

Målnummer:	877-94	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1997-10-24		
Rubrik:	Fråga om den omständigheten att beskattningen av vederlag vid upplåtelse av avverkningsrätt fördelas med stöd av specialregeln i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) påverkar rätten till avdrag för utgifter för framtida skogsvård som föranleds av avverkningarna. Inkomsttaxering 1989.		
Lagrum:	• 41 § första stycket kommunalskattelagen (1928:370) • 41 § anvisningarna punkt 1 sjätte stycket kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	• RÅ 1984 1:8 • RÅ 1988 ref. 14		

REFERAT

Taxeringsnämnden avvek från C.H:s deklaration genom att i inkomstslaget jordbruksfastighet vägra yrkat avdrag om 18 000 kr för framtida skogsvårdskostnader.

I besvär yrkade C.H. att bli taxerad i enlighet med deklarationen och anförde bl.a. följande. Taxeringsåret 1988 godkände taxeringsnämnden yrkat avdrag för framtida skogsvårdskostnader. Av ett förhandsbesked från Riksskatteverkets rättsnämnd framgår att sådant avdrag får göras. Avdraget återfördes till beskattning vid 1989 års taxering.

Länsrätten i Stockholms län (1991-12-19, ordförande Annell) yttrade: Av handlingarna i målet framgår att C.H. sålt avverkningsrätter under 1988 till ett belopp av 102 762 kr. Det åligger C.H. enligt lag att vidta skogsvårdsåtgärder. Enligt avtalet om avverkningsrätt skall ytterligare 160 951 kr utbetalas senare. C.H. har i sin deklaration redovisat det belopp om 102 762 kr som han erhållit men inte det ytterligare belopp om 160 951 kr som han skall erhålla senare. Då C.H. redovisar jordbruksfastigheten efter kontantprincipen, dvs. intäkter och kostnader redovisas det år de influtit eller utbetalats, kan C.H. inte medges avdrag för avsättning för framtida skogsvård. För att avdrag skall kunna medges krävs att den skattskyldige tillämpar bokföringsmässiga grunder, dvs. att en fordran eller en kostnad bokförs så snart det kan fastställas att fordran respektive kostnaden är säker. Det avgörande vartill C.H. hänvisar (RÅ 84 1:8) behandlar ett aktiebolag som tillämpade bokföringsmässiga grunder och som inte hade möjlighet att göra insättning på skogskonto. Som upplysning kan nämnas att varje år bedöms för sig varför taxeringsnämnden kan komma till olika resultat vid olika taxeringsår. Besvären skall som framgår av det anförda inte bifallas. - Länsrätten bifaller inte besvären.

C.H. överklagade och åberopade bl.a. en skrivelse upprättad av chefen för Skogsbyrå inom LRF Konsult AB Jan Lindberg.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1993-12-09, Montgomery, Anclow, Schéle) yttrade: Enligt 41 § första stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL skall bl.a. inkomst av jordbruksfastighet beräknas efter bokföringsmässiga grunder. - Av första punkten sjätte stycket anvisningarna till samma lagrum framgår att

ett avsteg från redovisning enligt bokföringsmässiga grunder kan göras. Kontantprincipen kan tillämpas om avverkningsrätt till skog har upplåtits mot betalning, som skall inflyta under flera år. - Av handlingarna i målet framgår att C.H. under år 1988 upplåtit avverkningsrätt till skog för ett belopp om sammanlagt 263 713 kr. C.H. har uppgivit att han under beskattningsåret har erhållit 102 762 kr och att han enligt avtalet om avverkningsrätt under åren 1989 till 1994 skall erhålla resterande 160 951 kr. - C.H. har, såvitt nu är i fråga, under inkomst av jordbruksfastighet endast redovisat det belopp han erhållit under beskattningsåret. Med hänsyn till att han således har valt att redovisa upplåtelsen av avverkningsrätten enligt kontantprincipen finner kammarrätten i likhet med länsrätten att C.H. inte kan medges avdrag för avsättning för framtida skogsvård. Överklagandet skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

C.H. fullföljde sin talan. Han framhöll att han enligt skogsvårdslagen varit skyldig att plantera ny skog efter slutavverkningen och att avdragsrätt borde inträda redan när skyldigheten att utföra återväxtåtgärder uppstått, dvs. när avverkningen genomförts.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) avstyrkte bifall till överklagandet. En tillämpning av bestämmelsen i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL skulle enligt RSV principiellt inte utesluta avdrag för framtida skogsvårdsutgifter. I det aktuella fallet förelåg emellertid inte något avsättningsbehov eftersom de framtida intäkterna från avverkningsrätterna översteg yrkat avdrag.

Regeringsrätten (1997-10-24, Brink, Tottie, Holstad, Sandström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. C.H. beskattas som ägare av en skogsfastighet för inkomst av jordbruksfastighet (beskattningsåret överensstämmer med kalenderåret). På C.H:s uppdrag avverkade en skogsägareförening skog på fastigheten. Avverkningen var genomförd vid utgången av år 1988. I avtal med föreningen den 26 juli 1988 bestämdes att likvid skulle erläggas under åren 1988-1994 med sammanlagt 263 713 kr varav 102 762 kr under år 1988.

Enligt 41 § första stycket KL skall inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med bestämmelserna i lagen. En tillämpning av bokföringsmässiga grunder skulle leda till att hela beloppet om 263 713 kr beskattades vid 1989 års taxering. Vid taxeringen utnyttjade C.H. emellertid särregeln i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL om fördelning av beskattningen av vederlag för upplåten avverkningsrätt och tog som intäkt av skogsbruk upp endast det under år 1988 erhållna beloppet (102 762 kr). Vidare tillgodoförde han sig avdrag med 18 000 kr för utgifter för framtida skogsvård. Frågan i målet är i vad mån C.H. är berättigad till avdrag redan vid 1989 års taxering. Att utgifterna i och för sig är avdragsgilla är inte ifrågasatt; vad gäller utgifterna för plantering följer avdragsrätten av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 22 § KL.

En förutsättning för att framtida utgifter skall kostnadsföras i räkenskaperna är att utgifterna är en följd av verksamhet som bedrivits fram till balansdagen. Har utgifterna samband med intäkter som genererats i verksamheten kan den s.k. matchningsprincipen leda till att utgifterna kostnadsförs redan intäktsåret. Även om några sådana intäkter inte finns kan en kostnadsföring vara motiverad av försiktighetsskäl.

Till grund för matchningsprincipen ligger önskemålet att få en korrekt periodisering av det bokföringsmässiga resultatet över åren - inkomster och utgifter skall fördelas på sådant sätt att resultatet för varje räkenskapsår blir rimligt. När som i detta fall inkomsten särbehandlas vid beskattningen finns skäl att göra en särskild prövning av rätten till avdrag för de till inkomsten knutna utgifterna. Eftersom den ännu inte beskattade delen av vederlaget

täcker ifrågavarande utgifter finner Regeringsrätten, i likhet med Riksskatteverket, att C.H. vid den nu aktuella taxeringen inte är berättigad till det yrkade avdraget. Överklagandet skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 1997-06-10, föredragande Lindén, målnummer 877-1994

Sökord: Inkomst av jordbruksfastighet

Litteratur:
