JAKOB BJÖRKQVIST

Skogsavdrag i ljuset av skatteförmågeprincipen*

En intäkt från en skogsavverkning avser vanligen till viss del skog som stod på marken då ägaren förvärvade skogen. Lagstiftaren har bedömt att beskattning av denna del av intäkten, vilken vanligen benämns kapitaluttag, är motstridigt skatteförmågeprincipen. Därför har skogsavdraget skapats för att undvika beskattning av kapitaluttag. Skogsavdragets utformning har dock tidigare kritiserats för bristande överensstämmelse med skatteförmågeprincipen, vilket även kan ses som kritik mot bristande ändamålsenlighet. I artikeln diskuteras därför skogsavdragets samstämmighet med skatteförmågeprincipen utifrån begreppen skatteförmåga, inkomst och kapitaluttag.

1 INLEDNING

Skogsägare har genom skogsavdrag möjlighet att under innehavstiden göra avdrag med halva anskaffningsvärdet för skogen. Då skog anskaffas avser ersättningen till viss del marken och till viss del stående skog. Om beskattning skulle ske fullt ut när vid förvärvet stående skog avverkas skulle det innebära att ett uttag av investerat kapital, vanligen benämnt kapitaluttag, beskattades. Syftet med skogsavdraget är att beskattning av kapitaluttag ska undvikas.[1] Detta har ansetts eftersträvansvärt eftersom kapitaluttag inte betraktas som inkomst och därför inte heller bedöms medföra skatteförmåga. Beskattning av kapitaluttag anses därmed strida mot skatteförmågeprincipen.[2] Skogsavdraget utgör således en tydlig och direkt konsekvens av skatteförmågeprincipen. Innebörden av skatteförmågeprincipen och begreppet kapitaluttag samt kopplingen mellan dessa och skogsavdragets syfte diskuteras utförligare nedan.

I praktiken är det dock omöjligt att avgöra exakt hur stort kapitaluttaget är vid en avverkning. Detta skulle kräva att det gick att fastställa hur stor del av ersättningen vid förvärvet som avsett stående skog och hur stor

* Artikeln är en omarbetad version av författarens examensuppsats i juridik med samma titel.

1 Prop. 2010/11:21 s. 9; prop. 2002/03:79 s. 8; prop. 1999/00:2 del 2 s. 271; prop. 1928:213 s. 201, 205–211; SOU 2014:68 s. 192 f.; SOU 1924:53 s. 67–69.

2 Prop. 1978/79:204 s. 41 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

del av avverkad skog som stod på marken vid förvärvet. Fullständig överensstämmelse med skatteförmågeprincipen kan därmed inte uppnås. Lagstiftaren har därför uttryckt att avsteg från denna princip är en nödvändighet för att skapa en hanterbar beskattning av skogsbruk.[3] En annan faktor som motverkar konformitet mellan skogsbeskattningen och skatteförmågeprincipen är att reglerna till viss del används för skogspolitisk styrning.[4]

När skog avyttras ska gjorda skogsavdrag återföras i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta har kritiserats av Rydin med argumentet att det innebär beskattning av kapitaluttag och att återföringen därför inte är i linje med skatteförmågeprincipen. Rydin behandlar dock inte frågan om varför beskattning av kapitaluttag står i konflikt med skatteförmågeprincipen. En annan oklarhet i argumentationen är att kritiken inte riktar sig mot beskattning av ett belopp motsvarande gjorda avdrag utan istället mot att återföring sker i inkomstslaget näringsverksamhet och inte i inkomstslaget kapital.[5] Varför det skulle vara mer i enlighet med skatteförmågeprincipen att beskatta beloppet i inkomstslaget kapital framkommer inte.

Eftersom skogsavdragets syfte, att undvika beskattning av kapitaluttag, är en konsekvens av skatteförmågeprincipen vore avdraget inte ändamålsenligt om återföringsreglerna står i strid med skatteförmågeprincipen. Rydins kritik kan således anses riktad mot bristande ändamålsenlighet. Nämnda svårigheter att utforma skogsbeskattningen i överensstämmelse med skatteförmågeprincipen är av samma skäl svårigheter att utforma skogsavdraget ändamålsenligt. Bristande ändamålsenlighet i skattelagstiftningen riskerar i sin tur att leda till förlorad legitimitet.[6] Både Rydins framförda kritik och dessa svårigheter gör det relevant att analysera skogsavdragets ändamålsenlighet genom att dess samstämmighet med skatteförmågeprincipen prövas.

Då skatteförmågeprincipen även utgör en av de grundläggande principerna för inkomstskattens utformning vore bristande samstämmighet med denna princip även ett tecken på inkonsekvens i förhållande till inkomstskattens system. Även detta kan potentiellt minska avdragets legi-

3 Prop. 1978/79:204 s. 42.

4 Se exempelvis prop. 1978/79:204 s. 42, 57 f., 77 f., 230; prop. 1990/91:155 s. 24 f.; SOU 1969:30 s. 37, 66, 192; SOU 1978:6 s. 157–161; SOU 2001:38 s. 43–46, 93–96.

5 Rydin, Urban, Inkomst av näringsfastighet – Arbetsinkomst eller kapitalinkomst?, 2003, s. 330–335.

6 Se exempelvis Lodin, Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, Skattenytt 2007, s. 477–490.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

timitet.[7] Bristande överenstämmelse med skatteförmågeprincipen har också beskrivits av Påhlsson som en anledning till den tidigare fastighetsskattens ifrågasatta legitimitet.[8]

Således bör överensstämmelse med skatteförmågeprincipen vara av vikt för skogsavdragets legitimitet både utifrån krav på ändamålsenlighet och utifrån krav på koherens med skattesystemets grundläggande principer. Syftet med denna artikel är därför att analysera skogsavdragets samstämmighet med skatteförmågeprincipen.

Artikeln inleds med en beskrivning av det rättsliga problem som behandlas samt vilket angreppssätt som väljs. Den metod som används för analysen beskrivs och motiveras. På detta följer en diskussion om de teoretiska utgångspunkterna. I de därpå följande fem avsnitten görs prövningen av samstämmighet mellan skatteförmågeprincipen och skogsavdraget. Slutligen avslutas artikeln med några sammanfattande slutsatser.

2 METOD

Prövningen av samstämmighet mellan skogsavdraget och skatteförmågeprincipen görs på två olika sätt. Den första metoden som används är att skatteförmågeprincipen används som utfyllande norm för lagtolkning. Detta görs endast för två utvalda rättsfrågor inom regelsystemet. Frågorna har valts ut på den grunden att rättsläget är oklart eller rättsvetenskapligt omdebatterat.

Att utgå ifrån skatteförmågeprincipen vid tolkning av bestämmelser för en utredning av gällande rätt kan ifrågasättas. Syftet med denna artikel är dock att analysera skogsavdragets samstämmighet med skatteförmågeprincipen. De slutsatser som erhålls genom denna lagtolkning ska därför ses som ett riktmärke för vad gällande rätt borde vara för att vara samstämmigt med denna princip. Nedan förs emellertid ett kort resonemang om denna tolkningsmetods betydelse vid en utredning av gällande rätt.

Syftet med skogsavdraget, så som det anges i förarbeten, står i nära samband med skatteförmågeprincipen. Att tolka skogsavdragsreglerna med vägledning av denna princip blir således en tolkning av lag med vägledning delvis av förarbeten och delvis av en övergripande princip. Substantiella tolkningsdata utgörs dock av principens innebörd och inte av

7 Se Gunnarssons resonemang om betydelsen av normativ koherens för skattesystemets legitimitet. Gunnarsson, Åsa, Skatterättvisa, 1995, s. 25.

8 Påhlsson, Robert, Om lokala skattebasers hållbarhet, Skattenytt 2006, s. 498–512.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

uttalanden i förarbeten. Frågan om tolkning av skattelag med vägledning av förarbeten har behandlats av Hultqvist. Med utgångspunkt i legalitetsprincipen ställer sig Hultqvist kritisk till tolkning utifrån förarbeten.[9] Även Tjernberg har nyligen berört frågan. Baserat på HFD:s argumentation i fall då lagtext och syften inte stämt överens framför Tjernberg att lagtexten tolkad i sitt sammanhang, och då avses sammanhanget som framkommer vid läsning av lagtextens helhet, ska ges företräde framför syften angivna i förarbetena. Detta även om en sådan tillämpning går emot lagens syfte. Endast i fall då lagtextens mening inte är klar ska enligt Tjernberg syften i förarbeten ges utrymme vid rättstillämpningen. I dessa fall bör dock slutsatsen inte ligga utanför vad som ryms inom lagtextens ordalydelse. I fall då lagtexten innehåller en uppenbar felaktighet av redaktionell karaktär i förhållande till syften som uttrycks i förarbetena anser Tjernberg att en tolkning utifrån syftet med bestämmelsen bör kunna ske.[10] Vidare anför Gunnarsson att skatteförmågeprincipen främst används för motivering av lagar, och då snarare för skattesystemets helhet än för reglering av specifika frågor.[11] Detta stämmer väl överens med Påhlssons kategorisering av skatteförmågeprincipen som speciell för skatterätten, inducerad och motiverande, vilket innebär att den inte främst används för tolkning i rättstillämpningen.[12]

Ett annat perspektiv på tolkning av skattelag utifrån övergripande principer lyfts också av Gunnarsson. Enligt Gunnarsson skulle en sådan tolkning kunna ge en mer konsekvent rättstillämpning. En förutsättning för att detta ska vara möjligt är dock att skattesystemet blir mer teoretiskt underbyggt och konsekvent.[13] Ett liknande tankesätt diskuteras även av Persson Österman, som anför att övergripande principer kan användas som kompletterande normer då de kan härledas ur lagregler och praxis för den fråga som ska avgöras.[14] Även Påhlsson har framfört att grundläg-

9 Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 15–21.

10 Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, Skattenytt 2016, s. 167–184.

11 Gunnarsson 1995 s. 170.

12 Påhlsson, Robert, Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten, 2007, s. 31–34.

13 Gunnarsson, Åsa, Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?, Skattenytt 1998, s. 556–559.

14 Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997, s. 62, 64 f., 487.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

gande skatterättsliga principer kan vara till hjälp i rättstillämpning, men att slutsatsen måste rymmas inom lagtextens ordalydelse.[15] Med detta synsätt kan det således vara relevant även för att utröna gällande rätt att tolka reglerna om skogsavdrag med vägledning av skatteförmågeprincipen.

Den andra metoden som används är att återföringsreglernas funktion prövas utifrån samstämmighet med skatteförmågeprincipen. Detta görs i tre steg för att separera de aspekter som analyseras från varandra. De tre stegen besvarar frågorna om beskattning av kapitaluttag är förenligt med skatteförmågeprincipen, om ett kapitaluttag beskattas genom nuvarande återföringsregler samt huruvida det vore mer samstämmigt med skatteförmågeprincipen att återföring istället sker i inkomstslaget kapital.

3 SKATTEFÖRMÅGEPRINCIPEN

En princip är flexibel till sin karaktär. En princip ger därför inte en absolut förklaring om vad som är rätt eller fel i en given situation.[16] På grund av rättsprincipens flexibilitet är också innebörden av en rättsprincip svårbestämd. Diskussionen nedan ska därför inte ses som ett försök att ge en entydig definition av skatteförmågeprincipen. Dock är en utveckling av dess innebörd nödvändig för att analysen i denna artikel ska kunna genomföras.

Skatteförmågeprincipen är en princip för rättvis fördelning av skattebördan. Dess innebörd brukar i doktrin beskrivas kortfattat som att beskattning ska stå i proportion till den skattskyldiges förmåga.[17] I förarbeten förekommer begreppet skatteförmåga vanligen utan någon vidare beskrivning av vad som avses.[18] Begreppet kan dock ges olika innebörd.

Termen förmåga användes av Smith i formuleringen av hans första beskattningsprincip. Gunnarsson anför att Smiths första beskattningsprincip därför ofta misstas för att utgöra grunden för skatteförmågeprincipen.[19] Smith ansåg dock att skatt skulle betalas efter förmåga i proportion

15 Påhlsson, Robert, Levnadskostnader: Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomst, 1997, s. 131.

16 Påhlsson 2007 s. 28–31; Gunnarsson 1995 s. 37–43; Persson Österman 1997 s. 55 f.

17 Se exempelvis Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt: En lärobok och handbok i skatterätt, Del 1, femtonde upplagan, 2015, s. 30; Rydin 2003 s. 28.

18 Se exempelvis prop. 1989/90:110 s. 384, 434; prop. 1999/00:2 del 2 s. 123, 657.

19 Gunnarsson 1995 s. 95.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

till det skydd som den skattskyldige erhöll från staten.[20] Denna innebörd är grundad i en syn på relationen mellan stat och individ som bygger på idén om samhällskontraktet. Skatten är då ett frivilligt bidragande i utbyte mot skydd och de båda prestationerna ska stå i jämvikt med varandra.[21] Utgångspunkten för detta resonemang är således en individualistisk statsuppfattning,[22] där staten uppfattas som byggd av en samling individer och där deltagande i staten är av frivillig karaktär.

Utifrån en sådan statsuppfattning kan skatt även definieras som ett bidragande efter intresse. Skatten kan då bestämmas i proportion till individens marginalnytta av att behålla medel för privat konsumtion jämfört med individens marginalnytta av att avstå medel för offentlig konsumtion.[23] Detta synsätt har förenats av Lindahl med begreppet förmåga. Enligt Lindahls resonemang kan skatteförmågeprincipen formuleras som att ”skatterna skall fördelas i sådant förhållande till medborgarnas ekonomiska förmåga, som motsvarar deras subjektiva intresse för ifrågavarande statsutgifter.”[24] Även uppfattningen av skatt som ett offer har förenats med förmågebegreppet. Detta får innebörden att medborgare med samma prestationsförmåga ska uppbära lika stort offer till det allmänna.[25]

Skatt kan i Sverige definieras som ett tvångsbidrag utan någon direkt rätt till motprestation.[26] Därmed bör inte begreppet förmåga ges den innebörd som det givits då det förenats med fördelningsprinciperna som presenterats ovan, vilka definierar skatt som ett bidragande efter intresse, i utbyte av en ekvivalent motprestation eller som ett offer.[27] Dessa presenterade synsätt ger inte heller någon förklaring till vad förmåga är utan snarare hur förmågan ska användas för att bestämma hur skatt skall fördelas.

Då skatt definieras som ett tvångsbidrag bör förmågan definieras fristående från det utbyte som erhålls från staten. Förmågan kan då ses som ”den ekonomiska potential för privat behovstillfredsställelse som en

20 Smith, Adam, An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, Volym 2, redigerad av Cannan, Edwin, sjätte upplagan, 1961, s. 350.

21 Gunnarsson 1995 s. 95.

22 Gunnarsson 1995 s. 89, 105.

23 Gunnarsson 1995 s. 96 f.; Sandström, K. Gustaf A., Om principerna för en rättvis beskattning, 1947, s. 19–22.

24 Gunnarsson 1995 s. 118.

25 Gunnarsson 1995 s. 119; Sandström 1947 s. 22 f.

26 Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, tredje upplagan, 2013, s. 21.

27 Gunnarsson 1995 s. 275.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

person besitter."[28] Denna ekonomiska potential påverkas i princip av två faktorer; dels uppkomsten av ekonomisk potential och dels personliga omständigheter som minskar potentialen. Uppkomst av potential är alla former av inkomster. Omständigheter som minskar potentialen är exempelvis kostnader för att förvärva inkomst och försörjningsbörda för barn. Begreppet personlig behovstillfredsställelse ska här ses som all övrig konsumtion. Eftersom potentialen bestäms utifrån dessa två faktorer kan den också mätas genom dem.[29] En generellt accepterad uppfattning är att uppkomsten av ekonomisk potential är den faktor som i huvudsak avgör utrymmet för personlig behovstillfredsställelse. Därmed uppfattas inkomsten som det bästa måttet på förmåga.[30]

4 INKOMSTBEGREPPET

Om skatteförmåga ska mätas utifrån en persons inkomst är inkomstbegreppet av central betydelse för skatteförmågeprincipens innebörd. Dock finns ingen egentlig definition av begreppet i svensk skattelagstiftning. De mest omfattande utredningar kring inkomstbegreppet som gjorts i svenskt lagstiftningsarbete genomgicks före införandet av KL 1928.[31] Utredningarna resulterade dock inte i någon allmän definition av begreppet. Istället konstaterades det vara omöjligt att definiera begreppet inkomst i skattelagstiftningen.[32] Mutén drar i sin avhandling en liknande slutsats rörande inkomstbegreppet. Han konstaterar att det vore meningslöst och oändamålsenligt att försöka finna en enhetlig definition och utifrån denna avgöra vad som ska inkomstbeskattas. Ett lämpligare synsätt är enligt Mutén att gränserna för skatterättens inkomstbegrepp får avgöras av vad som i praktiken inkomstbeskattas.[33] Även om det för skattesystemet skulle vara meningslöst att definiera vad som utgör inkomst har skatterättsvetenskapen och den ekonomiska vetenskapen producerat en rad olika inkomstbegrepp. Många inkomstbegrepp är exkluderande då vissa inflöden

28 Gunnarsson 1995 s. 278.

29 Gunnarsson 1995 s. 120 f.

30 Gunnarsson 1995 s. 120 f., 278 f.; Sandström 1947 s. 24 f.

31 SOU 1923:69; SOU 1923:70; SOU 1926:18.

32 Prop. 1927:102 s. 340.

33 Mutén, Leif, Inkomst eller kapitalvinst: inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer, 1959, s. 23.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

av resurser utesluts från vad som anses vara inkomst.[34] De mer omfattande benämns av Mutén som förmögenhetsvinstbegrepp.[35]

Smith definierade inkomstbegreppet i nationalekonomisk mening. Bruttoinkomst såg han som värdet av ett lands samlade årliga produktion av varor och tjänster. Nettoinkomsten bestämde han som den samlade summa som kan användas för konsumtion utan att förmögenheten minskar.[36] Om personinkomsten definieras utifrån Smiths inkomstbegrepp är personinkomsten den del av en persons inflöde av resurser som ingår i nettonationalinkomsten, det vill säga värdet av arbete, producerade varor och kapitalavkastning. Inflöde av resurser genom exempelvis arv, gåvor och lotterivinster såväl som kapitalvinster faller dock utanför ett sådant inkomstbegrepp eftersom sådant inte ingår i nettonationalinkomsten.[37] Ett annat exkluderande inkomstbegrepp härleds ur källteorin, vilken tidigare haft stort inflytande över det svenska skattesystemet. Denna säger att en inkomst är utflödet ur en inkomstkälla. Därmed ställs ett krav på varaktighet, vilket utesluter både kapitalvinster och förmögenhetsöverföringar.[38]

Schanz har utvecklat ett annat sätt att definiera personinkomsten utifrån nationalinkomsten. Likt vid beräkning av nationalinkomsten ansåg han att förmögenhetsförändringar ska medräknas i personinkomsten. Inkomsten är då summan av det som en person konsumerat och förändringen av personens förmögenhet för en given tidsperiod.[39] Även Davidson ansåg att förmögenhetsförändringar ska medräknas i inkomsten. Utifrån detta valde han att använda termen förmögenhetsvinst istället för inkomst för att beskriva inkomstbegreppet.[40] Davidson har dock kritiserat Schanz för att härleda personinkomsten ur nationalinkomsten med argumentet att denna koppling inte är nödvändig utan snarare försvagar Schanz definition av personinkomsten.[41] Enligt Davidson är skälet till att förmögenhetsförändringar ska uppfattas som inkomst istället att de påverkar skatteförmågan.[42]

34 Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem: företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, 1986, s. 13 f.
35 Mutén 1959 s. 15.
36 Smith 1961 vol. 1 s. 303.
37 Lodin et al. 2015 s. 34.
38 Lodin et al. 2015 s. 34; Melz 1986 s. 14; Gunnarsson 1995 s. 156.
39 Gunnarsson 1995 s. 153.
40 Davidson, David, Om beskattningsnormen vid inkomstskatten, 1889, s. 28 f.
41 Davidson, David, Beskattningsnormen vid inkomstskatten, Ur: SOU 1923:70, 1923, s. 44.
42 Davidson 1923 s. 8; Lodin et al. 2015 s. 33.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

Vid införandet av KL grundades inkomstbegreppet på källteorin och den nationalekonomiska definitionen av inkomst.[43] Vad som utgjorde inkomst bestämdes inte av någon enhetlig definition utan snarare uppräkning av vilka typer av intäkter som är skattepliktiga och vilka som inte är det.[44] Efter införandet av KL har inkomstbegreppet utvidgats. Detta har skett genom att fler typer av intäkter gjorts skattepliktiga. Exempel på denna utvidgning är att kapitalvinster gjordes skattepliktiga på 60-talet och ytterligare utvidgning av kapitalinkomstbeskattningen 1991.[45] Denna breddning av skattebaserna har inte föregåtts av teoretiska överväganden rörande inkomstbegreppet. Istället har utvidgningen motiverats med argumentet att vissa resurstillskott medför skatteförmåga.[46] Utvecklingen har således skett i enlighet med skatteförmågeprincipen. Detta har också medfört att inkomstbegreppet närmat sig Davidsons definition.[47]

5 SKATTEFÖRMÅGEPRINCIPEN SOM MOTIV TILL SKOGSAVDRAGET

Under utredningsarbetet som föregick KL hade intresseteorin stort inflytande. Då KL infördes hade dock intresseprincipen helt förlorat sitt inflytande över inkomstbeskattningen till förmån för skatteförmågeprincipen.[48] Denna utgör idag en av de grundläggande fördelningsnormerna för inkomstskattesystemet. Dess relevans som motiv för regler inom inkomstbeskattningen är därmed stor.[49] Specifikt för skogsbeskattningen har skatteförmågeprincipen påverkat regelverket på två sätt. Dels har beskattning då inkomster realiseras ansetts motsvara den skattskyldiges förmåga bättre än årlig fastighetsskatt, och dels har beskattning av kapitaluttag ansetts vara motstridigt skatteförmågeprincipen.

I början av 1900-talet ansågs inkomster av skogsbruk bli alltför lågt beskattade, vilket ledde till en höjning av den effektiva beskattningen.[50] I förarbeten konstaterades att den tidigare beskattningen ledde till att beskattningen inte motsvarade den skattskyldiges förmåga. Detta eftersom den

43 Gunnarsson 1995 s. 158 f.
44 Prop. 1927:102 s. 340.
45 Lodin et al. 2015 s. 40 f.
46 Melz 1986 s. 29–32.
47 Gunnarsson 1995 s. 161.
48 Gunnarsson 1995 s. 164–167.
49 Lodin et al. 2015 s. 31; Gunnarsson 1995 s. 277.
50 SOU 1924:53 s. 221 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

hade formen av fastighetsskatt med jämnt belopp årligen, vilket inte motsvarar inkomsterna av skogsbruk. De år skogsbruket inte genererade inkomster blev beskattningen således för hög. Samtidigt blev beskattningen mycket låg i förhållande till inkomsterna de år då avverkningar skedde.[51]

Reglerna om skogsavdrag som de utformades genom KL 1928 hade som motiv att beskattning av kapitaluttag skulle undvikas.[52] Vid omläggningen av skogsbeskattningen 1979 uttryckte lagstiftaren att beskattning av kapitaluttag inte är förenligt med skatteförmågeprincipen.[53] I förarbeten till senare ändringar har lagstiftaren inte uttryckligen hänvisat till skatteförmågeprincipen. Dock har uttalats att reglerna bygger på tanken att kapitaluttag inte ska beskattas.[54] Detta ställningstagande kan ses som en följd av skatteförmågeprincipen.

6 NÄRMARE OM KAPITALUTTAGSBEGREPPET

Innebörden av kapitaluttagsbegreppet är av central betydelse för skogsavdraget eftersom det är en avverknings egenskap av att delvis vara ett kapitaluttag som medför att den inte fullt ut anses resultera i ökad skatteförmåga. För att skogsavdraget ska vara samstämmigt med skatteförmågeprincipen ska således kapitaluttag, men inte inkomst, undantas från beskattning. Det går därmed inte att bedöma denna samstämmighet utan att klargöra vad ett kapitaluttag innebär. I detta avsnitt diskuteras därför begreppet närmare.

Termen kapitaluttag används både i förarbeten[55] till regler om skogsbeskattning och i tidigare forskning i ämnet.[56] Kindlund, Nilsson och Offesson använder istället termen kapitalomsättning.[57] Innebörden av termen beskrivs vanligen inte närmare då den används. I förarbeten föregående KL diskuterades dock kapitaluttagsbegreppet och det gavs då då två aspek-

51 Prop. 1909:25 s. 22 f.

52 Prop. 1928:213 s. 201–211.

53 Prop. 1978/79:204 s. 41 f.

54 Prop. 1999/00:2 del 2 s. 271; prop. 2002/03:79 s. 9; SkU 2007/08:RFR13 s. 34; prop. 2010/11:21 s. 10; SOU 2014:68 s. 192 f.

55 Se exempelvis prop. 1927:102 s. 147; prop. 1978/79:204 s. 41; prop. 1999/00:2 del 2 s. 271; SkU 2007/08:RFR13 s. 34; SOU 2014:68 s. 192 f.

56 Se exempelvis Rydin 2003 s. 331; Antonsson, Jan; Rydin, Urban, Skatt på skog: Skogsbeskattningshandboken: Enskild näringsverksamhet: Intäkter, kostnader, räntefördelning, expansionsfond, betalningsplan, reserveringar, ersättningsfond, skogskonto, skogsavdrag, generationsskifte, tredje upplagan, 2015, s. 413.

57 Kindlund, Peter; Nilsson, Folke; Offesson, Per-Erik, Skattebok för skogsägare, 1994, s. 137.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

ter. Dels beskrevs det som ett uttag av en del av investerat kapital, dels som ett uttag av den del av skogen som kan betraktas som produktionsmedel. Detta synsätt baserades på antagandet att en del av skogen var nödvändig för att upprätthålla en stadig virkesproduktion.[58] I senare förarbeten framkommer inte den sistnämnda aspekten på samma sätt.[59]

Gemensamt för de båda aspekterna av kapitaluttagsbegreppet är att de tar sikte på att en del av ett uttag inte ska betraktas som inkomst. Att kapitaluttaget vid införandet av KL förklarades som uttag av produktionsmedel kan därför ses som en konsekvens av källteorins tidigare inflytande över inkomstbegreppet i svensk skattelagstiftning. Ett sådant uttag kan inte uppfylla det källteoretiska inkomstbegreppets krav på varaktighet. Uttag av produktionsmedel är inte heller ett uttag av utflödet från källan utan realisering av en del av källan. Då källteorin tappat betydelse för inkomstskattesystemet är det naturligt att kapitaluttagsbegreppet i senare förarbeten beskrivs som ett uttag av en del av det investerade kapitalet, snarare än som uttag av produktionsmedel. I denna artikel avses därför den första aspekten av begreppet, ett uttag av investerat kapital, då termen kapitaluttag används.

Kommunalskattekommittén föreslog 1924 att termen kapitaluttag skulle tas med i lagtexten. Den gavs då innebörden av en minskning av skogens värde i förhållande till tidpunkten för förvärvet. Detta som följden av en avverkning.[60] I prop. 1927:102 beskrivs ett kapitaluttag såsom ett uttag genom avverkning vilket har medfört en minskning av skogsbeståndet jämfört med tidpunkten för förvärvet alternativt en minskning av skogens gällande ingångsvärde jämfört med tidpunkten för förvärvet.[61] Vad som avses är med andra ord att en del av det kapital som investerats i skogen omsätts i pengar, vilket leder till en minskning av tillgångens värde. Detta kan ytterligare förtydligas genom en jämförelse med placeringar i exempelvis ett räntekonto. Räntan på ett räntekonto utgör skattepliktig avkastning och beskattas men ett uttag av insatt kapital utgör kapitaluttag och är således skattefritt.

Då kapitaluttaget beskrivs som att en del av det *investerade kapitalet*

58 Se särskilt SOU 1924:54 s. 643–645. Se även SOU 1924:53 s. 67 f., 412 f.; prop. 1927:102 s. 157; prop. 1928:213 s. 171–173.

59 Prop. 1978/79:204 s. 41; prop. 1999/00:2 del 2 s. 271; SkU 2007/08:RFR13 s. 34; SOU 2014:68 s. 192 f.

60 SOU 1924:53 s. 15.

61 Prop. 1927:102 s. 147.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

omsätts i pengar är det en intressant fråga om detta kan likställas med att en del av *tillgången* omsätts i pengar. Ett kapitaluttag ska då ses som en delavyttring av tillgången. Som konstaterats ovan har lagstiftaren dock snarare beskrivit kapitaluttag såsom minskning av tillgångens värde än konsumtion av en del av tillgången. Samtidigt benämndes skogsavdraget ”avdrag på grund av avyttring av skog” i lagtexten fram till 1990 års skattereform.[62] Huruvida kapitaluttaget ska ses som en delavyttring eller inte är främst intressant vid jämförelse med andra värdeminskningsavdrag. Exempelvis ges värdeminskningsavdrag för byggnader för att byggnaden slits och då antas minska i värde. Det är då inte fråga om något som kan betraktas som en delavyttring. Den möjliga tolkningen av kapitaluttagsbegreppet som en delavyttring utgör därför en tydlig skillnad mellan skogsavdrag och andra värdeminskningsavdrag.

Betraktas en skogsfastighet som en enhet kan avkastningen ses som den sammanlagda tillväxten för hela skogsfastigheten. Avverkningar motsvarande den totala tillväxten utgör då uttag av skogsfastighetens avkastning.[63] Om däremot varje träd uppfattas som en enhet består avkastningen i tillväxten för det enskilda trädet. Med detta perspektiv är i praktiken nästan alla avverkningar delvis kapitaluttag. Eftersom tiden från plantering till avverkning vanligen är minst cirka 80 år är det ovanligt att samma person både planterar och avverkar. Den som avverkar sågar därmed i de allra flesta fall ned träd som stod på fastigheten då den förvärvades. Avverkningen är därför delvis ett kapitaluttag. Trädperspektivet kan givetvis inte användas som grund för skattereglerna. Dock visar perspektivet att det ligger i skogsbrukets natur att uttag i praktiken ofta är delvis kapitaluttag.

7 MÅSTE FASTIGHETEN VARA TAXERAD SOM LANTBRUKSENHET?

Den första rättsfrågan som prövas med vägledning av skatteförmågeprincipen är huruvida avverkad skog måste komma från en fastighet taxerad som lantbruksenhet för att skogsavdrag ska medges. För möjlighet till skogsavdrag ska enligt 21 kap. 4 § st. 1 IL fastigheten vara taxerad som lantbruksenhet. Skatteverkets ståndpunkt är följaktligen den att endast avyttring av skog från en lantbruksenhet kan medge avdrag.[64] Antonsson och

62 Prop. 1989/90:110 del 1 s. 66, del 2 s. 667.

63 Prop. 1928:213 s. 171 ff., 201 f.

64 SKV vägledning 2016. Rubrik: Vem kan göra skogsavdrag?

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

Rydin anför med stöd av RÅ 1961 fi. 96 att skogsavdrag även bör kunna medges vid avyttring av skog från fastighet vilken inte utgör lantbruksenhet.[65] Regeringsrätten ansåg i fallet att det inte var visat att köpeskillingen för fastigheten i fråga inte till ett belopp motsvarande yrkat avdrag avsåg skog stående på fastigheten. På denna grund medgavs avdrag, trots att det noterats av kammarrätten vara i strid med lagtextens ordalydelse.

Då avdragsreglerna infördes genom KL 1928 hade källteorin inflytande över inkomstbegreppet. Vad som ansågs vara inkomst av skogsbruk var då utflödet av inkomstkällan, det vill säga en skogsfastighet. Avyttring av skog från annan fastighet kan med detta perspektiv inte vara att anse som inkomst av skogsbruk. Eftersom inkomstskattesystemet nu täcker in mer i begreppet inkomst bör i dagens rättsläge avyttring av skog från annan fastighet än en lantbruksenhet kunna utgöra avdragsgrundande skogsintäkt. Det skäl som källteorin gav för att inte medge avdrag grundat på avyttring av skog från annan fastighet kan därför idag anses vara borta.

Om avyttrad skog kommer från en fastighet vilken inte är taxerad som lantbruksenhet är det dock osäkert om en del av intäkten faktiskt är ett kapitaluttag. En förutsättning för att så ska vara fallet är att en del av anskaffningsutgiften har avsett träden. I de fall då andra näringsfastigheter förvärvas bör det vanligen inte finnas något lika tydligt samband mellan köpeskillingens storlek och mängden skog stående på fastigheten som då skogsmark förvärvas. Om ett sådant samband saknas är det tveksamt om avverkning av träd på annan näringsfastighet kan ses som ett kapitaluttag. Att tillåta skogsavdrag vid avverkning på annan näringsfastighet skulle därför medföra att inkomst i vissa fall behandlas som kapitaluttag. Att i enlighet med lagtexten inte tillåta detta bör i vissa fall samtidigt leda till att kapitaluttag behandlas som inkomst. Resonemanget ovan tyder dock på att sådan avverkning i de flesta fall inte bör medföra något kapitaluttag. Därför är lagstiftningens ordalydelse mer i överensstämmelse med skatteförmågeprincipen än en ordning som tillåter skogsavdrag för avverkning från en annan näringsfastighet. En alternativ lösning, som i än större grad skulle skapa koherens med skatteförmågeprincipen, vore att skogsavdrag medges vid avverkning av skog från annan näringsfastighet under förutsättning att den skattskyldige kan visa att en del av anskaffningsutgiften avsett skogen.

Det kan ifrågasättas om 1961 års rättsfall som Antonsson och Rydin anför ska ges större tyngd än både lagtextens ordalydelse och förarbeten

65 Antonsson och Rydin 2015 s. 423.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

av betydligt senare datum. Resonemanget om det förändrade inkomstbegreppets betydelse i sammanhanget utgör inte heller tillräckliga skäl för att frångå lagtextens ordalydelse. Det ska också nämnas att lagstiftaren i förarbeten tydligt uttryckt att förändringen från att dela upp inkomsten i förvärvskällor till att all näringsverksamhet beskattas i samma inkomstslag ”inte medfört att avdragsrätten utvidgats till skog på alla näringsfastigheter.”[66] Resonemanget visar således endast att en aspekt av den teoretiska grunden för att inte medge avdrag inte längre finns.

8 FASTSTÄLLANDE AV ANSKAFFNINGSVÄRDE VID FASTIGHETSREGLERING OCH KLYVNING

Den andra frågan som tolkas med vägledning av skatteförmågeprincipen är fastställande av anskaffningsvärde vid fastighetsreglering och klyvning. Beräkning av det anskaffningsvärde som ligger till grund för skogsavdrag görs normalt enligt proportioneringsregeln i 21 kap. 12 § IL. Denna innebär att den totala köpeskillingen för fastigheten multipliceras med kvoten mellan taxeringsvärdet för produktiv skogsmark och totalt taxeringsvärde. Om proportioneringsregeln ger ett missvisande resultat kan istället anskaffningsvärdet beräknas genom jämkningsregeln. Kravet är då enligt 21 kap. 13 § st. 1 IL att proportioneringsregeln inte kan tillämpas eller det är uppenbart att tillämpning av den skulle ge ett avvikande resultat. Om jämkningsregeln tillämpas ska enligt samma lagrum istället det värde som kan anses motsvara den verkliga ersättningen avseende produktiv skogsmark användas.

Då skogsmark förvärvas genom fastighetsreglering eller klyvning tillämpas som utgångspunkt proportioneringsregeln för beräkning av anskaffningsvärde.[67] I 21 kap. 13 § st. 2 IL anges även specifikt för fastighetsreglering och klyvning att om ersättning betalats vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och produktiva skogsmark som har lagts till den skattskyldiges fastighet överstiger värdet av den skog och produktiva skogsmark som har frångått denna, ska ett belopp motsvarande ersättningen anses som anskaffningsvärde. Fråga uppstår här vad som ska räknas som ersättning. Antingen kan endast kontant betalning ses som ersättning eller så kan även vederlag i form av mark av

66 Prop. 1989/90:110 s. 667.

67 I 21 kap. 12 § IL anges att bestämmelsen tillämpas om fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

annan typ än produktiv skogsmark ses som ersättning. Ytterligare en fråga är hur överförda marken i så fall ska värderas.

Antonsson och Rydin anför att både kontant betald ersättning och markvederlag ska ligga till grund för beräkning av anskaffningsvärde. Detta med hänvisning till lagtextens utformning då den infördes genom omläggningen av skogsbeskattningen 1979. Bestämmelsen om förvärv genom fastighetsreglering och klyvning innehöll då vad som enligt Antonsson och Rydin ska ses som en direkt hänvisning till jämkningsregeln.[68] En sådan tolkning har stöd i förarbeten, där det uttalas att jämkningsregeln är obligatorisk i fastighetsregleringsfallen.[69] Samma ställningstagande görs i lagkommentaren författad av Andersson, Saldén Enérus och Tivéus.[70] Ett uttalande i departementspromemorian Ds B 1978:2 s. 232 anger specifikt att även markvederlag ska ligga till grund för beräkning av anskaffningsvärde.[71] Då endast redaktionella ändringar gjorts efter refererade förarbetsuttalanden talar förarbeten för att anskaffningsvärdet ska beräknas baserat på både kontant betalning och markvederlag.[72]

I två ställningstaganden rörande värdeminskningsavdrag vid fastighetsreglering och klyvning kommer även Skatteverket till slutsatsen att värdet av överförd mark ska användas för beräkning av anskaffningsvärdet.[73] Skatterättsnämnden har dock i ett förhandsbesked kommit till en annan slutsats, nämligen att det ”endast är då kontant ersättning har betalats av [den skattskyldige] som anskaffningsvärdet på skogen ska ökas”.[74] Nämnden hänvisar till 5 kap. 10 § FBL som anger att skillnad i värdet på frångående och tillagd mark i en fastighetsreglering utjämnas genom ersättning i pengar. Därmed är det enligt Skatterättsnämnden bara kontant betalning som ska ligga till grund för beräkning av anskaffningsvärdet.[75] Det finns dock en viktig skillnad i att 5 kap. 10 § FBL hanterar värden på mark, vilket innefattar alla sorters mark, samtidigt som 21 kap. 13 § st. 2 IL hanterar värden på skog och produktiv skogsmark. I det första fallet är

68 Antonsson och Rydin 2015 s. 446. Jämför 22 § anv. p. 8 st. 1 KL. Lydelse 1979:500. Senare 23 § anv. p. 10. KL.

69 Prop. 1978/79:204 s. 86.

70 Andersson, Mari; Saldén Enérus, Anita; Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen: En kommentar, femtonde upplagan, 2015, kommentaren till 21 kap. 13 § IL.

71 Ds B 1978:2 s. 232.

72 Prop. 1989/90:110 s. 667; prop. 1999/00:2 del 2 s. 284 f.

73 SKV Dnr 131 368322-11/111; SKV Dnr 131 368325-11/111.

74 SRN 2012-03-19 (Dnr 76-10/D).

75 SRN 2012-03-19 (Dnr 76-10/D).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

det en självklarhet att utjämning av skillnad på värdet av mark som tillförs respektive frångår fastigheten inte kan ske i form av ett markvederlag. I det andra fallet, där utjämning avser värden endast på skog och produktiv skogsmark, kan utjämningen ske genom vederlag i form av mark av annan typ.

I det berörda fallet var fråga om en situation då produktiv skogsmark byttes mot annan produktiv skogsmark. Det framkommer i förhandsbeskedet att det ovan citerade uttalandet av nämnden är riktat på omständigheterna i fallet.[76] Avgörandet är därmed inte oförenligt med principen att markvederlag ska tas med i beräkning av anskaffningsvärdet.

Frågan har också prövats av Kammarrätten i Sundsvall i ett mål om klyvning. I målet gjorde kammarrätten bedömningen att det endast var den kontanta ersättningen som skulle ligga till grund för beräkning av anskaffningsvärde.[77] Omständigheterna i fallet var dock sådana att den ursprungliga fastigheten till övervägande del bestod av skog. Genom klyvningen byttes således främst skog mot skog, varför det endast var aktuellt att beräkna en ökning av anskaffningsvärden utifrån kontant ersättning.[78] Avgörandet utesluter därför inte, i likhet med skatterättsnämndens avgörande, att markvederlag ligger till grund för beräkning av anskaffningsvärde. Det framkommer dock inte klart huruvida bedömningen varit en annan exempelvis om den skattskyldiges skog ökat i värde genom en fastighetsreglering där mark av annan typ utgjort det enda vederlaget.

Beträffande värdering av markvederlag gör Skatteverket bedömningen att omkostnadsbeloppet för markvederlaget ska användas för beräkning av anskaffningsvärdet. Denna slutsats har sin grund i att omkostnadsbeloppet för kapitalvinstberäkning vid en framtida avyttring av den tillförda marken beräknas med grund i omkostnadsbeloppet för den mark som frångått fastigheten.[79] Antonsson och Rydin anför att istället marknadsvärdet på markvederlaget ska användas för beräkning av anskaffningsvärdet. Denna ståndpunkt bärs främst upp av argumentet att begreppet ”det

76 SRN 2012-03-19 (Dnr 76-10/D). Uttalandet tar sikte på det i förhandsbeskedet benämnda ”typfall B”. Detta är sådant att skog och produktiv skogsmark byts mot skog och produktiv skogsmark av högre värde, varpå ersättning betalas i pengar.

77 Kammarrätten i Sundsvall 1428-11 samt 1429-11.

78 Antonsson och Rydin 2015 s. 442–444.

79 SKV Dnr 131 368322-11/111; SKV Dnr 131 368325-11/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

verkliga vederlaget" bör betyda vederlagets marknadsvärde.[80] Att istället använda omkostnadsbelopp för beräkningen menar Antonsson och Rydin vidare är ett tillämpande av kontinuitetsprincipen för ett oneröst förvärv, vilket de menar är tveksamt.[81]

Utifrån skatteförmågeprincipen blir slutsatsen att markvederlag värderat till omkostnadsbeloppet ska användas för beräkning av anskaffningsvärde. En grundläggande förutsättning för att en avverkning ska vara ett kapitaluttag är att den motsvarar uttag av redan beskattade medel vilka investerats i skogen. Omkostnadsbeloppet för markvederlaget motsvarar de beskattade medel som investerats i denna mark. Då marken används som vederlag motsvarar omkostnadsbeloppet således beskattade medel som investeras i förvärvad mark. Därför bör detta belopp ligga till grund för beräkning av anskaffningsvärde. Om endast kontant betalning läggs till grund för beräkning av anskaffningsvärde kommer därför en framtida avverkning innebära att kapitaluttag behandlas såsom inkomst. Om däremot obeskattade inkomster investeras i skogen blir den del av ett uttag som annars skulle motsvara ett kapitaluttag istället realisering av inkomst. Så länge markvederlagets marknadsvärde överstiger omkostnadsbeloppet är skillnaden mellan marknadsvärde och omkostnadsbelopp en värdestegring vilket kan likställas med orealiserad inkomst. Denna förblir åtminstone delvis obeskattad vid förvärv genom fastighetsreglering och klyvning. Om marknadsvärdet tillåts ligga till grund för beräkning av anskaffningsvärde behandlas därmed realisering av inkomst såsom kapitaluttag. Detta är inte i linje med skatteförmågeprincipen.

Resonemanget ovan kan jämföras med det som fördes av de två skiljaktiga i Skatterättsnämndens överklagade beslut i RÅ 1999 ref. 71. Fallet rörde hur anskaffningsvärde för beräkning av skogsavdrag påverkas av att fastigheten förvärvats genom ianspråktagande av ersättningsfond. Eftersom de medel som tas ut från ersättningsfonden inte beskattats ansåg de skiljaktiga att detta belopp inte ska få ligga till grund för skogsavdrag. Detsamma noterades av Regeringsrätten, som dock ansåg att beloppet ska användas för beräkning av anskaffningsvärde, eftersom systemet med ersättningsfond är uppbyggt så att beskattning ska komma först vid avyttring.

80 Antonsson och Rydin 2015 s. 445–447; Jämför verkligt värde i 4 kap. 14 § st. 2 ÅRL. Detta ska bestämmas till marknadsvärdet.

81 Antonsson och Rydin 2015 s. 445–447.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

9 SKATTEFÖRMÅGA GENOM KAPITALUTTAG

I följande tre avsnitt diskuteras huruvida återföringsreglerna innebär beskattning av kapitaluttag och om reglerna därför står i strid med skatteförmågeprincipen. Om personinkomsten definieras utifrån det nationalekonomiska inkomstbegreppet[82] utesluts kapitaluttag. Detta eftersom nationalinkomsten inte ökar genom uttaget då det motsvarar en värdeminskning på skogen. Grunden för att kapitaluttaget utesluts ur det nationalekonomiska inkomstbegreppet är därmed att det endast innebär att kapital flyttas eller, med den term Kindlund, Nilsson och Offesson använder, en kapitalomsättning. Kapitaluttaget kan vidare inte ses som utflödet ur en källa då det innebär att en del av källan konsumeras. Därmed kan kapitaluttaget inte heller ses som inkomst med källteorins inkomstbegrepp.[83]

Det mest allomfattande inkomstbegreppet lär vara Davidsons.[84] Med detta perspektiv genererar den del av en avverkning som motsvarar ett kapitaluttag ett inflöde av pengar, vilket innebär en ökning av den skattskyldiges ekonomiska potential och en ökad skatteförmåga. Samtidigt är den värdeminskning på skogen som kapitaluttaget medfört avdragsgill eftersom orealiserade inkomster och kostnader, såsom värdeökning och värdeminskning på tillgångar, ska tas med vid beräkning av inkomst. Detta framkommer vid en jämförelse med Davidsons resonemang om förmögenhetsvinst och förmögenhetsförlust genom värdeökning respektive värdeminskning på tillgångar.[85] Detta innebär att ett kapitaluttag inte medför ökad nettoinkomst. Därmed kan slutsatsen dras att kapitaluttaget inte kan betraktas som inkomst.

Kapitaluttag kan följaktligen inte medföra skatteförmåga på den grunden att det är en inkomst. Skatteförmåga bör dock inte likställas med inkomst. Om skatteförmåga ses som ekonomisk potential för privat behovstillfredsställelse bör den kunna grundas inte bara på inkomst utan även på förmögenhet. En sådan tolkning av begreppet skatteförmåga är långt ifrån obestridd inom skatterättsvetenskapen. Tolkningen är dock möjlig.[86]

Om förmögenhet anses kunna ligga till grund för skatteförmåga är det kapitalet som ger skatteförmåga och inte kapitaluttaget. Vad som händer genom kapitaluttaget är endast att kapitalet i form av skog omvandlas

82 Se exempelvis Smith 1961 vol. 1 s. 303; Lodin et al. 2015 s. 34.

83 Se exempelvis Lodin et al. 2015 s. 34; Melz 1986 s. 14.

84 Davidson 1889; Davidson 1923.

85 Davidson 1889 s. 71–79.

86 Gunnarsson 1995 s. 215–221.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

till kapital i form av pengar. Den skatteskyldiges förmögenhet är därmed oförändrad. Kapitaluttag skulle således inte påverka skatteförmågan även om förmögenhet ses som grund för skatteförmåga.

Begreppet måste således utvidgas ytterligare för att kapitaluttaget ska anses ge skatteförmåga. Genom kapitaluttaget har inte varken inkomst eller förmögenhet ökat. Däremot har den skattskyldiges likviditet ökat. Att se likviditet som mått på skatteförmåga må vara kontroversiellt. Något försök till djupare teoretisk argumentation för denna tolkning ryms inte heller inom ramen för denna artikel. Ett exempel kan dock belysa att tolkningen är möjlig. Antag att en person, A, äger 50 sällsynta ädelstenar värda 1 miljon kronor vardera. En annan person, B, har en förmögenhet i form av 25 miljoner kronor på ett bankkonto. Ingen av dem har någon inkomst eller andra tillgångar. Att hitta köpare till ädelstenarna är mycket svårt, varför A endast vart tredje år lyckas sälja en sten. A skulle därför inte kunna betala en årlig förmögenhetsskatt om en procent. Eftersom B kan ta ut pengar fritt är en sådan förmögenhetsskatt inte något problem för B. Under dessa förutsättningar kan B sägas ha större skatteförmåga än A, trots att A har större förmögenhet än B.

Sammanfattningsvis kan sägas att kapitaluttaget kan öka skogsägarens skatteförmåga om begreppet förmåga inte endast mäts genom inkomsten. Begreppet måste då utvidgas till att förmögenhet och även förmögenhetens grad av likviditet bedöms påverka skatteförmågan. Det svenska skattesystemet bygger idag dock på inkomsten som mått på skatteförmågan. Med den tolkningen av begreppet kan slutsatsen dras att kapitaluttag inte medför skatteförmåga och att beskattning av kapitaluttag är oförenligt med skatteförmågeprincipen.

10 BESKATTAS ETT KAPITALUTTAG MED NUVARANDE SYSTEM?

Nedan tas utgångspunkt i de grundläggande principer som gäller för skogsbeskattning. Detta för att renodla diskussionen till att endast beröra frågan huruvida återföring av gjorda skogsavdrag innebär beskattning av kapitaluttag. I det följande antas som postulat att uttag av avkastning under innehavet samt värdeökning som realiseras vid avyttring ska beskattas. Kapitaluttag, som nedan antas vara exakt så stora som gjorda avdrag, ska inte beskattas. I vilket inkomstslag viss inkomst ska tas upp berörs inte i detta steg.

När kapitaluttaget görs blir det skattefritt under det att avdrag samtidigt görs. I samband med kapitaluttaget beskattas också den del av avverkning-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

en som utgör avkastning. Genom kapitaluttaget förbrukas en del av det kapital som investerats i skogen. Om fastigheten sedan avyttras med vinst har därför värdeökningen i form av tillväxt och prisstegring varit större än kapitaluttaget. Vid avyttringen realiseras således en upplupen värdeökning, vilket utgör en orealiserad inkomst. Värdeökningen ska därför beskattas. Eftersom en del av det investerade kapitalet förbrukats genom kapitaluttaget uppgår inkomsten till skillnaden mellan ersättningen vid avyttringen och omkostnadsbeloppet minskat med det gjorda kapitaluttaget. Annorlunda uttryckt summan av kapitaluttaget och ersättningen minskad med omkostnadsbeloppet. Det belopp som enligt nuvarande system beskattas vid avyttring är därför inte ett kapitaluttag utan en inkomst.

Med inkomsten som mått på skatteförmåga är det detta belopp som ska beskattas. Att ett belopp motsvarande gjorda skogsavdrag beskattas vid avyttring kan därför inte sägas vara oförenligt med skatteförmågeprincipen. Snarare vore det underlåtenhet att beakta det gjorda kapitaluttaget vid inkomstberäkningen som skulle stå i strid med skatteförmågeprincipen.

11 I VILKET INKOMSTSLAG ÅTERFÖRING SKA SKE

En del av den kritik som riktats mot skatteförmågeteorin bygger på att den inte ger något svar på skattenivån utan endast fördelningen av skatterna.[87] Lindahls tolkning av skatteförmågeprincipen innebär i likhet med detta att nivån på skatterna inte kan bestämmas utifrån skatteförmågeprincipen.[88]

Det går inte heller att utifrån skatteförmågeprincipen avgöra om viss inkomst ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet eller inkomst av kapital. Davidson anför att inkomst av kapital inte kan ”[…] ha någon särskild *mystisk* skattekraft. 5,000 kr. inkomst av förmögenhet räcka ju ej till mer än 5,000 kr. annan inkomst.”[89] Ett liknande ställningstagande görs i SOU 1989:33.[90] Ett alternativt synsätt ges av fondteorin, vilken anger att kapitalinkomster ska anses ge större skatteförmåga än arbetsinkomster. Detta eftersom fonderad inkomst ger ekonomisk trygghet över tid och därmed större utrymme för personlig behovstillfredsställelse.[91] Varken nuvarande system med återföring i inkomstslaget näringsverksamhet eller

87 Wicksell, Knut, Inkomstbegreppet i skattehänseende och därmed sammanhängande skattefrågor, Ur: SOU 1923:70, 1923, s. 45.

88 Gunnarsson 1995 s. 118 f.

89 Davidson 1923 s. 10.

90 SOU 1989:33 del 2 s. 24.

91 Gunnarsson 1995 s. 215 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

ett system där gjorda avdrag påverkar omkostnadsbeloppet kan därför sägas vara mer koherent med skatteförmågeprincipen än det andra.

Problemet att avgöra i vilket inkomstslag skogsavdrag ska återföras kan inte lösas med vägledning av skatteförmågeprincipen. Däremot säger skatteförmågeprincipen att den skattskyldiges förmåga ska bedömas som en enhet.[92] Genom att beskattning sker i olika inkomstslag bedöms skatteförmågan som flera enheter. Därmed är det själva existensen av problemet som inte överensstämmer med skatteförmågeprincipen, inte den ena eller den andra lösningen.

Frågan om i vilket inkomstslag återföringsbeloppet ska tas upp handlar snarare om en avvägning mellan andra argument och principiella ställningstaganden. Rydin ifrågasätter rimligheten i att avdragseffekten flyttas till inkomstslaget kapital genom att omkostnadsbeloppet inte påverkas av gjorda avdrag. En del av omkostnadsbeloppet avser den skog som avverkats och legat till grund för gjorda avdrag. Rydin menar att avdrag därför inte bör medges för den avverkade skogen vid slutavyttring.[93] Argumentationen tyder på att kapitaluttagsbegreppet tolkas som en delavyttring. Skogsavdraget kan då betraktas som avdrag för omkostnadsbeloppet för den del som avyttras. Det vore då rimligt att omkostnadsbeloppet påverkas av gjorda avdrag vid slutavyttring istället för att beloppet tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Ett annat argument för att det återförda beloppet ska beskattas i inkomstslaget kapital är att beloppet motsvarar skogens värdeökning. Då sådan inkomst realiseras i samband med avyttring av marken är utgångspunkten i skogsbeskattningssystemet att den beskattas som en kapitalvinst. Skälen bakom detta är dels förenkling och dels att yttre rationalisering av skogsbruket främjas om fastighetsavyttring inte beskattas för hårt.[94] Samtidigt har lagstiftaren ansett det vara oacceptabelt att avdrag medges i ett högre beskattat inkomstslag och att återföring sker i ett lägre beskattat inkomstslag.[95]

Frågan är därför vilket av dessa principiella ställningstaganden som väger tyngst, då avsteg måste göras från något av dem. Denna fråga går inte

92 Gunnarsson 1995 s. 278–280.

93 Rydin 2003 s. 334 f.

94 Prop. 1978/79:204 s. 46–48.

95 Prop. 1989/90:110 s. 420.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

att besvara utifrån skatteförmågeprincipen eftersom den, som konstaterats ovan, inte ger någon vägledning i frågan.

12 AVSLUTNING

I artikeln har samstämmigheten mellan skogsavdraget och skatteförmågeprincipen granskats. Olika tolkningar av gällande rätt för två rättsfrågor inom regelområdet har jämförts med den slutsats som erhålls om skatteförmågeprincipen används som tolkningsnorm. Resultatet visar vilken ståndpunkt som medför en högre grad av samstämmighet. För frågan om fastigheten måste vara taxerad som lantbruksenhet för att skogsavdrag ska medges är den slutsats som bör betraktas som gällande rätt också den som stämmer bäst överens med skatteförmågeprincipen. Dock har en alternativ lösning presenterats vilken medför ytterligare koherens med principen. Denna lösning ryms dock inte inom lagstiftningens ordalydelse och torde därför kräva lagändring. Beträffande bestämning av anskaffningsvärde vid fastighetsreglering och klyvning står det inte helt klart huruvida de uttalanden som gjorts i praxis är förenliga med den lösning som bäst stämmer överens med skatteförmågeprincipen. Denna lösning ryms dock inom lagstiftningens ordalydelse och den kan därför tillämpas.

Den prövning som gjorts gällande återföringsreglernas samstämmighet med skatteförmågeprincipen har visat att beskattning av kapitaluttag är oförenligt med skatteförmågeprincipen under förutsättning att skatteförmåga endast anses uppkomma genom inkomst. Samtidigt har visats att beskattning av kapitaluttag inte sker genom nuvarande system. Reglerna kan därför inte kritiseras för att vara motstridiga skatteförmågeprincipen.

Jakob Björkqvist är jur. kand. och verksam som forskningsassistent vid juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26