

15 Jord- och skogsbruk

15.1 Jordbruk

Sammanfattning

För inkomst av jord- och skogsbruk gäller vanligen samma regler som för övrig näringsinkomst. I vissa fall finns dock särskilda regler. Detta kapitel omfattar dels en redogörelse för dessa särskilda regler dels exempel hämtade från jord- och skogsbruk beträffande de för all näringsverksamhet gällande reglerna om avdrag för driftkostnader och värdeminskning m.m.

Särskilda regler gäller för lagervärdering av djur. Uttag av bränsle från lantbruksenhet för uppvärmning av privatbostad på samma fastighet beskattas inte. Genom att mangårdsbyggnaden ofta är att anse som en privatbostad är utgifter för denna inte avdragsgilla i näringsverksamheten. I vissa fall måste en fördelning ske av utgifter som är gemensamma för mangårdsbyggnaden och jordbruksverksamheten.

15.1.1 Allmänt

15.1.1.1 Inledning

Alltsedan kommunalskattelagens tillkomst år 1928 har innehav och bedrivande av jord- och skogsbruk hänförs till ett särskilt inkomstslag, inkomst av jordbruksfastighet. Inkomstberäkningen skedde tidigare i allmänhet enligt kontantprincipen. Fr.o.m. 1980 ska inkomst av jord- och skogsbruk redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Fr.o.m. 1992 års taxering ingår jordbruk liksom rörelse i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att de regler som gäller för näringsverksamhet även gäller för jord- och skogsbruk. Ett fåtal särskilda regler för jordbruk kvarstår dock och dessa kommer att belysas i detta avsnitt.

15.1.1.2 Vad är jord- och skogsbruk?

Lantbruksenhet

Enligt 4 kap. 5 § FTL kan en lantbruksenhet bestå av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment. Vidare kan där ingå bostadsbyggnad inkl. tomtmark (mangårdsbyggnad) och ekonomibygnad. I regel ska dessutom övrig mark ingå i lantbruksenhet. De olika ägoslagen definieras i 2 kap. 4 § FTL.

15.1.1.3 Vem ska beskattas för jord- och skogsbruk?**Både ägare och brukare**

I första hand ska ägaren till fastigheten beskattas för inkomst av fastigheten, även om ägaren inte själv har brukat den. Inte bara ägaren ska beskattas för inkomst av fastigheten utan även brukare (arrendator). En fastighet, som klassats som lantbruksenhet, kan således beskattas samtidigt hos både ägaren och arrendatorn (RÅ 1969 Fi 369 och RÅ 1972 Fi 1323 samt RÅ 1987 ref. 11).

Mangårdsbyggnaden

Även om bostadsbyggnad på jordbruk i fastighetstaxeringshänseende ingår i lantbruksenhet, gäller inte detta normalt vid beräkningen av inkomst av jord- och skogsbruk i inkomstslaget näringsverksamhet. Bostadsbyggnad på jordbruk, som används av ägaren eller denne närstående för permanent- eller fritidsboende, *s.k. privatbostad*, ingår inte i inkomstslaget näringsverksamhet. Bostadsbyggnaden med tillhörande tomt hänförs i stället till inkomstslaget kapital. Detta medför dels att något förmånsvärde av bostaden inte ska redovisas i näringsverksamheten, dels att avdrag inte får göras för reparations- eller andra kostnader för sådan privatbostad. Underlaget för fastighetsskatt ska redovisas i deklarationen liksom uthyrningsinkomster m.m. Andra bostadsbyggnader, som bebos av arrendator eller anställd personal eller som är uthyrda utgör däremot för ägaren *näringsfastigheter* och ska redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Något bostadsförmånsvärde ska inte heller redovisas av arrendator som bebos mangårdsbyggnaden eftersom denna inte ingår i näringsverksamheten. Arrendatorn får med anledning härav ej avdrag för den del av arrendet som avser bostadsbyggnaden (RÅ 1993 ref. 63).

Större och äldre mangårdsbyggnad

En mangårdsbyggnad med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet kan, på begäran av ägaren, beskattas som näringsfastighet. Småhusets storlek måste uppgå till minst 400 kvadratmeter och ha nybyggnadsår före år 1930. Med storlek avses detsamma som i 8 kap. 3 § FTL (2 kap. 9 § 3 st. IL). De generella reglerna som finns i skattelagstiftningen beträffande näringsfastighet tillämpas då på fastigheten. Avdrag erhålls därvid för bl.a. kostnader för reparation och underhåll av mangårdsbyggnaden. I dessa fall ska förmånsvärde av fri bostad påföras som inkomst. Värdet bestäms till ortens pris och utgångspunkten för värdet bör vara kallhyra. Uttag av annat bränsle än från den egna lantbruksenheten för uppvärmning av mangårdsbyggnaden beskattas (22 kap. 9 § IL).

Vidare blir t.ex. försäkringsersättning för skada på mangårdsbyggnaden skattepliktig.

Ägaren av mangårdsbyggnaden måste själv årligen ta ställning till om mangårdsbyggnaden ska beskattas som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet.

Vid karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet kan återföring av värdeminskningensavdrag m.m. komma att ske

(26 kap. 8 § IL).

15.1.1.4 Avgränsning näringsverksamhet (jord- och skogsbruk) - andra inkomstslag

Hästsportverksamhet eller biodling, som bedrivs i nära anslutning till jordbruksdriften bör anses vara en med jordbruksverksamheten naturligt sammanhörande verksamhet och därför beskattas såsom näringsverksamhet. Se vidare hästsport och biodling, del 1 avsnitt 19.14. Beträffande försäljning av jord- och skogsbruk (näringsfastighet) se del 1 avsnitt 27 och 15.2.6.1

15.1.1.5 Räkenskaper

Jordbruksbokföringslagen

Jordbruksbokföringslagen har upphört att gälla vid utgången av år 2000. Jordbrukare som tidigare har upprättat räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen ska för räkenskapsår som påbörjats 2001-01-01 eller senare upprätta bokföring enligt den nya bokföringslagen.

15.1.2 Intäkter

15.1.2.1 Allmänt

Växande gröda

Till inkomst av näringsverksamhet hör avyttring av produkter av alla slag. Ett särskilt slag av inkomst är avyttring av växande gröda. Säljs växande gröda ihop med fastigheten är likviden inte alltid skattepliktig inkomst av näringsverksamhet utan utgör då en del av köpeskillingen för fastigheten och följer beskattningsreglerna för denna. Försäljning av växande gröda utan samband med fastigheten är däremot skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Försäljning av fastighet

Vid avyttring av näringsfastighet som är anläggningstillgång och som ägs av en fysisk person eller ett dödsbo sker beskattning i två inkomstslag, kapital (fastighetsavyttringen) och näringsverksamhet (återföring av skogsavdrag m.m.). Se vidare avsnitt 15.2.6. Det kan påpekas att den del av försäljningssumman som avser markanläggningar beskattas enligt kapitalvinstreglerna.

Jakt och fiske

Inkomster genom jakt och fiske, som jordbrukaren själv bedriver, ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet om jakt och fiske utgör en i samband med jord- eller skogsbruk bedriven förvärvsverksamhet som avser att utvinna en biförtjänst med utnyttjande av bl.a. fastighetens naturtillgångar. Det saknar betydelse om fastigheten innehåller ägande- eller nyttjanderätt. I RÅ 1978 1:75 har jakt inte räknats som binäring till jordbruk när den enligt särskild jakträttsupplåtelse bedrivits av jordbruksarrendator tillsammans med andra personer såväl på den arrenderade jordbruksegendomen som på annan, avsevärt mycket större mark.

Ersättningar för upplåtelse av jakt- och fiskerätt ska tas upp som

	inkomst.
Grus m.m.	Ersättning för försäljning av grus, lera, matjord, torv o.d. utgör skattepliktig inkomst. Om man samtidigt försäljer marken, exempelvis genom att en grustäkt styckas av och säljs, är ersättningen normalt inkomst av kapital. Sådan försäljning ska behandlas som delförsäljning av fastighet enligt kapitalvinstreglerna.
Arrende, nyttjanderätt	Engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till jordbruk är skattepliktig inkomst av näringsverksamhet om upplåtelsen avser begränsad tid. Avser upplåtelsen obegränsad tid är det fråga om ersättning för sådan allframtidsupplåtelse som likställs med försäljning av fastighet. I så fall ska kapitalvinstreglerna för fastighet tillämpas. Se vidare avsnitt 15.2.6.4.
Periodisering av engångsbelopp	En ägare till en lantbruksfastighet avser att utarrendera mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Arrendetiden uppgår till 25 år. Avgiften kan antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande hela arrendetiden. Skatterättsnämnden inhämtade ett yttrande från BFN. BFN:s uppfattning är att engångsbeloppet ska periodiseras och intäktredovisas linjärt under avtalets löptid. Skatterättsnämnden beslutade att en periodisering av engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid ska godtas vid inkomstbeskattningen. RSV yrkade hos RR att förhandsbeskedet skulle ändras och att ersättningen ska beskattas omedelbart. RR gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet (RR:s dom 2002-10-28 (mål nr 6803-2001).
Arrende av skogsfastighet	En ägare till skogsfastigheter arrenderade ut dessa till ett av honom helägt aktiebolag. I målen prövades om de arrendeavgifter som bolaget erlagt överstigit arrendets marknadsvärde. KR ansåg att skäl inte förelåg att frånga det marknadsmässigt genomsnittsarrende som länsrätten beräknat till 230 000 kr per år. Det belopp som översteg 230 000 kr beskattades som en löneförmån (KR i Jönköpings dom 2002-03-13 (mål nr 1232—1237-2000).
Överlåtelse av arrenderätt m.m.	Ersättning för överlåtelse av arrenderätt utgör som regel inkomst av näringsverksamhet. Avdrag medges för arrenderättens i beskattningshänseende oavskrivna värde, eftersom ersättningen anses utgöra gottgörelse för inkomstbortfall. I undantagsfall kan sådan ersättning behandlas enligt reglerna för kapitalvinstbeskattning (RÅ 1967 Fi 1346). I detta rättsfall ansågs lösesumman för arrenderätten utgöra vederlag för kapitalvärdet av arrenderätten under återstoden av kontraktstiden. Se i övrigt rättsfallen RÅ 1950 ref. 40, RÅ 1953 Fi 175, RÅ 1965 Fi 240 och RÅ 1975 Aa 837.
Medlemsinlåning till producentföreningar	Enligt 13 kap. 7 § IL är en medlemsfordran på t.ex. jord- och skogsbrukets producentföreningar en tillgång i näringsverksamheten om medlemskapet i föreningen betingas av näringsverk-

samheten.

**Andelar i
producent-
föreningar**

Som tillgångar i näringsverksamhet räknas andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten. Även fordringar på grund av avyttring av sådana andelar ingår i näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL).

**Efterlikvid och
återbäring**

Efterlikvider och återbäringar från jordbrukets ekonomiska föreningar brukar inte betalas ut kontant. Pengarna står i stället inne hos föreningen och betalas ut först när lantbrukaren upphör med sin verksamhet. Inkomstbeskattning ska emellertid ske för det år som efterlikviden resp. återbäringen hänför sig till oavsett när den betalas ut (bokföringsmässig redovisning). Normalt hänför sig efterlikviden/återbäring till det år då medlemmen tillgodoförts beloppet hos föreningen.

Efterlikvid och återbäring är skattepliktig endast om inköpet eller försäljningen, som efterlikviden eller återbäringen hänför sig till, varit avdragsgill utgift resp. skattepliktig inkomst.

Insatsemission

Genom lagstiftning 1997 har införts en möjlighet för ekonomiska föreningar att överföra fritt eget kapital till medlemsinsatser genom s.k. insatsemission (10 kap. 2 a § EFL). Av prop. 1996/97:163 s. 26-27 framgår bl.a. att en insatsemission innebär att ett belopp tillgodoförs medlemmens insatskapital. Beloppet behandlas som den insats medlemmen enligt stadgarna varit skyldig att delta med i föreningen. Det fria egna kapitalet tillförs genom beslut om insatsemission medlemmen men binds samtidigt i föreningen till den tidpunkt då medlemmen har rätt att få ut sin insats (4 kap. 3 § EFL). När en medlem har avgått har han rätt att sex månader efter avgången få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser (4 kap. 1 § EFL). Medlem avgår antingen under ett räkenskapsår eller vid utgången av detta. Avgång under räkenskapsår sker t.ex. då någon inträder i medlemmens ställe efter att ha förvärvat andelen. Avgång vid utgången av räkenskapsår sker t.ex. då medlem säger upp sig till utträde eller utesluts (3 kap. 5 § EFL). Förarbetena till lagstiftningen om insatsemissioner utgår ifrån att medlemmen inte ska beskattas för dessa medel förrän de "betalas ut". Skattemässigt är det dock inte fråga om någon transaktion som kan jämföras med utbetalning från ett konto, utan om avyttring av andel i en ekonomisk förening.

Avyttring av sådan andel ska redovisas enligt bestämmelser för kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).

Eftersom medlemmen inte haft någon anskaffningsutgift för det emitterade kapitalet blir det belopp som betalas ut i sin helhet

skattepliktig intäkt.

En medlem som *avyttrar* andel i ekonomisk förening ska kapitalvinstbeskattas då andelen *avyttras*.

En medlem som *avgår* ur en ekonomisk förening anses ha *avyttrat* andelen (44 kap. 5 § IL). Om en medlem *avgår* ur en förening den 31 december 2002 och den genom insatsemmission tillgodoförda medlemsinsatsen betalas ut i juni 2003 ska kapitalvinsten tas upp per 31 december 2002, dvs. då andelen är *avyttrad*. Utbetalningsdagen i sig har ingen egen betydelse.

Om andelen i den kooperativa föreningen betingas av näringsverksamheten, vilket vanligtvis är fallet, beskattas vinsten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 7 § IL).

Utdelning från samfällighet

Utdelning från samfällighet, som avses i 6 kap. 6 § 2 st. IL, tas upp till beskattning i den näringsverksamhet i vilken delägarfastigheten ingår.

Fastighetens andel av samfällighetens intäkter och kostnader behöver inte tas upp om intäkterna med mindre än 300 kr överstiger de utgifter som omedelbart ska dras av som kostnad (15 kap. 10 § IL).

Gåva av produkter m.m.

Vid gåva av produkter, djur, inventarier etc., räknas värdet av det bortgivna som skattepliktig inkomst av fastigheten för givaren. Detta gäller dock endast om inkomsten vid en försäljning av motsvarande egendom skulle ha varit skattepliktig. Säljer gåvomottagaren egendomen i sin tur utgör vad som därvid inflyter skattepliktig inkomst för honom om fråga är om löpande försäljning i inkomstslaget näringsverksamhet. Jfr. rättsfallen RÅ 1965 Fi 238, RÅ 1966 Fi 1201, RÅ 1973 ref. 77 (RRK R 1973 1:60) och RÅ 1974 ref. 2 (RRK R 1974 1:26).

A-skattsedel

Det finns två skatteformer för preliminär skatt, F-skatt och A-skatt. Arbetstagarens/betalningsmottagarens skattsedel avgör om en arbetsgivare/utbetalare ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter/särskild löneskatt. Detta innebär att en näringsidkare i vissa situationer kan ha A-skattsedel trots att inkomsten ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet. Skatteavdrag kan då ha skett av utbetalaren som även har erlagt arbetsgivaravgifter. I dessa fall ska i inkomstdeklarationen lämnas uppgift om inkomster för vilka uppdragsgivare betalar arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt.

Körslor m.m.

Det kan gälla t.ex. ersättningar för körslor med häst eller jordbrukstraktor.

Avgångsvederlag

Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med jordbruket är normalt skattepliktigt som inkomst av näringsverksamhet.

**EU-stöd och
nationellt stöd
till jordbruket**

Vederlaget är dock inte skattepliktigt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till sitt jordbruk eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL).

Länsstyrelserna och jordbruksverket administrerar stöden till jordbruket. För år 1999 uppgick stödet till jordbruket till ca. 7 351 milj. kr fördelat på ett stort antal stödformer. Stöden finansieras av EU och/eller Sverige och ska vid beskattningen behandlas som näringsbidrag (29 kap. 2 § IL). Följande stödformer kan nämnas.

Arealersättning – Arealersättning kan sökas av alla jordbrukare som odlar ersättningsberättigade grödor. Stöd kan även lämnas för plantering av energiskog.

Djurbidrag – Handjursbidrag lämnas för handjur som hållits i producentens besättning under viss tid. Slaktbidrag för nötkreatur och kalvar kan utgå. Amkobidrag, dikobidrag och tackbidrag kan erhållas av en producent.

Regionala stöd – Inom stödområde kan compensation lämnas för odling av spannmål och potatis samt för vall och betesmark. Nationellt stöd kan lämnas inom vissa stödområden i norra Sverige för viss produktion. Nationellt stöd för mjölk utgår.

Miljöstöd – Ett stort antal olika miljöstöd kan utgå till jordbrukare.

Strukturstöd – Yngre företagare med jordbruks- trädgårds- eller renkötsföretag kan få startstöd till etableringen som egen företagare. Investeringsstöd kan lämnas för investeringar i fasta anläggningar.

Ansökningsdatum för stöden varierar liksom utbetalningsdatum. För djurbidrag betalas dels ett förskott och senare en slutbetalning.

Närmare information om olika stödformer samt utbetalda stödbelopp (näringsbidrag) kan erhållas från länsstyrelsen.

Kontrolluppgift ska enligt 7 kap. 2 och 3 §§ LSK lämnas för enskilda näringsidkare av den som utbetalt stöd eller efterskönt belopp som avses i 29 kap. IL (näringsbidrag). Den kontrolluppgift som lämnas i januari avser det belopp som betalats ut under föregående kalenderår. Kontrolluppgift ska inte lämnas för utbetalningar till juridiska personer (frånsett dödsbon).

De skattemässiga reglerna för näringsbidrag anges i kap. 17. Under avsnitt 17.6 anges hur statligt stöd ska redovisas.

Näringsbidrag	<p>Stödformer för jordbrukare såsom inkomststöd, omställningsstöd, anläggningsstöd, omställningsbidrag, arealstöd och röjningsbidrag till äppelodlare har behandlats av RSV. RSV har i skrivelse 1990-11-27 (dnr D37-1463-90) och 1992-04-24 (dnr 26651-91/D37) lämnat sin uppfattning hur dessa bör beskattas.</p> <p>Beträffande röjningsbidrag till äppelodlare se RSV:s skrivelse 1995-02-02 (dnr 624-95/901) och RÅ 1997 not. 51.</p> <p>En odlingspremie från Davidsonska fonden till en lantbrukare betraktades däremot inte som näringsbidrag enligt RÅ 1994 ref. 90. Fonden ingår inte bland de rättssubjekt som uppräknas som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag (29 kap. 2 § IL). Bidragen ansågs därför inte skattepliktiga.</p>
Överlåtelse av näringsfastighet	<p>När näringsfastighet överläts behandlas ersättningen för de flesta övriga tillgångar, som ingår i verksamheten, enligt samma grunder som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av fastigheten som sådan.</p>
Mjölkkvoter och djurbidragrätter	<p>Mjölkkvoter och djurbidragrätter ingår i inkomstslaget näringsverksamhet och betraktas som anläggningstillgångar då de är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten.</p> <p>Vad gäller värdeminskningsskatt och beskattning vid en avyttring ska dessa behandlas som en sådan tillgång som avses i 18 kap. 1 § IL dvs. en tillgång som beskattas enligt samma principer som inventarier. Detta oavsett om den har förvärvats från nationella reserven eller i samband med förvärv av produktionsenhet.</p>
Rotpostförsäljning	<p>Har avverkningsrätt till skog (rotpost) upplåtits mot betalning, som ska erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen, som influtit under samma år (21 kap. 2 § IL). Denna regel är ett undantag från bokföringsmässiga grunder och är det enda tillfälle då kontantprincipen får tillämpas. Varje delbetalning anses därvid utgöra intäkt den dag delbetalningen blivit tillgänglig för lyftning.</p>
Utställningspremier	<p>Erhållna premier i samband med utställning av djur, som tillhör driften, utgör skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.</p>
Betäckning	<p>Ersättning för naturlig insemination (t.ex. galt- eller tjurbetäckning) utgör också skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.</p>
15.1.2.2 Förmåner	
Uttag	<p>Inte enbart ersättning för försålda produkter etc. utgör skattepliktig inkomst. Som inkomst ska även redovisas vad ägaren eller brukaren åtnjutit som förmån från näringsverksamheten för sin eller sin familjs personliga del. En konsekvens av en klyvning av lantbruksenheten i privatbostadsfastighet och näringsfastighet är</p>

att utgifter för fastigheten till viss del kan vara driftsutgifter och till viss del privat levnadsutgift. De senare ska återföras till beskattning om de kostnadsförts i jordbruket.

En form av uttagsbeskattning sker när en jordbrukare för privat bruk använder en bil som utgör tillgång i verksamheten. Jordbrukaren ska enligt 22 kap. 7 § IL uttagsbeskattas. Värdet beräknas enligt bestämmelserna om bilförmån i 61 kap. 5 – 11 §§ IL (jfr avsnitt 16.2.1 och 16.2.2).

Uttag av varor och produkter	Bestämmelserna om uttagsbeskattning finns i 22 kap. 2- 4 §§ IL. Om en jordbrukare tar ut varor, produkter, eller i mer än ringa omfattning tjänst, från jordbruket ska han ta upp värdet av det uttagna som skattepliktig inkomst, under förutsättning att han skulle ha beskattats för inkomsten om han i stället hade sålt det som han har tagit ut (jfr. avsnitt 16.2).
Eget behov	Hit räknas alltså i första hand uttag av varor och andra tillgångar från fastigheten för jordbrukarens och hans familjs behov. Hit räknas också uttagna inventarier eller tjänster, uttagna tillgångar avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål etc., eller som bytesvaluta vid byte av varor eller tjänster.
Gåvor o.d.	Användning av skogsprodukter för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation eller underhåll av byggnader, som ingår i näringsverksamheten räknas inte som skattepliktig inkomst om uttagen används inom samma näringsverksamhet. Uttag från en näringsverksamhet för användning inom en annan utlöser däremot uttagsbeskattning. Vidare ska uttag av skogsprodukter som används för byggnadsåtgärder på en privatbostad uttagsbeskattas. I den andra näringsverksamheten ska det uttagsbeskattade värdet av använda skogsprodukter inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnader vid nybyggnation eller dras av som reparationskostnad. Anskaffningskostnaden i den andra verksamheten är marknadsvärdet dvs. det uttagsbeskattade värdet (22 kap. 8 § IL).
Ny-, till- eller ombyggnad	
Reparation	
Värdering av uttag	Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter, varor eller andra förmåner, ska behandlas som om de avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL).
Marknadsvärde	Vad som avses med marknadsvärde vid uttag av tillgångar och tjänster från den egna näringsverksamheten anges i 61 kap. 2 § 3 st. IL. Marknadsvärdet är i fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.
Bokföringslagen	Av 5 kap. 6 § bokföringslagen framgår bl.a. att för varje affärs-händelse ska det finnas en verifikation. Flera likartade affärs-händelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation.

Av bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2000:6) om verifikationer framgår under punkt 4 ”Egenupprättade uppgifter om affärshändelser” följande:

”Om det inte förekommer några mottagna uppgifter i samband med en affärshändelse måste den bokförings-skyldige själv sammanställa en verifikation som uppfyller samtliga de i lag angivna kraven på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla och därvid tillse – såvitt det är möjligt – att verifikationen kan tjäna som bevis om affärshändelsen.”

Jordbrukaren ska löpande notera alla affärshändelser i verksamheten. Som affärshändelse räknas bl.a. uttag ur verksamheten av "varor eller annat". För varje sådan affärshändelse ska en handling upprättas som uppfyller kraven för en verifikation. För likartade affärshändelser får dock gemensam verifikation användas.

Elström - privat

Om man inte kan läsa av den privata förbrukningen av elström på en särskild mätare, får förbrukningen i stället beräknas. Vid en sådan beräkning ska beaktas bl.a. förekomsten av elradiatorer, elspis, kyl och frys, diskmaskin, tvättmaskin, andra hushållsmaskiner, datorer m.m. Värdet beräknas med ledning av uppskattad energiförbrukning med tillägg av skäligen del av grundavgiften.

Nedanstående uppgifter, som kommer från Svensk Energi, kan vara till viss hjälp vid beräkning av privat strömförbrukning.

Medelförbrukning hushållsel

Medelförbrukning (hushållsel) per år för en familj om fyra personer kan beräknas till ca. 3 000 - 5 000 kWh. En förbrukningen på 5 000 kWh fördelas på belysning 1 000 kWh, matförvaring 1 000 kWh, tvätt och tork 1 000 kWh, matlagning 800 kWh, övriga apparater 900 kWh och disk 300 kWh.

Medelförbrukning i villa

Medelförbrukningen per år för 4 personer boende i villa (eluppvärmning) kan anges enligt följande:

- uppvärmning 10 000 – 15 000 kWh,
- varmvatten ca 5 000 kWh,
- hushållsel 3 000 – 5 000 kWh.

Energiförbrukningen är beroende av bl.a. husets ålder, isolering, inomhustemperatur, storlek, belägenhet inom landet och de boendes energivanor. I vissa fall kombineras eluppvärmning med uppvärmning genom bränslen från egen fastighet alt. jord- eller bergvärme

Några normer för hur stor förbrukningen av elström är i ett hushåll resp. villa kan inte anges. Förbrukningen måste i det enskilda fallet beräknas.

Bränsle

I de fall den privata delen av uppvärmningskostnaden bokförts på privatkontot ska man inte ta upp någon förmån. Föreligger gemensam uppvärmning av mangårdsbyggnad och ekonomi-

	<p>byggnader och har kostnaden belastat resultatet i sin helhet, ska den privata andelen av denna kostnad återföras till beskattning.</p>
Uppvärmningskostnad - skattepliktig inkomst	<p>I de fall mangårdsbyggnaden på en lantbruksenhet arrenderas ut till närstående till ägaren ska byggnaden behandlas som privatbostadsfastighet. I prop. 1989/90:110 s. 513 anförs att det inte ska anses som hyra om en hyresgäst åtar sig att svara för sin egen elförbrukning, telefon eller annat som har ett omedelbart samband med det egna boendet.</p> <p>RSV:s uppfattning är att uttalandet i propositionen ska tolkas på nedanstående sätt. För att elförbrukning etc. inte ska anses ingå i hyran/arrendet torde krävas att betalning sker direkt till den som tillhandahåller el, olja etc. Om det finns två mangårdsbyggnader på lantbruksenheten torde det förutsättas att det finns en särskild mätare på varje fastighet för att ägaren inte ska beskattas för erhållen ersättning.</p>
Undantag: uttag av bränsle	<p>Uttag av bränsle från lantbruksenhet i Sverige för uppvärmning av privatbostad på samma fastighet ska enligt 22 kap. 9 § IL inte beskattas. Detta gäller alla slags bränslen från fastigheten, såsom ved, torv, halm m.m. Undantaget gäller enbart bränsle för uppvärmning av privatbostad som rent geografiskt ligger inom den brukningsenhet som utgör lantbruksenhet. I lagtexten kommer detta till uttryck genom orden "privatbostad på fastigheten". Undantaget gäller även sådan bostad som p.g.a. den skattskyldiges begäran enligt 2 kap. 9 § 3 st. inte ska räknas som privatbostad dvs. privatbostäder på minst 400 kvm med nybyggnadsår före år 1930.</p> <p>I detta sammanhang kan nämnas RÅ 1987 ref. 76 där en flistuggmaskin ansågs tillhöra jordbruket såsom inventarium trots att den anskaffats för produktion av bränsleflis för uppvärmning av den egna bostaden. Avdrag medgavs fullt ut för avskrivning.</p>
Förmån av ridhäst	<p>I RÅ 1977 ref. 73 beskattades inte "förmån av ridhäst" i hästuppfödningens verksamhet. RR anförde att "den omständigheten att ridningen av hästarna kan anses inrymma ett visst mått av nöjesridning eller rekreation kan inte anses utgöra skäl för att påföra förmånsvärde". Det bör observeras att fråga var om hästuppfödningens verksamhet.</p>
Privat ridhäst – kostnader	<p>I de fall en jordbrukare håller ridhäst är utgifterna inte avdragsgilla, eftersom sådan häst normalt inte anses tillhöra jordbruksdriften. Om kostnader för sådan häst belastat resultatet ska kostnaderna återföras till beskattning.</p>
Telefonkostnader m.m.	<p>Har den skattskyldige avdragit t.ex. samtliga telefonkostnader, ska den privata andelen av dessa kostnader återföras till beskattning.</p>

Hela kostnaden fördelas

Den privata andelen beräknas med utgångspunkt från hela kostnaden dvs. inklusive fasta avgifter.

Förutsättningen för en fördelning av hela kostnaden är att telefonen används i näringsverksamheten i inte alltför liten omfattning.

Andra liknande kostnader som t.ex. elström och sophämtning fördelas på samma sätt.

15.1.2.3 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjande- rättshavarens förbättringskostnader

I samband med skattereformen 1990 har ifrågasvarande bestämmelser, som förut gällde endast för jordbrukare, gjorts generellt tillämpliga inom det nya inkomstslaget näringsverksamhet (se vidare avsnitt 11.14.2). Äldre praxis gällande jord- och skogsbruk är alltså tillämplig.

15.1.3 Kostnader

15.1.3.1 Allmänt

Den allmänna avdragsbestämmelsen för näringsverksamhet finns i 16 kap. 1 § 1 st. IL (huvudregeln) och har följande lydelse:

”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter”. I 16 kap. IL finns dessutom de avdragsbestämmelser m.m. som inte utgör ett så stort sakområde att de kan bilda ett eget kapitel. Avdragsbestämmelserna för sakområdena m.m. finns i 9, 17-25, 28-40, 44-46, 48-52, 55 och 60 kap. IL. Bestämmelserna om skogsbruk finns i 21 kap. Regelsystemet är uppbyggt med utgångspunkt från en huvudregel. I kompletterande regler utvidgas eller inskränks avdragsrätten. Tidpunkten för avdragsrätt regleras i 14 kap. 2 § IL. Av denna paragraf framgår att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Växande gröda

Avdrag får inte göras för växande gröda som förvärvas tillsammans med jordbruket. I andra fall föreligger avdragsrätt för inköp av växande gröda. Utgift för skördad gröda är avdragsgill, även om inköp äger rum i samband med köp av fastigheten.

15.1.3.2 Personalkostnader

Lön - ej avdrag

Normalt avdragsgilla löner till anställd personal måste återföras om de avsett arbeten på privatbostadsfastigheten (i regel mangårdsbyggnaden).

Lön för arbeten på tillgångar där utgiften inte är omedelbart av-

dragsgill, främst ny-, till- eller ombyggnad på byggnader, inventarier och markanläggningar, tillförs resp. avskrivningsunderlag.

Kost till anställda

Utgift för kost till anställd driftpersonal är avdragsgill. Enligt praxis erfordras inte att personalen varit formellt anställd för att avdrag ska kunna medges (RÅ 1982 1:64). Avdragsrätten gäller således även i fråga om tillfälligt anlita personal. I RÅ 1982 Aa 190 har dock en jordbrukare vägrats avdrag för kost till svärföräldrar med tanke på den nära släktskapen och att deras arbetsinsats var dåligt dokumenterad. I detta fall ansågs kosthållningen i stället utgöra personlig gästfrihet. Om den anställde betalar för kost utgör denna betalning skattepliktig inkomst i verksamheten.

Har produkter uttagits från jordbruket till såväl driftpersonal som för personligt bruk ska detta beaktas vid värderingen av produktuttaget.

15.1.3.3 Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad

Reglerna om avdrag för utgifter för reparationer, underhåll och förbättringar är desamma för alla slag av näringsfastigheter med undantag för andelshus (19 kap. 2-3 §§ IL).

Utgifter för reparation och underhåll av byggnad och markanläggning är omedelbart avdragsgilla. Utgifter för förbättringar (ny-, till- och ombyggnad) ska aktiveras och dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Se vidare kapitel 11 och 12.

Arrendators utgifter

Utgifter som en arrendator lägger ner för ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring på en fastighet, vilka åtgärder omedelbart blir fastighetsägarens egendom, får av arrendatorn dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget är högst 5 % per år. För täckdiken är dock avdraget högst 10 % per år (19 kap. 26 § IL). Detsamma gäller för byggnadsinventarier, markinventarier och andra inventarier vilka vid anskaffandet omedelbart blir fastighetsägarens egendom. I fråga om byggnader och markanläggningar som endast ska användas ett fåtal år får dock utgiften dras av i sin helhet det år då tillgången anskaffades (19 kap. 26 § IL). Vid tidpunkten för arrendets upphörande utgör kvarstående värde av arrendatorns åtgärder på fastigheten skattepliktig intäkt för fastighetsägaren (19 kap. 29 § IL).

Utvidgat reparationsbegrepp

Vissa ändringsarbeten som normalt betraktas som ombyggnadsarbeten jämställs med reparation. Detta gäller sådana ändringsarbeten på en byggnad som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten. Exempel på detta är upptagning av nya fönster och dörröppningar, flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler för näringsverksamheten. I samband med omläggning av driften (t.ex. från köttdjurs- till svinproduktion) hänförs mindre ändringsarbeten också till reparation och underhåll. Sådana åtgärder som innebär en väsentlig förändring av fastigheten som då ett djurstall eller en verkstads-

	byggnad byggs om för ett helt annat ändamål hänförs inte till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).
Inventarier	Normala reparationsutgifter på inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL). Utgifter för underhåll och reparation får enligt god redovisningssed ibland aktiveras i räkenskaperna. Enligt gällande praxis får utgifterna då även vid inkomsttaxeringen fördelas på flera år. Reparationer av maskiner och inventarier kan vara av sådan omfattning att utgiften bör hänföras till nyanskaffning. Om det huvudsakliga i maskinen byts ut torde nyanskaffning föreligga och avdrag således inte kunna medges som för reparation.
Byggnads- och markinventarier	Utbyte av befintlig anläggning är att betrakta som nyanskaffning. Utgifter för detta ska tillföras avskrivningsunderlaget för inventarier. Samma betraktelsesätt som nämnts ovan avseende gränsdragningen gentemot reparation i fråga om fastigheter får göras betr. byggnads- och markinventarier. För en definition av byggnadsinventarier och markinventarier i bl.a. jordbruk se 19 kap. 19-21 §§ IL resp. 20 kap. 15-16 §§ IL.
Markanläggning	Utgift för underhåll och reparation av diken, vägar, broar o.d. är direkt avdragsgill. Omläggning av markanläggning anses utgöra sådan grundförbättring för vilken utgiften ska föras upp på avskrivningsplan.
Borrning av brunn	Borrning av ny brunn eller fördjupning av befintlig är normalt hänförlig till markanläggning varför utgiften ska aktiveras. Utgift för brunnsborrning har, när vatten inte påträffats, ansetts som driftkostnad och på en gång avdragsgill (RÅ 1979 1:37).
Djupborrad färskvattenbrunn	Djupborrad brunn som var avsedd att ersätta ytvattentäkt har ansetts utgöra markanläggning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet (RÅ 1988 ref. 134). I detta mål ersatte en brunn en ytvattentäkt, som med allt tätare intervaller sinade. På fastigheten förekom ingen egentlig jordbruksdrift utan endast viss skogsavverkning. Avdrag medgavs endast för värdeminskning på markanläggning. Utgången blev densamma i RÅ 1981 1:13.
Trekammarbrunn	Trekammarbrunn till bostadsbyggnad på jordbruksfastighet har i avskrivningshänseende ansetts utgöra sådan markanläggning som var hänförlig till byggnad (RÅ 1984 1:77) och blir därmed oftast att hänföra till privatbostad. I övrigt utgör anläggningar som har anknytning till avloppssystemet inventarier i jordbruket som skrivs av enligt de för inventarier gällande reglerna.
Flaggstång	Avdrag för utgift i samband med utbyte av flaggstång har inte medgivits av Kammarrätten, eftersom flaggstång inte utgör tillbehör till byggnad och åtgärden inte heller ansetts hänförlig till jordbruksdriften.

Datorer	Dator med skrivare är idag en vanlig utrustning i hemmen. För att avdrag ska medges för dator med skrivare krävs att den är nödvändig för näringsverksamhet. Detta är vanligtvis inte fallet om verksamheten är av mindre omfattning.
Mobiltelefon	Mobiltelefon är idag en vanlig personlig utrustning. För att avdrag ska medges för mobiltelefon krävs att den är nödvändig för näringsverksamhet. Detta är vanligtvis inte fallet om verksamheten är av mindre omfattning.
Fastighetsskatt Särskild löneskatt pensionskostnader	Av 16 kap 17 § IL framgår att särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. Om skatten eller avgiften sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras. Avdragsrätt föreligger för fastighetsskatt (endast om bostadsdelen inte är privatbostad) och särskild löneskatt för pensionskostnader.

15.1.3.4 Räntekostnader m.m.

En mangårdsbyggnad som bebos av ägaren ska normalt inte ingå i näringsverksamheten (jfr. 2 kap. 8 § IL). En sådan byggnad med tillhörande tomtmark dvs. en privatbostadsfastighet (2 kap. 13 § IL) hänförs till inkomstslaget kapital. Det fanns tidigare skatteregler om fördelning av lånat kapital på olika förvärvskällor. Dessa har upphört att gälla samtidigt som negativ räntefördelning infördes.

Alla skulder som hör till näringsverksamheten ska enligt BFL tas med i bokföringen. Näringsidkarens privata skulder ska inte bokföras i verksamheten. Som privat skuld räknas den del av lånat kapital som ska hänföras till privatbostadsfastigheter. Normalt ska en uppdelning av skulder ha skett mellan näringsverksamheten och privatbostadsfastigheter. Räntor ska ha fördelats på samma sätt (jfr. BFN R 11 Enskild näringsidkares bokföring).

Är lantbruksegendomen belånad och kan det inte utredas hur stor del av skulderna som belöper på näringsverksamheten resp. privatbostadsfastigheter måste en schablonmässig fördelning av skulderna göras.

Denna schablonmässiga fördelning av avdrag för skuldräntor kan ske genom att låneskulden fördelas i förhållande till värdet av de nedlagda tillgångarna.

En schablonmässig fördelning mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet kan alltså t.ex. göras med ledning av värdet på bostadsbyggnaden och tomtmarken jämfört med värdet av samtliga tillgångar i näringsverksamheten. Fördelningen bör göras efter förhållandena vid beskattningsårets ingång.

Exempel

Anta att taxeringsvärdet på en jordbruksfastighet är 600 000 kr varav 200 000 kr belöper på bostadsbyggnadsvärde och tomtmark. Vid beskattningsårets ingång finns andra tillgångar i verksamheten (kassa, lager, inventarier etc.) på 300 000 kr. Tillgångarna uppgår sammanlagt till 900 000 kr. Skulderna antas uppgå till 1 miljon kr. Av skulder och skuldräntor ska så stor del hänföras till inkomstslaget kapital som värdet på bostadsbyggnad och tomtmark utgör i förhållande till värdet av samtliga tillgångar i näringsverksamheten, dvs. $(200\ 000/900\ 000) = 22\ %$ hänförs till inkomstslaget kapital och 78 % till näringsverksamhet. Av skulderna hänförs alltså 780 000 till näringsverksamheten.

Vissa andra utgifter måste också delas upp, eftersom bara en viss del av dem är avdragsgilla. Hit hör t.ex. utgifter för sophämtning och försäkringspremier. Samma fördelning sker även beträffande underlaget för värdeminskningssavdragen.

Lånekostnader

Intecknings- och uppläggningsutgifter är avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet även om utgifterna uppstått i samband med förvärv av fastighet. De delar av utgifterna som avser en privatbostadsfastighet är inte avdragsgilla i näringsverksamheten.

15.1.3.5 Bilkostnader m.m.

Om bil anskaffas för anställda i näringsverksamheten eller för jordbrukaren själv, medges avdrag i verksamheten för samtliga på bilen belöpande utgifter under förutsättning att bilen är att anse som inventarium i näringsverksamheten. Den som privat utnyttjar en sådan bil beskattas för bilförmån. Om bilen inte utgör tillgång i näringsverksamheten, medges avdrag med 16 kr per körd mil i verksamheten (16 § 27 § IL). Se vidare avsnitt 8.23.

Resor

En jordbrukare har rätt till avdrag för resor till och från arbetsplatsen enligt samma regler som gäller för löntagare. Vid 2002 års taxering medges avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats till den del kostnaden överstiger 7 000 kr. För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker en minskning av avdraget i första hand under inkomst av tjänst. En jordbrukare, som ska påföras bilförmån är endast berättigad till avdrag för drivmedelsutgifter för resor till och från arbetet med förmånsbilen. Om drivmedlet är dieselolja är avdraget 6 kr/mil. Om drivmedlet är bensin eller något annat är avdraget 9 kr/mil (16 kap. 28 § och 12 kap. 29 § IL).

Tillsynsresor	För den som inte själv har deltagit aktivt i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för en eller högst två tillsynsresor per år, under förutsättning att sådana resor faktiskt har företagits. Därvid medges avdrag vanligen med kostnaden för billigaste färdmedel, oavsett hur resorna har företagits. Om allmänt kommunikationsmedel saknas eller av annan anledning inte kan användas kan avdrag för bilutgifter medges (16 kr/mil). Tillsynsresor är resor mellan bostad och arbetsplats varför avdragsrätt endast föreligger för den del som överstiger 7 000 kr.
Aktivt deltagande	Om den skattskyldige själv har aktivt deltagit i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för flera resor. Den skattskyldige bör kunna uppge när resorna har företagits och vilka arbeten som har utförts vid besöken på jordbruket.
Lantmäteriförrättning	Utgift för sådan lantmäteriförrättning som kan anses utgöra ett led i produktutvinningen från fastigheten (t.ex. viss gränsbestämning) är omedelbart avdragsgill. Annan utgift för lantmäteriförrättning avseende mark (laga skifte, avstyckning etc.) är vanligen inte omedelbart avdragsgill. (Se RÅ 1927 Fi. 585, RÅ 1947 Fi. 1551, RÅ 1954 Fi. 73, RÅ 1968 Fi. 898 och 1969 Fi. 677). I stället läggs utgiften till fastighetens anskaffningsutgift eller i vissa fall till underlaget för skogsavdrag. När lantmäteriutgift ansetts utgöra led i verksamheten, såsom vid gränsbestämning, har omedelbart avdrag medgivits (RÅ 1932 Fi. 118, RÅ 1940 Fi. 567, RÅ 1950 Fi. 879, RÅ 1953 Fi. 1504 och jfr. RRR R 1973 1:56 se vidare även prop. 1996/97:154 s. 48-50).
Undantagsförmån	Undantagsförmåner, som utgår från jord- och skogsbruk, är avdragsgilla. Detta gäller förmåner både i kontanter och i natura. För avdrag erfordras ett skriftligt undantagskontrakt. Det räcker således inte med ett muntligt avtal om undantagsförmåner.
Förbehållen undantagsförmån vid fastighetsförsäljning	Om säljaren av ett jord- och skogsbruk har förbehållit sig undantagsförmån anses förmånens kapitaliserade värde inte utgöra del av köpeskillingen. Sådan undantagsförmån behandlas skattemässigt som andra undantagsförmåner, dvs. säljaren beskattas årligen för den förmån han erhåller under inkomst av tjänst (10 kap. 2 § och 11 kap 1 § IL). Har säljaren förbehållit sig en undantagsförmån i form av bostad på en fastighet som sålts till närstående blir bostaden privatbostadsfastighet för köparen och utgiven undantagsförmån är inte avdragsgill. Enligt praxis föreligger inte avdragsrätt för engångsbelopp, som utgetts vid avlösning av undantagsförmåner. Mottagaren beskattas inte heller för engångsersättningen.

15.1.3.6 Avdrag för förluster m.m. - avgränsningen

Reglerna om kapitalförluster har utmönstrats ur lagstiftningen fr.o.m. 1999 års taxering. Enligt en ny bestämmelse fr.o.m. 1999 års taxering i 23 § anv. p. 1 st. 4 KL hänförs förluster som uppkommit i verksamheten till kostnad i näringsverksamheten, om inte särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Bestämmelsen har fr.o.m. 2002 års taxering borttagits då den ansågs vara onödig. Avdragsrätten för utgifter ska nu i stället bedömas enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL som anger att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.

I 13 kap. IL finns bestämmelserna om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet dvs. vad som ska ingå i näringsverksamhet. För enskilda näringsidkare finns bestämmelserna i 13 kap. 6 – 11 §§. Bestämmelserna anger vad som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet resp. inkomstslaget kapital och innebär bl.a. följande.

Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas till inkomstslaget kapital.

Delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamhet eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar, eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 14 kap. 7 § IL inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten.

För de undantagna tillgångarna ska varken inkomster från dem eller utgifter för dem räknas till näringsverksamheten.

Bestämmelserna innebär att de flesta kapitalvinster och kapital-

förluster inte ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

För ägare eller brukare av jord- och skogsbruk utgör medlemskap i kooperativ förening ett naturligt led i hans näringsverksamhet. Under förutsättning att innehavet av andelen i den kooperativa föreningen betingas av näringsverksamheten ska inkomster, utgifter, kapitalvinster och kapitalförluster för andelen redovisas som inkomst/utgift av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för fordringar som medlemmar har på kooperativa föreningar.

Se vidare under avsnitt 5.

15.1.4 Värdeminskning

15.1.4.1 Allmänt

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader, markanläggningar och inventarier är gemensamma för all näringsverksamhet.

För ytterligare information om dessa avdrag hänvisas därför till avsnitten 10-12. Vissa frågor som är speciella för jord- och skogsbruk berörs nedan.

15.1.4.2 Markanläggning

Vad som hänförs till markanläggning i näringsverksamhet anges i 20 kap. 2 § IL.

Till egentliga markanläggningar räknas alla markanläggningar som är avsedda för jordbruksdriften, men inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier.

Exempel på markanläggningar är:

- täckdiken,
- öppna diken,
- invallnings- och vattenavledningsföretag,
- markvägar,
- skogsvägar,
- vägbroar,
- brunnar utan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier,
- koportar,
- parkeringsplatser,
- körplaner,
- nyodling,
- stenbrytning och bortsprängning av sten på åker,
- markarbeten, genom vilka marken görs plan eller fast såsom röjning, schaktning, rivning och bortforsling av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten.

I markanläggning ingår inte markinventarier, t.ex. stängsel, be-

vattningsanläggningar i jord m.m.

Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till högst 10 % per år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till högst 5 % per år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar (20 kap. 5 § IL). Den skattskyldige kan välja en lägre procentsats. Beräkning ska göras från den tidpunkt då anläggningen färdigställts.

Täckdike	I anskaffningsutgiften för täckdike inräknas också utgiften för täckta huvudavlopp. Iståndsättande och omläggning av förut anlagt täckdike jämställs med nyanläggning, varför utgiften tas upp på avskrivningsplan. För reparations- och underhållsutgifter på täckdikningsanläggningar medges omedelbart avdrag.
Tillfälliga skogsvägar	Utgifter för anläggning av enkla drivningsvägar av tillfällig natur, t.ex. traktorvägar, vinterbilvägar och liknande, som inte har något långsiktigt värde för lantbruksenheten är avdragsgilla på en gång. Det ska i så fall vara fråga om tillfälliga anläggningar, som endast är avsedda att användas ett fåtal år. Härmed torde avses tre till fyra år.
Skogsvägar av permanent natur	Utgifter för stomvägar av permanent natur eller andra vägar för skogsbruket avsedda att användas under längre tid är däremot inte avdragsgilla på en gång. Anläggningsutgiften för nyanlagda skogsvägar tas upp på värdeminskingsplan och skrivs av med 10 % per år enligt reglerna för markanläggningar. Värdeminskingsavdrag för skogsvägar som färdigställts efter ingången av det beskattningsår som taxerades år 1984 medges med 10 % av <i>hela</i> anskaffningsvärdet.
Äldre skogsvägar	För skogsvägar som har färdigställts under ett beskattningsår för vilket taxering har skett senast år 1983 tillämpas äldre regler. Avskrivningsunderlaget är då 75 % av anskaffningsutgiften och det årliga avdraget 5 %.
Markanläggningar exkl. skogsvägar och täckdiken	Äldre föreskrifter, dvs. till 75 % reducerat avskrivningsunderlag tillämpas på markanläggning som har anskaffats under ett beskattningsår för vilket taxering skett senast år 1991.

15.1.4.3 Byggnads- och markinventarier

Byggnadsinventarier Begreppet byggnadsinventarier finns närmare definierat i 19 kap. 19 § IL.

Till byggnadsinventarier i jordbruk hänförs all jordbruksberoende inredning och maskinell utrustning i ekonomibygnader samt ledningar av skilda slag för jordbrukets behov.

Exempel på byggnadsinventarier är:

- bås,
- boxar och spiltor,

- båsavskiljare,
- foderbord, fodergrindar, vattenkoppar,
- spaltgolv.
- utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare,
- gödselstad,
- mjölkningsanläggningar, kylbassänger,
- pumpar,
- ledningar för elektrisk ström, vatten och avlopp som är avsedda för driften,
- fläktar och ventilationsanordningar,
- silo- och torkanläggningar,
- fasta transporter, hissar och liknande.

Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen behandlas som inventarier (18 kap. 1 § IL).

Markinventarier

Begreppet markinventarier finns närmare definierat i 20 kap. 15 § IL. En markanläggning som är avsedd att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i jordbruksdriften hänförs till markinventarier. Markinventarier behandlas som inventarier (18 kap. 1 § IL).

Exempel på markinventarier är:

- stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färister,
- vissa utomhus belägna gödselbassänger, urinbrunnar eller liknande anordningar, om de är avsedda att användas tillsammans med andra maskiner eller driftinventarier,
- dagbrunnar med därtill hörande kulvertar,
- bevattningsanläggningar i jord,
- reningsanordningar och andra anläggning för vattenvård,
- jordbruksberoende utomhusledning, t.ex. el- vatten- och avloppsledning.

15.1.4.4 Byggnader

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader redovisas i avsnitt 11.

Övergång till bokföringsmässig grund

Vid övergång ifrån kontantprincipen till bokföringsmässig grund, vilket skulle ske senast vid 1980 års taxering, har avskrivningsunderlag för byggnad fastställts efter olika metoder. Avskrivningsprocenten kan i dessa fall variera beroende på hur underlaget beräknats. Har underlaget vid övergången fastställts t.ex. enligt 2/3-schablonen medgavs avdrag normalt med 1,5 % årligen både för bostadsbyggnader och ekonomibygnader, oavsett slag av byggnadsmaterial.

Om tidigare avskrivningsmetod (oftast 2/3-schablonen) varit

sådan att vad som är privatbostad inte direkt kan brytas ut ur det tidigare avskrivningsunderlaget får en uppdelning ske så att privatbostadens andel av tidigare underlag schablonmässigt beräknas till 75 %. Annan fördelning kan dock komma ifråga efter utredning.

Exempel

Avskrivningsunderlaget är 100 000 kr vid övergång till bokföringsmässig redovisning vid taxeringen 1980. T.o.m. taxeringen 1991 har 2/3-schablonen tillämpats. För ekonomibyggnader innebär detta att avskrivningsunderlaget blir 25 000 kr. Värdeminskning för taxeringsåren 1980 t.o.m. 1991 kan beräknas till $1,5\% \times 25\,000 \text{ kr} \times 12 \text{ år} = 4\,500 \text{ kr}$. Restvärdet efter taxeringen 1991 (dvs. återstående del att avskriva) blir då 20 500 kr.

15.1.4.5 Fastighet som ändrar karaktär

Särskilt i jord- och skogsbruk är det vanligt att mangårdsbyggnaden ändrar karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet eller tvärtom.

Om mangårdsbyggnaden ändrar karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet gäller följande.

Från privatbostadsfastighet till näringsfastighet

Privatbostadsfastighet – avskattning endast i undantagsfall

Enligt 41 kap. 6 § IL ska, då en privatbostadsfastighet ändrat karaktär till näringsfastighet på ett sådant sätt att vinst vid avyttring skulle beskattas i näringsverksamhet (lagertillgång), avskattning ske som om tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (avskattning).

Avskattning är obligatorisk om tillgångens marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet dvs. om en förlust uppkommer. På den skattskyldiges begäran sker dock ingen avskattning om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet dvs. om en vinst uppkommer.

Om en privatbostadsfastighet ändrar karaktär till näringsfastighet (anläggningstillgång) för en enskild näringsidkare gäller enligt 13 kap. 6 § IL att kapitalvinster och kapitalförluster ska räknas till inkomstslaget kapital. Fastigheten har inte ändrat karaktär. Avskattning ska inte ske i denna situation. Däremot ska avskattning ske om en fastighet ändrar karaktär till en lagertillgång vilket är ovanligt.

Värdeminskning byggnad

Enligt 19 kap. 16 § IL ska avdrag för värdeminskning av byggnad anses ha gjorts med 1,5 % av anskaffningsvärdet för varje beskattningsår som byggnaden varit privatbostad om inte avskattning skett vid karaktärsbytet. Om en tillgång avskattats enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL ska den anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (14 kap. 16 §

IL).

Av 19 kap. 16 § IL framgår att den avskrivningsplan som upprättas när byggnaden ändrat karaktär ska anses ha löpt från den tidpunkt då byggnaden förvärvades.

**Värdeminskning
markanläggning**

När en markanläggning tillhört privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och avskattning inte sker vid karaktärsbytet ska avdrag för värdeminskning anses ha gjorts för varje sådant beskattningsår (20 kap. 14 § IL).

**Avskrivningsunderlag
Byggnads- eller
markinventarium**

Om avskattning inte sker i fråga om byggnads- eller markinventarier som hör till en fastighet som var privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret, är anskaffningsvärdet för dessa inventarier den ursprungliga anskaffningsutgiften minskad med 20 procent för varje beskattningsår som den skattskyldige innehåft inventarierna och fastigheten har varit en privatbostadsfastighet (18 kap. 10 § IL).

**Karaktärsbyte -
justeringar**

Om en tillgång som innehas av den skattskyldige och som hör till inkomstslaget kapital blir tillgång i den skattskyldiges näringsverksamhet ska de justeringar göras som behövs för att inte någon intäkt eller kostnad ska utelämnas eller dubbelräknas (14 kap. 7 § IL).

Bestämmelsen avser att säkerställa att intäkter eller kostnader inte beaktas två gånger eller inte beaktas i samband med att en tillgång ändrar karaktär dvs. övergår från inkomst av kapital till tillgång i näringsverksamhet.

**Från näringsfastighet till
privatbostadsfastighet**

En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet, dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelser. Vid sådant förhållande ska återföring av värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar, skogsavdrag, avdrag för substansminskning, avskrivningar via fonder t.ex. ersättningsfond, förbättrande reparationer och underhåll ske (26 kap. 2 § IL). Avdragen återlägges på samma sätt som vid avyttring av fastighet.

**Ej kapitalvinstberäkning men
återföring av värdeminskningssavdrag m.m.**

Vid karaktärsbyte i samma ägares hand från inkomstslaget näringsfastighet till kapital sker inte någon kapitalvinstbeskattning.

Däremot ska ägaren återföra värdeminskningssavdrag m.m. (26 kap. 2 § och 8 § IL).

**Ny ägare genom
benefika förvärv**

När en näringsfastighet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning om den blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i och med övergången ska återföring ske av värdeminskningssavdrag m.m. Däremot ska någon kapitalvinstbeskattning inte ske (26 kap. 2 § och 9 § IL). Regeln gäller även om fastigheten ”kan antas komma att bli” privatbostadsfastighet. Detta innebär att värdeminskningssavdrag m.m.

	<p>ska återföras hos överlåtaren och inte hos den nya ägaren vid ett karaktärsbyte strax efter förvärvet.</p>
Lagertillgångar	<p>För lagertillgångar finns särskilda bestämmelser i 26 kap. 12-13 §§ IL.</p>
Ränteutgifter, ränteinkomster och hyror vid övergång från näringsfastighet till privatbostadsfastighet	<p>Om en näringsfastighet blir privatbostadsfastighet ska ränteutgifter som avser fastigheten dras av i inkomstslaget kapital till den del de avser tid efter övergången. Har räntor som avser tid efter övergången betalats före övergången, behandlas de som om de betalats omedelbart efter övergången. Motsvarande gäller för ränteinkomster och hyresinkomster (41 kap. 7 § IL).</p> <p>Bestämmelsen är ett avsteg från kontantprincipen i 41 kap. 8 § IL.</p> <p>De belopp som dras av eller tas upp i inkomstslaget kapital ska inte redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet då detta inkomstslag redovisas efter bokföringsmässiga grunder.</p>
	<h3>15.1.5 Lager och lagervärdering</h3> <h4>15.1.5.1 Allmänt</h4> <p>I 17 kap. 2 § IL finns den grundläggande bestämmelsen för den skatterättsliga lagervärderingen. Lagervärderingsregeln i IL hänvisar till 4 kap. 9 § andra-fjärde styckena årsredovisningslagen. Se vidare avsnitt 9.</p> <h4>15.1.5.2 Vad är lager?</h4> <p>Med lager menas djur och tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning. Hit räknas t.ex. spannmål, foderbetor, frövaror, hö, halm, potatis från jordbruket, avverkad men inte försåld skog samt sten, torv, grus, kalk m.m., som har avskilts för försäljning eller för att tillgodogöras i jordbruksdriften. Till lager räknas även utsäde, kraftfoder, konstgödsel och liknande. Till förbrukningsmaterial hänförs bränn- och smörjolja, rengörings- och städmaterial m.m.</p> <h4>15.1.5.3 Lagervärdering av djur</h4> <p>Djur i jordbruk och renskötsel ska alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den åldersammansättning som det är fråga om (17 kap. 5 § IL). RSV fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden (RSFS 2002:30 och 2002:31). En kompletterings-</p>
Fältinventarier Växande gröda	<p>Utsäde, handelsgödsel m.m., som vid utgången av beskattningsåret har nedlagts i jorden (s.k. fältinventarier), ska inte behandlas som lager. Dessa anses i stället höra till fastigheten. Detta gäller även växande gröda.</p>

regel finns som innebär att djuren inte i något fall behöver tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda verkliga värde.

Om RSV inte fastställt något värde får djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Detta gäller bl.a. ifråga om särskilt dyrbara avelsdjur (17 kap. 5 § IL). Eftersom t.ex. ett aktiebolag endast har ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet, leder detta till att djur kommer att följa olika regler i samma inkomstslag beroende på om de ingår i ett jordbruk eller annan verksamhet. Ett exempel är uppfödning av minkar som alternativt kan ingå i jordbruk eller annan verksamhet (prop. 1989/90:110 s. 532 f).

15.1.6 Skyldighet att avveckla fastighetsinnehavet för dödsbo

I syfte att minska de olägenheter som följde av att många jord- och skogsbruk ägdes av dödsbon eller av flera personer med samäganderätt finns numera en regel i 18 kap. 7 § ÅB.

Denna regel innebär bl.a. att ett dödsbo som innehar jord- och skogsbruk ska vara skyldigt att avveckla fastighetsinnehavet senast fyra år efter utgången av det kalenderår då dödsfallet inträffade.

Tillsynsmyndighet är länsstyrelsens lantbruksenhet.

Om det finns särskilda skäl till att dödsboet inte kan uppfylla dessa krav om att avveckla fastigheten inom ovan angiven tid kan tingsrätten medge anstånd. Reglerna innebär inte att dödsboet som sådant måste upplösas. Däremot måste jordbruksfastigheten avvecklas.

Dödsbodelägarna väljer själva hur avvecklingen ska gå till. De möjligheter som i praktiken finns är arvskifte till en eller flera delägare eller försäljning.

Om jordbruksfastigheten skiftas eller säljs till flera personer gäller reglerna om samägande (se nedan).

Delgivning dödsbon

Dödsbodelägda fastigheter som förvaltas gemensamt av delägarna ger ibland problem för myndigheterna i samband med delgivning av beslut och liknande handlingar. Enligt 9 § delgivningslagen (1970:428) räcker det att en myndighet överlämnar sitt beslut till en av delägarna i dödsboet. Denne har sedan skyldighet att se till att övriga delägare blir informerade om beslutet.

Samägda jordbruksfastigheter

Om en jord- eller skogsbruksfastighet ägs av minst tre personer tillsammans måste det finnas en ställföreträdare enligt lag (1989:31) om förvaltning av vissa samägda jordbruksfastigheter. Denne kan vara antingen delägare eller en utomstående person. Ställföreträdaren ska svara för den löpande förvaltningen av fastigheten enligt de riktlinjer som delägarna ger och företräda delägarna utåt.

Ställföreträdare

Ställföreträdare utses av fastighetens delägare genom majoritetsbeslut. Den som blivit vald till ställföreträdare ska anmäla detta skriftligen till inskrivningsmyndigheten vid tingsrätten för det område där fastigheten ligger. Inskrivningsmyndigheter finns vid sju tingsrätter i landet, nämligen vid tingsrätterna i Hässleholm, Eksjö, Uddevalla, Norrtälje, Mora, Härnösand och Skellefteå.

15.2 Skogsbruk

15.2.1 Inledning

Principer för skogsbeskattningen

Kännetecknande för inkomsterna från skogsbruk är att inkomster sällan inflyter jämnt fördelade mellan beskattningsåren. Skogsinkomster uppkommer vanligen oregelbundet, – eller med långa mellanrum – i vart fall vid mindre skogsinnehav.

Även utgifter för skogsbruket uppkommer oregelbundet och ofta under år då inkomster inte inflyter. Vanligen förekommande utgifter är skogsvårds- och återväxtutgifter (plantering m.m.) samt väg och dikningsutgifter.

De grundläggande tankarna bakom skogsbeskattningen är att en skogsägare ska beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte ska beskattas. En förutsättning för att den önskade effekten ska kunna uppnås är – eftersom ersättningen för den avyttrade skogen i sin helhet ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet – att skogsägaren får ett avdrag som motsvarar värdet av kapitaluttaget. Den del av intäkterna som utgör kapitaluttag undantas därför från beskattning genom skogsavdrag.

Från och med 1981 års taxering infördes nya regler gällande skogsavdrag. Skatteomläggningen 1991 innebar inte någon förändring.

15.2.1.1 Vad är inkomst av skogsbruk

Vad är inkomst av skogsbruk?

En definition av vad som är inkomst av skogsbruk har införts i 21 kap. 22 § IL.

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet

på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.

Observera

Inkomster från försäljning av bränslen från s.k. energiskog (pil och sälg m.m.) behandlas som inkomst av växande gröda från åkerbruk och är inte hänförliga till skogsbruk. Dessa växtarter har en kort omloppstid (ca 4-6 år) jämfört med normal skog och växer heller inte på skogsmark utan vanligtvis på åkermark.

Anknytningen till lantbruksenhet i Sverige innebär en begränsning som är påkallad av kontinuitetsskäl dvs. systemet förutsätter att inkomsten av fastigheten fortlöpande beskattas i Sverige

Hur beskattas inkomst av skogsbruk?

Försäljning av skog från egen jordbruksfastighet utgjorde tidigare inkomst i inkomstslaget jordbruksfastighet. Efter skattereformen 1991 ingår jord- och skogsbruk liksom rörelse i inkomstslaget näringsverksamhet.

Redovisningsmetod

Bokföringsmässig grunder tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelser om hur räkenskaper ska föras m.m. fanns tidigare i jordbruksbokföringslagen som upphört att gälla. Numera omfattar bokföringslagens regler även inkomst av skogsbruk. Tillämpning av bokföringsmässiga grunder innebär att hänsyn ska tas till fordringar, skulder, varulager m.m. Inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed (14 kap. 2 § IL).

15.2.2 Intäkter

15.2.2.1 Olika slag av intäkter i skogsbruk

Leveransvirke skogsprodukter

All varuförsäljning utgör skattepliktig inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Hit räknas försäljning av virke t.ex. massaved och sågtimmer. Sådant virke kallas leveransvirke.

Övriga skogsprodukter

Inkomst av övriga skogsprodukter, vilka framställs genom förädling av virke eller utvinns som binäring till skogsbruket är skattepliktiga. Det kan exempelvis gälla försåld ved, flis, sågade trävaror eller tjära.

Avverkningsrätt Avverkningsuppdrag Leveransrotköp

Ersättningar för upplåtna avverkningsrätter (försäljning av skog på rot, rotposter) och för leveransrotköp eller avverkningsuppdrag (försäljning av skog kombinerat med avverkning) redovisas som inkomst av skogsbruk. Detsamma gäller om näringsidkare överlåtit avverkningsrätt genom gåva, eller då han sålt förbehållen avverkningsrätt. Problematiken om avverkningsrätter behandlas utförligare under avsnitt 15.2.4.10.

Produktuttag

Om en tillgång tagits ut ur en näringsverksamhet sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. Om en näringsidkare tillgodogör

sig skogsprodukter från sin näringsverksamhet för privat bruk ska han följaktligen ta upp värdet av uttaget som skattepliktig intäkt under förutsättning att han skulle ha beskattats för inkomsten om han i stället sålt det som han tagit ut. Hit räknas också uttagna skogsprodukter avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål m.m. eller som bytesvaluta vid byte till andra varor eller tjänster. Till eget varuuttag räknas också värdet av benefik överlåtelse av avverkningsrätt.

Värdering av uttag

Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter beräknas till marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses det pris som betalas på orten, om näringsidkaren försålt motsvarande kvantiteter till utomstående under jämförbara förhållanden (61 kap. 2 § 3 st. IL).

Uttag för användning i näringsverksamheten

Uttag av skogsprodukter för ny- till- eller ombyggnad eller för reparation eller underhåll av byggnader, som ingår i näringsverksamhet räknas inte som skattepliktig inkomst eftersom de *inte uttagits* ur näringsverksamhet.

I de fall uttagsbeskattning inte sker, dvs. vid användning inom en och samma näringsverksamhet torde vanligen inte finnas någon tillgångspost som kan omfördelas mellan skogsbruket och övriga verksamheter eftersom t.ex. utgifter för plantering etc. skattemässigt redan är avdragna.

Mangårdsbyggnad

Bostadsbyggnad på en skogsfastighet ingår i fastighetstaxeringshänseende i lantbruksenhet. Byggnad som är ägarens eller denne närståendes permanenta bostad eller fritidshus räknas däremot inte som en i näringsverksamheten ingående byggnad vid beräkning av inkomsten. En bostadsbyggnad – belägen på en lantbruksenhet – och som används på ovan angivet sätt – hänförs till inkomstslaget kapital.

Kostnader, som hänför sig till reparation eller till ny-, till- eller ombyggnad av en sådan bostad är därför inte avdragsgilla. Däremot är värdet av eventuellt uttag av skogsprodukter som använts för byggnadsåtgärder på privatbostad skattepliktigt i näringsverksamheten.

Att tänka på är att värdet av uttagna skogsprodukter i ovanstående situation även utgör mervärdesskattepliktig omsättning, eftersom en överföring sker från en mervärdesskattepliktig till en inte mervärdesskattepliktig verksamhet.

Uttag av bränsle skattefritt

Enligt 22 kap. 9 § IL beskattas inte uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på fastigheten.

Uttag från skogskonto eller skogsskadekonto

Medel som uttagits från skogskonto eller skogsskadekonto ska redovisas som intäkt av näringsverksamheten det beskattningsår då uttaget sker. Beskattning av skogskonto och skogsskadekonto-medel sker även i vissa andra situationer.

Försäkringsersättningar	Försäkringsersättning på grund av skadeförsäkring är skattepliktig inkomst av skogsbruk i den mån ersättning, som skulle ha influtit om den försäkrade egendomen i stället hade sålts, skulle ha redovisats som inkomst av näringsverksamheten. Detta innebär att försäkringsersättningar för skogsbrand, stormfällning, insektsangrepp m.m. är skattepliktiga inkomster, vare sig det är fråga om ersättning för teknisk skada eller för förtidig avverkning.
Statsbidrag m.m.	Inom skogsbrukets område har funnits en rad bidrag och stödformer. Fr.o.m. 1 januari 1994 har det statliga ekonomiska stödet till skogsbruket minskat kraftigt. Statligt stöd lämnas i huvudsak endast till ädellövskogsbruk och vissa natur- och kulturvårdsåtgärder (förordning [1993:555] om statligt stöd till skogsbruket). Beskattningen av bidragen följer de allmänna reglerna för näringsbidrag till näringsidkare som finns i 29 kap. IL.
Utdelning från samfälligheter	<p>Den som har fastighet, som äger del i sådan mark- eller regleringssamfällighet som utgör taxeringsenhet (6 kap. 6 § 1 st. IL) ska ta upp utdelning från samfälligheten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 10 § 1 st. IL (enskilda näringsidkare)).</p> <p>I 6 kap. 6 § 2 st. IL föreskrivs i fråga om svenska juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än som avses i 1 st. att inkomster och utgifter i samfälligheten ska fördelas på delägarna. I fråga om fastigheter som äger del i sådana samfälligheter, liksom i samfälligheter som inte förvaltas av juridiska personer, gäller att inkomster och utgifter ska hänföras till den näringsverksamhet som fastigheten ingår i. För enskilda näringsidkare gäller enligt 13 kap. 10 § 2 st. IL att bestämmelserna för handelsbolag ska tillämpas. Dessa bestämmelser innebär att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter ska tas upp i inkomstslaget kapital medan övriga inkomster och utgifter tas upp i näringsverksamheten (jfr. 13 kap. 4 § IL). Om den fastighet som äger del i samfälligheten är en lagerfastighet ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten redovisas i näringsverksamhet (13 kap. 10 § 2 st. IL).</p> <p>Beträffande annan svensk samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § 1 st. IL (gemensamhetsanläggning m.m.) behöver intäkten från samfälligheten redovisas endast om nettot uppgår till minst 300 kr (15 kap. 10 § IL). Med netto avses i detta sammanhang skillnaden mellan den på fastigheten belöpande andelen av samfällighetens intäkter och den på fastigheten</p> <p>Belöpande andelen av samfällighetens kostnader. Detta gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster.</p>
Balansposter	Inkomster av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn ska vid inkomstberäkning tas till bl.a. värdet av lager, fordringar och skulder.

Lager	<p>Värdering av lagret sker enligt de regler som i övrigt gäller för lagervärdering (17 kap. 2-4 §§ IL).</p> <p>Anskaffningsvärdet, eller om det verkliga värdet är lägre, detta värde, ska anges för varje tillgång i lagret post för post.</p> <p>Anskaffningsvärdet för virke från egen skog kan bestämmas med ledning av direkta och indirekta kostnader för avverkning och transport fram till den plats där virket läggs upp i avvaktan på försäljning. Vid beräkningen får under vissa förhållanden ränta under produktionsprocessen medräknas (se BFN:s Vägledning om redovisning av varulager, avsnitt 3.2).</p> <p>Det verkliga värdet bestäms normalt till nettoförsäljningsvärdet, dvs. det pris som näringsidkaren uppnår vid normal försäljning i den löpande verksamheten efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.</p> <p>Något avdrag för inkurans eller nedskrivning till 97 procent blir inte aktuellt vid värdering till verkligt värde. Däremot får lagret tas upp till 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.</p>
Fordringar	<p>Värdet av levererade varor eller för köparens räkning inmätta skogsprodukter, för vilka likvid inte erhållits under räkenskapsåret, ska redovisas som fordran. Beräkningen av virkesfordringarnas storlek görs med utgångspunkt i mätbesked eller liknande handling.</p>
Sjukpenning	<p>Sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen om allmän försäkring är ersättningar som ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för sjukpenning och smittbärrpenning enligt andra särskilt angivna lagar i 15 kap. 8 § IL.</p>
	<p>15.2.2.2 När sker beskattning av skogsinkomster?</p> <p>Av 14 kap. 2 § IL framgår att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.</p> <p>För avverkningsrätter finns ett undantag som ger skogsägaren möjlighet till en kontantmässig redovisning.</p> <p>Huvudregeln är att skogsinkomster ska redovisas enligt god redovisningssed. En inkomst ska hänföras till det år då den ska tas upp som intäkt i räkenskaperna även om den inte uppburits kontant.</p>
Fordringar – beskattningstidpunkt	<p>Fordringar tas upp som intäkt under det år, då de uppkommer. Fordran anses normalt ha uppkommit när varan levererats eller när arbete utförts. Beträffande skogsprodukter gäller dessutom</p>

att fordran uppkommer när virke inmätts för köparens räkning. Inmätningstillfället är alltså avgörande för om avverkat men inte avhämtat virke ska anses utgöra lager eller motsvaras av fordran.

Inmätning

Inmätning kan ske på flera sätt. Vid leverans av massaved eller sågtimmer till fabrik eller sågverk sker ofta inmätning i samband med att virket tas emot för bearbetning (industrimätning). Inmätning kan emellertid även göras när virket ligger travat på säljarens fastighet eller i samband med omlastning t.ex. till järnvägs-transport.

Fordrans storlek okänd

I vissa fall kan fordrans storlek inte beräknas vid bokslutstillfället. Detta kan inträffa vid avverkningsuppdrag eller leveransrotköp. Ett bolag eller en skogsägarförening åtar sig avverkning av ett visst område och köper det avverkade virket. Innan avverkningen slutförts kan flera faktorer t.ex. avverkad kvantitet, pris, avverkningskostnader m.m. vara okända för fastighetsägaren. De okända faktorerna kan i större eller mindre omfattning påverka ersättningen. Genom avtalet om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp har skogsägaren fullgjort vad som åligger honom. Skogsägaren ska därför enligt RSV:s uppfattning redovisa fordran för avtalet det beskattningsår då avtalet har slutits. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt kontraktet redovisas. Vid värderingen av denna fordran ska beaktas de okända faktorer som kan påverka ersättningen.

När blir virke lager

Virke, som avverkats men ännu inte inmätts för köparens räkning, betraktas som lager av skogsprodukter. Så snart inmätning skett upphör virket att vara lager hos säljaren, oavsett om det ligger kvar på hans upplagsplats eller inte.

Rotstående skog är aldrig lager. Avverkningsrätt, som innebär en rätt att inom viss tid avverka skog på rot, har i ett par meddelanden från dåvarande riksskattenämnden inte ansetts utgöra varulager (RN 1952 1:3 och 4:5).

Förskott

Ett erhållet förskott för skogsprodukter ska redovisas som skuld i räkenskaperna i den utsträckning det inte motsvaras av leverans eller för köparen inmätt virke. På så sätt påverkas inte resultatet av näringsverksamheten förrän det beskattningsår då leveranser sker.

Specialregel för avverkningsrätter

Från huvudregeln om bokföringsmässig redovisning av intäkterna finns ett undantag som ger skogsägaren rätt att i vissa fall redovisa intäkt av försåld avverkningsrätt kontantmässigt. Regeln, som finns intagen i 21 kap. 2 § IL, innebär att en skogsägare vilken enligt upprättat avverkningskontrakt, försålt avverkningsrätt mot betalning som utfaller under flera år, får redovisa uppburet belopp till beskattning det år då beloppet enligt kontraktet ska erhållas kontant. Någon fordran på ännu ej till betalning förfallna belopp behöver inte redovisas.

Problematiken med avverkningsrätter i övrigt berörs ur såväl civilrättslig som skatterättslig synpunkt närmare i avsnitt 15.2.4.10.

15.2.2.3 Intäkter av skogsbruk i samband med markupplåtelser

Upplåtelse av nyttjanderätter	Upplåtelser av nyttjanderätt till lantbruksenheter är vanliga. Den skattemässiga behandlingen av ersättning för dessa nyttjanderätter varierar beroende på om nyttjanderätten avser begränsad tid eller obegränsad tid (allframtidsupplåtelse).
Begränsad tid	Att nyttjanderätter avseende begränsad tid, typ arrenden m.m. utgör skattepliktig inkomst i näringsverksamhet framgår av bestämmelserna i 13 kap. 1 § 2 st. IL. I detta stycke anges bl.a. att innehav av avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Med begränsad tid kan avses en så lång tid som 50 år (jfr. JB 7 kap. 5 §).
All framtid	Avyttring av fastighet anses däremot föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (45 kap. 6-7 §§ IL).
Speciella skogsersättningar i samband med markupplåtelser	De vanligaste markupplåtelseerna mot engångsersättning avser vägar, kraftledningar eller kraftverksbyggen (överdämningsområden). Ersättningsbeloppen beskattas enligt de regler som i övrigt gäller för nyttjanderättsupplåtelser. Många gånger består den totala ersättningen av flera delbelopp, som ska tas till beskattning i skilda inkomstslag.
Bestående skador	En grupp ersättningar avser bestående skador i form av minskning av fastighetens värde på grund av inkomstbortfall eller ökade kostnader. Exempel på sådana ersättningar, för vilka kapitalvinstreglerna ska tillämpas, utgör ersättningar för ianspråktagen skogsmark eller övrig mark, framtida torkskador eller bestående kostnadsökningar för avverkning och transport. Ersättning för den skog som avverkats eller försålts på rot i samband med upplåtelsen liksom ersättning för tillfälliga skador i skogsbruket beskattas normalt som intäkt av skogsbruk. Skogsägaren har emellertid här viss valfrihet mellan att redovisa ersättningar som intäkt av skogsbruk eller låta den ingå i kapitalvinstberäkningen i anledning av allframtidsupplåtelser.
Naturvårdsavtal och avtal om biotopskydd	Naturvårdsavtal är ett avtal mellan t.ex. Skogsvårdsstyrelsen och skogsägaren i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärde. Naturvårdsavtal tecknas för viss tid (50 år eller kortare tid) och skogsägaren får en ersättning för vad skogsägaren avstår. Ersättning enligt naturvårdsavtal beskattas som inkomst av näringsverksamhet då avtalet avser begränsad tid.

Avtal om biotopskydd avser att skydda naturmiljön inom sådana mindre mark- eller vattenområden (biotoper) som utgör livsmiljö för utrotningshotade djur- eller växtarter eller som annars är särskilt skyddsvärda (Miljöbalken 7 kap. 11 §). Inom biotopskyddsområde får inte bedrivnas verksamhet eller vidtagas åtgärder som kan skada naturmiljön. Skogsvårdsstyrelsen fattar beslut om biotopskyddsområde. Ersättning enligt avtal om biotopskydd är normalt en ersättning på grund av en allframtidsupplåtelse och beskattas som avyttring av fastighet (45 kap. 6-7 §§ IL). Om ersättningen skulle avse begränsad tid ska den beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Ersättning för skog vid allframtidsupplåtelse

Om en skogsägare i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt, får hela ersättningen, även till den del den belöper på försåld skog, på begäran från den skattskyldige, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL). Hela beloppet blir då föremål för kapitalvinstbeskattning i inkomstslaget kapital.

Har skogsägaren i stället i samband med upplåtelsen erhållit ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 procent av ersättningen för skogsprodukter ses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Av ersättning för skogsprodukterna beskattas 40 procent i näringsverksamheten och 60 procent under kapital som kapitalvinst.

Villkor

Som förutsättning för att helt eller delvis betrakta ersättning för skog som allframtidsupplåtelse gäller att skatteplikt för ersättning för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen för allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL). För att dessa regler ska vara tillämpliga krävs alltså att någon ersättning utgår för själva markupplåtelsen.

Samband

De förmånliga reglerna om beskattning av ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse kan inte utnyttjas vid avverkning av ett större område, än det område som direkt berörs av ianspråktagen areal. Avyttringen av träden ska ha ett samband med allframtidsupplåtelsen.

Skriftligt avtal

Ett nyttjanderättsavtal som innebär en allframtidsupplåtelse ska i enlighet med 14 kap. 5 § JB ske i skriftlig form. Avtalet bör bl.a. innehålla uppgift om väggatans längd och bredd. Nyttjanderättsavtal bör vara inskrivet i lantmäterimyndighetens fastighetsregister.

Indexuppräknning

I många fall utbetalas upplåtelseersättningarna först lång tid efter det att det upplåtna området tillträtts eller tagits i anspråk. Anledningen till detta är vanligen att process har förts angående ersättningsbeloppens storlek. I sådana fall utgår regelmässigt särskilda belopp som kompensation för förändringar i prisläget sedan tillträdestillfället. Dessa indexuppräknningar behandlas på samma sätt som det grundbelopp till vilket det hänför sig och kan lämp-

ligen fördelas genom proportionering.

Räntor

Utbetalade räntebelopp, vanligtvis dröjsmålsränta för tiden mellan beslut om ersättningens storlek och fördelning och den faktiska utbetalningstidpunkten, torde utgöra inkomst av näringsverksamhet till den del intäkten influtit från kapital som kan anses tillhöra näringsverksamheten.

15.2.3 Kostnader

15.2.3.1 Driftskostnader eller omkostnader

Enligt 16 kap. 1 § IL gäller, med vissa undantag, att utgifter för att förvärva inkomster ska dras av som kostnad. Reglerna som gäller avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet finns i huvudsak samlade i 16 kap. IL.

**Skogsplantering
Dikning m.m.**

Av 21 kap. 3 § IL, framgår att utgift för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk ska dras av omedelbart.

Avdragsgilla utgifter för vård och underhåll av skogen kan därutöver bestå av stämpling, bränning, markberedning, röjning, gallring, skogsgödsling, besprutning m.m.

**Diken, skogsvägar,
värdeminskning**

Se avsnitt 15.1.4.

Inventarier

Av 18 kap. 3 § IL framgår att utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Exempel på typiska inventarier för skogsbruk är skogstraktorer, skotare, fällare, processorer, raststugor och vagnar. Utgifter för maskiner och redskap som används för framställning av ved anses vara avdragsgilla, eftersom den färdiga varan är en skogsråvara med en naturlig anknytning till skogsbruk.

Av lagtexten (18 kap. 1 § IL) framgår att lagstiftaren ansett att inventarier ska vara anskaffade för ”stadigvarande bruk” för att få ingå i näringsverksamhet. Vad avses då med begreppet ”stadigvarande bruk”? Det förhållandet att intäkter saknas under ett antal år är i sig inte tillräckliga skäl att inte godta ett inköpt inventarium som tillhörande näringsverksamheten. Modernt skogsbruk innebär att intäkter kan inflyta med långa mellanrum under enstaka år. Efter en större avverkning ställer samhället krav på återställningsåtgärder med stora utgifter som följd. Plantering, dikning, röjning m.m. är åtgärder som inte ger direkta inkomster. Om de inte vidtas blir emellertid avkastningen av skogen lidande sett i ett längre perspektiv. Många gånger krävs det därför en vidare bedömning än att enbart se till omsättnings storlek ett enstaka år för att bedöma huruvida ett inventarium anskaffats för stadigvarande bruk.

I det sammanhanget intar inventarier som enbart är lämpade att

användas i skogsbruket en särställning. Det finns sällan skäl att anta att t.ex. en skogstraktor anskaffats av andra skäl än för användning i näringsverksamhet. Däremot kan bedömningen bli annorlunda om näringsidkaren förvärvat t.ex. en snöskoter.

Snöskoter

Många personer bosatta i norra Sverige äger numera en snöskoter. Det är vanligt förekommande att innehavare av lantbrukenshet hävdar att snöskotern anskaffats för stadigvarande bruk i näringsverksamhet. I det sammanhanget finns det skäl att titta närmare på om den inköpta snöskotern överhuvudtaget är lämpad att användas i näringsverksamheten. Typiska sportmaskiner med smalt band avsedda för höga hastigheter bör inte godtas som inventarium i näringsverksamhet eftersom nyttan av en sådan maskin är ytterst begränsad. Däremot kan en s.k. dubbelbandare eller snöskoter med brett eller förlängt drivband med stor motorstyrka och försedd med backväxel vara användbar i skogsbruket som dragfordon. Med förvärvet av snöskotern följer oftast inköp av timmerkalkar m.m.

Husvagnar

Husvagn är normalt ett rörelsefrämmande inventarium. Eftersom husvagn i grund är avsedd för privat användning finns det skäl i att ifrågasätta om andra ställningstaganden än stadigvarande användning i skogsbruket ligger bakom förvärvet. Här kan exempelvis avståndet mellan avverkningsplatserna och bostaden visa på behov av rastkoja. Transportabel rastkoja, typ ”skogshuggarvagn” som inte är lämpad för allmän trafik torde kunna accepteras som inventarium under förutsättning att den kommit till stadigvarande användning i driften.

Privat användning

Om ett inventarium är avsedd för stadigvarande bruk i skogsbruket får avdrag för värdeminskning göras. Direktavdrag medges för inventariets löpande driftsutgifter. Förekommer privat användning kan förmånsbeskattning komma i fråga.

Treårsinventarier

Om inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år får hela anskaffningsutgiften dras av under anskaffningsåret. Även inventarier av mindre värde får dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL).

Beträffande vad som avses med mindre värde hänvisas till Riksskatteverkets rekommendationer RSV Dt 1992:10. Se vidare avsnitt 10.

Motorsåg

Utgifter för inköp av motorsåg som används i yrkesmässigt bruk kan dras av antingen på en gång som driftsutgift (korttidsinventarium) eller dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

15.2.3.2 Avsättningar m.m.

**Skogskonto
Skogsskadekonto**

Reglerna om uppskov med beskattning av medel som insatts på skogskonto eller skogsskadekonto redovisas under avsnitt 15.2.5.

**Avsättningar m.m.
Civilrättsligt
Framtida
återväxtåtgärder**

15.2.3.3 Framtida återväxtåtgärder

Enligt 1 § Skogsvårdslagen (1979:429) (SVL) ska skogen skötas så att den uthålligt ger en god avkastning samtidigt som den biologiska mångfalden behålls.

För att uppfylla detta krav ålägger SVL markägaren vissa skyldigheter. Skyldigheten att anlägga ny skog regleras i 5 § SVL och 2-5 §§ i skogsvårdsförordningen (SVF). Vidare föreskrivs i 6 § SVF att ny skog ska vårdas genom hjälpplantering, plantröjning och andra åtgärder som behövs för att den ska utvecklas tillfredsställande.

Föreligger det enligt 5 § p. 1 eller 2 SVL skyldighet att anlägga ny skog ska enligt 3 § SVF sådd, plantering eller åtgärder för naturlig förnyring ha skett senast under det tredje året räknat från det år skyldigheten uppkom.

I grova drag kan skogsvårdande åtgärder beskrivas enligt följande med början vid kalavverkning (givetvis med reservationer för avvikelser i tiden).

1. Kalavverkning, år 1.
2. Hyggesrensning år 1 (antingen före eller efter slutavverkning).
3. Markberedning, 2-2,5 år efter avverkning.
4. Skyddsdikning, 2-2,5 år efter avverkning.
5. Plantering eller sådd inom 3 år efter avverkning.
6. Plantinventering sker exempelvis vid tre olika tillfällen, 4-6 veckor efter plantering samt 2 och 4 år efter plantering, dvs. 5 och 7 år efter avverkning.
7. Röjning 8-15 år efter avverkning.
8. Gallring ca 30 år efter avverkning.
9. Hyggesrensning strax före slutavverkning för att underlätta den maskinella avverkningen.
10. Slutavverkning 80-120 år efter plantering.

Ovanstående schematiska beskrivning av åtgärder, som innebär omfattande skyldigheter för markägaren att vårda skogsmarken, medför naturligtvis stora utgifter. Fråga uppkommer hur dessa utgifter ska periodiseras med hänsyn till erhållna och förväntade intäkter.

Avsättning till framtida skogsvårdsåtgärder bör endast medges fram till och med plantering, punkt 5 ovan (jfr. RSV Dt 1977:2 och förordning 1979:792 om statligt stöd till skogsbruket, numera upphörd och ersatt av SFS 1993:555). Övriga åtgärder fr.o.m. punkten 6 ovan är att hänföra till löpande förvaltning av fastigheten och ska inte omfattas av avsättning till framtida åtgärder utan utgifterna aktualiseras först i och med att åtgärderna vidtas (mera härom nedan).

Följande kriterier ska vara uppfyllda för att framtida avsättning ska få ske i räkenskaperna:

- utgiften ska vara knuten till periodens intäkter,
- utgiften ska inte vara av driftskostnadskaraktär,
- det ska vara sannolikt att utgiften uppkommer,
- utgiften ska kunna beloppsbestämmas.

Vid slutavverkning erhålles intäkter och till dessa intäkter är vissa kostnader hänförliga. Sådana kostnader som är direkt förknippade med skyldigheten att återplantera enligt SVL och SVF är hänförliga till avverkningsintäkten och utgör framtida utgifter. Skogsvårdande åtgärder som vidtages efter det att plantering skett är således att hänföra till framtida intäkter av skogsproduktion, för vilket reservering inte bör medges.

Skatterättsligt

Enligt de allmänna bestämmelserna i 14 kap. 2 § IL medges avsättning för framtida utgifter vilka är knutna till periodens intäkter. Avsättning medges skattemässigt om villkoren för bokföringsmässig avsättning är uppfyllda.

Förhandsbesked

Avsättning till framtida skogsvårdsåtgärder har behandlats i två förhandsbesked, RSV FB Dt 1977:2 och RÅ 1984 1:8.

I det förstnämnda förhandsbeskedet godtogs avdrag för gjord avsättning i räkenskaperna för sådana återväxtåtgärder som ålegat sökanden enligt SVL. Avdraget begränsades till belopp som motsvarades av skogsvårdstyrelsens krav på garantisumma. Som villkor gällde att avsatt belopp skulle återföras till beskattning påföljande år.

Av det sistnämnda förhandsbeskedet framgår följande. Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget var berättigat till avdrag för belopp motsvarande kostnaden för framtida skogsvårdande åtgärder på de avverkade arealerna, som ännu inte återplanterats samma år som avverkning skett. Reserveringen gällde 1983 års taxering och bokslutet 1982-08-31.

RSV:s nämnd för rättsärenden kom fram till följande. ”Nämnden förklarar därför att bolaget vid 1983 års taxering har rätt till avdrag för beräknade kostnader för återväxtåtgärder som avser mark, som skogen har avverkats på utan att någon nyplantering har skett under åren till och med räkenskapsåret 1981/82”.

RR gjorde ej ändring.

Av rättsfallet framgår att åtgärder efter nyplantering ej är reserveringsbara.

Det bör framhållas att avdrag för avsättning kan medges oavsett om skogsägaren ställer garanti eller nedsätter spärrade medel hos Skogsvårdstyrelsen.

Underlag för avsättning

Den skattskyldige ska genom dokumentation, dels visa vilka åtgärder som avses med avsättningen dels göra storleken av det avsatta beloppet sannolik. En schablonberäkning bör således inte godtas. Finns underlag i form av skogsbruksplan, som även är kostnadsberäknad är en sådan ett godtagbart underlag. Enligt den nya skogsvårdslagen (fr.o.m. 1994-01-01) ställs inte längre något krav på obligatorisk skogsbrukplan.

I prop. 1992/93:226 om en ny skogspolitik framhålls varje skogsägars behov av ingående kunskaper om hur skogen ser ut på brukningsenheten. Avsaknaden av obligatorisk skogsbruksplan torde således inte utgöra något hinder för den skattskyldige att presentera nödvändigt underlag för bedömningen av avdraget eftersom kunskaperna förutsätts för att bedriva skogsbruk överhuvudtaget.

Vad angår kostnaden för ifrågavarande åtgärder gäller att densamma ska bestridas av den skattskyldige själv, och avses att nedläggas inom de närmast följande åren efter avverkningen.

Balanspost

Avsättningen, som redovisas som en utgående balanspost, ska återföras som ingående balans nästföljande taxeringsår, för att slutligen kvittas mot de faktiska kostnaderna för återväxtåtgärder det år dessa utgifter läggs ned.

Nedan exemplifieras hur redovisning bör ske för att undvika dubbelavdrag.

Exempel – belopp exkl. moms

800 000 kr = likvid för upplåtelse av avverkningsrätt år 1.
160 000 kr = avsatta medel för framtida skogsvårdesåtgärder
300 000 kr = verkliga (faktiska) skogsvårdsutgifter enligt fakturor år 3.

Beskattningsåret 1 (N1-blankett):

Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga inkomster + 800 000 kr

Periodiseringar

Utgående upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
- 160 000 kr

Beskattningsåret 2 (N1-blankett):

Periodiseringar.

Ingående upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
+ 160 000 kr

Utgående upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
- 160 000 kr

Beskattningsåret 3 (N1-blankett):

Periodiseringar.

Ingående upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
+ 160 000 kr

Utgifter

Övriga avdragsgilla utgifter - 300 000 kr

Avsättning för framtida återväxt- åtgärder – avverkningsrätt- inte beskattad del

En jordbrukare valde att redovisa en dellikvid för upplåtelse av avverkningsrätt enligt kontantprincipen. Samtidigt tillgodoförde han sig avdrag för utgifter för framtida skogsvård. RR fann att eftersom den ännu inte beskattade delen av vederlaget täckte ifrågakarande utgifter var jordbrukaren inte berättigad till det yrkade avdraget för utgifter för framtida skogsvård. (RÅ 1997 ref. 52).

15.2.4 Skogsavdrag

21 kap. 4 – 19 §§ IL

Prop. 1978/79:204

15.2.4.1 Allmänt

Vid 1981 års taxering tillämpades nya bestämmelser om skogsavdrag (1981 års regler). Skattereformen 1991 innebar inte någon ändring av dessa reglerna.

Grunden för rätten till avdrag

Reglerna innebär att rätten till avdrag ett viss beskattningsår knyts direkt till årets intäkter i skogsbruket, den avdragsgrundande skogsintäkten.

Avdrag kan göras vid flera taxeringar till dess att skogsägaren förbrukat sitt avdragsutrymme, dvs. det totala belopp varmed han kan göra avdrag under innehavstiden. Avdragsutrymmet bestäms med ledning av anskaffningsvärdet för skog och skogsmark vid förvärvet av lantbruksenheten.

Kopplingen till skogens återstående virkesförråd eller värde i det regelsystem som gällde före taxeringen 1981 (de äldre reglerna) slopades härigenom. De nya reglerna innebar en avsevärd förenkling och schablonisering av avdragsberäkningen.

Övergångs- bestämmelser

1981 års reform innehöll ett antal övergångsbestämmelser. Några av dessa gällde de närmaste taxeringarna efter övergångstillfället dvs. från och med den tidpunkt då den nya lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 1980. Andra gäller beräkning av anskaffningsvärdet av skog som förvärvats före övergångstillfället. Det kan fortfarande bli aktuellt att tillämpa dessa regler i enstaka fall. Se särskilt avsnitt om övergångsbestämmelserna Handledning i skogsbruksbeskattning, 1994, s. 53 ff.

Överlåtarens förvärv före övergångstillfället

Övergångsbestämmelserna ska också tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet för dem som genom benefika förvärv efter övergångstillfället, exempelvis arv och gåva, förvärvat skog ifrån överlåtare, som i sin tur förvärvat skogen före övergångstillfället. Förvärvaren (arvtagaren eller gåvomottagaren) övertar i sådana fall överlåtarens anskaffningsvärde och återstående avdragsutrymme. För att grunda rätt till avdrag får förvärvet tidigast ha skett 1952 vid köp och 1953 vid arv och gåva. Tidigare förvärv medför ingen rätt till skogsavdrag.

Övergångstillfället 1981 års taxering

De nya reglerna tillämpades första gången vid 1981 års taxering. Om den skattskyldige hade räkenskapsår som sammanföll med kalenderår inträdde övergångstillfället den 1 januari 1980. Skogsavdrag fick yrkas för skogsintäkter som belöpte på inkomståret 1980 och senare.

Brutet räkenskapsår

Om den skattskyldige tillämpade brutet räkenskapsår, exempelvis 1 maj 1979 – 30 april 1980 inföll övergångstillfället 1 maj 1979.

15.2.4.2 Skogsavdragets storlek

Skogsavdrag

Skogsavdragets storlek beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten (21 kap. 5 § IL).

Vilka skogsintäkter kan ingå

Skogsintäkter förekommer i olika former. De vanligaste är:

- på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
- på grund av avyttrade skogsprodukter,
- på grund av uttag av produkter för eget bruk eller för användning i annan näringsverksamhet.

Även följande intäkter bör emellertid få ingå i den avdragsgrundande skogsintäkten:

- försäkringsersättning för skador på skog,
- ersättning för skog som avverkats på samfällad skogsmark i vilken fastighetsägaren äger en del (ej självständig taxeringsenhet),
- ersättning för förtidig avverkning (om beskattning sker som inkomst av skogsbruk),
- värdet av avverkningsrätt som fastighetsägaren överlåtit genom gåva.

Varufordringar

Inkomst av näringsverksamhet i vilken skogsbruk ingår ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Därvid ska bl.a. ökning och minskning av varufordringar beaktas. På grund härav kan varufordringarna komma att påverka även den avdragsgrundande skogsintäkten.

Ej avdragsgrundande poster	<p>Följande poster utgör inte avdragsgrundande skogsintäkter:</p> <ul style="list-style-type: none">- uttagna skogs- eller skogsskadekontomedel,- utdelning från häradsallmänning,- lager av avverkade skogsprodukter,- förskott för skogsprodukter som inte levererats eller inmätts,- ersättning för fördyrad avverkning,- ersättning för avverkningsrätt som erhållits året efter det att all skogsmark i näringsverksamheten sålts eller senare.
Avdragsgrundande skogsintäkt	<p>Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp, som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt p.g.a. avyttrade skogsprodukter eller p.g.a. att den skattskyldige tillgodogjort sig skogsprodukter för eget bruk eller i någon annan av honom bedriven verksamhet (21 kap. 6 § IL).</p>
Rotvärdet	<p>Att endast 60 procent av intäkten av försålda skogsprodukter utgör avdragsgrundande skogsintäkt beror på att avverkningskostnaderna beräknas schablonmässigt till 40 procent och rotvärdet till 60 procent av skogsprodukternas värde. Detta sker i syfte att förenkla avdragsberäkningarna. I verkligheten varierar avverkningskostnaderna givetvis med förhållandena på den enskilda fastigheten. Som reglerna är utformade behöver emellertid dessa verkliga kostnader inte utredas.</p> <p>Skogsavdrag beräknas med utgångspunkt endast i beskattningsårets avdragsgrundande skogsintäkter.</p>
Avdragsbelopp	<p>En enskild näringsidkare får under innehavstiden totalt göra skogsavdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet på skogen (21 kap. 9 § IL).</p>
Beskattningsårets avdrag	<p>En skogsägare kan för ett visst enskilt beskattningsår göra avdrag med högst 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten, vilket alltså innebär högst</p> <ul style="list-style-type: none">- 50 procent av beskattningsårets intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt (avverkningsuppdrag, leveransrotköp) och- 30 procent av beskattningsårets intäkter på grund av avyttrade skogsprodukter (leveransvirke) samt värdet av skogsprodukter som uttagits för eget bruk eller för användning i annan verksamhet.

Exempel*Exempel*

Under 2001 har skogsägare A, haft följande intäkter från skogen:

	Leveransvirke	Avverkningsrätt
Avverkningsrätt		160 000
Leveransvirke	110 000	
Utgående fordran	20 000	
Ingående fordran	<u>- 40 000</u>	
Summa	90 000	160 000

Skogsägare A kan vid 2002 års taxering medges skogsavdrag med högst 50 % av 160 000 + 30 % av 90 000, dvs. 107 000 kr, under förutsättning att avdragsutrymmet räcker till.

Rationaliseringsförvärv

Om fastigheten förvärvas genom s.k. rationaliseringsförvärv, dvs. förvärv som utgör ett led i skogsbrukets yttre rationalisering, får avdrag göras med hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Detta innebär att om en enskild näringsidkare förvärvar skog och skogsmark och förvärvet har medfört mer ändamålsenliga brukningsenheter, höjs under viss tid beskattningsårets avdrag (men inte avdragsutrymmet) till det dubbla. Avdrag kan i dessa fall göras med ett belopp som motsvarar summan av hela intäkten till följd av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av intäkten till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter. Regeln gäller vid förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning (21 kap. 10 § IL).

Förhöjt avdrag inom fem år -avdragsutrymmet ökar inte

Det förhöjda avdraget får göras endast vid taxering för det beskattningsår då fastigheten har förvärvats och de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen eller, om den skattskyldige begär det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Ett utnyttjande av det förhöjda avdraget får inte innebära att det sammanlagda avdragsbeloppet överstiger 50 % av anskaffningsvärdet för rationaliseringsförvärvet. Med andra ord ökar inte avdragsutrymmet på grund av ett rationaliseringsförvärv.

Lägsta avdragsbelopp

Avdrag får inte vid något års taxering göras med lägre belopp än 15 000 kr (21 kap. 11 § IL).

Om skogsbruket bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt är minimibeloppet 3 000 kr för varje delägare. En förutsättning är dock att avdraget för hela den gemensamt bedrivna verksamheten skulle ha uppgått till minst 15 000 kr om alla delägarna skulle ha utnyttjat sin avdragsrätt. En delägare får utnyttja sin avdrags-

rätt även om de andra delägarna avstår.

Detta innebär att skogsintäkterna för beskattningsåret måste uppgå till minst 30 000 kr för försålda avverkningsrätter eller minst 50 000 kr vid försäljning av skogsprodukter. Vid rationaliseringsförvärv får som framgår ovan avdrag göras med hela rotvärdet, varigenom motsvarande beloppsgränser blir 15 000 resp. 25 000 kr.

Avrundning	Avrundningen av avdragsbeloppet sker så att avdrag får göras med helt hundratal kronor avrundat nedåt.
Undantag	Om fråga är att utnyttja hela det återstående avdragsutrymmet – och detta understiger beloppsgränserna – får avdrag göras med ett lägre belopp. Detta ”slutavdrag” får inte fördelas på flera år (21 kap. 11 § IL).
Avdrag för handelsbolag	För handelsbolag beräknas avdraget för bolaget. Lägsta årliga avdrag är 15 000 kr för bolaget. Här gäller inte någon 3 000 kr-gräns för den enskilde delägaren (21 kap. 8 § IL).
Avdrag endast under innehavstiden	<p>Av 21 kap. 4 § IL framgår att rätt till skogsavdrag inte föreligger såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av ny ägare. Avdragsrätten är således begränsad till den tid som den skattskyldige ägt fastigheten.</p> <p>Skälet till bestämmelsen är av praktisk natur. Vinst vid försäljning av näringsfastighet medför i princip kapitalvinstbeskattning och medför även återföring av under innehavstiden gjorda skogsavdrag. Om intäkterna från en förbehållen avverkningsrätt inflyter ett senare beskattningsår än då skogsmarken avyttrades men ändå skulle grunda rätt till skogsavdrag, skulle kapitalvinstberäkning inte kunna slutföras förrän alla intäkter från den behållna avverkningsrätten hade inlutit.</p> <p>I det nu angivna fallet kan viss lindring i beskattningen dock ske genom att möjligheten till resultatreglering via skogskontobestämmelserna står öppen.</p> <p>Om den skattskyldige efter fastighetsförsäljningen har kvar annan skogsmark, som ingick i samma näringsverksamhet som den avyttrade delen, möter det inget hinder att utnyttja skogsavdrag som grundar sig på en försäljning av en förbehållen avverkningsrätt på den avyttrade fastighetsdelen, förutsatt givetvis att avdragsutrymmet inte är förbrukat.</p>

15.2.4.3 Avdragsutrymme

Avdragsutrymmet är ett uttryck för hur stora skogsavdrag fastighetsägaren sammanlagt får göra under innehavstiden och är ställt i relation till skogens och skogsmarkens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är för fysiska personer 50 procent av anskaff-

ningsvärdet och för juridiska personer 25 procent (21 kap. 7 – 9 §§). Skälet till att avdragsutrymmet för juridiska personer har begränsats till 25 procent av anskaffningsvärdet, är enligt departementschefen (prop. 1978/79:204 s. 55), att deras skogsinnehav normalt är mera permanent. Skogsavdragen kan därför för de juridiska personerna i praktiken innebära en definitiv skattelättnad eftersom dessa avdrag endast mera sällan kommer att återföras till beskattning vid en avyttring.

Medan avdragsbeloppet utgör ett mått på avdragets storlek för ett visst beskattningsår kan avdragsutrymmet sägas innebära ett mått på de sammanlagda avdragsbeloppen under hela innehavstiden. När den skattskyldige under ett eller flera år tillgodogjort sig avdrag med så stort belopp att avdragsutrymmet förbrukats, får ytterligare skogsavdrag inte göras.

Benefikt förvärv	Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är för förvärvaren antingen 50 eller 25 procent av anskaffningsvärdet beroende på om den skattskyldige är en fysisk eller en juridisk person. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren (21 kap. 16 § IL).
Dödsbo	Dödsbo har rätt till samma avdrag som den avlidne skulle ha haft för en fastighet som ägdes av denne vid dödsfallet (21 kap. 9 § IL). Om dödsboet förvärvat fastigheten från annan än den avlidne är avdragsutrymmet 25 procent liksom för handelsbolag och för övriga juridiska personer (21 kap. 7-9 §§ IL).
Dödsbodelägares förvärv	En dödsbodelägare som förvärvat en fastighet genom arv övertar dödsboets anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den avlidne och dödsboet tillsammans. Även om dödsboet förvärvat fastigheten på annat sätt än genom arv blir avdragsutrymmet 50 procent för dödsbodelägaren
Gåva till AB	Om en fysisk person ger sin skogsfastighet i gåva till ett aktieföretag ändras avdragsutrymmet från 50 procent av anskaffningsvärdet till 25 procent. Bolaget anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

15.2.4.4 Anskaffningsvärde (hel fastighet) gemensamma bestämmelser

Äldre skogsinnehav	Ifråga om skog som fanns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering skedde 1981 eller, om taxering inte skedde det året, år 1982, (övergångstillfället) ska anskaffningsvärdet och avdragsutrymmet bestämmas med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt ditintills gällande regler (4 kap. 32 § lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen 1999:1230).
---------------------------	--

Ingångsvärde	Begreppet ingångsvärde enligt de äldre bestämmelserna motsvaras av begreppet anskaffningsvärde enligt 1981 års regler.
Viktig skillnad	I ingångsvärdet enligt de äldre bestämmelserna fick dock endast värde av skogen medräknas, medan både skogen och skogsmarkens värde (skogsbruksvärde) ingår i anskaffningsvärdet enligt 1981 års regler.
Förvärv före 1952 ger inget avdrag	Endast onerösa förvärv år 1952 och senare, samt benefika förvärv 1953 och senare, ger något anskaffningsvärde. Tidigare förvärv ger således ingen rätt till skogsavdrag..
Onerösa förvärv	Av övergångsbestämmelserna till IL (4 kap. 32 § lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen) framgår att som anskaffningsvärde anses ingångsvärdet vid övergångstillfället enligt 1981 års regler om ingångsvärdet grundar sig på ett köp, byte eller liknande förvärv efter 1951.
Benefika förvärv	Har däremot förvärvet skett på annat sätt, dvs. benefikt, säger samma övergångsbestämmelser att ingångsvärde får beräknas endast om förvärvet skett efter 1952 (under 1953 och senare), eftersom ingångsvärdet vid dessa förvärv har beräknats på grundval av taxeringsvärdet året före dödsfallet resp. gåvotillfället. Begränsningen i tiden till 1952 gäller även de medgivna värdeminskingsavdrag som ska beaktas vid bestämmande av återstående avdragsutrymme.
Gällande ingångsvärde – återstående avdragsutrymme	Med gällande ingångsvärde avsågs i 1981 års regler anskaffningsvärdet minskat med medgivna skogsavdrag. Gällande ingångsvärde motsvarades i de äldre reglerna av begreppet förägaren gällande ingångsvärde. IL:s nya begrepp återstående avdragsutrymme motsvarar gällande ingångsvärde minskat med den del av anskaffningsvärdet som inte grundar rätt till skogsavdrag.
Övergångsbestämmelser Tidigare avdrag	Det framgår vidare av övergångsbestämmelserna till IL (4 kap. 32 § ILP) att vid beräkning av återstående avdragsutrymme beaktas avdrag som den skattskyldige vid 1952 eller senare års taxering har gjort för minskning i skogens ingångsvärde. Är makes eller skyldemans förvärv avgörande för beräkning av ingångsvärdet ska avdrag som denne, eller i förekommande fall senare ägare, har gjort anses som avdrag som den skattskyldige själv har gjort.
Övergångsbestämmelser Spärr mot negativt avdragsutrymme	I tredje stycket av ovannämnda paragraf i övergångsbestämmelserna till IL sägs därefter: ”Avdragsutrymmet ska dock inte tas upp till lägre belopp än 50 procent av anskaffningsvärdet eller, i fråga om juridisk person ..., 25 procent av anskaffningsvärdet.” Enligt RSV:s uppfattning torde avses att tidigare gjorda avdrag inte ska beaktas i vidare mån än som motsvarar avdragsutrymmet beräknat enligt 21 kap. 6, 7 och 9 §§ IL, dvs. 50 % av anskaff-

ningsvärdet för fysisk person och 25 % för juridisk person. Reglerna ges då samma innebörd som den genom lagstiftning 1982 (SFS 1982:324) ändrade övergångsbestämmelsen till 1981 års regler ansetts ha, vilket innebär en spärr mot att avdrag som medgetts enligt äldre regler ska kunna begränsa det avdragsutrymme som nya förvärv av skogsfastigheter efter 1979 för med sig. Speciellt vid fastighetsregleringar var avdragsreglerna så generösa att avdrag kunde medges med belopp som översteg hälften av skogens ingångsvärde.

Bevisbördan

Kan den skattskyldige göra sannolikt att gjorda avdrag hänför sig till en fastighet som förvärvats före 1952, dvs. en fastighet för vilken något anskaffningsvärde inte får beräknas, ska inte heller hänsyn tas till dessa avdrag vid beräkning av återstående avdragsutrymme för det övriga fastighetsinnehavet. Det är också den skattskyldige som har bevisbördan och utredningsansvaret för yrkade skogsavdrag.

Delförvärv vid olika tidpunkter

I de fall skogsförvärvet skett vid olika tidpunkter får anskaffningsvärde beräknas endast på de förvärv som skett efter år 1951 (1952 vid benefika förvärv).

Exempel

A ärver en fjärdedel av en fastighet år 1949. Sex år senare köper han ut övriga arvingar och blir ensam ägare av fastigheten. År 1967 köper han ytterligare en fastighet.

Anskaffningsvärdet utgörs i detta fall av summan av de anskaffningsvärden för skog som gällde för köpen åren 1955 och 1967. Förvärvet år 1949 får däremot inte räknas.

15.2.4.5 Förvärv efter övergången till 1981 års regler

Vid förvärv efter övergången till 1981 års regler tillämpades 23 § anvisningspunkt 9–10 KL. Anskaffningsvärdet beräknades enligt dessa regler schablonmässigt. Även skogsmarksvärdet ingår i anskaffningsvärdet vid förvärv efter övergångstillfället. Reglerna i KL har i sak oförändrade överförts till 21 kap. IL.

Skogens anskaffningsvärde

Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt anses skogens anskaffningsvärde vara så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket (skogsbruksvärdet) utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Skogsbruksvärdet är värdet av taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som används eller behövs för skogsbruket (21 kap. 12 § IL).

Huvudregel vid onerösa förvärv är proportionering

Proportionering ska ske med ledning av hela taxeringsvärdet vid förvärv av hel fastighet.

Exempel

A har köpt en skogsfastighet för 5 200 000 kr. Taxeringsvärdet vid förvärvstidpunkten var 2 800 000 kr, varav skogsbruksvärde 1 050 000 kr. Skogens anskaffningsvärde blir då

$$\frac{1\,050\,000 \times 5\,200\,000}{2\,800\,000} = 1\,950\,000 \text{ kr}$$

Avdragsutrymmet blir

- för fysisk person 50 % härav eller 975 000 kr
- för juridisk person 25 % härav eller 487 500 kr.

Det belopp som ska proportioneras är bara ersättningen för fastigheten. Andra utgifter för förvärvet, t.ex. för lagfart eller utgifter för fastighetsbildning får inte medräknas.

Värdet av undantagsförmån som förvärvaren påtagit sig att utgeska inte inräknas i ersättningen för fastigheten (RÅ 1987 ref. 118).

Anskaffningsvärdet för skogen ska inte reduceras med ianspråktagen ersättningsfond för mark (RÅ 1999 ref. 71).

Huvudregel vid onerösa förvärv är proportionering med ledning av taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Regeln är emellertid inte utan undantag (21 kap. 13 § IL).

Justeringsregeln

Beräkningen får ske efter andra grunder om proportionering inte kan tillämpas eller när det är uppenbart att den leder till ett anskaffningsvärde för skogen som avviker från den verkliga ersättningen för skog och skogsmark. Vid tillämpning av justeringsregeln ska anskaffningsvärdet beräknas till det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen. Lagstiftaren har ställt höga krav på den skattskyldiges bevisning vid yrkande om tillämpning av justeringsregeln. Däremot krävs inte att avvikelserna vare sig absolut eller relativt ska vara avsevärd.

Begreppet uppenbart

Vad som uppenbart avviker från den verkliga ersättningen blir – som regeln är utformad – en bedömnings- och bevisfråga. Begreppet uppenbart används i skattelagstiftningen för att uttrycka krav på en mycket hög bevisvärdenivå. Det värde som beräknats genom proportionering ska inte frångås bara av den anledningen att det föreligger en utredning som anger ett annat värde (prop. 1978/79:204 s. 51). Det måste dessutom – för var och en som har någon kännedom om skogsbeskattningsfrågor – framstå som klart att den särskilda värderingen ger ett riktigare resultat än proportioneringsmetoden.

Justeringsgrunder

Taxeringsvärdet, med delvärden, kan vara tämligen inaktuellt vid förvärvstillfället. Vid förvärv som skett lång tid efter närmast

föregående allmänna fastighetstaxering kan taxeringsvärdet och däri ingående delvärden ge en bild av värdeförhållandena vid förvärvstidpunkten som är mindre rättvisande än vid förvärv som sker i tiden ganska snart efter en allmän fastighetstaxering. Detta följer av att marknadsvärdet för byggnader och olika ägoslag under tiden sedan närmast föregående allmänna fastighetstaxering kan ha utvecklats klart olikformigt. Allmän fastighetstaxering har skett 1952, 1957, 1965, 1970, 1975, 1981, 1992 och 1998. Från och med 1996 omräknas basvärdet för olika ägoslag årligen med hänsyn till prisutvecklingen. Det omräknade basvärdet utgör årets taxeringsvärde. Efter 1995 kan alltså taxeringsvärdet och delvärdena anses löpande aktualiserade i förhållande till prisutvecklingen.

Vidare kan avsevärda ändringar ha skett av fastighetens fysiska beskaffenhet genom t.ex. byggnationer, avverkningar eller delavyttringar utan att detta medfört omtaxering vid särskild fastighetstaxering. Särskild fastighetstaxering ska ske bl.a. i det fall taxeringsenhetens värde ökat eller minskat genom sådan förändring i enhetens fysiska beskaffenhet att taxeringsvärdet på grund av förändringen ska ändras med minst en femtedel. Det kan inte heller uteslutas att SKM inte får kännedom om förändringar som rätteligen skulle ha föranlett omtaxering.

Den skattskyldiges utredning till grund för ett yrkande om tillämpning av justeringsregeln bör omfatta dels en värdering av samtliga ägoslag utförd med en likformig värderingsmetod som syftar till att ge en uppfattning om marknadsvärdet av fastighetens alla olika delar vid förvärvstillfället och dels en motivering varför det är uppenbart att justeringsregeln ger ett anskaffningsvärde som bättre motsvarar den verkliga ersättningen än vad proportioneringsregeln skulle göra.

Av det sagda följer att justeringsregeln är avsedd att tillämpas endast i undantagsfall.

Del av fastighet

Vid förvärv av en del av en fastighet kan proportioneringsregeln normalt inte tillämpas. Anskaffningsvärdet för den förvärvade fastighetsdelen måste bestämmas på annat sätt. Den skattskyldige måste visa grunderna för sin beräkning av anskaffningsvärdet genom någon form av utredning. Fastighetstaxeringens delvärden kan vara till viss ledning vid SKM:s bedömning av värdet. SKM kan ha behov av att anlita skogssakkunnig för att avgöra vad som kan godtas.

Fastighetsreglering m. m.

Har fastighetsägaren vid fastighetsreglering eller klyvning betalat en ersättning av den anledningen att värdet av den skog och skogsmark som lagts till hans fastighet är större än värdet av den skog och skogsmark som överförts från hans fastighet, ska denna ersättning anses som anskaffningsvärde (21 kap. 13 § IL).

Exempel:

Vid en ensidig fastighetsreglering bestäms att ägaren (fysisk person) till fastigheten A ska betala en ersättning till ägaren av fastigheten B med 100 000 kr. Ersättningsbeloppet avser värdet av den skog och skogsmark som från fastigheten B överförs till fastigheten A och utgör förvärvarens anskaffningsvärde. Om ägaren till fastigheten A sedan tidigare hade ett återstående avdragsutrymme på 125 000 kr, ökar detta nu till 175 000 kr ($125\,000 + 100\,000/2$).

Vid en ömsesidig marköverföring både tillförs och avstår två eller flera fastighetsägare skog och skogsmark. Den som därvid tilldelas skog och skogsmark som är mer värd än den han avstår betalar en ersättning för mellanskillnaden i pengar. Den i pengar utbetalda ersättning utgör hans anskaffningsvärde för den förvärvade skogen och skogsmarken. I vart fall gäller detta om förvärvet och avståendet sker genom samma fastighetsbildningsbeslut.

Förvärv genom arv, gåva m.m.

Vid förvärv genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat benefikt fång av all skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet tar den nye ägaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde (kontinuitetsprincipen). Avdragsutrymmet för den nye ägaren är antingen 50 eller 25 % av det övertagna anskaffningsvärdet beroende på om förvärvaren är en fysisk eller en juridisk person. Förvärvaren anses ha gjort samma skogsavdrag som den tidigare ägaren (21 kap. 16 § IL).

Exempel

Makarna A och B förvärvade var sin skogsfastighet år 1998 för 8 200 000 kr respektive 4 400 000 kr. Anskaffningsvärdet för skogen bestämdes med hjälp av proportionerinsmetoden till 3 300 000 kr respektive 1 550 000 kr. Avdragsutrymmet är således 1 650 000 kr för A och 775 000 kr för B. Makarna gör skogsavdrag med 500 000 kr respektive 225 000 kr. A avlider år 2000 och lämnar fastigheten genom testamente till sonen C. Samtidigt ger B sin fastighet i gåva till C.

C:s avdragsutrymme i den näringsverksamhet som utgörs av de två skogsfastigheterna blir 1 700 000 ($1\,650\,000 - 500\,000 + 775\,000 - 225\,000$) kr.

Köp eller gåva

Gränsdragningen mellan onerösa förvärv (köp, byte, fastighetsreglering) och benefika förvärv (arv, gåva, bodelning) är av avgörande betydelse när det gäller att rätt beräkna anskaffningsvärdet. En som köp betecknad fastighetsöverlåtelse kan i skattesammanhang behandlas som gåva om vederlaget understiger taxeringsvärdet.

Se t.ex. RSV/FB Dt 1981:29 enligt följande.

A hade 1975 förvärvat en fastighet från sin far genom ett som köp betecknat fång. Ersättningen motsvarade 1974 års taxeringsvärde och understeg 1975 års taxeringsvärde med 35 %. Fastigheten ansågs vid beräkning av realisationsvinst med anledning av en senare försäljning i sin helhet förvärvat genom gåva. Ersättningen ska alltså jämföras med det vid överlåtelse tillfället gällande taxeringsvärdet.

Transaktion mellan makar

Kammarrätten i Sundsvall har i en dom 1989-03-10, mål nr 453-454-1986 funnit att försäljning av ideella andelar i samma fastighet mellan makar inte utgör några nya förvärv, då ägarförhållanden inte förändras. Makarna, som tidigare erhållit uppskov med beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet, sålde var sin ideell hälftendel av fastighet till varandra, och uppvisade en realisationsförlust. Kammarrättens dom innebar att tidigare meddelat uppskov med beskattning kvarstod och att någon avyttring inte ansågs ha skett.

Beräkning av skogsavdrag i vissa fall

I samband med övergångstillfället (1.1 1980) och den därpå följande allmänna fastighetstaxeringen 1981, höjdes värdenivån på skog och skogsmark väsentligt. Detta medförde speciella problem. En särskild lag angående beräkning av skogsavdrag i vissa fall infördes då (4 kap. 33 § lag om införande av inkomstskattelagen).

Bestämmelserna innebär att en som köp, byte eller liknande betecknad fastighetsöverlåtelse, såvitt avser rätten till skogsavdrag, ska bedömas som oneröst fång även om överlåtelsen vid inkomstbeskattningen allmänt är att anse som gåva.

Förutsättningar för sådan bedömning är att förvärvet skett 1981 och att köpeskillingen uppgick till lägst ett belopp motsvarande 1980 års taxeringsvärde för fastigheten.

Någon motsvarighet till dessa bestämmelserna har inte införts i samband med senare allmänna fastighetstaxeringar.

Köp eller arv

Frågan om ett förvärv ska betraktas som köp eller arv har prövats vid flera tillfällen av Regeringsrätten.

- 1) Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. – Fastigheten anses i sin helhet förvärvat genom arv.
- 2) Arvinge löser i samband med arvskifte ut övriga dödsbodelägare och erlägger arvskifteslikvid. – Fastigheten anses i sin

helhet förvärvad genom arv, även om transaktionen givits beteckningen köp. RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 Fi 1040, RÅ 1982 Aa 148, RSV/FB Dt 1977:10.

Denna princip har tillämpats utan hinder av att delägarens arvslott motsvarar endast en obetydlig del av den övertagna egendomens värde (se t.ex. RÅ 1976 Aa 61).

- 3) Även när egendomen förvärvats genom ett såsom köp betecknat avtal, som enligt uttryckligt villkor förutsatte att arvskifte skulle äga rum före tillträdet, har egendomen ansetts förvärvad uteslutande genom arv RÅ 1950 not. Fi 144.
- 4) Arvinge köper fastighet av dödsbo där han är delägare. Köpet sker inte i samband med arvskifte. – Fastigheten anses förvärvad genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet. Återstoden anses förvärvad genom köp. RÅ 1953 not. Fi 774 och RÅ 1981 1:76. Jämför även RÅ 1984 1:92. Detta har ansetts gälla även när köpet skett i nära anslutning till det efterföljande skiftet RÅ 1966 not. Fi 506.
- 5) Ett dödsbo med sexton likaberättigade delägare överenskom i ett som partiellt arvskifte betecknat avtal den 21 juli 1980, att ett skogsområde från en av dödsboets fastigheter skulle överföras till delägaren H, för 151 860 kronor. I avtalet uppgavs att likviden fastställdes genom ett internt anbudsförfarande.

Dödsboet och delägaren har sedermera slutit ett avtal den 29 och 30 augusti 1980 om fastighetsreglering, vilket följts av fastighetsbildningsmyndigheten vid en därefter följd förrättning den 24 oktober 1980. Enligt en anteckning i protokollet vid förrättningen intygades att fastighetsbildningen var ett led i jordbrukets yttre rationalisering och medförde därigenom en förbättrad fastighetsindelning utan att en mer ändamålsenlig indelning motverkades. Den 31 december 1980 fördelades den likvid som influtit för de av dödsboet överlätna fastigheterna genom ett såsom arvskifte betecknat avtal.

Regeringsrätten fann att det första partiella arvskiftet skulle uppfattas som en överenskommelse mellan delägarna att gemensamt vidta de åtgärder som erfordras för fastighetsreglering. Överenskommelsen hade inom kort tid följts av ett särskilt avtal om fastighetsreglering. Regeringsrätten fann, att vid beräkning av skogsavdrag har den ersättning som delägaren erlagt för skogsområdet behandlats som vederlag vid fastighetsreglering, som avses i punkt 8 av anvisningarna första stycket 22 § KL, och ej som arvskifteslikvid. RÅ 1988 ref. 156 (RIA 74/88) jämför RÅ 1980 1:85.

Regeringsrätten avstod uttryckligen från att ta ställning till frågan om i vart fall en sextondel av förvärvet skulle betraktas som arv, eftersom den frågan inte påverkade yrkat avdrag

ifrågavarande taxeringsår.

- 6) Ett dödsbo med tre delägare, A, B och C, innehade ett antal fastigheter, som tillsammans bildade en brukningsenhet. Vid ett partiellt arvskifte den 18 december 1979 tilldelades A och B var sin fastighet, och C förklarade sig utskiftad från boets fasta egendom. Genom en överenskommelse om fastighetsreglering samma dag, mellan B och dödsboet överfördes resten av de fastigheter som ingått i dödsboets brukningsenhet till B, mot att B erlade reverser till dödsboet. Reverserna löpte utan ränta och förföll till betalning den 1 februari 1980. Vid ett ytterligare partiellt arvskifte den 22 januari 1980 tillskiftades B de reverser som han tidigare utfärdat, mot att han erlade likvid till A och C, delvis kontant och delvis i form av nya reverser.

Genom beslut den 15 februari 1982 fastställde fastighetsbildningsmyndigheten fastighetsregleringen enligt överenskommelse och ansökan den 18 december 1979.

Regeringsrätten fann i en dom 1989-02-23 att de av dödsboet och dess delägare företagna rättshandlingarna och fastighetsregleringen inte kunde betraktas skilda från varandra utan fick ses i ett sammanhang och att arvingens förvärv av dödsboets fastigheter därför i skattehänseende bör anses ha skett genom arv (RÅ 1989 ref. 32). I samma mål fann regeringsrätten att arvingens underlåtenhet att självant redovisa det partiella arvskiftet den 22 januari 1980, vilket ansågs ha väsentlig betydelse när det gällde att bestämma hans taxeringar, utgjorde sådant förtigande som enligt 114 § tredje stycket taxeringslagen motsvarar oriktig uppgift. Förutsättningar för eftertaxering ansågs därför föreligga.

- 7) Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. I anslutning härtill säljs fastigheten vidare till annan delägare i samma dödsbo. Allt företas i syfte att den sistnämnde ska erhålla större underlag för skogsavdrag vid framtida inkomstbeskattning. – Med tillämpning av lagen mot skatteflykt ska fastighetens anskaffningsvärde vid framtida skogsavdrag bestämmas som om köparen förvärvat fastigheten dels genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet, dels genom köp vad gäller återstoden RÅ 1984 1:92.
- 8) Arvinge tillskiftas fastighet med lågt underlag för skogsavdrag. Hon säljer fastigheten till maken för en köpeskilling som medför ett långt högre skogsavdrag. Köpeskillingen motsvarar ”1951 års förvärvspris + uppräknings”.

Enligt RR hade i målet inte visats att köparen genom sitt från hustrun gjorda köp uppnår en skatteförmån som skulle med-föra att lagen mot skatteflykt kunde tillämpas på köpet RÅ 1985 1:13.

Koncernförhållanden

Vid överlåtelse av skogsfastighet mellan företag inom en svensk koncern gäller samma regler som vid benefik överlåtelse mellan fysiska personer. Det förvärvande företaget får överta anskaffningsvärde och avdragsutrymme av det överlåtande företaget. Detta gäller även om förvärvet omfattar mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten. Skogsavdrag, utöver vad som kvarstår outnyttjat hos det överlåtande företaget, får inte göras (21 kap. 14 och 17 §§ IL).

15.2.4.6 Anskaffningsvärde vid förvärv av del av fastighet

Förvärv av del av fastighet kan avse antingen en ideell andel (kvotdel), till exempel 1/6 eller 7/144, eller ett visst markområde, arealförvärv. Reglerna för beräkning av anskaffningsvärde skiljer sig mellan de olika formerna av delförvärv. En schematisk sammanställning av dessa regler finns sist i detta avsnitt.

Ideell andel – överlåtaren

Avser överlåtelsen en ideell andel av en fastighet minskar överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och skogsmarken i näringsverksamheten. Detta gäller oavsett hur liten kvotdel som överlåtits och oavsett om överlåtelsen skett oneröst eller benefikt (21 kap. 17 § IL).

Ideell andel – förvärvaren

Vid oneröst förvärv av ideell andel beräknas förvärvarens anskaffningsvärde på vanligt sätt, genom proportionering eller på annat sätt (särskild värdering).

Exempel

A äger en skogsfastighet, vars anskaffningsvärde för skogen uppgår till 320 000 kr. Han har gjort skogsavdrag med 60 000 kr.

A säljer 1/4 av fastigheten till sin dotter.

Hans anskaffningsvärde reduceras därför med 1/4 till 240 000 kr.

A:s kvarvarande avdragsutrymme före överlåtelsen är 100 000 (320 000/2 - 60 000) kr..

Detta reduceras med så stor del som motsvarar den överlåtna andelen (= 1/4-del). A har ett efter överlåtelsen återstående avdragsutrymme på 75 000 kr (= 3/4-delar).

Dotterns anskaffningsvärde är beroende av vilket vederlag hon betalar.

Vid benefikt förvärv övertar förvärvaren så stor del av överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som belöper på den förvärvade andelen (t.ex. 1/6 av anskaffningsvärdet) vid förvärvstillfället (21 kap. 16 § IL).

Exempel

Samma förutsättningar som i föregående exempel, men med den skillnaden att dottern får 1/4-del av fastigheten i gåva. Hon övertar då 1/4-del av A:s anskaffningsvärde, dvs. 80 000 kr, och hon anses ha gjort skogsavdrag med 1/4-del av de 60 000 kr som A före gåvotillfället sammanlagt gjort avdrag med.

Dotterns återstående avdragsutrymme blir $80\,000/2 - 60\,000/4 = 25\,000$ kr.

För A blir situationen densamma som i föregående exempel.

Arealförvärv

Då det gäller delförvärv av viss areal är reglerna för beräkning av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde mera komplicerade.

**Arealförvärv
Överlåtaren**

Om en del av en skattskyldigs skogsmark går över till en ny ägare, oavsett om detta sker genom oneröst eller benefikt förvärv, minskas den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme i samma proportion som minskningen av värdet av skog och skogsmark i näringsverksamheten (21 kap. 17 § IL).

**Arealförvärv
Förvärvaren**

Vid oneröst förvärv beräknas förvärvarens anskaffningsvärde på vanligt sätt, genom proportionering om relevant taxeringsvärde med delvärden finns eller i annat fall genom särskild värdering.

Vid benefikt förvärv övertar förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen, vilket innebär att förvärvaren också tar över den tidigare ägarens avdragsutrymme (21 kap. 16 § IL).

**Mindre än
20 procent
Överlåtaren**

Om överlåtelsen vid arealförvärv omfattar mindre än 20 procent av all skog och skogsmark i överlåtarens näringsverksamhet ska överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme inte minskas med anledning av överlåtelsen. Detta gäller oavsett om överlåtelsen skett oneröst eller benefikt (21 kap. 17 § IL).

**Mindre än
20 procent
Förvärvaren**

Vid arealförvärv genom köp, byte eller på liknande sätt av en del av en fastighet får den nye ägaren alltid ett anskaffningsvärde och avdragsutrymme som beräknas på vanligt sätt som en del av erlagd ersättning. Detta gäller oavsett hur stor eller liten del av överlåtarens skog och skogsmark som förvärvas.

Vid benefika arealförvärv som omfattar mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i överlåtarens näringsverksamhet får den nye ägaren inte något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme (21 kap. 16 § IL).

Exempel

I. A:s anskaffningsvärde på skog och skogsmark är 880 000 kr. A har gjort skogsavdrag med 140 000 kr under den tid han ägt fastigheten.

A säljer en del av sin fastighet för 360 000 kr. Vid försäljningstillfället är värdet av all skog och skogsmark i A:s näringsverksamhet enligt föreliggande utredning 1 040 000 kr. På den avyttrade arealen belöper enligt utredningen 260 000 kr, vilket motsvarar 25 %. A har alltså kvar 75 % av sitt anskaffningsvärde eller 660 000 kr. A:s återstående avdragsutrymme blir $(660\ 000/2 - \frac{3}{4} \times 140\ 000) = 225\ 000$ kr.

Den nye ägaren får beräkna anskaffningsvärde och avdragsutrymme enligt vanliga regler genom proportionering eller på annat sätt som en del av erlagd ersättning. Något samband med hur stor reducering A gör av sina värden finns i princip inte vid ett oneröst förvärv.

Om överlåtelsen istället hade avsett en fastighetsdel vars värde varit mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i A:s näringsverksamhet, hade A inte behövt reducera sina värden. Den nye ägaren hade ändå fått beräkna sina värden med utgångspunkt i den ersättning han betalt.

II. A har ett anskaffningsvärde på 600 000 kr. Värdet av all skog och skogsmark i A:s näringsverksamhet kan uppskattas till 750 000 kr vid överlåtelsestillfället.

A överlåter ett skogsskifte till B genom gåva. Värdet av detta skogsskifte kan beräknas till 225 000 kr. Eftersom detta värde inte understiger 20 % av all skog och skogsmark i A:s näringsverksamhet har B rätt till anskaffningsvärde för sitt förvärv.

Om A gjort skogsavdrag med 100 000 kr blir B:s avdragsutrymme

$(600\ 000/2 \times 225/750) - (100\ 000 \times 225/750) = 60\ 000$ kr.
A:s avdragsutrymme minskar i samma mån och A har ett återstående avdragsutrymme på 140 000 kr.

Svårigheter kan uppkomma vid värderingen av den överlåtna skogen och skogsmarken. Om skogsbeståndet är jämnt fördelat över hela skogsarealen kan beräkningen kanske ske efter arealuppgifter. Åtskilliga faktorer utöver areal och virkesförråd på-

verkad skogens värde, som t. ex. terrängens beskaffenhet och avstånd till bilväg. I många fall måste en skogssakkunnig värdering ske av de olika delarna.

**Fastighetsreglering,
klyvning**

En proportionell minskning av den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska också ske om värdet av skogen och skogsmarken på hans fastighet minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning (21 kap. 17 § IL).

Tomtrörelse

Bestämmelserna i 21 kap. 17§ IL om överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme efter delavyttring ska också tillämpas om en del av en fastighet enligt 27 kap. 11 § IL blir lagertillgång i tomtrörelse av den anledningen att fastighetsägaren under tio år avyttrat minst 15 byggnadstomter som kan räknas samman till en tomtrörelse.

En skogsfastighet som av denna anledning utan ägarbyte växlat karaktär från kapitaltillgång till lagertillgång ska anses ha förvärvats av en ny ägare. Något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme ska inte beräknas för den del som bytt karaktär eftersom den delen av fastigheten inte längre är en kapitaltillgång.

För den del av fastigheten som inte bytt karaktär gäller, i det fall att skog och skogsmark till ett värde som motsvarar mindre än 20 % av värdet av skogen och skogsmarken i fastighetsägarens näringsverksamhet vid den tidpunkt då tomtrörelsen anses påbörjad bytt karaktär och blivit lagertillgång, att fastighetsägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme inte ska minskas, och i övriga fall att en proportionell minskning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska ske (21 kap. 18 § IL).

Allframtidsupplåtelse

Om engångsersättning för skog och skogsmark på grund av allframtidsupplåtelse blir föremål för kapitalvinstbeskattning ska reglerna i 21 kap. 17 § IL om anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delavyttring tillämpas som om den upplåtna skogen och skogsmarken förvärvats av ny ägare (21 kap. 18 § IL). Detta innebär att fastighetsägaren inte behöver reducera sitt anskaffningsvärde och avdragsutrymme om ersättningen för den upplåtna skogsmarken och det virke (60 % av ersättningen för skogsprodukter) som avverkats på denna mark i samband med upplåtelsen inte uppgår till minst 20 % av värdet av skogen och skogsmarken i näringsverksamheten vid upplåtelsestillfället.

Koncernföretag

Vid överlåtelse av skogsfastighet mellan företag inom en svensk koncern gäller inte 20-procentsregeln varken för förvärvaren eller överlåtaren (21 kap. 14 och 17 §§ IL).

Schematisk sammanställning av reglerna vid delförvärv

Skogsbeskattning

Beräkning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delförvärv

Typ av delförvärv		Överlåtaren	Förvärvaren
Ideell andel	Oneröst	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras med så stor del som motsvaras av den överlåtna andelen, t.ex. ¼-del, oavsett hur liten kvotdel som överlåtits.	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme beräknas enligt vanliga regler (proportionering eller på annat sätt, särskild värdering).
	Benefikt	-"- (dvs. med samma belopp som förvärvaren övertar)	Övertar så stor del av föregående ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som motsvarar den förvärvade andelen, t.ex. ¼-del.
Areal förvärv	Oneröst 20 % eller mer	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och skogsmark.	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme beräknas enligt vanliga regler (proportionering eller på annat sätt, särskild värdering).
	Oneröst mindre än 20 %	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme behöver inte reduceras.	-"-
	Benefikt 20 % eller mer	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och skogsmark (dvs. med samma belopp som förvärvaren övertar).	Övertar så stor del av föregående ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av all skog och skogsmark i näringsverksamheten vid förvärvstillfället.
	Benefikt mindre än 20%	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme behöver inte reduceras.	Får inte tillgodoräkna sig något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme.

15.2.4.7 Rationaliseringsförvärv

Är förvärvet av skog och skogsmark ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, dvs. medför förvärvet mer ändamålsenliga brukningsenheter kan skogsavdrag göras med högre belopp än vid vanliga förvärv. Bestämmelser om detta finns i 21 kap. 10 § IL och innebär att avdragsnivån (men inte avdragsutrymmet) under viss tid höjs till det dubbla. Rätten till förhöjt avdrag, dvs. hela intäkten vid upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av intäkten till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter, gäller enbart för fysiska personer och sådana dödsbon, där fastigheten vid dödsfallet ägdes av den avlidne. Förhöjt avdrag får göras oavsett om avverkningen sker på den mark som förvärvats i rationaliseringssyfte eller om avverkningen helt eller delvis sker på tidigare ägd mark.

Ej aktiebolag m.fl.	Reglerna om rationaliseringsförvärv omfattar inte övriga juridiska personer.
Endast vid köp, byte etc.	Reglerna gäller endast om fastigheten förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt eller genom fastighetsreglering eller klyvning. Däremot kan förhöjt avdragsbelopp inte medges om förvärvet varit benefikt, även om den åsyftade rationaliseringen åstadkommit just genom den benefika överlåtelsen.
Tidsgräns, förvärvstidpunkt	Möjligheten till förhöjt avdrag är begränsad i tiden till det beskattningsår som rationaliseringsförvärvet skett och de närmast därpå följande fem beskattningsåren. Förvärvstidpunkten bestäms enligt vanliga civilrättsliga regler, vilket innebär att köpekontraktets datum normalt gäller som tidpunkt för äganderättsövergången. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal under förutsättning att fastighetsbildning sökts (21 kap. 10 § 2 st. IL).
Avdragsutrymmet	Avdragsutrymmet utökas inte genom de regler som gäller vid rationaliseringsförvärv. Även i dessa fall gäller att högst halva anskaffningsvärdet utgör avdragsutrymme under innehavstiden. Däremot kan skogsavdragen erhållas i snabbare takt genom att hela den avdragsgrundande skogsintäkten får dras av. De förhöjda avdragsbeloppen får sammanlagt inte överstiga det avdragsutrymme som belöper på rationaliseringsförvärvet (21 kap. 10 § 2 st. IL).
Intygskravet	Det tidigare angivna kravet på intyg från länsstyrelse/lantbruksnämnd har tagits bort från lagtexten. Det ankommer dock även fortsättningsvis på den skattskyldige att styrka att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv.

Anskaffningsvärdet

Vid rationaliseringsförvärv får i anskaffningsvärdet räknas in, förutom ersättningen för skog och skogsmark, även den del av övriga utgifter för förvärvet såsom för lagfart och lantmäteriutgifter som belöper på skogen och skogsmarken (21 kap. 15 § IL). Avdragsutrymmet i rationaliseringsfallen bli något större än vid övriga förvärv där utgifter för lagfart och lantmäteri inte får räknas in i anskaffningsvärdet.

Exempel

A äger en skogsfastighet vars anskaffningsvärde uppgår till 1 600 000 kr. Avdragsutrymmet är halva anskaffningsvärdet eller 800 000 kr, varav 400 000 kr förbrukats.

A förvärvar därefter en grannfastighet för 2 160 000 kr. Lagfartskostnader m.m. uppgår till 40 000 kr. Taxeringsvärdet var vid förvärvstidpunkten 800 000 kr, varav skogsbruksvärde 400 000 kr. A styrker att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Anskaffningsvärdet för den förvärvade skogen kan beräknas till

$$\frac{2\,200\,000 \times 400\,000}{800\,000} = 1\,100\,000 \text{ kr}$$

Avdragsutrymmet blir 550 000 kr.

Två år därefter säljer A en avverkningsrätt för 750 000 kr och yrkar avdrag enligt reglerna för rationaliseringsförvärv. Han gör avdrag med hela skogsintäkten. Avdraget ska dock begränsas till 550 000 kr, eftersom avdragsutrymmet för den fastighet han förvärvat genom rationaliseringsförvärv därefter är förbrukat.

För resterande del av likviden, 200 000 kr, kan A göra avdrag enligt vanliga regler dvs. med 50 procent av återstoden av skogsintäkten eller med 100 000 kr, eftersom han inte helt förbrukat avdragsutrymmet på sin gamla fastighet.

A kan göra skogsavdrag med 550 000 + 100 000 = 650 000 kr. Återstående avdragsutrymme är 300 000 kr och härrör i sin helhet från den tidigare förvärvade fastigheten. Möjligheten till förhöjt avdrag p.g.a. rationaliseringsförvärv är uttömda.

15.2.4.8 Övergångsbestämmelser**Till 1981 års regler**

Enligt övergångsbestämmelserna till 1981 års regler (senaste lydelse i SFS 1982:324) bestäms anskaffningsvärdet på skog som fanns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering sker första gången enligt de nya bestämmelserna (övergångstillfället, vanligtvis den 1 januari 1980) med ut-

Kontinuitetsprincipen

gångspunkt i skogens ingångsvärde enligt äldre bestämmelser.

Genom denna övergångsregel uppnås kontinuitet i beskattningen för den som *antingen* förvärvat sin skogsfastighet före övergångstillfället, *eller*, som genom ett benefikt förvärv efter övergångstillfället övertar en överlåtares anskaffningsvärde, baserat på förvärv före övergångstillfället. Anskaffningsvärdet överensstämmer med ingångsvärdet enligt de äldre reglerna och gällande ingångsvärde med för ägaren gällande ingångsvärde.

Exempel

A köpte 1969 en fastighet för 760 000 kr. Ingångsvärdet för den växande skogen beräknades till 420 000 kr. Han avverkade skog under 1973 och 1976 och medgavs skogsvärdeminskingsavdrag med 27 000 kr respektive 113 000 kr. Det för ägaren gällande ingångsvärdet enligt de äldre reglerna utgjorde därefter 280 000 kr.

Samma belopp får övertas som gällande ingångsvärde enligt 1981 års regler. Anskaffningsvärdet blir 420 000 kr och avdragsutrymmet hälften därav eller 210 000 kr. Av detta har A genom erhållna värdeminskingsavdrag konsumerat totalt 140 000 (27 000 + 113 000) kr.

A kan således under sitt fortsatta innehav medges skogsavdrag med ytterligare högst 70 000 kronor (210 000 - 140 000).

Om han i stället på grund av avverkningarna 1973 och 1976 medgivits skogsvärdeminskingsavdrag överstigande 210 000 kr, skulle hans avdragsutrymme enligt 1981 års regler vara helt förbrukat redan vid övergångstillfället, varför ytterligare skogsavdrag inte kunnat medges.

15.2.4.9 Beräkning av ingångsvärde enligt äldre regler

Beräkning av anskaffningsvärde enligt de nya reglerna sker först vid det års taxering, då skogsavdrag yrkas för första gången. Följden blir, att övergångsbestämmelserna kan komma att tillämpas under en lång följd av år i de fall då fastigheten förvärvats före övergångstillfället 1980.

Sammanställning av äldre regler

Sammanställning av de äldre reglerna finns i Handledning i skogsbruksbeskattning, 1994, s 54 ff och i bilaga 5 till denna handledningen. Jfr. även 4 kap. 32 § lag om ikraftträdandet av inkomstskattelagen.

Övergångsbestämmelser till inkomstskattelagen

I 4 kap. 32 och 33 §§ ILP finns övergångsbestämmelserna till IL vad gäller skog.

I fråga om skog som fanns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1981 eller, om taxering inte skedde då, år 1982, (övergångstillfället) ska anskaff-

ningsvärdet och avdragsutrymmet bestämmas med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt äldre regler.

Som anskaffningsvärde vid tillämpning av IL anses ingångsvärdet vid övergångstillfället till den del detta värde grundade sig på ersättning vid köp, byte eller liknande förvärv efter år 1951 och i fråga om annat förvärv på taxeringsvärdet för år 1952 eller senare år. Anskaffningsvärdet får inte beräknas med stöd av den s. k. 20-årsregeln i de äldre reglerna.

Vid beräkning av det återstående avdragsutrymmet beaktas avdrag som den skattskyldige vid 1952 eller senare års taxering har gjort för minskning av skogens ingångsvärde o. d. Är makes eller skyldemans förvärv avgörande för beräkningen av ingångsvärdet, ska avdrag som denne förvärvare, eller i förekommande fall senare ägare, har gjort anses som avdrag som den skattskyldige själv har gjort. Avdragsutrymmet ska dock inte tas upp till lägre belopp än 50 procent av anskaffningsvärdet eller, i fråga om annan juridisk person än sådant dödsbo som övertagit fastigheten från den avlidne, 25 procent av anskaffningsvärdet.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att belopp, varmed avdrag har gjorts, hänför sig till en fastighet för vilken något anskaffningsvärde inte ska beräknas, ska hänsyn inte tas till beloppet vid beräkning av återstående avdragsutrymme (32 §).

Se vidare kommentaren under avsnitt 15.2.4.4 Spärr mot negativt avdragsutrymme.

**Övergångsbestämmelser
Förvärv av fastighet 1981**

Vid tillämpning av bestämmelserna om skogsavdrag i 21 kap. 4-19 §§ IL ska en skattskyldig, om han begär det, anses ha förvärvat en fastighet genom köp, byte eller på liknande sätt om

1. fastigheten förvärvades under år 1981
2. fastigheten då var taxerad som jordbruksfastighet
3. överlåtelsen var betecknad som köp, byte eller liknande, och
4. den avtalade ersättningen inte understeg fastighetens taxeringsvärde för år 1980. (33 §).

15.2.4.10 Avverkningsrätter

21 kap. 2 § IL

Begreppet avverkningsrätt

Civilrättsligt är rätten att avverka skog på annans fastighet en form av nyttjanderätt, även om rättigheten inte innebär rätt att i övrigt nyttja fastigheten (7 kap. 3 § JB). Rättigheten har således inte samma innebörd som arrende, då inte någon viss areal omfattas av upplåtelsen.

Begreppsmässigt omfattar upplåtelse av avverkningsrätt företeelserna rotpostförsäljning eller försäljning av stämpling. Avtal om upplåtelse av avverkningsrätt är inte bindande längre än fem år enligt 7 kap. 5 § 2 st. JB (gäller dock ej rätt som upplåtes av

staten). Observera att tiden räknas från datum för avtalet och inte från eventuellt tillträdesdatum.

Avverkningsuppdrag eller leveransrotköp är andra upplåtelseformer, vid vilka fastighetsägaren uppdrar åt annan att avverka skog på hans fastighet, med löfte för den som avverkar att köpa det utfallande virket.

Rotpost eller stämpling = Avverkningsrätt

Rotpostförsäljning eller stämpling innebär att skogsägaren låter utmärka och mäta upp träd på rot inom ett visst område. Köparen betalar ett pris som avser den rotstående skogen (rotposten). Vid rotpostförsäljning eller stämpling är det köparen som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Avverkningsuppdrag

Vid avverkningsuppdrag uppdrar skogsägaren åt en köpare t.ex. en skogsägarförening att utföra en avverkning. Köparen ansvarar för att skogen som anvisats blir avverkad och uttransporterad till bilväg på avtalat sätt. Den fortsatta hanteringen av virket dvs. mätning och prissättning sker sedan på samma sätt som för leveransvirke (virke som avverkats av skogsägaren själv). För att få fram nettopriset dras köparens kostnad för avverkningsuppdraget av. Kostnaden kan antingen bestå av den verkliga kostnaden eller en i förväg överenskommen fast kostnad. Vid avverkningsuppdrag är det säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Leveransrotköp

Vid leveransrotköp säljer skogsägaren skog som rotpost utan uppmätning av skogen och virket betalas till ett fast nettopris per avverkad kubikmeter. Mätning sker vid industrien. Köparen står för både avverknings- och transportkostnader. Vid leveransrotköp är det säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Skatterättsligt jämföras avverkningsuppdrag och leveransrotköp med avverkningsrätt

Regeringsrätten har i målet RÅ 1970 Fi 1373 avseende beräkning av maximibelopp för insättning på skogskonto funnit nettolikvid för sådant avverkningsuppdrag utgöra köpeskilling för avverkningsrätt.

Skatterättsligt bör således avverkningsuppdrag och leveransrotköp jämföras med upplåtelse av avverkningsrätt.

Förbehållen avverkningsrätt inkomst av näringsverksamhet

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid till näringsverksamhet (13 kap. 1 § IL). Såsom bestämmelsen är utformad innefattar den förbehållen avverkningsrätt. Sådant förbehåll kan göras i samband med försäljning av fastighet. Analogt med vad som i övrigt gäller upplåtelse av avverkningsrätter enligt 7 kap. 5 § 2 st. JB är sådant förbehåll giltigt i högst fem år.

Det bör observeras att rätt till skogsavdrag inte får göras p.g.a. en intäkt som tas upp till beskattning efter det att all skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av en ny ägare (21 kap. 4 § IL). Avdrag för insättning på skogskonto eller skog-

skadekonto får dock ske p.g.a. avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt (21 kap. 22 § IL).

Bokföringsmässiga grunder huvudregel

Huvudregeln enligt 14 kap. 2 § IL är att inkomst av näringsverksamhet ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

Kontantprincipen

Enligt 21 kap. 2 § IL får den skattskyldige redovisa intäkt av upplåtelse av avverkningsrätt till skog efter kontantmässiga grunder om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år. Som intäkt för varje år får då tas upp den del av ersättningen som influtit under samma år. Varje delbetalning är intäkt den dag den blivit tillgänglig för lyftning.

Bokföringsmässiga grunder

Saknar t.ex. ett avtal om avverkningsrätt bestämmelse om uppdelning av betalningen ska beskattning ske enligt bokföringsmässiga grunder. Intäkten enligt avtalet ska redovisas för det beskattningsår som avtalet har daterats. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt avtalet redovisas. Avverkningsuppdrag och leveransrotköp bör i princip redovisas på motsvarande sätt. Svårighet kan uppkomma att beräkna ersättningen för ett avverkningsuppdrag eller ett leveransrotköp (jfr. följande).

Värdering av fordran avverkningsuppdrag eller leveransrotköp

En skogsägarföreningen åtar sig avverkning av ett visst område och köper det avverkade virket (avverkningsuppdrag). Innan avverkningen slutförts kan flera faktorer t.ex. avverkad kvantitet, pris, avverkningskostnader m.m. vara okända för skogsägaren. De okända faktorerna kan i större eller mindre omfattning påverka ersättningen. Genom avtalet om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp har skogsägaren fullgjort vad som åligger honom. Skogsägaren ska därför enligt RSV:s uppfattning redovisa fordran för avtalet det beskattningsår då avtalet har slutits. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt kontraktet redovisas. Vid värderingen av denna fordran ska beaktas de okända faktorer som kan påverka ersättningen.

Valfrihet

Den skattskyldige har valfrihet att redovisa intäkt av upplåtelse av avverkningsrätt till skog om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år antingen enligt bokföringsmässiga grunder eller enligt kontantprincipen. Ska kontantmässig redovisning ske måste betalningen enligt avtalet vara uppdelad i en betalningsplan. Som angivits ovan jämföras avverkningsuppdrag och leveransrotköp med avverkningsrätt.

Byte från kontantprincipen till bokföringsmässiga grunder

En skogsägare har redovisat en intäkt av en avverkningsrätt år 1 efter kontantprincipen. Ytterligare likvider för avverkningsrätten ska erhållas under åren 2 och 3. I IL finns inga bestämmelser om vad som ska gälla vid byte av redovisningsprincip. Då kontantprincipen är frivillig framstår det rimligt att om inte särskilda

skäl föreligger godta en övergång till bokföringsmässiga grunder dvs. kvarstående likvider för åren 2 och 3 redovisas år 2.

15.2.5 Skogskonto och skogsskadekonto

21 kap. 21 – 40 §§ IL
 Prop. 1954:14
 Prop. 1981/82:182
 Prop. 1989/90:110 s. 770-773

Endast fysiska personer och dödsbon

För de flesta skogsägare varierar skogsinkomsterna avsevärt från år till år. För att uppnå en jämnare beskattning, dvs. undvika ogynnsamma marginalskatteeffekter, har möjligheten till avdrag för insättning på skogs- och skogsskadekonto tillkommit. Dessa regler omfattar endast enskilda näringsidkare dvs. fysiska personer och dödsbon. Juridiska personer frånsett dödsbon och delägare i handelsbolag omfattas inte av bestämmelserna.

15.2.5.1 Insättning på skogskonto

Intäkt av skogsbruk

Rätten till avdrag för insättning på skogskonto är knuten till intäkt i näringsverksamhet av skogsbruk och inte till innehavet av skogsfastighet (21 kap. 21 § IL).

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt (21 kap. 22 § IL). Även en arrendator eller före detta skogsägare, som överlåtit fastighet men förbehållit sig avverkningsrätt, får använda skogskonto om avverkningsrätten säljs.

Av RÅ 1988 ref. 72 framgår att en skattskyldig ägde hälften av en jordbruksfastighet och hans maka andra hälften. Han brukade hela fastigheten och redovisade alla intäkter och kostnader avseende fastigheten. Han medgavs avdrag för insättning på skogskonto beräknat med hänsyn till hela skogsintäkten på fastigheten.

Av RÅ 1979 ref. 1:52 framgår att avdrag för insättning på skogskonto inte fick ske när kontot innehades av flera skattskyldiga gemensamt.

En bank per år

En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på skogskonto i mer än en bank. Om insättning skett i flera banker får avdrag göras bara för insättningar hos den först anlitade banken (21 kap. 32 §). Av kontrolltekniska skäl medges avdrag endast för insättningar hos en bank. Däremot kan avdrag medges för en eller flera insättningar på samma eller olika kon-

tonummer hos den först anlitade banken.

Avdragets storlek

Avdragets storlek är knutet till beskattningsårets skogsintäkter, inklusive försäkringsersättning för skog eller skogsprodukter och sådan utdelning från samfällighet, som hänför sig till intäkt av skogsbruk. Vidare får sådan ersättning som tas upp som intäkt av näringsverksamhet för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 8 § IL medräknas (21 kap. 25-29 §§ IL).

**Ersättning
exkl. moms**

Skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger för näringsidkare för försäljning och uttag av vara eller tjänst. Redovisning av mervärdesskatt sker antingen i inkomstdeklaration (årsomsättning om högst 1 000 000 kr) eller i skattedeklaration. Eftersom mervärdesskatten inte är intäkt vid inkomstskatteberäkningen räknas avdraget för insättning på skogskonto alltid med utgångspunkt från skogsintäkterna exklusive mervärdesskatt.

Högsta avdrag

Av 21 kap. 25 § IL framgår att avdrag för insättning på skogskonto ett visst beskattningsår högst får motsvara summan av

1. 60 % av skogsintäkten p.g.a. upplåtelse av avverkningsrätt,
2. 40 % av skogsintäkten p.g.a. avyttring av skogsprodukter, och
3. 40 % av skogsintäkter p.g.a. uttag av skogsprodukter.

**Skogsskador –
utökad avdrags-
rätt**

Av 21 kap. 26 § IL framgår att om stormfällning, brand, insekt-angrepp eller någon liknande händelse medför att en betydande del av skogen bör avverkas i förtid, får den skattskyldige, till den del intäkten kommer från sådan avverkning, göra avdrag med högst ett belopp som motsvarar summan av

1. 80 % av skogsintäkten p.g.a. upplåtelse av avverkningsrätt,
2. 50 % av skogsintäkten p.g.a. avyttring av skogsprodukter, och
3. 50 % av skogsintäkter p.g.a. uttag av skogsprodukter.

Den skattskyldige kan genom intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet eller på liknande sätt visa att en betydande del av skogen på grund av stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse har avverkats tidigare än som varit avsett och få högre avdrag för insättning på skogskonto.

**Begreppet
”betydande del”**

Betydande del innebär normalt att skogsägaren i förtid måste avverka skog motsvarande minst två års tillväxt på den skogsmark som ingår i näringsverksamheten. Vid bedömningen av storleken av de framvingade skogsuttagen medräknas även sådana intäkter som härrör från avverkning av skog som inte direkt har skadats, om det från skogsvårdssynpunkt eller av avverkningstekniska skäl framstår som angeläget att avverkningar görs

	(prop. 1978/79:81 s. 10).
Allframtidssamband upplåtelse	Samma utökade avdragsrätt gäller för intäkter av skogsbruk i samband med allframtidssupplåtelser av skogsmark som avses i 45 kap. 8 § IL och som tas upp som intäkt av näringsverksamhet (21 kap. 27 § IL).
Med avverkningsrätt jämföras	Ersättningar enligt upplåtelseformerna avverkningsuppdrag eller leveransrotköp jämföras skattemässigt med ersättning för avverkningsrätt. Sådana intäkter berättigar således till avdrag för insättning på skogskonto med den högre procentsatsen (60 % eller 80 % (skogsskador). Se vidare avsnitt 15.2.4.10.
Begränsningar	Eftersom syftet med avdrag för insättning på skogskonto är att fördela skogsintäkter på flera år får sådan insättning inte leda till att underskott uppkommer i näringsverksamheten (21 kap. 30 § IL). All näringsverksamhet (frånsett självständig näringsverksamhet utomlands) som bedrivs av enskilda näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Underskott får inte uppkomma i den sammanlagda "svenska näringsverksamheten" som kan bestå av olika verksamheter t.ex. skogsbruk och butiksförsäljning. Av RÅ 1976 ref. 85 framgår att när insättning på skogskonto skett med belopp som överstiger minimum för insättning har uppskov med taxering medgivits med belopp motsvarande nettointäkten trots att denna intäkt understigit minimibeloppet.
Beloppsmässig begränsning	Avdrag för insättning på skogskonto medges inte med belopp som understiger 5 000 kr (21 kap. 31 § IL). Beloppsgränsen gäller för visst beskattningsår och är motiverad av administrativa skäl.
Avrundning	Avdrag avrundas nedåt till helt hundratal kronor.
Delägare	Om fastigheten ägs av två eller flera delägare räknas varje del som en näringsverksamhet. Beloppsgränsen på 5 000 kr gäller för var och en av delägarna (RÅ 1966 ref. 54).
Senaste insättningsdag	Avdrag får göras bara om medlen satts in på ett skogskonto senast den dag som den skattskyldige ska lämna inkomstdeklaration (21 kap. 33 § IL). Har den skattskyldige fått anstånd med att lämna deklaration förskjuts senaste insättningsdag i motsvarande mån.
Redovisning i deklarationen	Avdraget i deklarationen ska styrkas med insättningsbesked från banken (Blankett RSV 2463).
Skogskonto krav	Som skogskonto godtas bara sådant konto hos en svensk bank eller en utländsk banks filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år (21 kap. 35 § IL).
Ränta	I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan. Skatten är 15 procent av

den ränta som gottskrivs kontot. Fråga är om en direkt källskatt som banken ska betala. Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs ett konto ska banken innehålla skatt på räntan. Om banken har underlåtit att innehålla skatt är banken betalningsskyldig för belopp som skulle ha innehållits. Resterande ränta på skogskontot beskattas som intäkt av näringsverksamhet när beloppet tas ut från kontot.

15.2.5.2 Insättning på skogsskadekonto

Bakgrund till bestämmelserna	Det huvudsakliga syftet med skogskontosystemet är att skogsägaren ska kunna fördela skogsintäkterna mellan olika beskattningsår och därigenom få möjlighet att undvika marginalskatteeffekter. Normalt räcker en tioårsperiod för att tillgodose detta syfte. Emellertid kan det inträffa, att skogsskador till följd av stormfällning, brand, insektsangrepp och liknande händelse framtvingar så stora avverkningar att inkomstutjämnning över en längre tidsperiod ter sig rimlig. Därför infördes fr.o.m. 1983 års taxering möjligheter att göra insättning på skogsskadekonto, där medlen kan stå obeskattade i upp till 20 år.
Skogsskadekonto	Av 21 kap. 23 § IL framgår att avdrag för insättning på skogsskadekonto får göras bara om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid och den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.
Tre förutsättningar	Som förutsättningar för insättning på skogsskadekonto gäller <ul style="list-style-type: none"> - att skogsskada i någon form föreligger, - att skogsskadan föranlett att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid, - att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning. <p>Den skattskyldige ska visa att förutsättningarna för avdrag för insättning på skogsskadekonto är uppfyllda. Det kan han göra med intyg från skogsvårdsstyrelsen i länet eller på annat lämpligt sätt.</p>
Skogsskada ”liknande händelse”	Med liknande händelse torde avses varje form av händelse som medför att stora skador på skogen uppstår t.ex. torka, svampangrepp, översvämning, skador genom industriutsläpp. Skadan behöver inte ha karaktären av naturkatastrof för att anses som ”liknande händelse”.
Tredjedel av skogsinnehavet	Bedömningen av om mer än en tredjedel av skogsinnehavet bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet ska i princip grundas på en uppskattning av avkastningsvärdet av den växande skogen före och efter skadan (avverkningsvärdet plus eventuellt mervärde). Avgörande är därvid om värdeskillnaden –

dvs. värdet av den skog som bör avverkas tidigare – överstiger hälften av värdet av den kvarstående skogen.

I normalfallet bör den skattskyldiges rotnetto av den skadade skogen plus eventuellt utgående försäkringsersättning kunna anses motsvara värdet av den skog som bör avverkas tidigare. Detta värde ska jämföras med den kvarstående skogens avkastningsvärde, bedömt med utgångspunkt i allmänt använda värderingsnormer. Vid osäkerhet kan det virkesförråd som fastställts vid fastighetstaxeringen och det åsatta skogsbruksvärdet kunna tjäna till ledning.

Det bör i normalfallet räcka med en överslagsmässig bedömning av värdeförhållandena. Denna bedömning kan framgå av intyg från skogsvårdstyrelsen i länet. Sådant intyg är inte nödvändigt om den skattskyldige på annat sätt kan visa att tredjedelsregeln är uppfylld.

Näringsverksamhetens skog	Det bör uppmärksammas att den aktuella fastigheten tillsammans med andra fastigheter och andra verksamhetsgrenar utgöra en näringsverksamhet. Det är skadan på det totala skogsinnehavet i en näringsverksamhet som avgör rätten till avdrag.
Huvudsaklig del	Den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter ska hänföra sig till avverkning på grund av skogsskadan. Med huvudsaklig del anses att ca 75 % av skogsintäkterna ska hänföra sig till detta slag av skogsintäkter.
Avverkning	Begreppet avverkning får i detta sammanhang tolkas i vid bemärkelse och innefattar t.ex. att skogen förstörts genom brand. Uttrycket innefattar dessutom inte endast redan utförda avverkningar utan också avverkningar som kommer att göras efter beskattningsårets utgång, men som föranletts av skogsskadan (prop. 1981/82:182 s. 24).
Skogskonto eller skogsskadekonto	Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte göras om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto (21 kap. 24 § IL). Skogsintäkter för ett visst beskattningsår medför inte rätt till avdrag för insättning på både skogskonto och skogsskadekonto. Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto kan avdrag inte ske för insättning på skogsskadekonto.
Byte från skogsskadekonto till skogskonto	Om avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats därför att förutsättningarna inte varit uppfyllda får den skattskyldige begära avdrag för insättning på skogskonto. En sådan begäran ska ha kommit in till skattemyndigheten inom sex månader efter det att det beslut meddelades som innebär att den skattskyldige inte har rätt till avdrag för insättning på skogsskadekonto, om inte längre tid följer av bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) (21 kap. 24 § IL).

Överföring av medel från skogsskadekonto till skogskonto	<p>Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto vid byte från skogsskadekonto till skogskonto anses de medel som satts in på skogsskadekontot vara insatta på skogskonto den dag då insättningen på skogsskadekontot gjordes. Detta gäller dock bara om medlen på skogsskadekontot, till den del de inte redan har tagits ut, har förts över till ett skogskonto när begäran om avdrag för insättning på skogskonto kommer in till skattemyndigheten. En överföring som har skett senare än tio år efter ingången av det år då medlen senast ska ha satts in beaktas inte (21 kap. 34 § IL).</p> <p>En inbetalning på skogsskadekonto i rätt tid anses som en inbetalning på skogskonto. Som förutsättning gäller att medlen förs över till ett skogskonto innan begäran kommer in till skattemyndigheten.</p>
En bank per år	Liksom beträffande skogskonto gäller för skogsskadekonto att insättning endast får göras hos en bank per beskattningsår.
Avdragsbelopp m.m.	Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte medges med belopp som understiger 50 000 kronor. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor. Avdrag får inte heller medges med så stort belopp att underskott uppkommer i näringsverksamheten.
Senaste insättningsdag m.m.	Bestämmelserna för skogsskadekonto är desamma som för skogskonto avseende senaste insättningsdag, redovisning i deklARATION, skogsskadekontokrav och beskattning av ränta.
15.2.5.3 Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto	
Uttag	Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kr (21 kap. 36 § IL).
Tidsgränser	<p>Sedan tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättning senast skulle göras, ska banken betala ut kvarstående medel (21 kap. 36 § IL).</p> <p>Uppskov kan maximalt erhållas i tio år för skogskonto. Insättning på skogskonto som gjorts 1992, som avser beskattningsåret 1991, ska betalas ut senast vid ingången av 2002 och tas upp till beskattning vid 2003 års taxering.</p> <p>Uppskov kan maximalt erhållas i 20 år för skogsskadekonto. Medel som satts in på skogsskadekonto år 1986, som avser beskattningsåret 1985, ska betalas ut av banken senast vid ingången av år 2006 och tas upp till beskattning vid 2007 års taxering.</p>

Beskattning av uttag

Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut när tidsgränserna för uppskov utgått (21 kap. 37 § IL).

Rätt beskattningsår för uttag anges i 37 §. Med uttag avses också resterande ränta (efter avdrag för skatt om 15 %) på medel insatta på skogskonto/skogsskadekonto.

Byte av bank

Medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto får föras över till en annan bank utan att beskattning sker under förutsättning att hela det inestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i den mottagande banken.

När kontomedel förs över ska den överförande banken lämna den mottagande banken de uppgifter som behövs för att den mottagande banken ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt 21 kap. IL och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (21 kap. 38 § IL).

Möjlighet finns att byta bank om ovan angivna villkor är uppfyllda.

Om ett konto överförs till ett annat skogskonto inom samma bank eller mellan olika kontor inom banken räknas överföringarna inte som uttag (RÅ 1972 ref. 58).

Benefika överlåtelser exkl. gåva av lantbruksenheter

Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Detta gäller inte om äganderätten övergår genom gåva (21 kap. 39 § IL).

Vid vissa benefika äganderättsövergångar ska medel på skogs- och skogsskadekonto tas upp till beskattning.

Onerösa överlåtelser dvs. försäljningar av lantbruksenheter omfattas inte. Anledning till detta är bl.a. att en sådan regel kunde leda till en minskad avverkning de närmaste åren före en tänkt överlåtelse och bidra till att fördröja angelägna överlåtelser. En skattskyldig som sålt sin lantbruksenhet behöver sålunda inte ta upp inestående medel på skogs- eller skogsskadekonto p.g.a. försäljningen. Motsvarande gäller om äganderätten övergått genom gåva.

Vid benefika äganderättsövergångar exkl. gåva ska medlen på skogs- och skogsskadekonton tas upp som intäkt av näringsverksamhet om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Med övervägande delen avses mer än 50 %. Avser överlåtelsen hälften eller mindre får medel på skogs- och

skogsskadekonto stå kvar.

I RÅ 1970 Fi 1410 har en skattskyldig genom bodelning erhållit den honom förut tillhöriga fastigheten. Skogskontomedlen har inte beskattats p.g.a. bodelningen.

I bodelningsfallen ska fastighet anses ha övergått till ny ägare endast när bodelningen innebär att fastighet som utgör den övervägande delen av näringsverksamheten har överförts från make A som tidigare förvärvat (ägt!) fastigheten till make B. Har halva fastigheten sedan tidigare ingått i make B:s giftorättsgodshar alltså inte övervägande delen av fastigheten övergått till ny ägare vid en bodelning varigenom make B tilldelas även den hälft av fastigheten som ingick i make A:s giftorättsgodshar.

I RÅ 1977 ref. 113 (R 1977 1:61) har ränta å skogskonto, som belöper på tid efter det fastigheten överlåtits, ansetts hänförligt till intäkt av skogsbruk intill utgången av det beskattningsår, då överlåtelsen skett.

Dödsbo

Om en innehavare av skogskonto avlider utlöser dödsfallet inte någon beskattning av skogskontomedlen (prop. 1978/79:204 s. 82).

Om dödsbo har medel på skogs- eller skogsskadekonto utlöser emellertid skifte av lantbruksenheten i dödsboet beskattning av dessa medel.

Dödsbon med endast en dödsbodelägare anses vanligen skiftat i och med att bouppteckningen registreras. De ändringar i Ärvdabalken som trädde i kraft den 1 januari 1988, innebar bland annat att efterlevande maka ärver före bröstarvingar, som således blir efterarvingar. Detta har inneburit att så kallade enmansdödsbon ökat dramatiskt.

Pantsättning, överlåtelser

Om avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det anses inte som överlåtelse eller pantsättning att en skattskyldig på begäran av en skogsvårdsstyrelse förbinder sig att inte förfoga över medlen utan styrelsens tillstånd (21 kap. 40 § IL).

Om den skattskyldige träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogs- eller skogsskadekonto ska beskattning genast ske. Undantaget från detta är om den skattskyldige på skogsvårdsstyrelsens begäran förbundet sig att inte utan skogsvårdsstyrelsens tillstånd förfoga över medel på skogs- eller skogsskadekonto. Det är således möjligt att utnyttja kontomedel som säkerhet för återväxtåtgärder.

Kontrolluppgift från kontoförande bank m.m.

Enligt den nya lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter 7 kap. 4 §, ska kontoförande bank lämna kontrolluppgift om utbetalningar från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto. I kontrolluppgift ska redovisas utbetalt belopp och om det är känt

om överlåtelse eller pantsättning skett av medel på konton.

Efter tidsgränserna 10 år för skogskonto och 20 år för skogsskadekonto ska banken betala ut kvarstående medel. Dessa medel ska således ingå i den kontrolluppgift som lämnas för utbetalningsåret.

Om skattemyndigheten inte medger avdrag med yrkat belopp ska banken underrättas för att framtida kontrolluppgifter ska bli riktiga (5 § Skogskontoförordningen). Motsvarande gäller om medel på skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt enligt 21 kap. 39 eller 40 § IL. Underlåts detta föreligger risk att den skattskyldige dubbelbeskattas för skogsintäkt.

Uttag av skogskontomedel medför inte rätt till skogsavdrag

Uttag från skogskonto och skogsskadekonto tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Intäkten ska inte inräknas i den avdragsgrundande skogsintäkten, dvs. den intäkt som ligger till grund för skogsavdrag.

15.2.6 Inkomst av kapital

45 kap. 3 – 9 §§ IL
26 kap. 2 § IL

Inkomst av kapital

Fysiska personer och dödsbon beskattas för inkomst vid avyttring av skogsfastighet enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital. Juridiska personer, utom dödsbon och handelsbolag, beskattas för kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är fysiska personer räknas handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på bl.a. näringsfastigheter till inkomstslaget kapital och för övriga delägare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Någon särskild beskattning av inkomster som belöper på växande skog i samband med avyttring av fastighet förekommer inte. Vissa skogsintäkter i samband med allframtidssupplåtelser kan dock beskattas enligt kapitalvinstreglerna.

Vidare ska vid avyttring av näringsfastighet tidigare gjorda skogsavdrag återföras vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

15.2.6.1 Avyttring av hel fastighet eller ideell andel av fastighet

Vid avyttring av fastighet ska kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet (45 kap. 3 § IL).

Vid tillämpning av bestämmelserna om kapitalvinstberäkning vid avyttring av del av fastighet ska som en fastighet anses varje taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestäm-

melserna i 45 kap. 4 § IL behandlas som en enda taxeringsenhet (45 kap. 23 § IL).

Fastigheter och fastighetsdelar med samma ägare och belägna inom samma kommun utgör enligt FTL en taxeringsenhet (4 kap. 3 § FTL).

Även avyttring av en hel registerfastighet kan alltså i vissa fall utgöra avyttring av en del av en taxeringsenhet. Är anskaffningsutgift, förbättringsutgifter etc. för den avyttrade registerfastigheten kända eller möjliga att utreda, ger en kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln vid delavyttring samma resultat som om fastigheten i fråga utgjort en egen taxeringsenhet och kapitalvinstberäkningen gjorts för denna.

Vid avyttring av ideell andel av en fastighet erhålls omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen genom ren proportionering efter andelstalet av det för hela fastigheten framräknade omkostnadsbeloppet (RÅ 1986 ref. 110).

Kapitalvinst	Kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet ska beräknas på konventionellt sätt. För fysisk person och dödsbo ska 90 % av kapitalvinsten tas upp till beskattning. Juridiska personer exkl. dödsbon ska beskattas för hela kapitalvinsten (45 kap. 33 § IL).
Kapitalförlust	Av en kapitalförlust är 63 % avdragsgillt för fysiska personer och dödsbon och 100 % för andra juridiska personer än dödsbon.
Handelsbolag	För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag är 90 % av handelsbolagets kapitalvinst skattepliktig och 63 % av kapitalförlusten avdragsgill. För andra juridiska personer än dödsbon gäller 100 % beträffande såväl vinst som förlust (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 558).
Återföring	Vid avyttring av näringsfastighet ska gjorda skogsavdrag m.m. återföras till beskattning som inkomst av näringsverksamhet (26 kap. 2 § IL). <i>Avyttring av näringsverksamhetens hela fastighetsbestånd</i> - gjorda skogsavdrag ska i sin helhet återföras som inkomst av näringsverksamhet. <i>Avyttring av ideell andel av fastighetsbeståndet</i> - motsvarande andel av gjorda skogsavdrag ska återföras som inkomst av näringsverksamhet.
Värdenedgång	Har fastigheten nedgått i värde ska i motsvarande mån återföring inte göras av skogsavdrag m.m. (26 kap. 5 § IL). I stället ska anskaffningsutgiften vid kapitalvinstberäkningen minskas med de belopp som p.g.a. värdenedgången inte ska återföras (45 kap. 16 § IL).

15.2.6.2 Avyttring av markområde (delavyttring)

Med avyttring av markområde avses även det fall att avyttring sker av en hel registerfastighet som ingått i ett större bestånd av skogsfastigheter vilka tillsammans utgjort en taxeringsenhet.

Då en del av en fastighet avyttrats, och fråga inte är om en ideell andel, kan kapitalvinstberäkningen göras antingen utifrån en huvudregel eller en alternativregel (45 kap. 19 – 20 §§ IL).

Vad som vid delavyttring avses med fastighet har framgått ovan vid 15.2.6.1.

Huvudregeln Kapitalvinst

Enligt huvudregeln i 45 kap. 19 § IL ska kapitalvinsten vid avyttring av en del av en fastighet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade delen. I omkostnadsbeloppet ska beaktas den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som belöper på just den del av fastigheten som avyttrats, dvs. det omkostnadsbelopp som framräknas ska uteslutande avse den avyttrade delen. Frågan om beloppsgränsen för förbättringsutgifter, dvs. 5 000 kr, ska dock avgöras med hänsyn till förhållandena på hela fastigheten.

Denna metod är knappast praktiskt tillämpbar i andra fall än där den avyttrade egendomen förvärvats för sig för att ingå i ett större fastighetsbestånd och sedan också avyttras för sig. I princip krävs samma kännedom om anskaffningsutgift m.m. avseende den avyttrade delen, som när kapitalvinst ska beräknas vid avyttring av en hel taxeringsenhet.

Återföring

Vid avyttring av del av fastighet ska belopp som ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (26 kap. 7 § IL).

I lagtexten används alltså i princip samma ordalydelse för att precisera både kapitalvinsten (och därmed också omkostnadsbeloppet) och det belopp som ska återföras.

Gjorda skogsavdrag kan återföras om och i den mån de är hänförliga till avverkningar på den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

Med ”... den avyttrade delen/fastighetsdelen ...” kan inte avses annat än den avyttrade del, för vilken kapitalvinstberäkningen görs. Hänvisningen till ”... förhållandena på den avyttrade delen/fastighetsdelen” torde innebära att belopp som ska återföras måste vara direkt hänförliga till den tillgång som avyttrats och för vilken anskaffningsutgift konsumeras vid kapitalvinstberäkningen.

För att värdeminskningensavdrag avseende t.ex. en driftsbyggnad ska återföras till beskattning måste byggnaden i fråga vara belägen på den avyttrade delen av fastigheten. Vid kapitalvinstbe-

räkningen konsumeras därvid den del av anskaffningsutgiften för hela fastigheten som belöper på den avyttrade byggnaden och marken.

Som framgår ovan ska enligt 26 kap. 2 § IL vid avyttring av näringsfastighet återföras belopp motsvarande gjorda avdrag för bl.a. värdeminskning och skogsavdrag.

Till fastighet hör bl.a. på rot stående träd (2 kap. 1 § JB).

I de fall en delavyttring avser mark med växande skog är det i sin helhet fråga om avyttring av fastighet. Vid kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln konsumeras den del av hela fastighetens anskaffningsutgift som belöpte på den avyttrade marken med vid anskaffningstillfället befintlig skog. Under innehavet tidigare gjorda skogsavdrag ska därför återföras om och i den mån de är direkt hänförliga till avverkningar på den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

I vart fall när avyttringen avser del av registerfastighet torde det många gånger vara svårt att utreda om ett tidigare gjort skogsavdrag är att hänföra till det avyttrade markområdet, till övrig del av fastigheten eller till fastigheten som helhet.

Svårigheterna torde i och för sig vara desamma i det fall att avyttringen gäller en hel fastighet om flera fastigheter ingått i näringsverksamheten.

I de fall delavyttringen avser enbart ett markområde, medan den därpå växande skogen som avverkningsrätt eller leveransvirke säljs till en tredje part, är det bara försäljningen av marken som utgör avyttring av fastighet. Mark kan inte skrivas av skattemässigt. Några värdeminskningsavdrag eller andra avdrag som avser den avyttrade marken finns därför inte att återföra. Det förhållandet att värde av skogsmark av praktiska skäl vid beräkning av anskaffningsvärdet för förvärvad skog inte borträknas ur skogens anskaffningsvärde kan inte leda till annat ställningstagande.

Vid sådan delavyttring kan inte i ”... förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen” (26 kap. 7 § IL) inräknas någon försäljning av leveransvirke, avverkningsrätt eller förbehållen avverkningsrätt. Vid kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln avseende markavyttringen konsumeras endast den del av anskaffningsutgiften för fastigheten som avser den avyttrade marken och inte till någon del anskaffningsutgift som avser vid förvärvet befintlig skog. Även om skogsavdrag som hänför sig till avverkningar på det avyttrade markområdet tidigare gjorts, kan sådant avdrag inte återföras, eftersom det i omkostnadsbeloppet för det avyttrade markområdet inte till någon del ingår någon anskaffningsutgift som avser skog.

Återföring av sådana skogsavdrag ska ske, inte vid delavytt-

ringstillfället utan vid slutavyttring av den kvarvarande delen av fastigheten. Vid detta tillfälle ingår anskaffningsutgiften för den växande skogen på det tidigare delavyttrade området i omkostnadsbeloppet för den slutavyttrade fastigheten.

**Alternativregeln
Kapitalvinst**

Enligt alternativregeln i 45 kap. 20 § IL ska, om den skattskyldige begär det, omkostnadsbeloppet för den avyttrade fastighetsdelen, i stället för att beräknas enligt huvudregeln, beräknas till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid avyttringen. Ett för hela fastigheten framräknat omkostnadsbelopp ska alltså fördelas på den avyttrade och den kvarvarande delen av fastigheten utifrån värdet på respektive fastighetsdel vid avyttringen.

Återföring

Det belopp som ska återföras vid avyttring av markområde ska enligt 26 kap. 7 § IL beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Reglerna för återföring har i sak getts samma utformning och ordalydelse som reglerna för kapitalvinstberäkning vid tillämpning av huvudregeln.

Enligt 26 kap. 7 § finns vad gäller återföring således ingen motsvarighet till alternativregeln vid kapitalvinstberäkning. Av prop. 1989/90:110, s. 662. framgår vidare klart att någon proportionering av belopp att återföra på grundval av ersättningen för den avyttrade delen respektive hela fastighetens marknadsvärde inte får göras. Återföring av skogsavdrag m.m. ska alltså ske med samma belopp oavsett om huvudregeln i 45 kap. 19 § IL eller alternativregeln i 20 § av samma kapitel har tillämpats för att räkna fram kapitalvinsten.

Detta innebär att även när beräkningen av omkostnadsbeloppet görs enligt alternativregeln utifrån förhållandena på hela fastigheten ska likväl beräkningen av det belopp som ska återföras i näringsverksamheten göras utifrån förhållandena på endast den avyttrade fastighetsdelen.

Återföring av skogsavdrag när delavyttring avsett mark med växande skog respektive endast marken ska ske på samma sätt som beskrivits ovan vid kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln.

Det förhållandet att storleken av det konsumerade ingångsvärdet vid tillämpning av alternativregeln beräknas utifrån värdet på avyttrad respektive behållen fastighetsdel är utan betydelse för återföringen.

Värdenedgång

Om vid återföring av skogsavdrag fråga uppkommer om ersättningen för den avyttrade fastighetsdelen understiger omkostnadsbeloppet ska det omkostnadsbelopp som jämförs med ersättningen ha beräknats enligt huvudregeln (26 kap. 7 § IL).

15.2.6.3 Marköverföring

Med avyttring av fastighet likställs enligt 45 kap. 5 § IL överföring av mark genom fastighetsreglering och uppdelning i lotter genom klyvning om överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Avstående av mark genom inlösen anses också som avyttring.

Kapitalvinst

Vid beräkning av kapitalvinst p.g.a. marköverföring m.m. gäller i tillämpliga delar de regler som beskrivits ovan vid 15.2.6.2. Den skattepliktiga delens storlek påverkas vidare av hur stor del av ersättningen som utgått i kontanter (45 kap. 5 § IL).

Återföring

Med avyttring likställs marköverföring m.m. (26 kap. 6 § IL). Återföring av skogsavdrag m.m. sker enligt samma regler som vid avyttring av markområde.

15.2.6.4 Allframtidsupplåtelse

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning för allframtidsupplåtelse (45 kap. 6-9 §§ IL).

Kapitalvinst

Vid allframtidsupplåtelse ska så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningen motsvarar av hela fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för upplåtelsen (45 kap. 6 § IL).

Som en konsekvens härav ska så stor del av det för fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet anses avse den upplåtna delen som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid upplåtelse tillfället (45 kap. 24 § IL). Denna regel är konstruerad på samma sätt som alternativregeln vid delavyttringar och är vidare den enda regel som gäller för upplåtelsefallen. Någon motsvarighet till huvudregeln vid delavyttringar finns inte.

Återföring

Vad gäller återföring är särskilt stadgat att med avyttring likställs allframtidsupplåtelse mot engångsersättning (26 kap. 6 § IL).

Som framgått ovan anses vid allframtidsupplåtelse en del av fastigheten ifråga avyttrad (45 kap. 6 § IL).

Vid avyttring av del av fastighet ska återföringsbeloppet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (26 kap. 7 § IL). Denna regel om återföring avser alltså samtliga fall då del av fastighet avyttras eller anses avyttrad.

Trots att vid kapitalvinstberäkningen omkostnadsbeloppet alltid ska beräknas med utgångspunkt i hela fastighetens marknadsvärde ska beräkningen av det belopp som ska återföras i näringsverksamheten alltid göras på grundval av förhållandena på enbart den upplåtna fastighetsdelen.

15.2.6.5 Ersättning för skog ingående i ersättningen för allframtidsupplåtelse

I vissa fall ingår i engångsersättningen för allframtidsupplåtelse även ersättning för skog som växer på den upplåtna marken. Sådan ersättning beskattas också enligt kapitalvinstreglerna.

Återläggning av skogsavdrag ska i sådana fall ske på samma sätt som när en delavyttring avser mark med växande skog.

15.2.6.6 Ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse

Vanligen ingår inte skogen i upplåtelsen. Upplåtaren (fastighetsägaren) beskattas då som för intäkt av näringsverksamhet för den skog som han avyttrar från det upplåtna markområdet. Här finns emellertid en valmöjlighet.

Avverkningsrätt	Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt ska ersättningen, om den skattskyldige begär det, anses som engångsersättning p.g.a. allframtidsupplåtelsen. Har den skattskyldige i sådant fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning p.g.a. allframtidsupplåtelsen (21 kap. 19 § och 45 kap. 8 § IL). Skogslikviderna ifråga måste härröra från avverkningsrätt på den mark som berörs av allframtidsupplåtelsen .
Skogsprodukter	
Samma beskattningsår	Detta gäller endast om ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna ska tas upp till beskattning under samma beskattningsår som ersättningen p.g.a. allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL).
Återföring	En sådan ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse som tas upp vid kapitalvinstberäkningen medför i sig inget skogsavdrag som ska återföras men medför att en något större del av omkostnadsbeloppet är konsumerat inför en framtida slutavyttring. Avverkningsrätt kan emellertid tidigare ha skett på det upplåtna markområdet. Har skogsavdrag därvid medgivits ska nu återföring ske på samma sätt som när delavyttring avsett mark med växande skog.
Inkomst av näringsverksamhet	Om ersättningen för skog i samband med allframtidsupplåtelse tas upp som inkomst av näringsverksamhet ska någon återföring av skogsavdrag inte ske. Ersättningen för upplåtelse avser då enbart upplåtelse av mark. Se ovan vid 15.2.6.2 Avyttring av markområde (delavyttring) vad som sägs om de fall delavyttring avser enbart ett markområde.

15.2.6.7 Vilka skogsavdrag ska återföras

För att återföring av skogsavdrag ska komma ifråga måste avverkning som legat till grund för gjort skogsavdrag ha skett på den mark som avyttrats eller upplåtits. Vidare måste som ovan framgått den avyttring eller upplåtelse som medfört skyldighet att göra en kapitalvinstberäkning omfatta även den tillgång som i sig föranlett avdraget, dvs. skogen, de växande träden. Den del av anskaffningsutgiften för fastigheten ifråga som dragits av som skogsavdrag måste ingå i det omkostnadsbelopp som dras av vid kapitalvinstberäkningen. Syftet med återföringen är att eliminera detta dubbelavdrag.

Har enbart marken avyttrats eller upplåtits kan ingen återföring av skogsavdrag ske.

Kan den skattskyldige påvisa att gjorda skogsavdrag hänför sig till avverkning som inte till någon del berört det markområde eller den fastighet som avyttrats eller upplåtits kan inte någon återföring ske.

Om tidigare gjort skogsavdrag enbart grundar sig på avverkningar på den avyttrade eller upplåtna fastigheten eller fastighetsdelen ska naturligtvis hela skogsavdraget återföras.

Om gjort skogsavdrag hänför sig till avverkningar på såväl den ena som den andra delen av fastigheten eller taxeringsenheten åligger det den skattskyldige att utreda hur stor del av tidigare medgivna skogsavdrag som är att hänföra till avverkningar på den avyttrade eller upplåtna delen av fastigheten. I skogsbruksplaner löpande och noggrant förda noteringar beträffande när och var avverkningar skett, uttagna kvantiteter, priser m.m. kan därvid ge viss ledning. Vid längre innehav kan ur en jämförelse mellan de skogsbruksplaner som upprättats under innehavstiden framkomma uppgifter som styrker eller sätter ifråga riktigheten i den utredning som lämnas.

Omfattar överlåtelsen eller upplåtelsen mindre än 20 % av värdet av skogen och skogsmarken i näringsverksamheten, och är det inte fråga om en ideell andel, ska säljarens/upplåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme dock inte minskas (21 kap. 17 § IL). I sådana fall torde inte heller någon återföring av skogsavdrag behöva ske även om gjorda avdrag hänför sig till avverkningar på det avyttrade/ upplåtna markområdet (prop. 1978/79:204 s. 67).

15.2.6.8 Slutförsäljning

Tidigare delavyttringar, markupplåtelse och marköverföringar m.m. ska – när återstoden av fastigheten sedermera avyttras – beaktas vid beräkning av omkostnadsbeloppet (45 kap. 25 § IL).

Konsumerat omkostnadsbelopp

- Hjälpregel** Om den andel av omkostnadsbeloppet som avser tidigare avyttrad fastighetsdel inte går att utreda får en hjälpregel användas. Denna andel av omkostnadsbeloppet ska i så fall anses ha motsvarat halva den erhållna ersättningen för fastighetsdelen, dock högst ett belopp som inte överstiger omkostnadsbeloppet för hela fastigheten omedelbart innan fastighetsdelen avyttrades (45 kap. 25 § IL).
- Återföring** Om gjorda skogsavdrag inte återförts vid tidigare delavyttringar etc. beror detta på att de visats inte vara hänförliga till avverkningar på dessa delar av taxeringsenheten eller på att enbart mark ingått i de tidigare delavyttringarna etc. Omvänt måste därför dessa avdrag vara att hänföra till avverkningar på återstoden av fastigheten, dvs. den del av fastigheten som ingår i slutförsäljningen.
- Tidigare gjorda skogsavdrag ska således återföras vid slutavyttringen i den mån de inte återförts vid tidigare delavyttringar etc.. Återföringen påverkas inte av vilken metod som använts för att beräkna omkostnadsbeloppet vid slutförsäljningen.
- Vid värdenedgång begränsas återläggningen och i stället påverkas omkostnadsbeloppet. Jfr. ovan vid 15.2.6.
- Vissa skogsvärde-
minskningsavdrag
före 1980** Vid allframtidsupplåtelse av mark mot engångsersättning före 1980 kunde den skattskyldige vid försäljning av skog som avverkats på den upplåtta marken eller växande skog på denna mark avyttrats i samband med eller med anledning av upplåtelsen få skogsvärde-
minskningsavdrag enligt dåvarande regler såsom vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken.
- Vid slutavyttring av den kvarvarande delen av fastigheten ska det upplåtta markområdet och skogen därå anses tidigare avyttrade. Endast omkostnadsbelopp och gjorda avdrag avseende denna kvarvarande del av fastigheten ska beaktas vid kapitalvinstberäkning och återföring i samband med slutavyttringen (KR:s i Sundsvall dom 1990-03-22 mål nr 3993-1987).