man kan bortse från den på skogskulturåtgärder belöpande ersättningen, som ju allenast utgör ersättning för havda kostnader, blir för det skatterättsliga bedömandet den frågan närmast att besvara, huruvida det byte, varigenom i samband

med byte av skogsmark den å denna mark växande skogen jämväl går i byte, är ett särskilt fång. Frågan synes ej så lätt att besvara. I Svensk Sakrätt av Östen Undén del II, 1951, sid. 98 upptagas såsom derivativa fång — förutom familjerättslig succession — *överlåtelse* och *delning av samfällid egendom*, med tillägg bl. a. att sistnämnda slag av succession har betydande utbredning, särskilt såsom uppdelning av jordsamfälligheter av olika slag.

I kompendium i sakrätt efter föreläsningar av dåvarande professorerna Ekeberg och Benckert vid Stockholms Högskola definieras derivativa fång såsom sådana som avse egendom, *vilken vid förvärvet var föremål för annans äganderätt och där förvärvarens rätt stöder sig på företrädarens, står och faller med denna*. Delning av samfällighet upptages därvid såsom särskilt fång, men exemplifieras allenast med upplösning av ett bolag. För att kunna avgöra, i vad mån nyssnämnda definition passar in på ägoutbyte enligt JDL, är det av intresse att klarlägga ett ägoutbytes vid laga skifte rättsverkningar. I sådant avseende kan konstateras, att den mark som vid ägoutbyte tilllagts en viss fastighet, i allo ikläder sig samma natur som denna fastighet, så att den exempelvis utan vidare inbegripes i en lagfart som meddelats för fastigheten och utan vidare in-teckningsåtgärd belastas av samma gravationer som fastigheten, samtidigt som de onera, som förut vilat på marken i fråga, i och med överflyttningen upphöra att gravera densamma. Professor Eberstein framhåller i enlighet härmed (se kompendium efter föreläsningar i speciell privaträtt vid Stockholms Högskola), att den väsentliga olikheten mot ett vanligt jordabyte enligt J. B. är att ägoutbytet innebär ett jordabyte mellan två fastig-

heter såsom sådana och icke såsom vid vanligt jordabyte två personer emellan.

Då man enligt denna beskrivning å vad ägoutbyte vid laga skifte rättsligen innebär näppeligen läser kunna säga, att förvärvarens rätt stöder sig på företrädarens, skulle med förutberörda definition å begreppet fång ägoutbytet ej utgöra något fång och således ej heller den å utbytt skogsmark växande skogen, som ingår såsom en del av ett fastighetsobjekt, kunna anses såsom genom särskilt fång förvärvad. Den skatterättsliga konsekvensen av ett sådant betraktelsesätt borde väl då bli den, att ståndskogslikvid ej hemföller under inkomstbegreppet och förty ej utgjorde skattepliktig inkomst.

Om man emellertid för resonemanget vidare på den bogen, att ståndskogslikviden är resultatet av ett särskilt fång, kan med hänsyn till det nyss sagda under alla omständigheter konstateras, att det fång, ägoutbytet vid laga skifte i så fall skulle representera, är av en helt annan natur och har helt andra rättsverkningar än ett med köp i huvudsak likställt byte. Till följd härav är det också uteslutet att, såsom vid byte av sistnämnda slag sker, betrakta de i bytet ingående skogsmarksområdena med *all* därå växande skog på samma sätt som om de blivit i deras helhet försålda och valutorna vid bytet blivit bestämda, för den ene delägaren till värdet av skogsmark och skog och för den andre delägaren till detta värde plus ståndskogslikviden. Med ett sådant betraktelsesätt skulle ju även den som förpliktats utgiva ståndskogslikvid komma att beskattas för genom bytet ev. uppkommen inkomst av skogsbruk, och skulle såsom inkomst anses hela den på tillväxten av skog belöpande delen av valutorna eller också skogens genom denna valuta konstaterade värdeök-

ning i förhållande till ett för vederbörande gällande ingångsvärde.

Då det alltså synes omöjligt att för vinnande av en enhetlig beskattningslinje skatterättsligt behandla ägoutbytet, vad skogsmarken beträffar, som ett med köp i huvudsak likställt fastighetsbyte, uppställer sig även för det fall att ägoutbytet anses utgöra ett fång av speciellt slag den frågan, huruvida ståndskogslikviden utgör skattepliktig inkomst. För att så ej skulle vara fallet talar onekligen det förhållandet att ägoutbytet vid skiftet och ståndskogslikvidens bestämmande är ett förfarande av i stort sett tvångsvis karaktär samt att vad beträffar den å skiftessamfälligheten befintliga skogen, betraktad såsom en enhet, icke någon del därav genom dess faktiska eller juridiska skiljande från den fastighet, varå den växer, givit upphov till någon skattepliktig intäkt. Vad som skett är allenast en inom ett skifteslag eller mellan två skifteslag verkställd omflyttning mellan fastighetsägare av markområden med skog.

Skulle man i enlighet med nu berörda synpunkter fritaga ståndskogslikvid från inkomstbeskattning, äro emellertid svårigheterna beträffande beskattningsfrågan för de fastigheters del, som beröras av ståndskogslikviden, ej därmed hävda. Man kan nämligen ej komma ifrån att genom ägoutbytet virkesförrådet å dessa fastigheter förändrats i värde och i regel också i kvantitet, till följd varav även gällande ingående virkesförråd och ingångsvärde borde förändras. Meddelas ej — under angiven förutsättning av skattefrihet för ståndskogslikvid — bestämmelser om dylik förändring, skulle det kunna inträffa, att en mottagare av ståndskogslikvid vid sedermera skedd avverkning å den honom vid skiftet tilldelade skogsmarken, trots

att han skattefritt fått åtnjuta berörda likvid, komme att få tillgodoräkna sig ett gällande ingående virkesförråd och ingångsvärde till för högt belopp, under det att det motsatta komme att bliva händelsen för den som haft att utgiva ståndskogslikvid.

Praxis.

En undersökning av det sätt, varpå praxis sökt lösa frågan om beskattning av ståndskogslikvid och därmed sammanhängande skattefrågor, ger följande resultat.

1) Skall ståndskogslikvid beskattas såsom inkomst av skogsbruk?

Denna för de här ifrågasvarande skatteproblemen mest betydelsefulla frågan är klart jakande besvarad i rättsfallet R. Å. 1929 ref. 34. Enligt detta rättsfall hade en skiftesdelägare av underinstanserna beskattats för av honom uppburen ståndskogslikvid. I besvaren anförde den skattskyldige, att inkomsten ej utgjorde inkomst i vanlig mening utan en på grund av skiftet verkställd utjämning mellan delägarnes fastighetsvärden. Kronombudet anförde: Delägare, som fått skogsmark med mindre värdefull skog än han ägt före skiftet, hade erhållit ersättning för vad han sålunda förlorat i ståndskog. Han hade alltså mot kontant betalning avstått från skog, som bort åtfölja hans skifteslott, och var därför att likställa med skogsägare, som mot kontant betalning försålt sin skog. Regeringsrätten gjorde ej ändring i underinstansernas beslut.

Såsom av rättsfallsreferatet framgår har ej det ägoutbyte, som föranlett fastställande av ståndskogslikvid — något som enligt det ovan anförda också ansetts

omöjligt — behandlats som ett med köp likställt byte. Hade så skett skulle ju hänsyn tagits till hela ”bytesvalutan”. Sådant berörda rättsfall i referatet ter sig synes man emellertid kunna antaga, att — vare sig man förnekar att ägoutbytet utgör ett särskilt fång eller man anser, att det utgör ett fång av speciellt slag — den faktiskt företagna transaktionen skatterättsligt behandlats på samma sätt som om viss egendom mot vederlag försålts. Vad slags egendom är det då som på detta sätt betraktas såsom avyttrad? Ur likvidmottagarens synpunkt ligger det närmast till hands, att se saken så som om viss del av den skog, varmed likvidmottagaren ingick i skiftet, avverkats och försålts eller belastats med avverkningsrätt samt att denne förty utgår ur skiftet med en häremot svarande värdeminskning å den å hans fastighet befintliga skogen. Häremot kan emellertid invändas, att någon avverkning av skog ej ägt rum och ej heller någon avverkningsrätt till skog upplåtits även om att den som utgivit ståndskogslikviden, bekommit den skog, som finnes å den honom tillskiftade marken, utan någon som helst av ägoutbytet föranledd inskränkning i förfoganderätten över denna med marken såsom ett fastighetsobjekt sammanhängande skog. För hans del kan givetvis ej — såsom understundom i besvärsmål gjorts gällande — den genomförda förändringen av skogs innehavet innebära, att han allenast förvärvat en avverkningsrätt, som i värde svarar mot ståndskogslikviden. Den som utgivit ståndskogslikvid synes därför med utgångspunkt från ståndskogslikviden som en fristående skattepliktig intäkt, icke kunna betraktas annorlunda än om han köpt fastighet med växande skog och därvid för skogen betalt ett mot ståndskogslik-

viden svarande belopp. I vad mån återigen den som mottagit ståndskogslikvid skall anses ha åtnjutit inkomst av skogsbruk *under innehavet* av sin fastighet eller såsom *vid fastighetsförsäljning* kommer att av efterföljande rättsfall något närmare belysas (se nedan under 3 a).

2) *Får avdrag göras för utgiven ståndskogslikvid?*

För utgiven ståndskogslikvid såsom sådan får avdrag ej göras från intäkt av jordbruksfastighet (R. Å. 1943 not. 330). Emellertid kan den ökning i virkesförrådets kvantitet eller värde, som ståndskogslikviden representerar för den som utgivit densamma, komma att få betydelse vid beräkning av värdeminskning-avdrag för skog (se nedan under 3 b).

3) *Värdeminskning-avdrag.*

a) i samband med uppburen ståndskogslikvid.

Vid beskattning av uppburen ståndskogslikvid såsom intäkt av skogsbruk har avdrag medgivits för minskning i skogs ingångsvärde (R. Å. 1935 not. 641). Avdraget har bestämts till skillnaden mellan det värde, varmed skogen ingått i köpeskillingen för fastigheten vid den skattskyldiges förvärv av fastigheten före skiftet, och det lägre värde skogen enligt verkställd utredning hade å det honom vid skiftet tilldelade markområdet. Eftersom den här använda s. k. värdemetoden har samma tillämpning då det är fråga om avdrag för värdeminskning av skog under innehavet som vid fastighetsförsäljning, kan man ej direkt av detta rättsfall se, om Regeringsrätten betraktat den transaktion, som ligger bakom ståndskogslikvidens fastställande, så som om skogsavverkning eller försäljning av avverknings-

rätt ägt rum eller som om en avyttring av skog i samband med marken skett. Ett annat rättsfall R. Å. 1938 not. 667 synes emellertid ge vid handen, att Regeringsrätten tänker sig berörda transaktion som en avyttring av skog jämte mark. I utslaget säges nämligen, att det må antagas, "att den av klaganden uppburna ståndskogslikviden uppgått till allenast 1.022 kronor och att därav åtminstone 216 kronor belöpt å det för klaganden gällande ingående virkesförrådet samt klagandens skattepliktiga intäkt genom likviden vid sådant förhållande bort beräknas till allenast 806 kronor". I detta fall synes således ha avsetts att beskatta vad *av den för skogen uppburna likviden* belöpte å tillväxten, ett förfarande som allenast kan äga rum vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken.

b) i samband med avverkning av skog efter förändring av skogsinnehavet vid utbetald ståndskogslikvid.

En skiftesdelägare, som haft att utgiva ståndskogslikvid och för sådant ändamål sålt avverkningsrätt till skog, har berättigats att från därvid uppburen intäkt göra avdrag för av avverkningen föranledd minskning i skogs ingångsvärde, avseende en minskning i det för honom ingående virkesförrådet. (R. Å. 1939 not. 544). Från handlingarna i detta mål antecknas här följande. Klaganden hos K. Majt hemmansägaren J. E. Jonsson, som med sin fastighet ingått i laga skifte och därvid mot en del av fastighetens skogsmark med skog fått sig tillskiftad annan skogsmark med värdefullare skog, har vid skiftet förpliktats utgiva ståndskogslikvid med 4.523 kr. Detta mervärde för den av Jonsson vid skiftet i utbyte bekomna skogen hade vid ståndskogslikvidens bestämman-

de beräknats på basis av ett rotvärde av 3:45 kr. per kbm fast mått på bark; och den virkesmängd, varmed skogen å Jonssons fastighet genom skiftet ökat, kunde således beräknas utgöra 1.311 kbm. I målet har upplysning ej lämnats om storleken av *hela* virkesförrådet å det Jonsson vid skiftesförrättningen tilldelade skogsmarksområdet. För gäldande av ståndskogslikviden sålde Jonsson avverkningsrätt till skog, belägen uteslutande å den skogsmark, som han vid skiftet bekommit i byte, till belopp av 4.400 kr. Han begärde avdrag för värdeminskning av skog med 3.101 kr., som beräknades sålunda. Den för avverkning försålda kvantiteten utgjorde 934 kbm. fast mått. Härifrån avräknades 35 kbm. fast mått, motsvarande en efter 3% beräknad tillväxt under den tid av ett år, varunder Jonsson innehaft ifrågavarande markområde efter ståndskogslikvidens erläggande. För återstående 899 kbm., utgörande förrådsminskning, beräknades ett rotvärde till samma belopp, som bestämts vid ståndskogslikvidens fastställande eller 3,45 kr. per kbm., vilket gör ovannämnda avdragsbelopp 3.101 kr. Landskamreraren invände mot avdragsyrkandet, att den skattskyldige icke ägde redovisa visst skogsskifte särskilt för sig utan frågan gällde, om all hemmanets skog undergått någon värdeminskning. Härtill genmålde Jonsson, att han haft fastigheten så länge och bedrivit avverkningar och uttagit husbehovsvirke på så skiftande sätt, att han omöjligt kunde lämna en fullt vederhäftig utredning angående fastigheten i dess helhet. Regeringsrätten medgav avdrag med begärda 3.101 kr.

Sistnämnda rättsfall är anmärkningsvärt ur här nedan närmare angivna synpunkter. 1) Värdeminskningsavdraget har

ej beräknats för skogen å fastigheten i dess helhet utan allenast för den del därav, som vid skiftet tilldelats den skattskyldige. Att observera härvid är, att förutsättningen för denna behandling av frågan om värdeminskningssavdrag troligen är den att den försålda avverkningsrätten avsett uteslutande nyssberörda fastighetsdel. 2) Ingående virkesförråd och ingångsvärde har hänförs till tidpunkten för skiftet. Det därvid gjorda ägoutbytet har sålunda beträffande den vid skiftet bekomna fastighetsdelen behandlats såsom ett fastighetsförvärv. 3) Då upplysning saknas om storleken av hela virkesförrådet å det den skattskyldige vid ägoutbytet tilldelade skogsmarksområdet, har Regeringsrätten antingen antagit att 35 kbm. utgjorde hela tillväxten under ett år å berörda område (häremot talar dock det förhållandet att 3 % å allenast den mot ståndskogslikviden svarande nytillkomna virkesmängden, 1.311 kbm., utgör något mer än 35 kbm.) eller också ansett sig kunna såsom ingående virkesförråd räkna med allenast den virkesmängd, 1.311 kbm., som kunde beräknas svara mot ståndskogslikviden. Har det senare varit händelsen, har man nöjt sig med att såsom ingående virkesförråd räkna med ett ej närmare individualiserat virkesförråd, enär ståndskogslikviden endast är ett uttryck för en av mängden virke och dess beskaffenhet beroende värdeskillnad mellan skogsbestånden å två markområden.

Klarläggande lagstiftning erforderlig — några reflexioner.

Av den här ovan gjorda sammanställ-

ningen av rättsfall rörande beskattning av ståndskogslikvid och i samband därmed stående frågor om avdrag för värdeminskning av skog framgår, att man icke lyckats att med tillämpning av gällande bestämmelser få fram en enhetlig behandling av berörda frågor, och en behandling, som tillika tillgodoser de skattskyldigas berättigade intressen. Grunden till svårigheterna vid lagtillämpningen är givetvis den att ståndskogslikviden, då den behandlas såsom inkomst av skogsbruk, blir en mycket särpräglad inkomstart, som icke utan vidare låter sig passas i skattesystemet.

Då alltså genom särskilda författningsbestämmelser en reglering av hithörande förhållanden synes böra komma till stånd, förefaller det kunna ske *antingen* så att ståndskogslikviden helt fritages från beskattning och samtidigt sådana särskilda regler meddelas beträffande ingående virkesförråd och ingångsvärde m. m., som kunna vara erforderliga med hänsyn till skiftesdelägarnes genom skiftet förändrade skogsinnehav, *eller* så att beskattning sker av ståndskogslikviden på samma sätt som om likvidmottagaren sålt avverkningsrätt till skog för belopp, motsvarande ståndskogslikviden, och den som utgivit denna likvid köpt avverkningsrätten. I detta senare fall skulle den sistnämnde skiftesdelägaren — med ingående virkesförråd och ingångsvärde bibehållna oförändrade sådana de voro före skiftet — vid sedermera skedd avverkning av skog å sin fastighet i första hand äga avräkna den utgivna ståndskogslikviden såsom en omkostnad.