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 22:02:43

är då om det nya rättsläget bör föranleda en förändrad rättslig bedömning av ersättning för förtidig avverkning. I det sammanhanget är Magnis synpunkter av stort intresse.

Vid avyttring av jordbruksfastighet, varå finnes växande skog, skall såsom intäkt av skogsbruk upptagas den del av köpeskillingen för fastigheten som belöper på växande skog. Är fråga om fastighet, som endast omfattar skogsmark, gäller det sålunda att fördela köpeskillingen mellan mark och växande skog. En skogsfastighet värderas emellertid liksom andra produktionskapital naturligen som en enhet. Varje uppdelning av en skogsfastighets värde å mark och växande skog blir därför mer eller mindre konstlad. Det finns dessvärre inte någon allmängiltig, teoretiskt oantastlig formel att lita till. Vanligen utgår man från en värdering på grundval av förväntade intäkter och utgifter, diskonterade till nutid. *För skogsmarkens del* upprättas en kalkyl för *all framtid,* vid vilken man utgår från marken som kalmark eller såsom mark planterad med nollårig skog. Det förutsättes att marken i fråga skall på visst sätt förses med nytt bestånd för varje gång ett gammalt avverkas samt att dessa bestånd skall skötas på visst sätt och avverkas vid viss ålder. *Den växande skogen* indelas i beståndsklasser, till vilka knytes en inkomst- och utgiftskalkyl för varje beståndsklass *återstående levnadstid.* Till inkomsterna av beståndena har emellertid i viss utsträckning hänsyn tagits redan vid markvärdets beräkning. Detta förhållande beaktas genom att i avkastningskalkylen för beståndena markräntan upptages som debetpost.

De värderingsprinciper, som nu skildrats, ligger till grund för den skogsvärderingsinstruktion, som gäller för fastighetstaxering. Däri föreskrives sålunda, att särskilda värden vid fastighetstaxeringen skall åsättas skogsmarken och växande skogen. Såsom värde av skogsmarken redovisas därvid, oavsett om däråfinnes virkesförråd, det värde som med hänsyn till markens godhetsgrad skulle tillkomma marken, om däråej funnes något virkesförråd, medan såsom värde å den växande skogen redovisas återstoden av det sammanlagda nuvärdet av skogsmarken och den växande skogen, d v s skogsbrukets totala förväntningsvärde. Det framhålles särskilt att redovisning skall ske på sätt nu angivits utan hinder av att i verkligheten den del av skogsmarkens värde, som tillgodogöres genom tillväxten av det befintliga virkesförrådet, ej är skild från detta förråds förhandenvarande värde utan lösgöres först när det avverkas.

Frågan är då om man vid tillämpningen av bestämmelserna i 21 § kommunalskattelagen om beskattning av intäkt av skogsbruk skall inlägga samma betydelse i orden "växande skog" som skogsvärderingsinstruktionen gör. Teoretiskt vore väl tänkbart att vid inkomstbeskattningen såsom valuta för växande skog upptaga allenast ett belopp motsvarande skogens värde vid omedelbar avverkning, d v s rot- eller slaktvärdet, och anse skillnaden mellan skogsbrukets hela förväntningsvärde och detta avverkningsvärde hänförlig till markvärde. Ett sådant tillvägagångssätt skulle emellertid strida mot alla hävdvunna begrepp. Av förarbetena till skogsbeskattningsreglerna (se t ex KPr 1928: 213 s. 172 ff och 205 ff) framgår också klart att växande skog skall tilläggas samma innebörd vid inkomstbeskattningen som vid fastighetstaxering. Särskilt tyd-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:43

ligt framgår detta förhållande därav att för skogsbeskattning vid fastighetsavyttring den s k schablonmetoden ställts till förfogande. Denna metod, som har till syfte att från beskattning undantaga det minsta producerande skogskapitalet, vore meningslös, om icke såsom värde å växande skog skulle upptagas även förväntningsvärde å utvecklingsbar skog utan rotvärde. I praxis har heller aldrig ifrågasatts annat än att vid fastighetsavyttring även den del av köpeskillingen för fastigheten, som belöper på den växande skogens förväntningsvärde, skall upptagas såsom intäkt av skogsbruk.

Det kan nämnas, att kammarrätten nyligen haft att taga ställning till ifrågavarande spörsmål i ett speciellt sammanhang (utslag den 9 november 1962 på besvär av R. Backlund). En fastighet hade i enlighet med vattendomstols dom överlåtits till ett vattenregleringsföretag. I domen hade angivits, att av vederlaget för fastigheten visst belopp utgjorde vederlag för skog och resten ersättning för skador å mark och tillväxtförlust. Kammarrätten förklarade, att ersättning för förtidig avverkning, som utgår vid försäljning av skog i samband med marken, får anses utgöra ersättning för skogen och förty skattepliktig intäkt av skogsbruk. En ledamot var emellertid skiljaktig och uttalade, att i målet icke påståtts eller framkommit någon omständighet tydande på att någon del av ersättningen för skada å mark och för tillväxtförlust utgjort vederlag för växande skog, d v s för just den till 1.350 kubikmeter beräknade virkeskvantitet, som fanns på området vid försäljningen.

Upplåter någon skogsmark på obegränsad tid, uppdelas ersättningen ofta på markersättning, ersättning för avverkningsmogen skog och ersättning för förlorat förväntningsvärde å skog. Markersättningen beräknas i princip på samma sätt som ett markvärde vid fastighetstaxering. Sistnämnda del av det totala vederlaget — ersättning för förtidig avverkning — har som inledningsvis nämnts av regeringsrätten sedan 1956 betraktats som icke skattepliktig engångsersättning. Magni menar, att härigenom ett rättvisekrav tillgodosetts. Man kan hålla med honom såtillvida som de avdragsmetoder för värdeminskning av skog, som gäller under innehavstiden och som före 1959 års taxering ansågs böra tillämpas även vid skogsmarksupplåtelse för obegränsad tid, inte möjliggjorde en rättvis skogsbeskattning av ersättning för förtidig avverkning; de kunde ej effektivt förhindra att icke blott den ackumulerade avkastningen utan även det skogskapital, som ersättningen kunde avse, beskattades. Men ersättning för förtidig ”avverkning” har beskattats vid skogsbrand (RÅ 1957 not 381—388 och 1960 not 1442). Gör sig inte samma rättvisekrav gällande i det sammanhanget? Förvisso gör de det. Man frågar sig då varför utgångarna blivit olika. En tänkbar förklaring är, att det vid markupplåtelse på obegränsad tid finns en ”räddningsplanka”, som saknas vid skogsbrand, nämligen den att marken för all framtid upphör att vara skogsproducerande. Ersättningen för förtidig avverkning framstår som en engångsföreteelse och kan därmed lättare fingeras avse en kapitalförlust, ehuru den vid närmare betraktande i regel utgör kompensation för förlust av både skörd och kapital. Vad skogsbeskattningsreglerna inte kunde åstadkomma, nåddes i stället genom att ersättningen för förtidig avverkning friades från beskattning. Man råkade emellertid däri-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:43

genom i realiteten ut för motsatt överdrift och friade på köpet även vederlag för ackumulerad avkastning. Resultatet framstår minst sagt som en nödlösning, vilken tillgripits för att, just som Magni hävdar, skapa materiell rättvisa.

Mot bakgrund av det sagda måste man med Magni starkt ifrågasätta, om det efter 1959 års lagändring låter sig göra att fortsätta på den inslagna vägen och alltfort fria ersättning för förtidig avverkning från beskattning. Den omständigheten att de för markavyttring avsedda avdragsreglerna skall tillämpas även vid markupplåtelse för obegränsad tid gör det numera möjligt att via skogsbeskattningsreglerna åvägabringa en rättvis beskattning av ersättningen i fråga. Avdragsmetoderna säkerställer i görligaste mån, att endast den del av erhållen valuta blir beskattad som normalt hänföres till skogens avkastning. Man behöver ej såsom tidigare riskera, att någon del av produktionskapitalet blir beskattad, om ersättning för förtidig avverkning upptages på intäktssidan. Det är emellertid icke nog med att det bärande motivet till nuvarande praxis bortfallit. Det synes över huvud taget icke logiskt och tekniskt möjligt att förena denna praxis med de avdragsmetoder, som nu står till förfogande. Samtliga utgår från att värdet av växande skog bestämmes med utgångspunkt från skogens förväntningsvärde. Skogens ingångsvärde är ett förväntningsvärde och i ingående virkesförrådet innefattas även kubikmassa utan rotvärde. Särskilt påfallande blir diskrepansen vid konfrontationen med schablonmetoden. Värdet av det minsta producerande skogskapitalet ingår i det värde, som ersättes genom gottgörelse för förtidig avverkning. Beskattar man inte ersättningen för förtidig avverkning och medger man samtidigt från övrig skogsintäkt avdrag för det minsta producerande skogskapitalet, har man i själva verket gjort ett dubbelavdrag. Samma effekt uppstår i praktiken även vid tillämpning av förråds- eller värdemetoden ehuru inte fullt så iögonenfallande. Jag kan därför till fullo instämma i Magnis åsikt att efter 1959 års lagändring ersättning för förtidig avverkning, som utgår vid markupplåtelse för obegränsad tid, i beskattningshänseende bör behandlas som köpeskilling för växande skog och upptagas som skattepliktig intäkt av skogsbruk. Det synes angeläget att förhandsbeskedsvägen eller annorledes prejudikat snarast erhålles från regeringsrätten.

Den lilla komplikationen skall emellertid för fullständighetens skull påpekas, att ersättning för förtidig avverkning enligt kraftledningsskadeersättningssakkunnigas normer (betänkande 28 nov. 1950) innefattar ersättning även för förväntningsvärde å nollårig skog, medan sådant förväntningsvärde vid fastighetstaxering (och även t. ex. vid värdering i samband med lantmäteriförrättning) inräknas i markvärdet; man utgår där nämligen från ett s k bruttomarkvärde och beräknar avkastningsvärdet med utgångspunkt från marken planterad med nollårig skog. Den del av ersättning för förtidig avverkning beräknad enligt kraftledningsskadeersättningssakkunnigas metod, som belöper på nollårig skog synes därför vid en adekvat tillämpning av skogsbeskattningsreglerna icke böra betraktas som valuta för växande skog.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:43