Ett debatterat rättsfall från skogsbeskattningens område

Inlägg av länsjägmästaren vid skogsvårdsstyrelsen i Blekinge län M. Lewis-Jonsson

I senaste nummer av tidskriften Skattenytt publiceras under " Meddelanden från riksskattenämnden" i punkten 3 (RN I 1967 nr 5 : 3) ett utslag av regeringsrätten, som i skogskretsar kommer att väcka mycken undran. Meddelandet innebär, att en för komplettering tillköpt skogsfastighet icke i värdeminskningssammanhang får behandlas som en fristående enhet utan skall tillsammans med köparens stamfastighet räknas som en förvärvskälla.

Hittills har man — jag tror mig veta över lag — kunnat behandla den tillköpta skogen som en separat enhet; man har kunnat göra en omedelbar kraftig avverkning och därvid kunnat påräkna värdeminskningsavdrag utan hänsyn till tillväxt och avverkning på stamfastigheten.

Själv har jag förvånat mig över att skattemyndigheterna godtagit ett sådant beräkningssätt, som knappast står i överensstämmelse med kommunalskattelagens lydelse. Länsjägmästare Einar Magni, skogssakkunnig vid länsstyrelsen i Jämtlands län, refererar i en artikel i nr 21 av tidskriften Skogen år 1963 liknande tankegångar men har funnit stöd för beräkningssättet i ett utslag i regeringsrätten år 1960, not 1850. — Om den praktiska tillämpningen grundats på detta utslag eller på något annat är mig obekant, men allmän praxis har det tydligen varit.

Efter det nu i Skattenytt publicerade meddelandet från riksskattenämnden som refererar till ett färskt utslag i regeringsrätten, torde förvirringen vara stor och allmän. Har regeringsrätten 1967 sagt något som går stick i stäv mot vad som samma rätt sade 1960? Om utslaget från 1960 möjligen missuppfattats, hur kan då en allmän praxis ha byggts upp på detta med skattemyndigheternas godkännande?

I samband med den nu mycket livliga fastighetsrationaliseringen inom skogsbruket har frågan en mycket stor praktisk betydelse. Jag vill därför föreslå, att Skattenytt tar upp frågan till ny behandling av högsta expertis.

*

Redaktionen inbjuder till debatt

Vid beräkning av värdeminskningsavdrag för skog skall man i regel ta hänsyn till virkesförrådet på all i en förvärvskälla ingående skogsmark, jfr Skattehandbok, GRS, 6:e upplagan s. 176. Detta gäller också om förvärvskällan består av flera registerenheter. Det spelar alltså i allmänhet inte någon roll om det är flera skilda fastigheter utan det avgörande är förvärvskällans enhet.

Vid ställningstagandet till det eventuellt berättigade i att beräkna avdrag för värdeminskning för del av fastigheten måste man skilja mellan följande typfall 1. en del av den med skog beväxta marken har sålts och 2. försäljning av skog har skett annorledes än i samband med marken.

1. Då en skogsägare säljer ett visst område av fastigheten med därpå växande skog så hävdas ibland i den skatterättsliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

debatten att detta skall betraktas som en del av förvärvskällan försvinner. Detta försvinnande eller uppdelningen av förvärvskällan måste beaktas vid inkomstbeskattningen. Den skattskyldige skall beskattas för den vinst han kan ha gjort vid försäljningen av området och därav följer också att han får beräkna värdeminskningen av skogen på den sålda delen för sig, RÅ 1948 ref 6 (jfr också Skattenytts skriftserie nr 1, Beskattning av inkomst av skogsbruk m. m. 3:e upplagan av H. Björne s. 57). — Jämför emellertid Wennergren på s. 316 i detta häfte av tidskriften där han visar att uttrycket "del av förvärvskälla" inte är fullt adekvat i detta sammanhang.

2. Nyssnämnda rättsfall utgör emellertid inte något stöd för att man skulle få beräkna värdeminskningsavdrag för särskild del av förvärvskälla då man sålt skog utan att avyttra marken. Det är emellertid inte ovanligt att rättsfallet ges en sådan analogisk felaktig tolkning. Det av Magni i tidskriften Skogen citerade rättsfallet RÅ 1960 Fi 1850 ger däremot belägg för att man skulle kunna beräkna avdrag för värdeminskning av skog på ideella andelar av förvärvskällan skogsmark, då man sålt skog annorledes än i samband med mark. I korthet var omständigheterna följande. Den skattskyldige förvärvade genom arv efter sin moder och fader 1/10 respektive 5/10 av fastigheten. Vid arvskifte 1951 efter fadern, som dött 1935, köpte den skattskyldige återstående 4/10 av sina syskon. För att få pengar till köpeskillingen sålde han skog och fick avdrag för värdeminskning på de 4/10 delarna. Avdrag för värdeminskning av skog på ideella andelar medgavs också i rättsfallet RÅ 1962 Fi 826 medan avdrag vägrades i rättsfallet RÅ 1966 Fi 1441.

Tidigare rättsfall avseende på marken bestämt område

Det torde inte vara någon skillnad i bedömningen av rätten till avdrag för skog avseende ideell andel eller område på marken. Enligt Björne (s. 60 förenämnda skrift), som endast berör frågan om avdrag för värdeminskning av skog för visst område på marken, torde frågan blott en gång tidigare direkt prövats av regeringsrätten. Han åberopar därvid rättsfallet RÅ 1966 Fi 105, där särskilt värdeminskningsavdrag vägrades av såväl mellankommunala prövningsnämnden som kammarrätten och regeringsrätten. I det senare fallet hade virkesförrådet minskat kraftigt på ett stormskadat område, men den skattskyldige — skogsbolag — vägrades avdrag för värdeminskning av skog på det stormskadade området, där virkesförrådet dock gått ned till hälften av det vid förvärvet befintliga förrådet.

Enligt Björne (s. 60) har i några rättsfall, se t. ex. RÅ 1962 Fi 695, avdrag för värdeminskning medgivits trots att utredningen inte avsett fastigheten i dess helhet. Enligt hans uppfattning utgör emellertid dessa fall inte något belägg för att rätt skulle föreligga att beräkna avdrag för värdeminskning för ett särskilt markområde i en förvärvskälla. I de fallen skulle nämligen utredningen för visst område ha utgjort tillräckligt underlag för att bestämma ett avdragsbelopp, vartill de skattskyldige kunde antas vara berättigade även vid beräkning av värdeminskningsavdrag för hela förvärvskällan.

I detta sammanhang bör emellertid inte rättsfallet RÅ 1939 Fi 544 förbises (jfr Skattenytts Skriftserie 1, Beskattning av inkomst av skogsbruk, 2:a upplagan av O. Ljungberg), där följande omständigheter förekom. Vid laga skifte erhöll en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

person ett skogsområde mot utgivande av ståndskogslikvid. För att få pengar till likviden sålde han avverkningsrätt från detta område. Vid inkomstbeskattningen fick han avdrag för minskning av skogs ingångsvärde, motsvarande minskning i virkesförrådet, trots att utredningen endast avsåg det tillskiftade området. Innehållet i akten tyder inte på att sådana omständigheter förekommit att den skattskyldige kunde antas vara berättigad till samma avdrag vid beräkning av värdeminskningsavdrag för hela förvärvskällan. — Sedermera har det tillkommit speciella regler vid utgivande av ståndskogslikvid, vilka intagits i slutet av 4 p. 3 st. anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen. I samband med införandet av denna lagstiftning avvisade departementschefen de sakkunnigas förslag i vad det gick utöver ståndskogslikvid. De sakkunniga hade nämligen föreslagit att en uttrycklig avdragsrätt för sådana fall som det förevarande, skulle införas. Enligt de sakkunniga avsåg de emellertid endast med sitt förslag att erinra om förhållanden, vartill redan enligt gällande bestämmelser hänsyn kunde tas. — Med hänsyn till vad de sakkunniga uttalade om gällande rätt kan departementschefens ställningstagande inte tas såsom förevändning för att generellt vägra avdrag i sådana fall som det förevarande.

Björne ägnar i nämnda skrift ganska stort utrymme åt frågan om skattskyldigs eventuella rätt att beräkna avdrag för värdeminskning av skog på ett särskilt område i *en* förvärvskälla. Med hänvisning till riskerna för manipulationer avvisar han i allmänhet möjligheten att beräkna värdeminskningsavdrag på så sätt i *en* förvärvskälla. I följande speciella fall synes han dock anse sådant avdrag såsom rimligt (s. 60), nämligen om en ägare till skogsfastighet köper ytterligare en skogsfastighet och tar ut skog på den tillköpta fastigheten innan ännu något sammanförande av de båda fastigheterna till en förvärvskälla skett. Han förutsätter emellertid att skogsuttagen på de båda fastigheterna hållits åtskilda och att detta kan styrkas. Har sammanblandning skett anser han *en* förvärvskälla i regel är för handen samt att inkomstberäkningen i så fall skall ske för förvärvskällan i dess helhet.

1967 års rättsfall

Regeringsrätten kan genom sitt utslag den 9 maj 1967 (RN I 1967 nr 5:3) inte anses ha sagt något som direkt går stick i stäv mot rättsfallet RÅ 1960 Fi 1850 (jfr också RÅ 1960 ref 24). Såsom nämnts var det fråga om ideella andelar i notisfallet från 1960 medan 1967 års fall gällde avdrag för värdeminskning av skog på ett särskilt område från vilket skog skulle säljas annorledes än i samband med marken.

I målet från 1967 förekom följande omständigheter.

X. som ägde jordbruksfastigheten A, avsåg att inom en snar framtid köpa hela eller del av den intilliggande fastigheten B. På sistnämnda fastighet fanns avverkningsbar skog.

X. anhöll om förhandsbesked enligt följande:

"Om jag på fastigheten B avverkar skog i sådan omfattning, att en minskning av skogens ingångsvärde eller ingående virkesförråd uppstår, är jag då berättigad till avdrag för värdeminskning, beräknad enbart med hänsyn till fastigheten B eller måste även mitt skogsinnehav på fastigheten A beaktas vid beräkningen av värdeminskningsavdraget? Frågan önskas besvarad vid följande alternativa förutsättningar i övrigt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16

1. Om avverkning och avdragsyrkande sker i nära anslutning till förvärvet av fastigheten B, innan sammanläggning eller samtaxering skett.

2. Om fastigheterna A och B sammanlagts till en registerenhet med gemensam registerbeteckning.

3. Om fastigheterna A och B blivit åsatta ett gemensamt taxeringsvärde.

4. Påverkas svaren på frågealternativen 1—3 och i så fall hur, om den tillköpta fastigheten B endast utgjorde en del av en registerfastighet?

För samtliga ovannämnda fall förutsättes att för avdragsberäkningen erforderliga data finnes tillgängliga för fastigheten B separat, utan någon sammanblandning med fastigheten A."

Riksskattenämnden meddelade följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner att, om X. förvärvar fastigheten B eller del därav, omständigheterna icke föranleder till annat antagande än att den sålunda förvärvade fasta egendomen och den X. redan tillhöriga fastigheten A kommer att tillsammans utgöra en förvärvskälla. På grund härav förklarar riksskattenämnden att X. — oavsett vilket av de i ansökningen uppställda alternativen som väljes — icke äger beräkna avdraget för värdeminskning av skog enbart med hänsyn till förhållandena på fastigheten B respektive den X. förvärvade delen därav.

Hos RR yrkade X., att avdrag för värdeminskning av skog måtte få beräknas enbart med hänsyn till förhållandena på fastigheten B och under de alternativa förutsättningar, som angivits.

RR fann i utslag den 9 maj 1967 ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

Det bör framhållas att detta utslag meddelades efter det att Björnes bok färdigställts. Det är självfallet svårt att inse skillnaden mellan det av Björne skisserade fallet ("innan sammanblandning skett") och den i ansökan om förhandsbeskedet under 1. angivna förutsättningen. En sådan sammanblandning, som helt omöjliggör avdrag, kan knappast tänkas ha hunnit ske i målet om förhandsbeskedet. Den uppfattning som Björne givit uttryck för har i allt fall visst stöd i rättsfallet RÅ 1960 ref. 24. Om rättsfallet från den 9 maj 1967 skall anses representativt för regeringsrätten torde i praktiken knappast några fall uppkomma i vilka avdrag för värdeminskning på särskilt område kan tänkas medges.

Att sådant avdrag i regel inte bör medges eller i vart fall endast undantagsvis är i och för sig kanske inte något att invända emot. En generell rätt till avdrag d. v. s. om rättspraxis skulle acceptera sådana avdrag rent allmänt skulle det strida såväl direkt mot kommunalskattelagen som mot grunderna för skogsbeskattningen. För en skattskyldig, som köper till en fastighet och finansierar köpet med ett omedelbart skogsuttag från den tillköpta fastigheten måste emellertid den restriktiva inställning såsom den kommit till uttryck i rättsfallet från den 9 maj 1967 förefalla stötande. För honom är det ju inget annat än ett uttag av skogskapital, för vars tillväxt förre ägaren beskattats vid sin försäljning. För den tillköpande kan resultatet bli att han genom en skogsförsäljning av kapitaluttagskaraktär får skatta för ej realiserad tillväxt på den först köpta fastigheten. Eftersom man endast skall skatta för tillväxten då den skördas synes resultatet i rättsfallet inte helt harmonisera med grunderna för skogsbeskattningen.

Med detta inlägg överlämnar redaktionen den av Lewis-Jonsson väckta frågan till debatt. *Red.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:16