SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 12/1958 **Årg. 8**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Ännu några ord om beskattning av ståndskogslikvid

Av f. d. kammarrättsrådet O. Ljungberg.

I en uppsats i denna tidskrift för 1956 s. 142 har jag behandlat frågan om beskattning av ståndskogslikvid och därmed sammanhängande skattefrågor. Såsom resultat av en undersökning av i ämnet föreliggande rättsfall har jag uttalat, att det av undersökningen framginge, att man icke lyckats att med tillämpning av gällande bestämmelser få fram en enhetlig behandling av berörda frågor och en behandling, som tillika tillgodosåge de skattskyldigas intressen.

T. f. kammarrättsfiskalen Wennergren har behandlat i huvudsak samma ämne i en i tidskriften för i år intagen uppsats s. 155 och därvid i viss motsättning till mitt nämnda uttalande, enligt vad han i uppsatsens ingress förklarat, gjort ett försök att visa, att rättspraxis ang. beskattning av ståndskogslikvid låter sig inordna i ett logiskt och tillika tämligen rättvist system.

Jag förmodar, att det icke varit den sistnämnda uppsatsförfattarens mening att göra gällande, att en lagstiftning i ämnet vore överflödig. Då det nämligen här är fråga om en intäkt, vars egenskap av beskattningsbar sådan ifrågasatts och som under alla förhållanden utgör ett högst egenartat slag av inkomst, för vilket gällande bestämmelser om skogsbeskattning, på sätt av det efterföljande framgår, ej äro avpassade, synes också uppsatsen — även om däri gjorda tolkningsförsök vore i allo riktiga — närmast tjäna till att understryka behovet av meddelandet av särskilda regler om beskattning av ståndskogslikvid.

Då i uppsatsen talas om praxis' stöd åt ett tillfredsställande system för stånd-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:00

skogslikvidens beskattning, röjer det försiktiga ordval, som kommit till användning, känslan av de svårigheter, som härvidlag föreligga. Det är ju så, att det kan vara en ganska intrikat sak att genom tolkning av RRns utslag få fram principer för behandlingen av särskilda skatteförhållanden. Det är också ej ovanligt, att vid tolkningen rättsfallen givas en allmängiltighet, som desamma ej äro avsedda att förmedla. Visserligen kan understundom de i målet föreliggande omständigheterna vara sådana, att det slutliga avgörandet utan någon motivering eller utan någon motivering av principiell innebörd blir ett klart principavgörande. Då emellertid omständigheterna i målet icke äro av berörda art och då tillika avgörandet icke åtföljes av eller stöder sig på en motivering, varigenom på ett otvetydigt sätt ståndpunkt tages till förhållanden av betydelse att få i prejudikatsyfte belysta, får man hålla i minnet, att avgörandet endast gäller det ifrågavarande målet med alla de omständigheter, som i det målet förelegat. Avgörandet kan ju också vara ett in-casu-avgörande, där billighet och skapandet av materiell rättvisa fått ett försteg framför en mer formellt inriktad bedömning.

I sin uppsats fastslår Wennergren såsom en grundläggande tes, att i praxis skogens avstående vid uppbärandet av ståndskogslikvid icke fått likställas med upplåtelse av avverkningsrätt utan ansetts böra likställas med avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken. I fråga om riktigheten av denna tes måste jag emellertid ställa mig tveksam.

Till en början har Wennergren såsom stöd för sin mening åberopat rättsfallet RÅ 1929 ref. 34. Rättsfallet är fullt klart och tydligt på den punkten, att ståndskogslikvid principiellt utgör beskattningsbar intäkt av skogsbruk. Då emellertid tilllika hävdas, att rättsfallet ger tydligt besked även därutinnan att skogens avstående icke likställes med upplåtelse av avverkningsrätt och det stödes därpå att likviden icke — såsom i målet yrkats — fått fördelas på de år då den erlagts, är det icke så. På sätt regeringsrättssekreterare Bylin mycket riktigt påpekar i en uppsats i denna tidskrift för i år s. 246 kunde vid den tidpunkt, då den i rättsfalle omhandlade taxeringen åsattes eller år 1924, någon fördelning på flera år av betalning för upplåtelse av avverkningsrätt till skog överhuvudtaget icke äga rum. Lagstiftning om dylik fördelning kom först 1928. Avslaget på ifrågavarande punkt visar alltså ingenting i berört avseende.

Att eljest ur referatet söka läsa ut till vilket slag av inkomst av skogsbruk ståndskogslikvid bör hänföras är ej mycket givande. Man kan visserligen observera, att kronoombudets yttrande över besvären intagits i referatet och att denne däri framhåller, att klag. mot kontant betalning avstått från skog, som bort åtfölja hans skifteslott, utan att därvid antydes, att detta avstående skulle vara likställt med avyttring av skog i samband med avyttring av mark. Det väsentliga i denna sak torde emellertid vara det, att det ligger naturligt till att vid beskattning av ståndskogslikvid betrakta densamma såsom likställd med ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt, enär det faktiska förhållandet är det, att skogen frångått likvidmottagaren utan att någon förändring av äganderätten till hans fastighet skett. För likvidmottagaren gäller, att, då han sålunda genom förrättningen fråndes skog och på grund härav i form av ståndskogslikvid uppbär ett kompensa-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:00

tionsbelopp, varför skatteplikt anses föreligga, han principiellt är berättigad till värdeminskningsavdrag. Då han ej tillika frånhändes mark, kan det ej i och för sig anses oberättigat att i fråga om dylikt avdrag låta reglerna för beskattning av inkomst av skog under innehavet komma till användning. Den lagstiftning på ifrågavarande område, som i en av kammarrättsrådet Björne och taxeringsintendenten Sundberg d. 4 dec. 1957 upprättad P. M. föreslagits, följer också den linjen, att ståndskogslikvid likställes med ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt till skog.

Ser man så problemet från likvidutgivarens ståndpunkt, kommer saken att te sig något annorlunda. När denne mottager skog, sker det visserligen även för hans del utan att någon förändring i äganderätten till hans fastighet inträder. Att emellertid på den grund vad honom anbelangar betrakta saken så som om han erhållit avverkningsrätt till den skog, för vilken ståndskogslikvid utgivits, lärer vara svårt. I åtskilliga mål har förgäves gjorts gällande, att ett sådant betraktelsesätt vore det naturliga, enär i så fall vederbörande vid avverkning av skogen omedelbart skulle erhålla avdrag för vad som utgivits för skogen; och från materiell synpunkt skulle väl ej vara något att häremot invända (I Björnes och Sundbergs ovannämnda P. M. föreslås också en lagstiftning i denna riktning). Emellertid är det ett faktum, att den skog, för vilken ståndskogslikvid utgivits, på grund av förrättningen enligt jorddelningslagen, i sitt växande tillstånd är likvidutgivarens egendom. Att ståndskogslikviden skulle utgöra ersättning för en avverkningsrätt, kan det alltså ej bli tal om. På en sådan teoretisk linje synes man därför ej kunna komma fram. Det märkliga är tvärtom, såsom av det tidigare sagda framgår, att den skog, som genom förrättningen tillförts likvidutgivaren såsom ett merförråd, blivit en integrerande del av det på hans fastighet befintliga skogsbeståndet och till följd härav måste öka det för honom gällande ingångsvärdet å skogen och väl i allmänhet jämväl får anses ha ökat det för honom gällande ingående virkesförrådet. Det är detta, som vid ett framtida beräknande av inkomst av skogsbruk är av verklig betydelse för likvidutgivaren. Huruvida ökningen av ingångsvärdet eller av ingående virkesförrådet uppnåtts genom ett förfarande, som är att likställa med förvärv av skog, som skett i samband med förvärv av mark eller skett på annat sätt, är för honom likgiltigt. Han kan ej i det sammanhanget få nytta av de avdragsregler, som gälla vid avyttring av skog med mark.

Nu ha emellertid både Wennergren och Bylin såsom stöd för åsikten, att beskattningen av ståndskogslikvid skall behandlas på samma sätt som ersättning för skog, som avyttrats i samband med marken, åberopat ett annat rättsfall RÅ 1938 not Fi 667. I min ovannämnda uppsats för år 1956 har även jag omnämnt ifrågavarande rättsfall men varit tveksam om dess prejudicerande verkan. Om detta rättsfall uttalade jag mig på följande sätt. "Ett annat rättsfall — — — synes emellertid ge vid handen, att RR tänker sig berörda transaktion (lantmäteriförrättningen) som en avyttring av skog jämte mark. I utslaget säges nämligen, att det må antagas, "att den av klaganden uppburna ståndskogslikviden uppgått till allenast 1022 kr. och att därav åtminstone 216 kr. belöpt å det för klaganden gällande ingående virkesförrådet samt klagandens skattepliktiga intäkt genom likviden vid sådant

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:00

förhållande bort beräknas till allenast 806 kr." I detta fall synes således ha avsetts att beskatta vad *av den för skogen uppburna likviden* belöpte å tillväxten, ett förfarande som allenast kan äga rum vid avyttring av skog i samband med avyttring av marken".

Av de av mig enligt ovanstående använda uttrycken "synes", "ge vid handen", "tänker sig" framgår min tvekan, huruvida det kunde ha varit RRns avsikt att i nu berörda avseende säga det avgörande ordet till vägledning för praxis, en tvekan som i första hand handlingarna i målet kan ge anledning till.

Av dessa handlingar framgår, att ståndskogslikviden tillerkänts klag. samt två bröder till honom såsom ägare till fastighet till en tredjedel var. I besvären hos K. M:t gjorde klag. bl. a. följande uttalande. Avdrag måste göras för *skogens för ägaren gällande ingångsvärde* (kurs. av klag.), vilket värde för delägarna tillsammans utgjorde 2.800 kr. Klag. yrkade därför avdrag från den del av likviden 3.065 kr, som föll på honom, eller 1.022 kr, med så stor del av vad på klag. belöpte av berörda ingångsvärde, som svarade mot den genom skiftet uppkomna värdeminskningen av virkesförrådet, sådant detta förråd vid förrättningen befunnits hava varit före förrättningen. Denna värdeminskning angavs till 23,14 % (rätteligen 23,21 %) å ett värde å virkesförrådet före förrättningen av 13.202 kr. I enlighet härmed skulle på klag. falla ett avdrag av 214 kr. (rätteligen 216 kr.). Klag. synes här hava föreslagit en på förrådsmetoden under innehavet grundad beräkning, men någon utredning om det för klag. gällande ingående virkesförrådet eller motsvarande ingångsvärde fanns ej.

RR kommer, såvitt av handlingarna kan bedömas, efter i huvudsak samma behandling av siffermaterialet som klag. till samma skattepliktiga intäkt som denne (806, klag. 805), men säger det så — på sätt av citatet ur min uppsats för 1956 framgår — att avdraget 216 kr utgjorde vad som av den av klag. uppburna ståndskogslikviden belöpt å det för klag. gällande ingående virkesförrådet.

Hela detta måls struktur med den i väsentliga avseenden föreliggande bristen på utredning och därav föranledd oklarhet i fråga om ståndpunktstagandet till viktiga sakförhållanden, synes mig ge intryck av att RR i första hand velat ge klag. en rättvisa, som han materiellt sett ansetts hava bort kunna göra anspråk på, och icke tillika avsett att slå fast en grundsats. Man hade i så fall kunnat vänta ett referat i RR:ns Årsbok. Hade avgörandet varit avsett att få den djupgående verkan, som Wennergren ansett, hade naturligtvis också vissa konsekvenser av ett sådant avgörande måst tagas i övervägande. Sålunda talas i utslaget om det för klag. gällande ingående virkesförrådet. Då det emellertid vid beskattning av ståndskogslikvid gäller att avgöra vad detta är för ett förråd, inställer sig vissa komplikationer.

Det torde sålunda förhålla sig så, att man vid beskattningen av ståndskogslikvid fingerar, att mot likviden svarar — något som enligt vad redan antytts i allmänhet är händelsen — viss kvantitet virke å rot. Det är just å denna virkesmängd som likviden belöper och ej på någon virkesmängd i övrigt. Enligt reglerna för beskattning av skog, avyttrad i samband med marken, skall sålunda allenast den del av likviden tas till beskattning, som svarar mot tillväxten å det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:00

virkesförråd, för vilket likviden utgår. För beräknandet av tillväxten å detta förråd, måste man alltså känna till det på detta förråd belöpande ingående virkesförrådet. Då sålunda vid beskattning av ståndskogslikvid beskattning ej bör äga rum för tillväxten å virkesförrådet å fastigheten i övrigt, bör alltså det för ägaren gällande ingående virkesförrådet fördelas ej blott på område, som avstås, och på fastigheten i övrigt, utan även inom förstnämnda område på det mot likviden svarande virkesförrådet och virkesförrådet i övrigt inom område som avstås. Enligt ett av Wennergren konstruerat exempel ordnas saken på det sättet, att beskattning äger rum av tillväxten å hela det område som avstås.

Exemplet är uppställt på följande sätt: 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 skulle då bli 6.000 kr. enligt formeln $\frac{200}{500} \times 15.000$. Detta innebär, att, om ingående virkesförrådet utgör blott 1.500 kbm., blir det inget avdrag alls. Detta kan ej betecknas såsom tillfredsställande, då virkesförrådet i övrigt å avstått område och tillväxten å sistnämnda virkesförråd ej har något med ståndskogslikviden att skaffa.

Vad som konstituerar rätten till beskattning av allenast tillväxten är ju att för viss skog en slutavräkning sker, varigenom på denna skog belöpande ingående virkesförråd i avdragshänseende helt konsumeras, men enligt omförmälda exempel sker allenast en amortering på visst och efter omständigheterna skiftande sätt av ingående virkesförråd.

Ytterligare ett av Wennergren och även av mig tidigare behandlat rättsfall kan förtjäna omnämnas, nämligen RÅ 1939 not Fi 544. Där låg saken så till, att en skattskyldig, som vid laga skifte förpliktats utgiva ståndskogslikvid med 4.523 kr, motsvarande ett beräknat, honom tillkommande merförråd av 1.311 kbm., för att kunna fullgöra likviden sålt skog på rot från vid förrättningen tillskiftat område för 4.400 kr, motsvarande 934 kbm., varifrån drogs tillväxt med 35 kbm., vadan minskningen i merförrådet utgjorde 899 kbm. Avdrag medgavs enligt formeln $\frac{899}{1311} \times 4.523 = 3.101$ kr. I detta mål lågo emellertid omständigheterna något olyckligt till för klag. Det föreföll som om han, därest utgången ej blivit den nu nämnda, aldrig skolat få möjlighet att avdragsvägen utnyttja det belopp han betalt för den genom förrättningen förvärvade skogen, vilket förvärv varit honom i viss mån påtvingat, och rent materiellt sett måste avdraget ju anses berättigat. Jag är därför ej säker på att utslaget ej får betraktas såsom ett in-casu-avgörande.

Av vad sålunda här ovan anförts torde framgå, att enligt min mening praxis knappast kan sägas lämna något kraftigare stöd för ett system för beskattning av ståndskogslikvid m. m., sådant Wennergren tänker sig detsamma.

Slutligen vill jag något beröra ett av Wennergren väckt spörsmål, som visserligen icke anses ha någon större betydelse i praktiken men som principiellt dock är av intresse. Spörsmålet gäller, om man icke under viss förutsättning kan bli nödsakad att såsom det för ägaren gällande ingående virkesförrådet räkna med ett dylikt förråd, bestämt på basis av virkesförrådet efter lantmäteriförrättning, var-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:00

om här är fråga. Ståndskogslikviden utgör som oftast betalning för likvidmottagaren *frångången* virkeskvantitet, men som av Wennergren med ett drastiskt exempel visas behöver det ej vara så. Då vid ett byte enligt jorddelningslagen av nu ifrågavarande slag hänsyn även skall tagas till att den ena skifteslotten har skog med värdefullare dimensioner eller kvalitet i övrigt än den andra, kan en likvidmottagare få mottaga större mängd skog än han förut hade men naturligtvis mindre värdefull sådan. Han blir avsevärt lidande på detta förhållande, om man vid beräknandet av avdrag för värdeminskning, som beror av det för honom gällande ingående virkesförrådet, tar hänsyn till detta förråd, sådant det var före förrättningen. För den som fått mottaga mindre än vederbort men förhållandevis värdefullare skog kan förhållandet bli det motsatta.

Wennergren menar, att man i dylika mera extrema fall bör räkna med ett på grundval av det nya förrådets storlek bestämt ingående virkesförråd. Om emellertid understundom en sålunda ifrågasatt justering av det ingående virkesförrådet ansåges böra ske, kan frågas, i vilka fall så skulle ske. I berört avseende torde väl så gott som alltid föreligga en större eller mindre divergens mellan virkesförrådet före och efter förrättningen. Vidare kan frågas, *hur* det skulle ske. Ingående virkesförrådet är ju bundet vid vissa fasta utgångspunkter, som ej kunna utan vidare förändras. Om för ett visst skogsområde det ingående virkesförrådet tidigare tagits i anspråk för värdeminskningsavdrag, finnes också i länsstyrelsens liggare för det skogsområdet antecknat ett ingående virkesförråd. Denna anteckning förutsättes allenast på grund av beslut av taxeringsorgan eller skattedomstol kunna förändras, därvid förändringen går ut på en ytterligare nedskrivning av virkesförrådets kvantitet[1]. Såsom i det sammanhanget påpekas, skulle också förevarande situation bli ytterligare tilltrasslad, därest det finnes sparad skog å områden som avstås. Jag kan därför ej ta för alldeles givet, att man kan undgå att hålla sig till ingående virkesförrådet före förrättningen utan att särskilda bestämmelser härom utfärdas.

Genmäle av kammarrättsfiskalen B. Wennergren

Min av kammarrättsrådet Ljungberg diskuterade uppsats om beskattning av ståndskogslikvid tillkom bl. a. därför att man i lantmäterikretsar uppgivit sig ha stort behov av att få gällande rätt på området klarlagd utan inblandning av de lege ferenda-synpunkter. Frågan om behovet av ändrad lagstiftning föll därför utanför ramen.

Vid mina försök att utröna hur skogsbeskattningsreglerna skola tillämpas å den egenartade ståndskogslikvidsföreteelsen kom jag, till skillnad från vad Ljungberg tidigare gjort, till det resultatet att ett logiskt och tillika tämligen rättvist system skymtade bakom rättspraxis. Jag kan naturligtvis icke påstå, att full säkerhet råder på alla punkter beträffande riktigheten av mitt resonemang. Tolkning av RR:s praxis är såsom Ljungberg framhåller ett vanskligt företag icke minst på grund av förekomsten av billighetsavgöranden. De allra flesta avgöranden av RR äro för övrigt mer eller mindre incasuavgöranden.

[1] Jfr dock RN 1956 nr 4:7, varav framgår, att, sedan vid tidigare taxering på basis av ett då beräknat virkesförråd avdrag för minskning av detta förråd medgivits, bevisning ansetts kunna få vid senare taxering föras därom att det ingående virkesförrådet tidigare bort bestämmas annorlunda och avsevärt högre.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:00

Om och i vad mån ett avgörande skall kunna tillmätas betydelse utöver målet är därför vanligtvis osäkert. Låta rättsfall sig inordna i ett logiskt system, utgör detta emellertid enligt min mening ett starkt skäl att betrakta dem såsom uttryck för bakomliggande principer och icke såsom billighetsavgöranden eller av speciella förhållanden dikterade utgångar.

I rättsfallet RÅ 1929 ref. 34 kom jag beklagligtvis att inlägga mera än där stod att läsa. Den faktor som sålunda bortfaller i min argumentskedja var emellertid icke omistlig. Ljungbergs plädering för att avstående av skog mot ståndskogslikvid är att likställa med upplåtelse av avverkningsrätt övertygar ej. Särskilt må erinras om att en fastighetsägare vid en förrättning kan frånhändas ett markområde med skog utan att få annat än kontant ersättning i utbyte. Jag anser mig ha goda skäl att vidhålla min uppfattning om gällande rätts innehåll. Jag skulle emellertid vilja göra ett tillägg rörande tillämpningen av förrådsmetoden vid beskattning av ståndskogslikvid.

I min uppsats utgick jag från det förhållandet att ingen förändring sker i fastighetsinnehavet utåt genom ett markbyte vid en lantmäteriförrättning. Jag ansåg det med tanke härpå naturligt att betrakta skogen å berörda markområden såsom en enhet, oaktat skogens innehåll förändrats genom bytet. Detta betraktelsesätt medför, att man vid bedömningen av om skogslikvid till någon del belöper å ingående virkesförråd har att beakta sparad tillväxt inom hela enheten och icke kan inskränka sig till blott den ideella andel, som avträtts och som för likvidutgivaren blir ett merförråd. Såsom Ljungberg med rätta framhåller kan detta icke betecknas såsom tillfredsställande. I analogi med likvidutgivarens möjlighet att inskränka sina avdragsberäkningar till merförrådet torde likvidmottagaren böra anses äga begränsa sina avdragsberäkningar till samma förråd, vilket för honom blir ett "mindreförråd". I enlighet härmed skulle alltså ståndskogslikviden kunna proportioneras mellan tillväxt och ingående virkesförråd efter det förhållande, som råder mellan dessa faktorer å den avträdda mark, varå skogen växer. I mitt av Ljungberg åberopade exempel skulle avdrag alltså kunna medgivas med $\frac{1.800}{2.000}$ av likviden eller med 13.500 kr. Det må tilläggas, att sistnämnda tolkning godkänts av taxeringsmyndigheterna i Västmanlands län för tillämpning vid ett stort ägoutbyte i Östervåla-trakten.

Om rätta tolkningen av en lag kunna delade meningar alltid råda. Skall full säkerhet vinnas för att beskattning av ståndskogslikvid sker på det i mitt tycke materiellt tillfredsställande sätt som jag anser gällande rätt giva utrymme för, böra huvudprinciperna fästas i lag. Kungl. Maj :ts proposition i frågan emotses med stort intresse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:00