Om skogsbeskattning

Av regeringsrättssekreteraren Ulf Malmgård

Uppsatsskrivaren har fått anledning att på kort tid söka tränga in i gällande regler för beskattning av inkomst av skogsbruk. Reglerna är under omgestaltning och man arbetar för närvarande inom finansdepartementet på ett förslag till ändrade regler för skogsbeskattningen med utgångspunkt från skogsskattekommitténs betänkande SOU 1969:30 (referat i SN 1969 s 596 ff). Såvitt jag kunnat finna har förslaget inte föranlett någon debatt som avsatt spår i skattetidskrifter och det må därför tillåtas mig att framföra några synpunkter på förenklad skogsbeskattning medan problemen ännu står friska för mig och innan jag trängt så djupt in i ämnet att jag inte ser skogen för bara träd.

Allmänt

Skogsbeskattning anses vara ett av de mest svårbemästrade områdena av vår skattelagstiftning. I och för sig är grunderna för skogsinkomsters beräknande skäligen enkla. Skogslikvider tas upp som intäkt, och för kostnader inklusive värdeminskning på skog medges avdrag vid beräkning av nettointäkt. Svårighet uppkommer som bekant då storleken av värdeminskningen skall bestämmas. Svårigheterna har sin grund i att skogen samtidigt producerar (växer) och är lager samt i att man inte velat beskatta icke realiserad värdeökning men väl medge avdrag om den producerande delen av skogen säljs. Dessutom är en stor del av problemen betingade av den speciella terminologi som används vid utredning om en skogs förändring. Ovanpå dessa svårigheter ligger dessutom vetskapen om att sakkunnigas beräkningar trots allt är uppskattningar. Man kan nämligen inte utan orimliga kostnader bestämma en skogs verkliga massa och dess förändring. Värdeminskningsavdragen baseras därför på relativt grova uppskattningar med flera osäkra faktorer. Det har till och med sagts att beräkning av inkomst av skogsbruk alltid är en fråga om skönstaxering så snart värdeminskningsavdrag är inblandat.

Förslaget

Skogsskattekommittén har föreslagit att problemet löses med Alexander som föredöme. Den gordiska (gordonska?) skatteknuten löses genom att rätten till avdrag för värdeminskningsavdrag under innehavstiden huggs bort. Inte heller då skog säljes tillsammans med marken skulle särskilda beräkningar av skogens förändring göras utan realisationsvinstreglerna skulle tillämpas på marken med bortseende från skogen. (Vare sig intäkt av skogen eller dess förvärvskostnad skall beräknas vilket medför att realisationsvinst på skog ej skulle komma att beskattas.) Till vissa av de skäl kommittén anför för att vägra värdeminskningsavdrag under innehavet ställer man sig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

tvivlande. Även mot den senare delen av förslaget kan invändningen riktas. Till skillnad mot nu synes det som om korta konjunkturvinster på skog skulle undgå beskattning vilket får anses vara en egendomlig konsekvens.

Kommitténs utgångspunkt är att det är praktiskt ogörligt att beräkna skogens förändring. Som ovan i korthet sagts finns det inte anledning att ifrågasätta det. Emellertid kan det väl inte förnekas att de principer som ligger till grund för reglerna om skogsbeskattning alltjämt bär upp vårt skattesystem. Så har t ex i den nyligen framlagda prop:en om nya regler för beräkning av inkomst av jordbruk regler om avdrag för substansminskning införts. Avdrag för värdeminskning på produktionsmaterial är en princip som bidrar till beskattningens neutralitet dels vid jämförelse mellan olika företagsformer dels vid jämförelse mellan individer i olika progressionsskikt. När kommittén anför att möjligheten att finansiera förvärv av skogsfastigheter genom skogsuttag inte bör hindra genomförandet av kommitténs förslag måste man sätta ett stort frågetecken. Förslaget synes motverka den önskan att rationalisera skogsbruket genom att tidigare skogsägare får köpa till skog. (Här bortses från effekten av regeringsrättens utslag 9.5.1967, RN 5: 3). Eventuellt kan reglerna bidra till att öka kronans möjligheter att köpa mark eftersom de såsom kommittén framhåller verkar prispressande och domänverket inte har anledning att räkna med annat än kommunalskatten i sina kalkyler. Vidare kan man tänka sig fall då en nybliven skogsägare ser sin skog eldhärjad och lyfter försäkringsersättning. Inte ens de utvidgade regler för skogskontoersättningar som kommittén föreslår torde hindra hans ruin särskilt som försäkringsersättningar i första hand lärer utges till inteckningshavare. (SFS 1927:75)

Det sagda synes vara tillräckligt för att motivera att värdeminskningsavdrag på skog i princip bibehålles. Emellertid torde det vara lämpligt att schablonisera avdraget – i motsats till de sakkunniga finner jag att vår skattelagstiftning känner åtskilliga former av rätt väl verkande schabloniseringar, t ex avdragen för värdeminskning på inventarier vid räkenskapsenlig avskrivning. Vad man framför allt önskar komma ifrån är problemen med uppskattningar av skogens virkesförråd och dess förändringar. Därför föreslås att regler införs med utgångspunkt från följande grunder.

Värdeminskningsavdrag beräknat efter schablon

Enligt svensk rätt medges värdeminskningsavdrag med utgångspunkt från anskaffningskostnad. Om därför värdeminskningsavdrag skall bibehållas för skog bör även begreppet skogs ingångsvärde i dess nuvarande form bibehållas. Med skogs ingångsvärde förstås vid köp som bekant ett belopp motsvarande den del av en köpeskilling som kan anses belöpa på skogen. Denna del kan enligt gällande rätt vara svår att beräkna. För att förenkla ingångsvärdets bestämmande kan legalpresumtioner införas, t ex kan ingångsvärdet på skogen utgöras av fastighetens köpeskilling minskad med 120 % av summan av taxerade jordbruksvärdet och i skogsbruksvärdet ingående skogsmarks värde det år fastigheten överlåtes. Med hänsyn till att förhållandena kan vara mycket olika synes det skäligt att motbevisning tillåtes, det skulle i så fall vara de enda tillfällen då skogssakkunniga skulle ha anledning att yttra sig i enskilda mål

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

enligt detta förslag. Eventuellt kan en uppdelning av köpeskillingen i kontrakt eller liknande ges vitsord. Mellan oskylda torde f ö inte fastighetsöverlåtelser av betydelse ske utan att värdet uppskattas. Vid benefika fång överföres fångesmannens ingångsvärde. Har ingångsvärdet en gång bestämts genom lagakraftvunnen taxering får det inte ändras annat än genom extra ordinära rättsmedel.

Som ovan nämnts betingas de nuvarande reglernas krånglighet av att skogen samtidigt är produktionsfaktor och lager. Man har önskat att endast tillväxten skall beskattas. Emellertid ligger det i skogens natur att ju tidigare under ett innehav avverkning sker, desto mindre del av avverkad massa härrör från tillväxt. Med utgångspunkt från detta borde man kunna konstruera en degressiv skala enligt vilken värdeminskning medges med utgångspunkt från uppburna skogslikvider och innehavstiden. Som exempel på sådan skala kan följande tjäna; det skall dock framhållas att den inte är beräknad med hänsyn till skogs tillväxt i allmänhet utan endast tagen som exempel med siffror.

Innehavstid år	0—4	5—10	11—20	21—40	41—
Avdrag i % av skogslikvid	90	80	60	40	20

Med skogslikvid förstås köpeskilling för rotstående skog respektive så stor del av leveransvirkeslikvid som anges i RN I 1962 3: 1 eller motsvarande. Innehavstid räknas till närmast föregående *oneröса* fång, man skall alltså i kontinuitetens intresse bortse från arvfall och gåvor m m. Det ligger i begreppet värdeminsknings natur att totala avdraget under innehavstiden begränsas till ingångsvärdet. Högre avdrag än det totala ingångsvärdet medges sålunda aldrig. Med hänsyn till att innehavstiden får betydelse bör avdraget beräknas för varje fång särskilt. Avdrag skulle sålunda komma att medges med olika procentsatser för en förvärvskälla som består av fastigheter med olika innehavstid. Så beräknas ju för övrigt värdeminskningsavdrag på inventarier i rörelse. Sambandet med skogsbruksvärdet enligt fastighetstaxering upprätthålles inte. Detta värde får alltså endast betydelse för förmögenhetstaxeringen och möjligen vid bestämmande av ingångsvärdet på skog.

Skogsskattekommittén har påpekat att det måste finnas ett samband mellan inkomst av skogsbruk och realisationsvinstreglerna om rätt till avdrag för värdeminskning på skog föreligger. Ett enkelt sätt att ordna sådant samband synes mig vara att gällande realisationsvinstregler tillämpas både på skog och mark.[1] Detta skulle bl a medföra att korta konjunkturvinster på skog kommer att beskattas. Mot det finns väl inte anledning att göra invändning, men för att inpassa ovan föreslagna schablon-

[1] Angående gällande rätt har riksskattenämnden anfört i skrivelse 27.6.1969 till samtliga landskamrerare och förste taxeringsintendenter:

> De – – – angivna bestämmelserna (om beskattning av skog), som i huvudsak inte ändrats i samband med att realisationsvinstbeskattningen vid avyttring av fastighet gjorts "evig", bör numera förstås så, att beskattning av intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken endast kan ifrågakomma, därest realisationsvinst uppkommer vid avyttringen. Utrymmet för skogsbeskattning begränsas därvid till skillnaden mellan 100 och 75 % av vinsten. Realisationsvinsten, beräknad enligt kommunalskattelagens regler, utgör sålunda i samtliga fall ett tak för den sammanlagda beskattningen i anledning av avyttringen.
>
> Annan mening skogsskattekommittén sid 152.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56

metod för värdeminskningsavdrag i ett kontinuerligt system måste medgivna värdeminskningsavdrag återföras till beskattning. Detta gäller som bekant redan för värdeminskande delar av fastighet såsom hus och fasta maskiner liksom för skog. Med hänsyn härtill kan det inte sägas vara någon svårighet att anpassa den föreslagna schablonen för värdeminskningsavdrag på skog till systemet.

Ovan skisserade grunder för skogsbeskattning synes erbjuda önskvärd förenkling, möjlighet att finansiera fastighetsförvärv med skogslikvider och sörja för anpassning till gällande realisationsvinstregler för fastigheter samtidigt som kontinuitetsprincipen upprätthålles. Mot regler av detta slag har skogsskattekommittén anfört att skogsbolag får värdeminskningsavdrag som aldrig återförs till beskattning. Det är riktigt under förutsättning att bolagen och skattereglerna blir eviga, detsamma gäller å andra sidan även dolda varulagerreserver m m. Det kan väl därför inte vara någon avgörande invändning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:56