Beskattning av ståndskogslikvid

av t. f. kammarrättsfiskalen Bertil Wennergren

S. k. ståndskogslikvid kan enligt fastighetsbildningslagstiftningen förekomma vid laga skifte, ägoutbyte, utbrytning av skogsfångsservitut, gränsbestämning och sammanföring av samfälld vägmark med angränsande fastighet. De konstitutiva bestämmelserna återfinnas i 14 kap. 8 och 9 §§ lagen om delning av jord å landet. Enligt nämnda lagrum skall ägare, som vid förrättning erhåller skog till mindre värde än han hade före förrättningen, tilläggas ersättning. Sådan ersättning kallas i dagligt tal ståndskogslikvid, ehuru den kan avse icke blott grov skog utan även ungskog och skogsplantering. Uttrycket är en kvarleva från den tid, då ersättning tillades ägare blott för verklig ståndskog.

Bestämmandet av ståndskogslikvid föregås av en värdering av skogen å de ägoskiften, som ingå i förrättningen. Vid värderingen sker stamräkning med indelning av skogen i dimensionsklasser. Det må framhållas, att på grund av att värdet av skog är högre i de större dimensionsklasserna än i de mindre, det kan inträffa, att en ägare förpliktas utgiva likvid, ehuru han mottager ett förråd som är mindre än det han avstår.

Efter en lantmäteriförrättning kan en fastighet innehålla idel ny mark. Formellt sker emellertid ingen ändring i fastighetsinnehavet. Tidigare meddelade lagfarter och inteckningar gälla alltjämt. Fång av fastighet har icke skett vare sig i civilrättslig eller skatterättslig mening.

Kammarrättsrådet Ljungberg anför i en artikel om ståndskogslikvids beskattning (Skattenytt 1956 s. 142 ff), 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. Nedanstående rader utgöra ett försök att visa, att rättspraxis angående beskattning av ståndskogslikvid låter sig inordna i ett logiskt och tillika tämligen rättvist system. Om man över huvud kan tala om rättvisa i samband med skogsbeskattning.

Avstående av skog mot erhållande av ståndskogslikvid har i praxis betraktats såsom en avyttring av växande skog, och ståndskogslikviden har upptagits till beskattning i förvärvskällan jordbruksfastighet (RÅ 1929 ref. 34). Skogens avstående har icke fått likställas med upplåtelse av avverkningsrätt och likviden har följaktligen icke fått fördelas på de år, då den erlagts, utan beskattats i sin helhet det år, då första avbetalningen skett (nyssnämnda rättsfall). Vid beräkning av avdrag för värdeminskning av skog på grund av att skog mistats vid laga skifte har den virkesförrådsmetod, som gäller vid avyttring av mark, fått tillämpas (RÅ 1938 not Fi 667).

Den som avstår skog vid förrättning erhåller i regel icke blott kontant ersättning utan även ny skog i byte. Det skulle kunna göras gällande, att han bör skatta — såsom för intäkt genom avyttring av växande skog — även för värdet av det vederlag som den erhållna skogen utgör. Såsom redan framhållits är emellertid ett byte, som sker i lantmäteriförrättnings form, icke något fång i lagens mening.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:10

Skogsbytet kan alltså icke läggas till grund för en beskattning av intäkt av skogsbruk; lika litet som markbytet kan läggas till grund för en realisationsvinstbeskattning.

En särskild fråga är hur det för ägaren gällande ingående virkesförrådet skall beräknas, sedan vid en förrättning ett skogsbyte skett. Är det förrådet vid fånget av fastigheten eller det förråd, som erhållits i byte mot detta förråd, som skall gälla? Redan den omständigheten att ingångsvärdet efter förrättningen rent faktiskt hänför sig till det nya förrådet talar för att det är detta, som skall gälla. Med ett exempel må även visas att så bör bliva fallet. Man kan tänka sig en ägare, som förvärvat sin fastighet med ett virkesförråd av 500 kbm. (à 40 kr.) och som strax efter förvärvet vid en förrättning byter hela detta förråd mot ett förråd av 1.000 kbm. (à 20 kr.). Gäller som ingående virkesförråd 500 kbm., kan han icke erhålla avdrag för minskning av ingående förråd, förrän han avverkat mera än hälften av det erhållna förrådet. Ett sådant resultat är uppenbart oriktigt. Endast om det ingående förrådet upptages till 1.000 kbm., erhållas riktiga resultat vid avdragsberäkningar. I de fall då sparad tillväxt finnes å de ägoskiften, som avstås, kompliceras givetvis beräkningarna. Här skall blott framhållas, att alla förrådsberäkningar — i enlighet med de principer som ligga till grund för avdragsrätt enligt förrådsmetoden — böra ske med utgångspunkt från den genomsnittliga sammansättningen av de förråd, som gått i byte mot varandra. I praktiken torde skillnaderna i fråga om virkesförråds sammansättning efter och före en förrättning i de allra flesta fall icke vara så stora att de kräva beaktande. Man torde i regel kunna fingera, att det ingående virkesförrådet är detsamma efter som före förrättningen. Vad nu sagts om ingående virkesförrådets beräkning efter förrättningen får sin särskilda betydelse i fall då ägare förpliktats utgiva likvid. Följdriktigt bör anses, att han då erhållit ett förråd utöver sitt ingående virkesförråd, även om det totala förrådet efter förrättningen siffermässigt är mindre än det totala förrådet före förrättningen. Vid utbrytning av ett skogsfångsservitut motsvaras det ingående virkesförrådet före förrättningen av det normalskogsförråd, som bedömes erforderligt för en sådan årlig avkastning som servitutet medfört rätt till. Såsom ingående virkesförråd efter förrättningen torde i enlighet härmed böra upptagas det förråd som å vederlagsmark tillägges servitutshavaren i ersättning för detta normalskogsförråd.

Såsom redan nämnts må de regler för beräkning av intäkt genom avyttring av skog, som gälla då skog avyttras i samband med avyttring av marken, tillämpas vid beskattning av ståndskogslikvid. Detta innebär, om förrådsmetoden användes, att endast den del av ståndskogslikviden skall beskattas som kan anses belöpa å sparad tillväxt å fastigheten, medan den del som faller å ingående virkesförråd skall gå fri. Finnes ingen sparad tillväxt å fastigheten, skall ståndskogslikviden alltså icke alls beskattas. I princip skall bedömningen av om och i vad mån sparad tillväxt finnes å fastigheten hänföra sig till fastigheten i dess helhet, och praxis har visat påtaglig obenägenhet mot att tillåta beräkningar som hänföra sig till en del av en fastighet (jfr t. ex. RÅ 1944 not Fi 1065). I ett lantmäteriförrättningsfall då ägoskiftena äro tydligt individualiserade och skogsbeståndet noga kartlagt, bör hinder dock ej möta mot en särskild

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:10

beräkning beträffande de av förrättningen berörda skiftena (jfr RÅ 1948 ref. 6 och 1939 not Fi 544 nedan samt Lundevall, Skattehandbok, tredje uppl., s. 168). För beräkning av sparad tillväxt, om det ej är uppenbart att sådan saknas, och för tillämpning av förrådsmetoden i övrigt erfordras uppgift om virkesförrådet vid förrättningen, det för ägaren gällande ingående virkesförrådet och den kubikmassa som ståndskogslikviden utgör ersättning för. Virkesförrådet vid förrättningen och den kubikmassa likviden avser kan beräknas med ledning av verkställd stamräkning. Det ingående virkesförrådet åter kan, om exakta uppgifter saknas, vilket torde vara det vanliga, beräknas schematiskt med utgångspunkt från det aktuella förrådet på sätt angives i sjätte stycket i p. 4 anvisningarna till 22 § KL. Exempel: Erhållen ståndskogslikvid 15.000 kr. utgör ersättning för 500 kbm. Virkesförrådet å mistade ägoskiften 2.000 kbm. Ingående virkesförråd därsammastädes 1.800 kbm. Sparad tillväxt alltså 200 kbm. Skattepliktig intäkt $\frac{200}{500} \times 15.000 = 6.000$ kr. eller om man så vill, skattepliktig intäkt 15.000 kr. och avdrag för å ingående virkesförråd belöpande del av likviden 9.000 kr.

Erhåller servitutsinnehavare vid utbrytning av skogsfångsservitut mindre skog än servitutet i och för sig berättigar honom till, skall han tillerkännas ståndskogslikvid. Denna torde vara skattepliktig endast i den mån den kan anses som sådan intäkt av skogsfång varom förmäles i p. 5 anvisningarna till 21 § KL. Så torde bli fallet endast om den avser under servitutstiden sparad rätt till skogsfång.

Det kan även tänkas, att en ägare finner det förenligt med sina intressen att begära avdrag från ståndskogslikviden enligt värdemetoden. I den mån han kan visa, att värdet av skogen å fastigheten efter förrättningen är lägre än skogens för honom före förrättningen gällande ingångsvärde, har han rätt till avdrag med belopp motsvarande skillnaden i värde (RÅ 1935 not Fi 641). Beräkning torde kunna ske såväl med avseende å fastigheten i dess helhet som med avseende allenast å de delar därav som omfattas av lantmäteriförrättningen.

Det för ägaren gällande ingångsvärdet å skogen förändras icke genom förrättningen (såvida han icke utgivit ståndskogslikvid, varom nedan). Har avdrag medgivits vid beskattning av mottagen ståndskogslikvid för minskning av ingående virkesförråd, skall ingångsvärdet dock naturligtvis omräknas. Härvid kan ingångsvärdet emellertid icke minskas med beloppet av medgivet avdrag, eftersom avdraget icke motsvarat en del av ingångsvärdet utan en del av likviden. I stället bör ingångsvärdet minskas i samma proportion som det ingående virkesförrådet nedgått. Vid utbrytning av ett skogsfångsservitut torde som ingångsvärde å erhållen skog böra anses servitutets värde vid förvärvet av den fastighet till förmån för vilken det gällde.

I enlighet med ovan angivet rättsfall (RÅ 1929 ref. 34) får förvärv av ståndskog mot likvid icke likställas med förvärv av en avverkningsrätt utan bör fastmera betraktas som en kostnad för kompletteringav fastighetens skogstillgångar. Avdrag har därför i praxis icke heller medgivits för utgiven ståndskogslikvid (RÅ 1932 not Fi 476—479, 1934 not Fi 29, 1940 not Fi 426 och 782 samt 1943 not Fi 330; jfr RÅ 1941 not Fi 686: avdrag ej medgivet för kostnad för inlösen av en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:10

i fastigheten gällande avverkningsrätt och 1932 not Fi 522: avdrag ej medgivet för likvid för merskog vid arvskifte). Utgiven ståndskogslikvid har i stället fått inräknas i ingångsvärdet för skogen å fastigheten. På så sätt har den fått avdragas vid beräkning av intäkt av avyttring av växande skog vid försäljning av fastigheten, då värdemetoden tillämpats (RÅ 1930 not Fi 954).

Det kan förefalla som om dubbelbeskattning sker, när utgivaren ej erhåller avdrag för utgiven likvid, medan mottagaren beskattas för densamma. Dubbelbeskattningen är emellertid endast skenbar. Saken förklaras med att skog är på en gång produktionsmedel och produkt. I det fall då utgivaren förvägras avdrag men mottagaren beskattas får man se det så att utgivaren förvärvat skog, som för honom blir ett produktionsmedel, medan mottagaren avyttrat en produkt (= sparad tillväxt) av sin fastighet.

Det förekommer ej sällan att ägare, som förpliktats att utgiva ståndskogslikvid, för att få medel till betalning avverkar eller upplåter avverkningsrätt till skog på sin fastighet, i regel just på de nya ägoskiften som erhållits. Fråga uppkommer då om avdrag för värdeminskning av skog.

En beräkning av eventuell minskning av ingångsvärdet för skogen å hela fastigheten kan givetvis då ske, därvid som ovan angivits, utgiven ståndskogslikvid skall inräknas i ingångsvärdet. Även en beräkning, som hänför sig till allenast de av förrättningen berörda ägoskiftena, torde kunna godkännas (jfr RÅ 1941 not Fi 686: den skattskyldige hade inlöst en i hans jordbruksfastighet gällande fri avverkningsrätt till all skog å visst skifte för 2.000 kr. samt därefter avverkat och sålt skog från skiftet för 3.733 kr. RR fann den skattskyldige berättigad till avdrag för minskning av för honom gällande ingångsvärde å skogen med belopp som icke understeg vad han fått utgiva för inlösen av avverkningsrätten). I regel är ägaren emellertid icke betjänt av en beräkning enligt värdemetoden. Endast om han har ett högt ingångsvärde och föga sparad tillväxt, är det sannolikt att värdet å skogen efter avverkningen är lägre än ingångsvärdet.

Ägaren torde därför regelmässigt vilja yrka avdrag enligt förrådsmetoden. Då ståndskogslikvid utgår, tillkommer som ovan framhållits ett nytt förråd — ett merförråd — utöver det som fanns å fastigheten före förrättningen. Detta merförråd bör tilläggas och såsom för ägaren gällande ingående virkesförråd efter förrättningen bör alltså upptagas det förråd, som ersätter tidigare gällande ingående virkesförråd, jämte erhållet merförråd. Varje reduktion av det sålunda beräknade ingående virkesförrådet medför rätt till avdrag för minskning av ingående virkesförråd. Tillämpningen kompliceras emellertid i de fall då de ägoskiften, som avståtts, innehållit icke blott ingående virkesförråd utan även sparad tillväxt. Man skulle kunna säga att skogen efter förrättningen å mottagna ägoskiften då kommer att innehålla tre skikt — förråd motsvarande tidigare gällande ingående virkesförråd, förråd motsvarande sparad tillväxt samt med ståndskogslikvid betalat merförråd (efterhand tillkommer ytterligare ett skikt — tillväxt efter förrättningen). Den frågan kan ställas vilket av dessa skikt som en avverkning företagen omedelbart efter förrättningen kan anses drabba. Eftersom merförrådet förvärvats senast, förefaller det icke onaturligt att anse att det i första hand är detta som re-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:10

duceras vid en avverkning. Ett sådant betraktelsesätt synes även ha vunnit regeringsrättens gillande i ett rättsfall, RÅ 1939 not Fi 544. Omständigheterna i detta fall voro följande.

En skattskyldig, som vid laga skifte förpliktats att utgiva ståndskogslikvid med 4.523 kr., hade sålt skog på rot från vid förrättningen tillskiftat område för 4.400 kr., motsvarande enligt stamräkning 934 kbm. Rotvärdet vid ståndskogslikviden hade utgjort 3 kr. 45 öre per kbm. På basis härav beräknade den skattskyldige det genom skiftet erhållna merförrådet till 1.311 kbm. Tillväxten å det tillskiftade området under tiden mellan förrättningen och försäljningen av skog på rot uppskattades till 35 kbm. Då intet virke i övrigt uttagits från området ansågs minskningen i merförrådet genom rotförsäljningen ha uppgått till 934 — 35 = 899 kbm. Avdrag yrkades med $\frac{899}{1311} \times 4.523 = 3.101$ kr. Det bör tilläggas att den totala skogsmarksarealen å fastigheten var 100 har och att den skattskyldige ägt fastigheten i många år. Han ansåg sig icke kunna prestera någon tillförlitlig utredning angående tillväxt och uttag å fastigheten under innehavstiden. Vederbörande TN medgav avdrag för minskning av skogs ingångsvärde med 3.101 kr., avseende en minskning av det för den skattskyldige gällande ingående virkesförrådet med 899 kbm. Landskamreraren yrkade emellertid hos PN, att avdraget måtte vägras, under framhållande att utredningen var bristfällig och avsåg endast en del av fastigheten. PN : avdraget vägrades. KR : ej utredning. RR fann på grund av vad i målet förekommit skäligt fastställa taxeringsnämndens beslut.

Den av RR accepterade metoden är synnerligen praktisk och får sägas giva ett materiellt riktigt resultat. Särskilt må framhållas, att metoden åvägabringar likformig behandling i beskattningshänseende av sådan likvid som utgöres i penningar och sådan likvid som utgöres in natura — genom att avverkningsrätt förbehålles den likvidberättigade (härom mera nedan).

I det anförda rättsfallet hade avverkningen skett från det tillskiftade området. Det är svårt att uttala sig om hur RR skulle ha ställt sig, om avverkningen i stället skett å en annan del av fastigheten. Därest den tanken låg bakom avgörandet att merförrådet, vilket icke är individualiserat, såsom senast förvärvat är det som i första hand reduceras vid avverkning, är det möjligt att utgången skulle ha blivit densamma. Det är dock att märka att hänsyn därvid måst tagas till tillväxten efter förrättningen å hela fastigheten.

Den metod som nu behandlats förutsätter, att man fastställer storleken av den kubikmassa, som erhållits såsom merförråd vid förrättningen. Såsom tidigare anförts kan detta ske med ledning av den stamräkning och värdering som verkställts vid förrättningen (jfr ock sistnämnda rättsfall).

Vid omarrondering av fastighet genom ägoutbyten kan en ägare dels förpliktas att utgiva ståndsskogslikvid till en person, dels förklaras berättigad att erhålla ståndskogslikvid från en annan person. Så kan ske vid en och samma förrättning eller vid olika i omarronderingen ingående förrättningar. I princip torde varje likvidfall böra betraktas som ett skogsförvärv resp. en skogsavyttring för sig. Samtidigt skulle man emellertid kunna anse, att det merförråd, som tillförts fastigheten å det ena skiftet, reducerats genom minskningen av förrådet å det andra skiftet, och medgiva avdrag i enlighet härmed.

Slutligen skall även beröras frågan om

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:10

beskattning av sådan ståndskogslikvid, som fastställes att utgå i skogsförnödenheter, d. v. s. i form av avverkningsrätt. Enligt p. 2 anvisningarna till 21 § KL inbegripes under skogsbruk skogsavverkning på grund av avverkningsrätt, som skattskyldig vid avyttring av fastighet förbehållit sig å den avyttrade fastigheten. Regeln får anses tillämplig även när skattskyldig utstämplar träd å sina ägoskiften vid en lantmäteriförrättning och förbehåller sig äganderätten till dem. Han skall alltså icke skatta för dem förrän han avyttrar dem. I motiven till bestämmelsen (KPr 102/1927 s. 360) beröres icke frågan i vad mån avdrag för värdeminskning av skog må medgivas från intäkt av förbehållen avverkningsrätt och än mindre om de avdragsregler som gälla vid avyttring av mark eller de som gälla under tiden för innehavet av fastigheten skola gälla. Då några undantagsregler icke givits med avseende å intäkt av förbehållen avverkningsrätt, torde man kunna förutsätta, att rätt till avdrag för värdeminskning av skog i princip föreligger. Intresset knyter sig då främst till frågan om avdrag kan medgivas enligt den förmånligare förrådsmetod som gäller vid avyttring av mark. Det kan då först erinras om att denna metod kan tillämpas endast om skog säljes på rot (jfr RÅ 1954 not Fi 1996). Utan författningsstöd torde man icke, då ägaren själv avverkar, kunna beräkna ett avdrag med utgångspunkt från rotvärdet av den avverkade skogen. I två rättsfall har avdrag medgivits vid avyttring av skog, som förbehållits vid fastighetsförsäljning, enligt den förrådsmetod som gäller vid avyttring av mark. Skogsförsäljningen skedde i båda fallen i mycket nära anslutning till fastighetsförsäljningen. Det var alltså möjligt att göra en gemensam beräkning beträffande den skog som följt fastigheten och den som undantagits (RÅ 1942 not Fi 615 och 1946 not Fi 43). I vad mån man under åberopande av en dylik gemensam beräkning skulle kunna erhålla avdrag enligt den förmånliga förrådsmetoden även i fall då växande skog, som förbehållits vid fastighetens avyttring, försäljes längre tid efter fastighetsförsäljningen är en öppen fråga. Därest en ur alla synpunkter godtagbar utredning presterades, skulle det dock kunna hävdas, att en sådan avdragsberäkning skulle stå i god överensstämmelse med skogsbeskattningens grunder. Svårigheterna att prestera en sådan utredning torde dock i regel vara stora. I fall då skattskyldig avyttrat skog på rot, som förbehållits vid lantmäteriförrättning såsom ståndskogslikvid in natura, föreligga emellertid icke de speciella utredningssvårigheter, som eljest kunna vara för handen, då förbehållen avverkningsrätt utnyttjas. Goda skäl synas tala för att endast den del av intäkten beskattas som belöper å sparad tillväxt å mistade ägoskiften. Härigenom vinnes likformig behandling i beskattningshänseende av likvid i penningar och likvid genom utstämplad skog.

För den ägare, som mottager de ägoskiften, å vilka den utstämplade skogen befinner sig, uppkomma inga problem i beskattningshänseende. Han kan helt bortse från den utstämplade skogen vid beräkning av ingångsvärde och ingående virkesförråd.

Det bör tilläggas, att skattelagssakkunniga i en promemoria den 4 december 1957 framlagt förslag bl. a. om på särskilt sätt konstruerade värdeminskningsavdrag såväl för den som uppburit ståndskogslikvid som för den som utgivit sådan likvid (se Skattenytt 1958, s. 29 f.).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:10