Reflexioner kring två prejudikat rörande inkomst av skogsbruk

Av f d länsjägmästare Einar Magni

Den 27 mars 1962 (RÅ 1962 not 590) meddelade Kungl. Maj:t i Regeringsrätten ett utslag rörande ersättning för förtidig avverkning och för framtida storm- och torkskador vid upplåtelse av nyttjanderätt för obegränsad tid av mark för framdragande av kraftledning mot engångsersättning. Vid beräkningen av nettointäkten från en jordbruksfastighet hade såsom skattepliktig inkomst upptagits bl a ersättning för förtidig avverkning. Kammarrätten hade vid prövning av besvär över prövningsnämndens beslut funnit, att ersättning för förtidig avverkning vore att anse såsom sådan ersättning, som enligt punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen icke räknas till intäkt av jordbruksfastighet och ej heller utgjorde skattepliktig inkomst i annan förvärvskälla. Besvären bifölls därför i denna del. Kungl. Maj:t har icke funnit skäl att göra ändring i kammarrättens utslag.

I Regeringsrättens Årsbok 1956 redogöres å sid. 119 för ett prejudikat av till synes samma innebörd, som det nu relaterade, RÅ 1956, ref. 45. I motiveringen åberopas också bestämmelserna i förutnämnda lagrum.

Granskar man dessa prejudikat närmare, så kan jag för min del icke finna, att förhållandena äro jämförbara.

Reglerna för skogsbeskattningen äro utformade med sikte på, att endast skogens avkastning skall beskattas. Härvid anses skogens tillväxt vara dess avkastning. Skogens dubbla karaktär av produktionsmedel och produkt gör emellertid frågan mycket komplicerad.

Under innehavstiden får man göra avdrag för minskning i skogens ingångsvärde. Tankegången är den, att avverkning utöver tillväxten innebär kapitalrealisation, som ju icke skall beskattas såsom skogsinkomst. Men på inkomstsidan har ju i själva verket endast upptagits värdet av skogens avkastning. Avdraget innebär sålunda, att en viss del av avkastningen går skattefri. Då man före 1956 års prejudikat på inkomstsidan upptog

---

kvensen borde förhindras. I detta syfte föreslogs i propositionen ett tillägg till den angivna bestämmelsen i femte stycket av ifrågavarande anvisningspunkt. Tilllägget innebär alltså att vad som där sagts om beskattning av hela utjämningsfondens belopp icke skall gälla, om ändringen av bolagsordningen verkställts för att anstalt, som driver rörelse avseende sjuk- och olycksfallsförsäkring, för vilken grunder fastställts jämlikt lagen om försäkringsrörelse, skall äga taga fonden i anspråk för återbäring i enlighet med sagda grunder. Beskattningen skall alltså enligt huvudregeln även i detta fall gälla endast utjämningsfondens minskning. Det kan tilläggas att de ifrågavarande försäkringsformerna i huvudsak torde vara under avveckling.

Den av riksdagen antagna ändringen skall gälla redan vid innevarande års taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:59

även ersättning för förtidig avverkning, blev motsvarande del av produktionskapitalet beskattat. Ersättningen för förtidig avverkning utgör ju som bekant skillnaden mellan skogens s k förväntningsvärde och dess rotvärde vid omedelbar avverkning. Prejudikatet av år 1956 tillgodosåg därför ett rättvisekrav.

Vid fastighetsförsäljning skall på inkomstsidan upptagas skogens hela värde, såväl produktionsvärdet som värdet av den aktuella avkastningen. På omkostnadssidan får avdragas skogens ingångsvärde. *Detta är ju ett rent tekniskt förfarande för att komma åt tillväxtens värde och har så vitt jag kan finna icke någon som helst anknytning till bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL, som ju gäller intäkten. Intäkten är ju i detta fall värdet av den sparade tillväxten, som erhålles på detta sätt. Det är just häri skillnaden mellan de båda prejudikaten uppkommit.*

Den sparade tillväxten fördelas i regel på såväl produktionskapitalet som avkastningen, och metoden leder till beskattning även av produktionskapital.

Av denna redogörelse för hur nu gällande avdragsregler verkar torde klart framgå, att de icke kunna anses vara tillfredsställande.

Det senaste prejudikatet av år 1962, enligt vilket en del av skogens värde ej skall upptagas på inkomstsidan, leder till, att den sparade tillväxten åsättes ett lägre värde än om samma markområde blivit försålt. I skogsvärdet vid fastighetsförsäljning ingår ju alltid större eller mindre del, som motsvarar ersättningen för förtidig avverkning, skillnaden mellan förväntningsvärde och rotvärde. Värdet av skogens avkastning är ju räntan på skogens kapitalvärde och står i direkt förhållande till kapitalets storlek. Under sådana förhållanden måste det anses såsom i hög grad inkonsekvent att vid markupplåtelser av ifrågavarande slag utesluta viss del av skogens värde på inkomstsidan, då enligt reglerna vid försäljning av skog i samband med försäljning av marken hela värdet skall upptagas.

I ett aktuellt skattemål, som f n är föremål för prövning i högsta instans, har ett markområde blivit försålt för vattenregleringsändamål och ett samtidigt blivit upplåtet mot servitutsrätt för kraftledning. I båda fallen har särskild ersättning för förtidig avverkning utgått. För det försålda området har jag varit utredningsman. Vid min granskning av deklarationen, vari lämnats upplysning om att ersättning för förtidig avverkning uppburits med visst belopp för det försålda området men icke någon upplysning om motsvarande ersättning för kraftledningsgatan, påförde jag ersättning för förtidig avverkning enligt min utredning men förbisåg kraftledningsgatan, vilket jag sedan upptäckte vid behandlingen av besvären. Det senaste prejudikatet hade då kommit till min kännedom, och jag kunde naturligtvis inte då påföra ersättning eller rättare sagt påtala den uteslutna inkomsten. Den omständigheten, att ersättningen för förtidig avverkning blivit särskilt redovisad vid avyttringen av marken och skogen lär väl icke kunna åberopas vid tillämpningen av punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL? Eftersom det gäller fastighetsförsäljning, torde det icke kunna anses vara fråga om en engångsersättning utan del av köpeskilling. Enligt min mening bör, då samma avdragsregler som vid fastighetsförsäljning skall tillämpas, ersättningen anses utgöra köpeskilling för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:59

skogen ehuru marken fortfarande tillhör fastigheten.

I dessa inflationstider drabbas de skattskyldiga hårt av nu gällande avdragsregler både under innehavstiden och vid fastighetsförsäljning, särskilt beträffande fastigheter, som ärvts med låga taxeringsvärden. En ändring synes mig i hög grad påkallad. Skogens avkastning bör beskattas utan några som helst avdrag. Det skulle främja mera jämna avverkningar än vad som nu tillämpas och ändock möjliggöra en viss anpassning till konjunkturerna genom insättning på skogskonto. På längre sikt torde en sådan lagändring icke komma att medföra minskade skatteintäkter, då ju skattebortfallet vid fastighetsförsäljning säkert mer än väl kompenseras av det slopade värdeminskningsavdraget under innehavstiden.

Jag vill alltså föreslå följande lagändring:

1. Inkomsten vid avverkning under normala förhållanden är helt och hållet skattepliktig inkomst utan avdrag för minskning i skogens ingångsvärde.
2. Vid fastighetsförsäljning skall gälla samma villkor som vid arv.
3. Vid upplåtelse av mark mot engångsersättning för obegränsad tid upptages såsom skattepliktig inkomst endast rotvärdet av den skog, som eljest kunnat avverkas enligt gällande skogsvårdslag .

Om en sådan lagändring kommer till stånd, skulle stora besparingar göras i utredningskostnader för såväl de skatteskyldiga som i ännu högre grad staten, och de två prejudikaten bliva då utan all betydelse.

Den skatterättsliga bedömningen av ersättning för förtidig avverkning

Av assessor Bertil Wennergren

Länsjägmästaren Magni tar i sitt inlägg i detta nummer av Skattenytt upp en diskussion om två rättsfall från skogsbeskattningens område — RÅ 1956 ref. 45 och 1962 not 590 — avseende den skatterättsliga bedömningen av sådan ersättning för förtidig avverkning, som utgår vid upplåtelse av nyttjande- eller servitutsrätt till mark för obegränsad tid. I bägge målen kom regeringsrätten till det resultatet att ersättningen i fråga är att anse som sådan engångsersättning, som enligt punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen icke räknas till intäkt av jordbruksfastighet. Magni menar, att förhållandena i målen inte var jämförbara. Till denna uppfattning kommer han tydligen genom att betrakta det senare målet mot bakgrund av de nya regler om skogsbeskattning vid markupplåtelse för obegränsad tid, som trädde i kraft vid 1959 års taxering. Eftersom 1962 års rättsfall gällde 1955 års taxering, var de nya reglerna emellertid inte tillämpliga i målet ifråga. De skatterättsliga förutsättningarna var följaktligen identiska i de två rättsfallen. Från och med 1959 års taxering har dock genom nyssnämnda nya regler förutsättningarna radikalt förändrats. Vid upplåtelse av mark för obegränsad tid skall sålunda numera samma avdragsregler tillämpas vid skogsbeskattning som då mark avyttras. Frågan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:59