SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 4/1951 Årgång 1

Avyttring av skog i samband med avyttring av marken

Av f. landskamreraren Elias Brandel

Till intäkt av jordbruksfastighet hänföres enligt skattelagarna allt vad av här i riket belägen fastighet som taxerats som jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo. Nettointäkten av jordbruksfastighet, minskad med fastighetsskattens 5 % avdrag, utgör enligt kommunalskattelagen inkomst av jordbruksfastighet, medan för statsskatten nettointäkten av jordbruksfastghet sammanfaller med inkomsten.

Till intäkt av jordbruksfastighet räknas bland annat intäkt av jordbruk med binäringar samt intäkt av skogsbruk. Skogsbruk, varmed avses en fastighets utnyttjande för skogshantering, anses som ett särskilt sätt att utnyttja fastigheten och räknas icke som binäring till jordbruket.

Intäkter genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken hänföras icke alltid till intäkt av skogsbruk. Om den avyttrade fastigheten varit i säljarens ägo mindre än tio år, räknas valutan för avyttring av skogen till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet såsom realisationsvinst; om avyttring av skogsfastighet är att hänföra till handelsrörelse med fastigheter, räknas valutan som intäkt av rörelse. I båda dessa fall ingå intäkter och omkostnader, belöpande å skogen, i realisationsvinstens eller rörelsens resultat.

I det följande är endast fråga om sådan avyttring av skog i samband med avyttring av marken, som hänföres till skogsbruk.

Inkomstberäkningen

Som intäkt av skogsbruk vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken upptages köpeskillingen eller valutan för skogen å den avyttrade fastigheten. För utrönande av denna intäkts storlek måste försäljningssumman eller den eljest erhållna valutan vid fastighetsöverlåtelsen fördelas emellan fastighetens skog och fastigheten i övrigt. Taxeringssvårigheterna härröra sedan av den skattskyldiges rätt att från köpeskillingen åtnjuta avdrag för den skog, som ingick i förvärvet, när fastigheten inköptes. Ett realiserande av den skattskyldiges i skogen nedlagda kapital skall icke föranleda inkomstbeskattning, utan beskattning skall endast ske för skogens

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:15

värdeökning genom tillväxten under innehavet. För ett praktiskt genomförande av denna beskattningsprincip är den skattskyldige berättigad till avdrag antingen för skogens ingångsvärde eller för skogens ingående virkesförråd.

Tre olika metoder föreligga, enligt vilka den skattskyldige efter eget val äger åtnjuta avdraget.

Enligt virkesförrådsmetoden äger skattskyldig, som avyttrat fastighet, njuta avdrag med den del av köpeskillingen, som belöper på det ingående virkesförrådet.

Enligt schablonmetoden är skattskyldig berättigad till avdrag med ett belopp, motsvarande fyra gånger den normala årliga avkastningen av marken enligt uppskattningen vid senaste allmänna fastighetstaxeringen.

Enligt värdemetoden slutligen äger skattskyldig åtnjuta avdrag med skogens för ägaren gällande ingångsvärde.

Lagstiftningen åsyftar bereda skattskyldig möjlighet välja den metod, som ur beskattningssynpunkt visar sig förmånligast.

Virkesförrådsmetoden, som ger skattskyldig rätt till avdrag för andel av köpeskillingen, belöpande å ingående virkesförrådet, medför att som inkomst av skogsbruk beskattas endast den del av köpeskillingen, som belöper å skogens tillväxt. Genom metoden undgår den skattskyldige beskattning för det ingående virkesförrådets prisstegring under tider av konjunkturväxling.

Värdemetoden är ur beskattningssynpunkt förmånlig för den skattskylige, om utgångsvärdet är lågt i jämförelse med ingångsvärdet. Skogsvärdet beror — oavsett virkesmängden — av virkets prisläge och kvalitet. Sjunkande priser och uttag av värdefullare skog under innehavet medför ett för värdemetodens tillämpning förmånligt lågt utgångsvärde.

Schablonmetoden användes för att undvika alltför hård beskattning av underårig skog, vilken ger ringa eller ingen avkastning under innehavet. Därest exempelvis säljaren själv planterat den å fastigheten växande skogen, kan avdrag ej erhållas enligt virkesförråds- och värdemetoderna, då ingående virkesförråd och ingångsvärde saknas.

Direkt inkomstberäkning

Beräkningen av den beskattningsbara inkomsten av skogsbruk vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken vållar inga svårigheter, när tillförlitliga uppgifter stå till buds rörande dels skogens ingångs- och utgångsvärde dels ingående och utgående virkesförrådens storlek. Dylika uppgifter, som understundom återfinnas i köpekontrakten, särskilda skogstaxeringshandlingar o. s. v. äro grundläggande för den direkta inkomstberäkningen.

Exempel

Värdemetoden (sjunkande virkespriser).
Skogens utgångsvärde enligt köpeavtalet: 100.000:—.
Skogens ingångsvärde enligt köpeavtalet: 100.000:—.
Utgående virkesförrådet enligt köpeavtalet: 12.000 kbm.
Ingående virkesförrådet enligt köpeavtalet: 10.000 kbm.

Utgångsvärdet	100.000
Avdrag för ingångsvärdet	100.000
Beskattningsbar inkomst =	0

Ökningen av virkesförrådet genom tillväxt av 2.000 kbm under fastighetsinnehavet beskattas ej som inkomst.
Virkesförrådsmetoden (stigande virkespriser).
Utgångsvärdet å skogen enligt köpeavtalet 180.000:—
Ingångsvärdet å skogen enligt köpeavtalet 100.000:—
(denna uppgift är ej behövlig för inkomstberäkningen).
Utgående virkesförrådet
12.000 kbm. à 15:—

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:15

Ingående virkesförrådet
10.000 kbm. à 10:—

Av köpeskillingen å 180.000 kr. för utgående virkesförrådet — 12.000 kbm — belöper 150.000 kronor å ingående virkesförrådet — 10.000 kbm — enligt följande uträkning:

$$\frac{10.000 \times 180.000}{12.000} = 150.000 \text{ kronor.}$$

Utgångsvärdet	180.000:—
Avdrag för köpeskillingsandelen som belöper å ingående virkesförrådet	150.000:—
Beskattningsbar nettointäkt	= 30.000:—

Endast tillväxten å 2.000 kbm. à 15 kr. beskattas. Värdestegringen för det ingående virkesförrådet med 5 kr. för kbm under tiden för innehavet är icke beskattningsbar intäkt.

Då tillväxten under innehavet (2.000 kbm) är känd och virkespriset vid försäljningen uppgick till 15 kr. för kbm, har beskattningsbara nettointäkten utan omgång kunnat utföras med 30.000 kronor.

Indirekt inkomstberäkning

När tillförlitliga uppgifter saknas om in- och utgående skogsvärde samt om in- och utgående virkesförråd, kan man verkställa en approximativ inkomstberäkning med ledning av dels fastighetstaxeringslängdens uppgifter om fastigheternas jordbruks- och skogsvärden och dels allmänna fastighetstaxeringarnas skogsvärderingsfaktorer för areal, bonitet och relativ skogstillgång.

Vid taxering av fastighet beräknas skogsvärdet som ett avkastningsvärde, vilket framstår avsevärt lägre än saluvärdet, medan jordbruksvärdet — varmed förstås värdet å ”fastigheten i övrigt” d. v. s. fastigheten utom växande skog — uppskattas efter allmänna saluvärdet. (Jordbruksvärdet eller värdet å ”fastigheten i övrigt” omfattar värdet å fastighetens skogsmark, impediment, åker, äng, byggnader, särskilda naturtillgångar, servitut m. m.) Om överensstämmelse ej råder mellan fastighetens taxeringsvärde och köpeskillingen vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken, kan därför under normala tider antagas belöpa så stor del av köpeskillingen på ”fastigheten i övrigt,” som motsvarar fastighetens taxerade jordbruksvärde, medan återstoden av köpeskillingen får antagas belöpa å skogen. Under rådande inflation kan anledning föreligga till viss jämkning även av det taxerade jordbruksvärdet — förslagsvis en höjning av taxeringsvärdet med omkring 15 %.

Med ledning av skogsvärderingsfaktorerna vid senaste allmänna fastighetstaxeringen fastställes skogens årliga tillväxt och virkesförrådet vid tiden för fastighetstaxeringen.

Från den skattskyldige införskaffas uppgifter rörande

1o Tiden när fastigheten förvärvades och försåldes.
2o Köpeskillingen vid försäljningen.
3o Årligt skogsuttag under innehavet.

Exempel (Taxering år 1951).

Fastighetsförsäljningen har ägt rum år 1950. Senaste fastighetstaxeringen har verkställts år 1945. Vid 1950 års utgång har ägaren innehaft fastigheten under 15 år (1936—1950). Totala köpeskillingen för fastigheten har uppgetts till 99.000 kronor. Fastighetens taxeringsvärde uppgår till 70.000 kr., därav 60.000 kr. jordbruksvärde och 10.000 kr. skogsvärde.

Av köpeskillingen — 99.000 kr. — belöper å ”fastigheten i övrigt” 69.000 kr. (= tax.värdet å 60.000 kr. med 15 % förhöjning) samt å växande skogen återstoden av köpeskillingen 30.000 kr. (utgående skogsvärdet).

Skogsvärderingsfaktorerna:

Bonitet: 3 (Normal årlig tillväxt 3 kbm för hektar)
Relativ skogstillgång: 0.5.
Normalt virkesförråd för bonitet 3

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:15

utgör 100 kbm för hektar enligt då gällande skogsinstruktion.

Skogsareal: 100 hektar.

Årlig tillväxt: 3 (normal tillväxt) ×100 (areal) × 0.5 (relativ skogstillgång) = 150 kbm.

Årligt skogsuttag: (enligt beräkning + överslagsberäkning = 40 kbm.

Virkesförrådet vid 1945 års ingång: 100 (areal) × 100 (normalt virkesförråd) × 0.5 (relativ skogstillgång) = 5000 kbm.

Virkesförrådet vid fastighetsförvärvet år 1936 (Ingående virkesförrådet)

Virkesförrådet vid 1945 års ingång	5000 kbm
Tillväxt avgår för åren 1936—1944 (9 år à 150 kbm)	— 1350 kbm
S:a	3650 kbm
Uttag ur skogen tillkommer för åren 1936—1944 (9 år à 40 kbm)	+ 360 kbm
Säger	4010 kbm

Virkesförrådet vid fastighetens försäljning år 1950 (Utgående virkesförrådet).

Virkesförrådet vid 1945 års utgång	5000 kbm
Tillväxt tillkommer åren 1945—1950 (sex år à 150 kbm)	+ 900 kbm
S:a	5.900 kbm
Uttag ur skogen avgår för åren 1945—1950 (sex år à 40 kbm)	— 240 kbm
Säger	5.660 kbm

Avdrag för utgående virkesförråd utgör

$$\frac{4010}{5660} \times 30.000 \text{ kr.} = 21.254$$

kronor.

Beskattningsbar nettointäkt av skogsbruk i samband med fastighetsöverlåtelsen utgör (30.000—21.254) 8746 kronor.

Exempel på schablonmetoden

Om vid senaste fastighetstaxeringen boniteten för den avyttrade fastigheten, vars areal är 10 hektar, angivits till 3 och rotvärdet till 5, äger den skattskyldige rätt till avdrag med 4×3 (bonitet) × 5 (rotvärdet) × 10 (areal) = 600 kr.

Bristerna hos den indirekta inkomstberäkningen äro uppenbara. Skogsvärderingsfaktorerna äro icke angivna med någon större noggrannhet vid fastighetstaxeringarna, skogsuttagen lära i regel endast kunna uppges ungefärligen, den på skogen belöpande andelen av köpeskillingen vid fastighetsavyttringen är endast sannolikhetsberäknad o. s. v.

Den indirekta inkomstberäkningen har dock en uppgift att fylla som grund för en förslagstaxering, vilken må underkastas granskning av den skattskyldige själv, taxeringsnämnden o. a.

Organisatoriska taxeringsfrågor

Under fastighetsinnehavet beviljade avdrag för minskning av skogens ingångsvärde och ingående virkesförråd antecknas i en hos länsstyrelsen förd liggare, där upplysningar kunna inhämtas om avdragen och skogens för ägaren gällande ingångsvärde och ingående virkesförråd.

Deklarationsblanketten (formulär 5) rörande avdrag för minskning av ingående virkesförråd m. m. är knappast till någon ledning för taxeringsarbetet. Erforderliga uppgifter må för varje särskilt fall av taxeringsordföranden införskaffas från den skattskyldige eller annat håll.

Av deklarationsmterialet måste antagas framgå, vilka skattskyldiga överlåtit eller övertagit jordbruksfastigheter inom distriktet, då varje uppskattning av inkomsten av jordbruksfastighet måste förutsätta, att med ledning av deklaration hänsyn tagits, till den tid fastigheten innehafts. För att understryka betydelsen av att alla taxeringsfall komma under omprövning bör till taxeringsnämndens protokoll antecknas, att samtliga nämndens ledamöter efter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:15

ordförandens hemställan lämnat uppgift å för dem kända jordbruksfastigheter inom distriktet, vilka växlat ägare under beskattningsåret.

Ett rationellt system för taxering av inkomst av skogsbruk vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken kan endast genomföras med stöd av särskilt anställda skogssakkunniga. De nuvarande mera provisoriska hjälpanordningarna åt taxeringsnämnderna från länsstyrelsernas sida synas icke vara tillfyllest.

Detalj- och undantagsbestämmelser

1. Avdrag för skogs ingångsvärde får ej beviljas med högre belopp än bruttointäkten vid skogsförsäljningen.

2. Beträffande fastighet, som förvärvats genom arv eller giftorätt i anledning av förre ägarens död, är ingångsvärdet respektive ingångsförrådet vid dödsfallet avgörande för avdragsberäkningen. Arvskiftet respektive bodelningen anses således icke som särskilda fång.

3. Har egendom, som make erhållit vid bodelning, före äktenskapets ingående eller under äktenskapet av maken förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall sistnämnda fång vara avgörande.

4. Bestämmelserna om skattskyldighet för skogsvärdeökning genom tillväxt vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken äro icke tillämpliga vid fastighets övergång genom arv, testamente och gåva samt i vissa fall bodelning (fång utan vederlag). Vid sådana fång är förutvarande ägaren sålunda icke skattskyldig för skogstillväxt som ej avverkats. (Såsom av punkt 3 ovan framgår kan fastighets övergång genom bodelning understundom medföra beskattning av skogs tillväxt). Ej heller nya ägaren är skattepliktig för skogstillväxten före förvärvet.

Skogstillväxten innefattas ju i det för nya ägaren gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet, varför avdrag medges vid framtida taxeringar för inkomst av skogsbruk.

5. Därest avyttring av skog i samband med avyttring av marken ägt rum genom gåva i form av en skentransaktion, behandlas gåvan i beskattningshänseende som fång mot vederlag och givaren är skattskyldig för skogstillväxten under innehavet.

*

Fastighetstaxeringen har intimt samband med taxeringen för inkomst av skogsbruk och en väl planerad och genomförd allmän fastighetstaxering får därför stor betydelse för effektiviteten av taxeringen för inkomst av skogsbruk.

Svårigheterna att beskatta inkomst av skogsbruk sammanhänga emellertid främst med skogens långa omloppstid, som medför, att avkastningen varken behöver eller överhuvudtaget kan uttagas årligen. Då en större inkomst inflyter ett enstaka år, drabbas den på grund av skatteprogressionen av högre statsskatt än som svarar mot den skattskyldiges verkliga skatteförmåga, och de år, då inkomsten av skogsbruket är ringa, har den skattskyldige måhända icke tillfälle utnyttja avdrag, som eljest skolat stå honom till buds såsom för gäldränta, procentavdrag, allmänna avdrag och ortsavdrag. Med en jämnare fördelning av inkomsten under en följd av år nedskäras skatteprogressionens toppar och beredas större möjligheter att tillgodonjuta olika avdrag. För att komma till rätta med de svårigheter, som sålunda vidlåda taxeringen för inkomst av skogsbruk, har man undersökt olika vägar. På sistone synes man börjat överväga att skilja skogsbruket i taxeringshänseende från jordbruket, så att inkomsten av skogsbruk skulle uppskattas självständigt vid sidan av de olika slag av inkomster som skattelagarna upptaga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:15