En egendomlig bestämmelse i reglerna om skogsbeskattning

Av taxeringsintendenten Jan Sundin

De olika alternativen för värdeminskning av skog är i KL inordnade under två grupper. Den första gruppen avser beskattning under innehavet, d. v. s. skogsuttag, som den skattskyldige gör utan att sälja marken. Bestämmelser härom finns i 22 § 1 mom andra st samt i p 4 av anvisningarna till samma paragraf. Den andra gruppen avser beskattning vid försäljning av växande skog i samband med att även marken avyttras. Härom finns bestämmelser i 22 § 1 mom tredje st samt i p 5 av anvisningarna.

Som bekant får skattskyldig vid såväl innehavsavdrag som vid avyttringsfallen åtnjuta avdrag för värdeminskning av skog enligt två huvudmetoder, som kallas värdemetoden och förrådsmetoden. Vid innehavsavdragen måste skogens ingångsvärde alltid utredas, oavsett vilken metod den skattskyldige använder. Samma är förhållandet, då värdemetoden användes vid fastighetsförsäljning. Om däremot förrådsmetoden användes vid avyttringsfallet, behöver man inte utreda ingångsvärdet. Avdraget beräknas då i stället efter försäljningspriset.

Vad som skall förstås med ingångsvärdet anges i p 4 andra st av anvisningarna till 22 §:

"Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda hänseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnda make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har även den skattskyldiges fångesman erhållit egendomen såsom gåva av make eller skyldeman eller vid sådan bodelning som nyss nämnts, skall bedömningen av skogens ingångsvärde ske, som om avverkningen eller avyttringen av skogen verkställts av den som närmast före de skattskyldiges fångesman förvärvat egendomen på annat sätt än genom sådan gåva eller bodelning. Dock får ingångsvärdet härigenom icke bestämmas till lägre belopp än det värde, varmed växande skog kan anses ha ingått i det taxeringsvärde som gällde för fastigheten tjugo år före avyttringen."

Huvudprincipen för bestämmandet av ingångsvärdet är alltså, att man skall utgå från värdet av den växande skogen vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Denna princip tillämpas, utom vid onerösa fång, vid arvsrättsliga fång. Däremot skall man vid gåva och vid vissa bodelningsfång räkna tillbaka till dess man stöter på ett oneröst fång eller också ett arvsrättsligt sådant.

Om en skattskyldig avverkat skog under innehavet, är han enligt 22 § 1 mom KL berättigad till avdrag för värdeminsk-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42

ning enligt bl. a. värdemetoden. Avdraget är då beroende enbart av om virkesförrådets uppskattade värde minskat från utgångspunkten till avdragstillfället. Kan han visa, att detta värde minskat, är han berättigad till avdrag med skillnaden; jag bortser då från att han tidigare under innehavet kan ha fått liknande avdrag. Han får avdrag för värdeminskning, oavsett om han själv avverkat skogen eller sålt den på rot: detta framgår av formuleringen i lagtexten, där det talas om att skog avverkats eller ock avyttrats utan samband med avyttring av marken. Det är uppenbart, att när det i p 4 andra st av anvisningarna, näst sista meningen, talas om avyttringen av skogen, därmed avses samma sak, som i nyss angivna regel i 22 §. I båda fallen avses således rotpostförsäljning under innehavet.

Men i sista meningen i andra st i p 4 av anvisningarna återkommer uttrycket avyttringen. Logiskt sett borde innebörden i detta uttryck vara densamma som tidigare i anvisningspunkten, m a o avse rotpostförsäljning. Regeln i vad som kan kallas "dock — satsen" skulle alltså vara tillämplig vid rotpostförsäljning men däremot efter ordalagen inte vid egen avverkning, något som förefaller mindre troligt. Men vad innebär då regeln i dock — satsen vid rotpostförsäljning under innehavet? Antag att lagstiftaren menar, att en skogsägare, som sålt en rotpost och som yrkar avdrag för värdeminskning av skog, skall vid tillämpning av värdemetoden under innehavet vara bunden av spärregeln i dock — satsen. Ingångsvärdet får i så fall inte bestämmas till lägre belopp än det värde, varmed växande skog kan anses ha ingått i det taxeringsvärde, som gällde för fastigheten tjugo år före rotpostförsäljningen. Men antag, att skogsägaren under sitt innehav sålt rotposter vid flera tillfällen. Vilken av dessa försäljningar är det som avses, den sista eller någon annan? Det är inte självklart, att det är den sista försäljningen som avses.

Det är således tydligt, att sista meningen i andra st av p 4 av anvisningarna blir svår att tillämpa när det gäller värdemetoden under innehavet. Samma svårigheter möter när det gäller förrådsmetoden under innehavet.

Hur ställer det sig med tillämpningen av dock — satsen vid avyttringsfallen? Till en början kan man kostatera, att regeln inte har någon uppgift att fylla när det gäller tillämpningen av förrådsmetoden, eftersom ingångsvärdet då är utan betydelse. Däremot kan regeln finna användning vid värdemetodens tillämpning på avyttringsfallen.[1]) Man måste då utgå från att uttrycket avyttring i dock — satsen betyder fastighetsförsäljningen. Antag att en skogsägare säljer en fastighet med skog och att denna fastighet gått från ägare till ägare genom ett flertal gåvor och att vad som kan kallas "stoppfånget" — t. ex. ett oneröst fång — förelåg år 1900. Det ingångsvärde, som man då skall utgå från vid avdragsberäkningen, är kanske mycket lågt, men den nuvarande ägaren har det oaktat fått avdrag för värdeminskning av skog under sitt innehav med utgångspunkt från detta värde. I skogsliggaren har anteckning härom skett. När ägare sedan säljer fastigheten, är det taxerade skogsvärdet tjugo år före avyttringen måhända högre än det värde, som angetts i skogsliggaren. Innebär detta, att man skall bortse från det

[1] I praktiken användes värdemetoden ytterligt sällan vid avyttringsfallen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42

värde, som antecknats i skogsliggaren? Logiskt sett ter sig en sådan tolkning som den enda rimliga. Ett resultat härav blir, att ingångsvärdet kan bli flexibelt. En skogsägare kan t. o. m. genom att uppskjuta fastighetsförsäljningen ett antal år uppnå ett ännu högre och förmånligare ingångsvärde.

Man kan peka på en annan konsekvens av reglerna. Antag att en fastighet med skog säljes under 1969. Fastigheten har överlåtits genom olika gåvor, och "stoppfånget" ägde rum år 1950. Skogens ingångsvärde, beräknat på det sätt, som anges i bestämmelserna, borde då i princip vara den del av fastighetens värde, som belöpte på skogen vid tiden för "stoppfånget". Kanske var detta värde lägre än det taxerade skogsvärdet år 1949. Ändock skall man tydligen räkna med sistnämnda värde.

Regeln i vad jag tidigare kallat dock—satsen infördes på förslag av bevillningsutskottet år 1967[1]. Av betänkandet framgår, att utskottet därvid enbart tänkte på avyttringsfallen, ej på innehavsavdragen. Man får på grund härav den uppfattningen, att utskottet med uttrycket avyttring i dock — satsen menade avyttring av fastighet, ej rotpostförsäljning. Härav följer, att utskottet inte avsett, att regeln i fråga skulle bli tillämplig vid innehavsavdrag, endast vid avyttring. Formellt gäller regeln emellertid även vid innehavsavdragen. Det är oklart, hur regeln där skall tillämpas.

[1] BU 1967 nr 64, s. 70—71.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42