Beräkning av värdeminskningsavdrag för skog för särskilt område eller ideell andel av förvärvskälla

Av f. d. regeringsrådet H. Björne

Enligt de i Skattenytt 8—9/1967 gjorda uttalandena tycks enighet råda om att kommunalskattelagens huvudregel för beräkning av inkomst av förvärvskälla och därmed även för jordbruksfastighet får anses vara att inkomstberäkningen skall avse förvärvskälla i dess helhet samt att detta gäller även värdeminskningsavdrag för skog. Sådana avdrag utgör ju led i den skattemässiga inkomstberäkningen och kan alltså inte betraktas som något från denna fristående problem.

Eftersom några direkta författningsföreskrifter som tar sikte just på rubr. ämne inte finns måste man, för att klarlägga vad som för närvarande är gällande rätt, gå till praxis, d. v. s. utslagen från högsta instans (det sistnämnda framhålles eftersom länsjägmästare Lewis-Jonsson i sitt inlägg använder uttrycket praxis i en annan bemärkelse). Då de i tidigare inlägg anförda rättsfallen dels återgivits ganska ofullständigt och dels torde ha i viss mån missuppfattats, synes det nödvändigt att i första hand gå in på dem något närmare.

1939: fi 544. Av den kortfattade notisen i regeringsrättens årsbok framgår att den skattskyldige förpliktats utge ståndskogslikvid med 4.523 kr och med anledning därav sålt en avverkningsrätt för 4.400 kr samt att taxeringsnämnden medgav avdrag för minskning i skogs ingångsvärde med 3.101 kr avseende en minskning i det för den skattskyldige ingående virkesförrådet med 899 kbm. Prövningsnämnden vägrade detta avdrag utan att någon motivering därför återgivits i årsboken. Kammarrätten förklarade, att den skattskyldige icke förebragt utredning, som kunde föranleda ändring i prövningsnämndens beslut. Regeringsrätten däremot fann på grund av vad i målet förekommit skäligt att med ändring av kammarrättens utslag fastställa taxeringsnämndens beslut.

I Skattenytt 8—9/1967 s. 319 första spalten uttalas att innehållet i akten inte tyder på att sådana omständigheter förekommit att den skattskyldige kunde antas vara berättigad till samma avdrag vid beräkning av värdeminskningsavdrag för hela förvärvskällan. Men har detta konstaterande något större värde? Det kan ju tänkas att omständigheterna klart tydde på att avdragsrätt till åtminstone något — och ej oväsentligt — belopp förelåg. Det kan då ha befunnits skäligt att godta taxeringsnämndens bedömning hellre än att helt vägra avdrag. Det torde i så fall inte vara det enda exemplet på att Regeringsrätten hellre accepterat en skälighetsbedömning av värdeminskningsavdragets storlek än att vägra varje avdrag i sådana fall, då viss avdragsrätt otvivelaktigt synes föreligga men det fö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:23

religger svårigheter att bedöma eller utreda det exakta belopp vartill avdraget rätteligen bör uppgå. Ofta är det ju för övrigt, såsom bl. a. kanslichefen Wennergren anfört, orealistiskt att räkna med möjligheten av att ett exakt riktigt resultat skall kunna framräknas. Värdeminskningsavdragen för skog är ju av den beskaffenhet att de i ganska hög grad måste bygga på uppskattningar, som gjorts tidigare eller görs i samband med den aktuella taxeringen. — Jämför notiserna 1939: 541 och 545. I dessa mål, som avgjorts samma dag och av samma ledamöter som not. 544, har avdragsbedömningen redovisats mer utförligt. Detta förhållande synes ge stöd för antagande att utgången i not. 544 måst i viss mån grundas på uppskattning. Jämför även vad som nedan anförs om rättsfallet 1962: 695.

1960: not. 1850. Red. synes i sina kommentarer utgå från att däri medgivits avdrag för ideell andel av förvärvskälla. Emellertid ägde den skattskyldige i detta fall hela fastigheten. Den omständigheten att han förvärvat den till 6/10 genom två arv och till 4/10 genom köp kan inte sägas medföra, att han äger två eller tre ideella andelar av fastigheten. Andelsägandet måste anses ha upphört i och med förvärvet av hela fastigheten. Bedömningen av rätten till avdrag har emellertid skett särskilt för vad som ärvts och särskilt för vad som köpts. Prövningsnämnden hade gjort bedömningen med utgångspunkt från det för fastigheten i dess helhet uppskattade ingångsvärdet 40.640 kr, varav 37.500 kr belöpte på vad som köpts och 3.140 kr på vad som ärvts. Sistnämnda belopp har bestämts på grundval av vid arvfallen gällande taxeringsvärden.

I sammanhanget kan framhållas att om en skattskyldig är ägare till en ideell andel av jordbruksfastighet, så har han inte andel av en förvärvskälla utan den ideella andelen såsom sådan utgör en särskild förvärvskälla. Detta har kommit till klart uttryck i rättsfallet 1966: ref 54. Inkomstberäkningen skall alltså göras särskilt för varje ideell andelsägare med hänsyn till hans på taxeringen inverkande förhållanden. Dessa behöver ju inte vara lika för olika andelsägare, även om de har lika andel. Av det sagda följer att vad som gäller för ideell andel av fastighet inte gäller för område av förvärvskälla.

1962: 695. Den skattskyldige i detta rättsfall ägde tidigare en år 1940 förvärvad jordbruksfastighet med 26 har skogsmark. Av handlingarna framgick att virkesförrådet vid förvärvet utgjorde 1.300 kbm, tillväxten från förvärvet till beskattningsåret 700 kbm och skogsuttagen under samma tid 700 kbm, utgående virkesförrådet alltså lika med det ingående. Virkesförrådet per har uppgick till blott 50 kbm. Utredningen i övrigt hänförde sig till ett år 1952 av lantbruksnämnden för 78.300 kr tillköpt område med bl. a. 48 har skogsmark, varpå den växande skogen värderats till ca 70.000 kr. Den skattskyldige sålde under åren 1952 och 1953 skog för ca 72.000 kr och fick vid 1953 års taxering avdrag för värdeminskning med 3.084 kr. Vid 1954 års taxering hade olika beräkningar verkställts. Kammarrätten medgav avdrag enligt värdemetoden med yrkat belopp 21.610 kr och angav att avdraget avsåg den tillköpta delen. Regeringsrättens utslag inledes med orden: Enär på grund av vad i målet förekommit avdrag för värdeminskning å skog skäligen bör be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:23

räknas till 16.000 kr, prövar etc. Regeringsrätten har alltså uteslutit vad kammarrätten anförde om att avdraget hänförde sig till den tillköpta delen. Utslagets avfattning får anses tyda på att avdragsrätten vid uppskattning befunnits inte understiga 16.000 kr. Förhållandena på den tidigare ägda fastigheten har tydligen inte nämnvärt kunnat påverka avdragsrätten. Ingen av parterna i målet synes ha dragit upp frågan om beräkning av avdrag för viss del av fastigheten.

1962: 826. Den skattskyldige hade förvärvat fastigheten till 2/5 genom arv och till 3/5 genom köp, varjämte visst byte förekommit. Utredningen gav vid handen att avverkningarna under innehavet väsentligt överstigit tillväxten och att visst avdrag därför var befogat. Fallet torde vara analogt med 1960 : 1850.

1966: 1441. Den skattskyldige synes i detta fall ha förvärvat fastigheten genom tre särskilda fång som alla utgjorts av köp och avsett andelar av fastigheten. En i målet lämnad uppgift att fastigheten delvis förvärvats genom arv torde ha varit felaktig. Varken gällande ingångsvärde eller ingående virkesförråd å fastigheten i dess helhet hade nedgått. Att under dessa förhållanden beräkna särskilt värdeminskningsavdrag med utgångspunkt från endast ett av fången har inte ansetts tillåtet.

1960: ref 24. I målet var fråga om huruvida servitutsutbrytning är att anse som ett med köp likställt fång. Denna fråga besvarades med nej. Fastighetsägaren ansågs alltså ha förvärvat såväl fastighetens ursprungliga areal som det utbrutna området redan i och med det ursprungliga fastighetsförvärvet. Servitutsutbrytningen medförde en sådan ökning av virkesförrådet att viss ståndskogslikvid skulle utgå. Att denna ökning skulle medföra uppräkning av ingångsvärde och virkesförråd var ju självfallet. Såväl ingående värde och förråd som utgående värde och förråd synes av Regeringsrätten ha beräknats för fastigheten i dess helhet. Rättsfallet synes icke vara av betydelse för den rubr. frågan.

Som en sammanfattning av vad rättsfallen innehåller kan först sägas att avdrag för värdeminskning av skog inte medgivits för visst område av förvärvskälla. Vad därefter angår fall då fastighet delvis ärvts och delvis köpts, torde avdragsbedömningen inte kunna betecknas som medgivande av avdrag för del av förvärvskälla. Att avdrag medgivits med utgångspunkt från ingångsvärdet på köpt del av fastigheten kan ses mot bakgrunden av att ingångsvärde författningsenligt skall beräknas efter helt olika grunder beroende på om fång utgjort arv eller köp. Om en fastighet förvärvats dels genom arv och dels genom köp måste man alltså i första hand beräkna skilda ingångsvärden för de olika fången. En sammanslagning av så olikartade ingångsvärden är inte självfallen, även om fastigheten utgör en förvärvskälla. Det kan ha tett sig naturligare att fullfölja avdragsberäkningen med utgångspunkt från vartdera ingångsvärdet och medge avdrag för minskning av ingångsvärdet för köpt del utan hinder av förhållandena beträffande den ärvda delen. Motsvarande betraktelsesätt synes ej motiverat då en fastighet förvärvats genom flera fång som samtliga varit köp.

Frågan om konsekvenserna av rättsfallet den 9 maj 1967 blir stötande eller ej bör nog ej avfärdas så enkelt som antytts i Skattenytt 1967: 8—9 sid. 320, andra spalten. Åtskilligt skulle kunna sä-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:23

gas därom. I första hand kan framhållas att om en skogsägare utökar sitt skogsinnehav och på den tidigare ägda skogsmarken i stort sett tagit ut tillväxten under innehavet, så bör det inte bli någon större skillnad mellan avdrag för det tillköpta området enbart och för förvärvskällan i dess helhet. Jfr rättsfallet 1962: 695 ovan. Det förutsättes givetvis att prövningen av avdragsrätten sker under rimligt hänsynstagande till möjligheterna att förebringa utredning och att inte rent formellt betingade utredningskrav uppställes. Vidare är ibland en beräkning för hela förvärvskällan fördelaktigare för den skattskyldige. Om ingångsvärde eller förråd å tidigare innehavd areal nedgått utan att avdrag erhållits så kan nedgången t. ex. åberopas till stöd för avdrag även för skogsuttag som skett på det nyförvärvade området. Till viss nackdel för den skattskyldige kan beräkning för hela förvärvskällan lända om han inte tagit ut tillväxten på den tidigare arealen och där har ett sparat förråd. Men om särskild beräkning för tillköpt del medgavs så kan befaras att den skattskyldige avverkar just på det tillköpta området, fastän avverkning ur skogsvårdssynpunkt borde ske på den tidigare ägda arealen. Redan nu har från skogligt håll anmärkts att gällande skatteregler i många fall hindrar skogsuttag, som är påkallade med hänsyn till en god skogsvård. Det är ju önskvärt att inte skattereglerna animerar till vanskötsel av skogen. Slutligen kan erinras att underlåtenhet att göra skogsuttag som normalt bör ske kan jämföras med bildande av dold reserv i lager och inventarier i rörelse. Sådan reservbildning får inte ske obegränsat med verkan i skattehänseende. Det kan därför inte anses självfallet att, i den mån gällande rätt inte medger skattefri reservbildning inom skogsbruket, möjlighet därtill bör öppnas.

Vad till sist angår Lewis-Jonssons i och för sig befogade fråga hur en missuppfattning snabbt kan spridas och accepteras av skattemyndigheterna, så är det ju inte första gången sådant förekommit inom taxeringsförfarandet. Orsaken till att så kan ske är givetvis i grund och botten den alltjämt bestående och allt kännbarare bristen på enhetlig och effektiv ledning av taxeringsmyndigheternas arbete. Inte minst torde denna brist ha vållat olägenheter då det gällt skogsbeskattningen, där förutom en hel mängd taxeringsmyndigheter även ett antal skogssakkunniga är inkopplade på ömse sidor i taxeringssammanhangen. Nyligen har framlagts ett förslag till reform av taxeringsorganisationen som främst syftar till större möjligheter att samordna taxeringsförfarandet och vad som förekommit i rubr. fråga illustrerar behovet av en sådan reform. Men man måste också fråga sig varför inte den redan nu föreliggande möjligheten att genom hänvändelse till riksskattenämnden med anhållan om förhandsbesked eller anvisning få ett auktoritativt uttalande utnyttjats redan tidigare. Det är väl sannolikt att man då kunnat erhålla ett uttalande av samma innehåll som det som nu givits genom rättsfallet den 9 maj 1967.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:23