

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
5633-10

meddelad i Stockholm den 6 december 2011

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

Ombud: Jur. dr Urban Rydin  
LRF Konsult AB  
Box 565  
201 25 Malmö

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 15 juli 2010 i mål nr 1902-09, se bilaga

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2004

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Med bifall till överklagandet upphäver Högsta förvaltningsdomstolen kammarrättens dom i huvudsaken och fastställer det slut som länsrättens dom i denna del innehåller.

Dok.Id 113538

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Wallingatan 2

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

**Telefax**  
08-561 678 20

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

**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att AA ska återföra de aktuella skogsavdragen om 8 500 kr till beskattning. Skatteverket anför bl.a. följande. Det är en grundläggande princip att värdeminskningsskogsavdrag m.m. ska återföras till beskattning när en näringsfastighet avyttras. Vid en benefik överlåtelse förs skyldigheten att återföra avdragen över på förvärvaren. Kontinuitetsprincipen kommer till uttryck i bl.a. 21 kap. 16 § och 26 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Det finns ingen uttrycklig regel för återföring av skogsavdrag men det framstår som uppenbart att även återföring av skogsavdrag innefattas i den åsyftade kontinuiteten. Tidigare reglerades den skattemässiga kontinuiteten för skogsavdrag i punkt 10 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370). Att syftet varit att behålla denna kontinuitet framgår av förarbetena till IL (SOU 1997:2 del 1 s. 122 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 286).

AA bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. De skogsavdrag som hennes far har beviljats ska inte återföras hos henne. Det är givetvis en ryggmärgsreflex att detta förmodade misstag från lagstiftarens sida måste läkas. Det finns dock en gräns för hur mycket som kan tolkas in i en lagreglering. Det finns ingen allmän oregrerad kontinuitetsprincip som kan tillämpas (RÅ 2001 not. 196).

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

AA har fått hälften av en näringsfastighet i gåva och har nu avyttrat sin del. Den tidigare ägaren har gjort skogsavdrag med 17 000 kr. Frågan i målet är om AA med anledning av avyttringen ska beskattas för 8 500 kr enligt återföringsregeln i 26 kap. 2 § första stycket 2 IL.

För en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet beräknas ett anskaffningsvärde för skog och skogsmark (21 kap. 6 §). En enskild näringsidkare får under innehavstiden göra skogsavdrag med högst 50 procent av detta värde. Detta

Mål nr  
5633-10

är det s.k. avdragsutrymmet (21 kap. 6 och 9 §§). I takt med att skogsavdrag görs minskar avdragsutrymmet.

Det är alltså avdragsutrymmet som avgör de framtida möjligheterna till avdrag. För den som förvärvar en fastighet genom gåva eller annat benefikt fång bestäms avdragsutrymmet enligt 21 kap. 16 §. Bestämmelserna innebär att det gäller kontinuitet på så sätt att förvärvaren dels tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde, dels anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

AA anses alltså själv ha gjort skogsavdrag. Avdragen ska återföras till beskattning enligt 26 kap. 2 § första stycket 2 IL. Överklagandet ska således bifallas.

Mats Melin  
skiljaktig mening

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Kristina Ståhl

Helena Jäderblom  
skiljaktig mening

Johan Rubenson  
Föredragande justitiesekreterare

## SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Mats Melin och Helena Jäderblom är av skiljaktig mening och avslår överklagandet. De anser att skälen för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande ska ha följande lydelse.

Enligt 26 kap. 2 § första stycket 2 ska skogsavdrag återföras vid försäljning av en näringsfastighet. Det anges emellertid inte att säljarens återföringsskyldighet, om fastigheten förvärvats genom t.ex. gåva, även omfattar skogsavdrag som gjorts av en tidigare ägare.

I 26 kap. 1 § tredje stycket hänvisas till andra föreskrifter enligt vilka skattemässig kontinuitet ska gälla vid benefika överlåtelser i vissa fall. Dessa föreskrifter avser inte återföring av skogsavdrag. Någon allmän kontinuitetsprincip har inte slagits fast i lag eller praxis.

Bestämmelser som avser förvärv av skogsmark genom t.ex. gåva finns i 21 kap. 16 §. De anges uttryckligen avse beräkning av förvärvarens utrymme för skogsavdrag vid förvärv genom arv, gåva eller på liknande sätt och kan inte förstås så att de även gäller återföring av sådana avdrag.

Det framstår visserligen som följdriktigt att skattemässig kontinuitet bör gälla även när det gäller återföring av skogsavdrag. I avsaknad av tydlig föreskrift i lag skulle emellertid en tillämpning av en kontinuitetsprincip till enskilds nackdel stå i strid med legalitetsprincipen. Skatteverkets överklagande kan därför inte vinna bifall.

Avd. I

Föredraget 2011-11-16