

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
7729-07

meddelad i Stockholm den 28 april 2010

KLAGANDE

Sveaskog Förvaltnings AB (tidigare Assi Domän AB)
105 22 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 19 oktober 2007 i mål nr 8361-04, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 1997

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att Sveaskog Förvaltnings AB har rätt till avdrag för avsättning för framtida utgifter avseende vård m.m. av nyplanterad skog efter avverkning med 19 489 906 kr för taxeringsåret 1997.

Regeringsrätten beviljar Sveaskog Förvaltnings AB ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 40 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Dok.Id 89893

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Sveaskog Förvaltnings AB (bolaget) yrkar att få avdrag för avsättning till återbeskogningsskuld med 19 489 906 kr. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader för biträde med målets handläggning i Regeringsrätten med 87 190 kr exklusive mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande. Bolaget har i enlighet med god redovisningssed gjort avsättning till återbeskogningsskuld. I vart fall strider inte avsättningen mot god redovisningssed. Avsättningen avser i sin helhet utgifter för nyanläggning av skog som bolaget enligt skogsvårdslagen (1979:429), SVL, är skyldig att genomföra. Skogsvårdslagstiftningens krav på nyanläggning av skog innebär att ”samtliga behövliga åtgärder som krävs att uppnå en säkrad föryngring/nyanläggning ska vidtagas”. Av detta följer att för varje friställd areal måste en plan göras avseende vilka åtgärder som krävs för att nyplanteringen ska anses vara säkrad. Åtgärderna bestäms utifrån den enskilda markytans förutsättningar. Vidare krävs att åtgärderna följs upp och kontrolleras och vid behov måste kompletterande åtgärder utföras. Bolagets planerings- och uppföljningssystem rörande utförda och planerade åtgärder innebär att enskilda skogsytor delas upp i s.k. huggningsklasser med underindelningar. Huggningsklass 10 står för kalmarksytor där åtgärder återstår för att uppnå ”säkerställd föryngring”, dvs. uppnått de kriterier som SVL ställer på anläggning av ny skog. Avsättningen avser utgifter för hjälpplantering, lövröjning, ogräsbekämpning, behandling av viltskador och insekter samt behandling av skador på grund av stormfällning eller blötsnö. Det rör sig således om åtgärder som syftar till att se till att plantorna blir livskraftiga. När plantorna lämnat ”plantstadiet”, vilket normalt tar ca tre år, överförs skogen från huggningsklass 10 till huggningsklass 20. En jämförelse kan göras med bestämmelsen i 3 § skogsvårdsförordningen (1993:1096), SVF, enligt vilken föryngringsåtgärderna ska ha utförts inom tre år från det år skyldigheten uppkom. I bolagets fall ligger de ifrågavarande kostnaderna inom den aktuella tiden. När ett område har överförs till huggningsklass 20 kan man inte längre överföra skogen till klass 10. Om skador inträffar därefter eller åtgärder krävs för att skogen ska växa till, kan de inte klassificeras som föryngringsåtgärder och bilda underlag för

Mål nr
7729-07

avsättning till återbeskogningseskuld. Däremot kan åtgärder vara desamma såsom lövröjning, ogräsbekämpning etc.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Att en förpliktelse föreligger innebär inte att en kostnad med automatik uppstår omedelbart. En kostnad uppstår endast i det fall den framtida utgiften inte motsvaras av en likvärdig motprestation i framtiden. I det föreliggande fallet finns det en likvärdig motprestation genom att framtida underhållsåtgärder kommer att utföras. Denna motprestation erhålls i form av framtida arbetsinsatser som kommer att utföras av egen eller inhyrd personal. Dessa är nödvändiga för att den framtida verksamheten ska kunna bedrivas och ge avkastning. Därmed hör dessa åtgärder till den framtida verksamheten och någon avsättning ska inte göras. Att det är en lag som ger upphov till förpliktelsen medför inte någon annan bedömning.

Bokföringsnämnden (BFN), som har yttrat sig i målet, anför bl.a. följande. Företaget äger skog och genomför avverkningar. Enligt 5 och 6 §§ SVL är ett företag under vissa omständigheter skyldigt att anlägga ny skog och vid sådan anläggning vidta de förnyingsåtgärder som kan behövas för att trygga återväxten av en skog med tillfredsställande täthet och beskaffenhet i övrigt. Kraven förtydligas i SVF och Skogsvårdsstyrelsens föreskrifter och allmänna råd (SKSFS 1993:2). BFN uppfattar att parterna är överens om att en avsättning i årsredovisningen för framtida utgifter för återplantering godtas enligt god redovisningssed. BFN har också uppfattat det som gällande praxis att redovisa avsättning för framtida utgifter för återplantering. Frågan gäller i stället åtgärder som planeras att vidtas efter återplanteringen i syfte att uppfylla kraven på att säkerställa en förnyring i enlighet med 6 § SVL.

Vid tidpunkten för det aktuella taxeringsåret kan god redovisningssed generellt beskrivas enligt följande. Har ett företag en förpliktelse utan att företaget erhåller en framtida likvärdig motprestation och det är sannolikt att förpliktelsen kommer att infrias, ska en avsättning redovisas i balansräkningen, om beloppets storlek

kan fastställas med rimlig grad av säkerhet. För att ett företag ska anses ha ådragit sig en förpliktelse som kan föranleda en avsättning för framtida utgifter i årsredovisningen måste den riktas mot en utomstående. I 1 § SVL anges bland annat att skogen är en nationell tillgång och att hänsyn ska tas till andra allmänna intressen vid skötseln. Enligt BFN är det mot den bakgrunden kraven i SVL om anläggning av ny skog och föryngringsåtgärder ska förstås. Enligt BFN:s uppfattning har företaget vid avverkningen ådragit sig en förpliktelse som är riktad mot det allmänna. Därmed finns en förpliktelse riktad mot en utomstående. Av handlingarna framgår inte annat än att det är sannolikt att företaget kommer att infria förpliktelsen. I förevarande fall uppfyller företaget samtliga kriterier för att en avsättning ska redovisas förutom kriteriet att inte erhålla en likvärdig motprestation. Ett företag får som huvudregel inte reservera för förpliktelser där företaget erhåller en framtida likvärdig motprestation. I det aktuella fallet har dock kriteriet att inte erhålla en framtida likvärdig motprestation en underordnad betydelse eftersom det är en lag (SVL) som ger upphov till förpliktelsen. SVL kräver att en skogsägare ska se till att ny skog ersätter avverkad skog (5 § SVL) och vidta de föryngringsåtgärder som krävs för att trygga återväxten av en skog av tillfredsställande täthet och beskaffenhet i övrigt (6 § SVL). Skyldigheten inträder i samband med avverkningen. Företaget får därmed anses ha ådragit sig en förpliktelse vid avverkningstidpunkten. Den rättsliga grunden är de tvingande kraven i lag. Skogsägaren har inget egentligt alternativ till att följa lagen.

Enligt BFN:s uppfattning är det god redovisningssed att redovisa en avsättning för framtida utgifter för föryngring i årsredovisningen för räkenskapsåret 1996. Uppfattningen styrks av att det synes ha varit praxis att göra reservering för de utgifter som uppkommer på grund av skyldigheterna enligt 5 § SVL. BFN:s uppfattning är att man redovisningsmässigt inte kan göra skillnad på kraven i 5 och 6 §§ SVL.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Vid 1997 års taxering gällde kommunalskattelagen (1928:370), KL. I KL saknas uttryckliga bestämmelser om när avdrag ska göras för framtida utgifter avseende åtgärder för att säkerställa förnygring av nyplanterad skog efter avverkning. Enligt 24 § KL ska inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot andra bestämmelser i lagen. Av punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till samma paragraf följer att vid inkomstberäkningen ska en inkomst anses ha åtnjutits under det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte har kommit den skattskyldige tillhanda. Vidare anges att detsamma gäller i fråga om utgiftsposterna. Motsvarande bestämmelser finns numera i 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Bolaget har i sina räkenskaper gjort avsättning för framtida utgifter avseende vård m.m. av nyplanterad skog. Frågan i målet är om det var förenligt med god redovisningssed att göra avsättning för dessa framtida utgifter.

BFN har funnit att bolaget inte uppfyllde samtliga kriterier för att göra en avsättning. Kriteriet att inte erhålla en likvärdig motprestation var inte uppfyllt. Enligt BFN:s uppfattning var det ändå god redovisningssed räkenskapsåret 1996 att göra avsättning för framtida utgifter för anläggning av ny skog enligt 5 § SVL samt för utgifter för sådana förnygringsåtgärder som avses i 6 § SVL. BFN grundar sin uppfattning på att skyldigheten att säkerställa förnygringen av skog framgår av lag samt att det var praxis att göra avsättning för utgifter enligt 5 § SVL. Regeringsrätten gör samma bedömning. Bolagets överklagande ska därför bifallas.

Mål nr
7729-07

Bolaget har vunnit bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget bör därför beviljas ersättning för kostnader i Regeringsrätten enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Susanne Billum

Karin Almgren

Nils Dexe

Peter Kindlund

Anita Saldén Enérus

Eva Norling

Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd II

Föredraget 2010-03-24