Något om beskattning av avverkningsrätter

av regeringsrättssekreteraren Hans Bylin

I denna tidskrift (1958 s. 155—160) har kammarrättsfiskalen B. Wennergren behandlat frågan om beskattning av ståndskogslikvid och därvid även berört en fråga, som är av intresse i ett vidare sammanhang, nämligen huruvida avdrag för värdeminskning å skog må erhållas från intäkt vid försäljning av avverkningsrätt, förbehållen vid tidigare skedd fastighetsförsäljning. Då frågan ur principiell synpunkt är intressant bör den emellertid ytterligare belysas genom en undersökning av vissa lagmotiv. Därför skall här nedan lämnas en sammanfattning av de förslag, som närmast föregått kommunalskattelagen. — Först dock några rader om ett av Wennergren berört rättsfall, vilket ligger något vid sidan av frågan om förbehållna avverkningsrätter.

Wennergren hävdar att ståndskogslikvid i praxis behandlats såsom ersättning för skog, avyttrad i samband med marken. I praxis skulle ståndskogslikvid således icke ha betraktats såsom ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt. Som stöd härför hänvisar Wennergren bl. a. till rättsfallet RÅ 1929: ref. 34. Wennergren åberopar därvid den omständigheten att ett av den skattskyldige i målet alternativt framställt yrkande har ogillats. Yrkandet innebar, att beskattningen skulle uppdelas på de två år, under vilka ståndskogslikviden hade uppburits. Wennergren anser, att yrkandet skulle ha bifallits för den händelse ståndskogslikvid hade likställts med ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt (jfr p. 2 sista stycket av anv. till 41 § KL). Av rättsfallet kan man emellertid icke läsa ut mer än att ståndskogslikvid skall beskattas såsom intäkt av jordbruksfastighet. Rättsfallet saknar nämligen betydelse för frågan om ståndskogslikvid utgör likvid för skog, som avyttrats i samband med marken, eller om den utgör ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt. Detta sammanhänger med att tidigare lagstiftning saknade uttryckliga bestämmelser om rätt beskattningsår.[1] Klara regler härutinnan lagfästes först genom 1928 års riksdagsbeslut. Det åberopade rättsfallet avsåg emellertid 1924 års taxering. Enligt dåtida praxis beskattades ersättning för avverkningsrätt det år upplåtelsen ägt rum, oavsett om likviden skulle erläggas under flera år. Utgången i det åberopade rättsfallet borde således blivit densamma även om ståndskogslikviden hade betraktats såsom ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt. — Däremot talar ett annat av Wennergren åberopat rättsfall för att Wennergrens uppfattning är riktig, nämligen RÅ 1938 not. Fi 667. Enligt sistnämnda rättsfall har en skattskyldig vid beskattning av ståndskogslikvid erhållit avdrag för värdeminskning av skog i enlighet med de regler, som gälla vid avyttring i samband med marken. Härav torde följa, att man vid avgörande av frågan om rätt beskattningsår för ståndskogslikvid måste tillämpa samma bestämmelser, som gälla vid försäljning av skog i samband med marken (jfr RÅ 1941 : ref. 16). Således torde ståndskogslikvid — oavsett om likviden skall uppbäras under fle-

[1] SOU 1924: 53 s. 472.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:39

ra år — tagas till beskattning på en gång. En uppdelning av beskattningen på motsvarande antal år är endast tänkbar om likviden kan hänföras till ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt. Emellertid kan man icke utan särskilda skäl tillämpa skilda regler vid beskattning av en intäkt, å ena sidan, samt vid beräkning av värdeminskningsavdraget, å andra sidan.[1] Man kan således finna ett visst stöd för påståendet, att ståndskogslikvid i praxis behandlats såsom ersättning för växande skog, som avyttrats i samband med marken.

Överlåtelse av avverkningsrätt, förbehållen vid fastighetsförsäljning. Kan avdrag medgivas för värdeminskning och i så fall enligt vilka regler?

Som bekant skall valuta för dylik avverkningsrätt, jämlikt p. 2 av anvisningarna till 21 § KL, upptagas såsom intäkt av skogsbruk. Som stöd för sin uppfattning att rätt till avdrag föreligger åberopar Wennergren att författningstexten rörande värdeminskningsavdrag å skog icke inrymmer något förbud mot avdrag. Wennergren lägger även vikt vid det förhållandet att motiven till nämnda anvisningspunkt icke innehålla något uttalande om vilka avdragsregler, som skola tillämpas; de som gälla vid avyttring av skog i samband med marken eller de som gälla under tiden för innehavet av fastigheten.

Frånvaron av ett uttryckligt förbud talar, såsom Wennergren funnit, för avdragsrätt. Detta torde framgå av följande redogörelse för vad som förekom i samband med Kungl. Maj:ts förslag till 1927 års riksdag (KPr 102/1927). Enligt propositionen skulle en fastighetsägare beskattas vid tillgodogörande av avverkade skogsprodukter, vid upplåtelse av avverkningsrätt samt vid avyttring av skog i samband med marken. Beskattningen skulle träffa såväl tillväxt som värdestegring. Från intäkt skulle avdrag åtnjutas med det för ägaren gällande ingångsvärdet. Under innehavet skulle avdrag erhållas för minskning i ingångsvärdet, beräknat med hänsyn till virkeskapitalets förändring. Det sålunda framlagda förslaget skilde sig från 1921 års kommunalskattekommittés förslag i ett väsentligt avseende. Kommittén hade nämligen icke velat förorda beskattningen av skog i samband med fastighetsförsäljning. På övriga punkter i fråga om skogsbeskattningen överensstämde propositionen i stort med kommittéförslaget. I propositionen hade dock bestämmelserna om värdeminskning å skog i viss mån omredigerats. Detta innebar icke någon förändring i sak. — Därjämte föreslog departementschefen en särbestämmelse för det fall någon förbehållit sig avverkningsrätt vid försäljning av fastighet. Detta departementschefens förslag tillkom efter påpekande av länsstyrelsen i Jönköpings län, som därvid anförde följande:

"I detta sammanhang tillåter sig länsstyrelsen erinra om ett par omständigheter, vilka torde böra beaktas i anvisningarna rörande taxeringen av inkomst av skogsbruk. Det inträffar ganska ofta, att vid försäljning av en fastighet säljaren förbehåller sig större eller mindre del av skogen. Det vill synas, att han bör taxeras för värdet av den förbehållna skogen så som om skogen försålts. Så har också här i länet praktiserats, och man har ansett, att säljaren i sin verksamhet för skogens avyttring får upptaga och tillgodogöra sig det beräknade skogsvärdet såsom inköpsvärde. Vederbörande säljare göra i all-

[1] Jfr emellertid nedan angående avverkningsrätt, förbehållen vid fastighetsförsäljning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:39

mänhet gällande, att taxering för inkomst av den förbehållna skogen ej kan ifrågakomma, innan skogen avyttrats. Skall med taxeringen anstå intill denna tidpunkt, kan inkomsten påtagligen icke längre betraktas såsom inkomst av fastighet och skogsbruk utan blir då inkomst av rörelse, och dessutom försvåras i sådan händelse högeligen utredningen om, i vad mån säljaren kan vara berättigad att tillgodonjuta avdrag för sitt ingångsvärde å den förbehållna skogen."[1]

Departementschefen ansåg emellertid den av länsstyrelsen föreslagna metoden mindre lämplig. Så t. ex. bleve det svårt att värdera den vid fastighetsförsäljningen förbehållna skogen. En dylik bestämmelse skulle dessutom verka orättvis i de fall avverkningsrätt komme att säljas till lägre pris än det tidigare antagna värdet. Ett rättvist resultat uppnåddes lämpligast, ansåg departementschefen, genom en föreskrift att intäkt genom utnyttjande av förbehållna avverkningsrätter skulle hänföras till skogsbruk. I enlighet härmed intogs berörda bestämmelse i p. 2 av anvisningarna till 21 § KL. Infogandet av denna bestämmelse i förslaget föranledde icke något departementschefens uttalande beträffande stadgandet om värdeminskning. Hade avsikten varit att förtaga innehavare av dylika avverkningsrätter möjlighet till värdeminskningsavdrag å skog och således sätta denna kategori i sämre läge än andra "skogsägare" torde departementschefen känt sig föranledd att motivera ett sådant ingrepp, särskilt som länsstyrelsen utgått ifrån att rätt till avdrag för ingångsvärdet förelåg. Då något uttalande i inskränkande riktning icke gjorts kan man därför antaga, att 1927 års förslag förutsatte rätt till värdeminskningsavdrag från intäkt vid avyttring av förbehållna avverkningsrätter.

[1] KPr 102/1927 s. 357.

För att pröva detta påstående är det skäl att undersöka huruvida de i 1927 års proposition föreslagna värdeminskningsreglerna praktiskt hade kunnat tillämpas i samband med förbehållna avverkningsrätter. Då avdrag i enlighet med förslaget endast skulle medgivas för ingångsvärdet eller del därav hade några svårigheter ej behövt uppkomma vid tillämpningen, vilket torde framgå av det följande. Därest den totala virkesmassan hade avyttrats skulle avdrag jämlikt de föreslagna reglerna ha erhållits med hela ingångsvärdet, vare sig försäljningen skett i samband med marken eller ej. För det fall en del av skogen hade sålts under tiden för innehavet skulle avdrag ha erhållits för minskningen i ingångsvärdet, vilken skolat beräknas med hänsyn till förändringen i virkeskapitalet. Om en fastighet hade sålts på sådana villkor att en del av den växande skogen hade förbehållits till avverkning, synas reglerna om värdeminskning ha bort tillämpas på följande sätt. Vid beskattning av intäkten från den fastigheten åtföljande skogen hade avdrag bort medgivas med motsvarande del av ingångsvärdet. Återstående ingångsvärde skulle tillgodoförts den skattskyldige vid försäljningen av avverkningsrätten. Enligt den här skisserade lösningen hade man nödgats fördela ingångsvärdet i samband med fastighetsförsäljningen. En sådan fördelning hade emellertid icke orsakat större svårigheter än vad man i övrigt haft att emotse vid tillämpning av förslaget. Ett särskilt stadgande hade därför icke erfordrats för att man skolat kunna fastställa avdragets storlek. Frånvaron av en positiv regel i och för beräkning av avdrag jävar alltså icke den framförda uppfattningen att förslaget förutsatte avdragsrätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:39

Den nu gällande, genom 1928 års riksdagsbeslut fastställda, kommunalskattelagens bestämmelser om beskattning av skogsbruk avvika i vissa fall från 1927 års förslag. Härvid torde man kunna bortse från att under fastighetsinnehav virkeskapitalsmetoden utbytts mot virkesförrådsmetoden. Likaledes synes det i förevarande sammanhang vara utan betydelse, att man bibehållit den tidigare gällande värdemetoden.[1]

Av särskilt intresse är däremot den genom 1928 års lagstiftning genomförda inskränkningen i beskattningen av inkomst av skogsbruk, som uppkommit i samband med avyttring av marken (här bortses från det fall då vinst å avyttringen av fastigheten i dess helhet skall beskattas såsom realisationsvinst). På grund av denna inskränkning beskattas icke den å ingående virkesförrådet belöpande värdestegringen. Således beskattas numera vid avyttring av skog i samband med marken endast tillväxt samt å densamma belöpande värdestegring. Denna förändring genomfördes därför att beskattning av övrig värdestegring ansågs innebära en icke önskvärd utvidgning av realisationsvinstbeskattningen. Tekniskt är problemet löst på så sätt att vid fastighetsförsäljning avdrag medgives antingen för den å ingående virkesförrådet belöpande försäljningssumman eller enligt en schablonmetod. Den skattskyldige kan alternativt även fortfarande erhålla avdrag för gällande ingångsvärde. Även vid införandet av dessa regler hade ett uttalande varit naturligt om man genom att kringskära rätten till avdrag ämnat beskatta innehavare av förbehållna avverkningsrätter hårdare än andra. Frågan berördes varken i propositionen eller vid utskottsbehandlingen. Liksom avsaknaden av ett uttalande i 1927 års proposition talar detta, om än icke lika starkt, för att värdeminskningsavdrag må erhållas från intäkt vid försäljning av förbehållna avverkningsrätter. Tillsammans utgöra dessa omständigheter ett starkt stöd för att avdragsrätt föreligger samt att den skattskyldige kan välja mellan de tre metoder, som stå till buds vid försäljning av skog i samband med marken.

[1] Jfr nedan ang. anvisn. till 41 § KL.

Det är ej heller svårt att i praktiken tillämpa de genom 1928 års lagstiftning införda bestämmelserna om avdrag vid avyttring av skog i samband med marken. Det sist sagda må belysas av följande exempel å tillämpning av förrådsmetoden: En fastighets virkesförråd uppgick vid förvärvet till 10.000 m³ och vid försäljningen till 15.000 m³. I samband med försäljningen förbehöll sig säljaren avverkningsrätt till 3.000 m³. Av köpeskillingen vid försäljningen ansågs 36.000 kr. belöpa å den fastigheten medföljande skogen. Avverkningsrätten såldes fem år senare för 15.000 kr. Det ingående virkesförrådet proportioneras vid fastighetsförsäljningen enligt följande, å den fastigheten medföljande skogen $\frac{12.000 \times 10.000}{15.000} = 8.000$ m³; resterande 2.000 m³ belöper å avverkningsrätten. I samband med fastighetsförsäljningen erhålles avdrag med $\frac{8.000}{12.000} \times 36.000 = 24.000$ kr. Vid försäljningen av avverkningsrätten blir avdraget $\frac{2.000}{3.000} \times 15.000 = 10.000$ kr.

Det återstår en jämförelse mellan bestämmelserna om avdrag för värdeminskning å skog i 22 § KL och följande inledningsvis berörda föreskrift (p. 2 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL):

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:39

"Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för minskning i ingående virkesförråd m. m., vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden."

Av den omständigheten att endast virkesförrådsmetoden omnämnes i författningstexten kan man möjligen få den uppfattningen, att avdrag från intäkt uppkommen genom avyttring av förbehållen avverkningsrätt endast kan medgivas enligt de regler i 22 §, vilka avse fastighetsinnehav. Man måste emellertid antaga, att den sista meningen i citatet utgör ett exempel och icke en bindande föreskrift. Nuvarande avfattning tillkom genom 1928 års riksdagsbeslut. Därvid infördes bl. a. virkesförrådsmetoden under innehavet i stället för den i propositionen föreslagna virkeskapitalsmetoden. På grund härav utbyttes i texten ordet virkeskapital mot "virkesförråd", vilken avfattning alltjämt består. Som tidigare nämnts bibehölls genom beslutet den även förut gällande värdemetoden. Denna omnämnes icke i anvisningarna till 41 §, vilket bestyrker antagandet om exemplifiering. Att i dessa anvisningar endast virkesförrådsmetoden och icke den s. k. speciella virkesförrådsmetoden omnämnes saknar således i och för sig betydelse för frågan huruvida avdrag kan medgivas i enlighet med de bestämmelser i 22 §, vilka gälla vid avyttring av växande skog tillsammans med marken.[1] — I detta sammanhang må följande reflektioner vara på sin plats. Den enligt anvisningarna till 41 § förefintliga rätten till uppdelning av beskattningen av terminsvis inflytande likvid står i mindre god överensstämmelse med grunderna till författningsrummet, då fråga är om avverkningsrätt, som förbehållits vid fastighetsförsäljning. Dylik likvid är nämligen så nära förknippad med fastighetsrealisation, att det kan ifrågasättas om den icke borde tagas till beskattning vid upplåtelsen. Så sker nämligen vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten (RÅ 1941 ref. 16). Då författningstexten[2] icke innehåller något undantag måste emellertid uppdelning av beskattningen även vara tillåten vid försäljning av förbehållen avverkningsrätt.

I praxis synes frågan ej ha lösts. I förefintliga av Wennergren omnämnda rättsfall (RÅ 1942 not. Fi 615 och 1946 not. Fi 43) förelågo speciella omständigheter i det att avverkningsrätterna hade överlåtits samma dag som fastigheterna, varjämte viss intressegemenskap förelåg. Det är ej uteslutet, att man vid avgörandet i båda fallen, med hänsyn till omständigheterna, betraktat fastighetsförsäljningen och överlåtelsen av avverkningsrätten i beskattningshänseende såsom en enda transaktion. Man kan därför knappast draga några allmänna slutsatser av dessa notiser.

Det vore dock obilligt om avdrag ej skulle erhållas vid avyttring av förbehållna avverkningsrätter. För att understryka detta lämnas följande exempel. I

[1] Ehuru föga troligt, kan man icke bortse ifrån möjligheten att "m. m." i anvisningarna ursprungligen syftat på det extra schablonavdrag vid fastighetsförsäljning, som föreslogs i 1928 års proposition. Om så är fallet täckes därmed även samtliga genom 1928 års riksdagsbeslut införda metoder. — Mer sannolikt är att m. m. syftar på direkta omkostnader, som kunna uppstå på grund av upplåtelsen. Jfr KPr 213/1928 s. 267.

[2] Den föreslogs först av 1921 års kommunalskattekommitté och var från början ej avsedd att tillämpas på förbehållen avverkningsrätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:39

Pensionsstiftelserna och 1958 års bokslut

Av fil. lic. Erik Hahr

Den tid på året är nu snart inne, då företagsledaren och ekonomichefen börjar fråga sig, om någon stiftelseavsättning i samband med det stundande bokslutet skall göras eller inte. Frågan är ofta svår att avgöra. Å ena sidan vill man vid rådande hårda skattetryck gärna begränsa vinsten genom avdragsgilla avsättningar upp till "skattetaket", men å andra sidan har man åtminstone på känn, att det inte är god företagsekonomi att låta stiftelseförmögenheten växa till alltför högt belopp. Det torde numera stå klart för flertalet härvidlag ansvariga, att endast ett någorlunda kraftigt expanderande företag med lång sannolik återstående livslängd kan tillåta sig att i mer betydande grad låta stiftelseförmögenheten överskrida själva pensionsskulden. Riktpunkten för totalavsättningens storlek bör ju vara beloppet av denna skuld. Bättre att förlora hälften (eller vad det nu kan bli) av vinsten i form av skatt än att förlora hela vinsten genom "infrysning". Men hur många har låtit utreda hur stor pensionsskulden verkligen är? Om den nu över huvud är möjlig att bestämma.

Då i det följande några omständigheter som kan inverka på spörsmålet huruvida under 1958 avsättning till stiftelse bör ske eller inte i korthet skall beröras, förutsättes att det för eventuell avsättning disponibla beloppet är bestämt med varulagret värderat så lågt som skattelagarna tillåter. Endast i undantagsfall synes någon annan värdering vara att tillråda.

Vi står inför möjligheten att nästa år

---

samband med försäljning av en fastighet förbehåller sig säljaren avverkningsrätten till skogen, som får kalhuggas. Vid fastighetsförsäljningen kan säljaren ej erhålla avdrag, då köpeskillingen icke till någon del belöper å skog. Om säljaren icke skulle erhålla avdrag, då han t. ex. fem år senare säljer avverkningsrätten, skulle han komma i sämre läge än om han sålt skogen tillsammans med fastigheten. Det vore därför orimligt om han i sådant läge icke skulle erhålla avdrag. Ej heller skulle det strida emot grunderna för skogsbeskattningen om avdrag medgåves vid försäljning av förbehållna avverkningsrätter. En dylik avyttring är ju i och för sig icke något annat än sista ledet i en fastighetsrealisation. Författaren har även hört påståendet uttryckas i följande kategoriska ordalag. Har innehavare av avverkningsrätt jämställts med ägare av jordbruksfastighet i fråga om intäkt måste likställighet även råda i fråga om rätt till avdrag.

Sedan detta skrivits har i ett av Regeringsrätten avgjort mål[1] skattskyldig förklarats berättigad att från intäkt genom avyttring av förbehållen avverkningsrätt erhålla avdrag för värdeminskning å skogen. Frågan om hur avdrag skall beräknas är dock fortfarande obesvarad, enär målet återförvisades till prövningsnämnden på grund av att underlag för beräkning av avdraget saknades.

[1] Utslag d. 3 juni 1958 på besvär av Brita Ellbring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:39