

HFD 2017 ref. 58

Fråga om tidpunkten för beskattning av inkomst från upplåtelse av rätt att avverka skog.

14 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 oktober 2017 följande dom (mål nr 4938--4939-16).

Bakgrund

Skogsråvara kan avyttras genom att skogsägaren upplåter avverkningsrätt till skog. Avverkningsrätt utgör nyttjanderätt till fast egendom och förekommer i olika former. Vid rotpostförsäljning säljer skogsägaren en viss uppmätt kvantitet skog stående på rot. Köpeskillingen är då i regel bestämd i avtalet. Vid avverkningsuppdrag bestäms virkesvolymen och därmed ersättningen genom inmätning efter det att avverkning skett. En avgörande skillnad mellan avtalsformerna är vem som står risken för skogen. Vid rotpostförsäljning är det köparen och vid avverkningsuppdrag säljaren.

Inkomst från skogsbruk, såsom ersättning för avverkningsrätt till skog, beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkningen av näringsverksamhetens resultat ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

H.S. och B.L. äger en skogsfastighet. I juli 2010 slöt de ett avtal med ett skogsbolag om rätt att avverka skog på fastigheten. Avtalet var utformat som ett avverkningsuppdrag. Samma år erhöll de i dellikvid ett belopp om 5 500 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Avverkningen och inmätningen skedde 2012. Köpeskillingen fastställdes i samband med detta till ett belopp som motsvarade dellikviden.

H.S. och B.L. redovisade dellikviden som ett förskott i räkenskaper för 2010 och tog inte upp den till beskattning vid 2011 års taxering. Genom omprövning beslutade Skatteverket att ta upp ersättningen till beskattning vid 2011 års taxering. Samtidigt medgavs, efter yrkande, skogsavdrag.

H.S. och B.L. överklagade omprövningsbesluten till förvaltningsrätten och yrkade i första hand att ersättningen inte skulle tas upp till beskattning vid 2011 års taxering. I andra hand yrkade de att förhöjt skogsavdrag enligt reglerna om s.k. rationaliseringsför-

värv skulle medges. Ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten yrkades med 18 750 kr.

Förvaltningsrätten, som avtog överklagandena och yrkandena om ersättning för ombudskostnader, fann att H.S. och B.L. fick anses ha fullgjort sina åtaganden enligt avtalet i juli 2010. Eftersom ersättningen erhållits samma år var inkomsten i sin helhet hänförlig till detta år och skulle tas upp till beskattning vid 2011 års taxering.

H.S. och B.L. överklagade förvaltningsrättens dom till kammarrätten. Där yrkade de ersättning för ombudskostnader med 27 500 kr. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avtog såväl överklagandena som yrkandena om ersättning för ombudskostnader.

H.S. och B.L. överklagade kammarrättens dom.

Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd beträffande frågan om när en inkomst från upplåtelse av rätt att avverka skog i form av ett avverkningsuppdrag enligt bokföringsmässiga grunder ska tas upp som intäkt. Frågan om prövningstillstånd i målen i övrigt har förklarats vilande.

Yrkanden m.m.

H.S. och B.L. yrkar att skogsintäkten inte ska tas upp till beskattning 2010 utan i stället först inkomståret 2012 då virket mättes in. De yrkar vidare ersättning för ombudskostnader med de belopp som yrkats i underinstanserna och med 16 875 kr i Högsta förvaltningsdomstolen.

Skatteverket medger bifall till överklagandena och tillstyrker ersättning i Högsta förvaltningsdomstolen med skäliga 7 500 kr.

Bokföringsnämnden anför i yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen följande.

Det är god redovisningssed att vid bedömningen av när en inkomst ska intäktsredovisas jämställa inkomster från upplåtelse av avverkningsuppdrag med varuförsäljning. Det innebär att intäktsredovisning ska ske när väsentliga risker och förmåner förknippade med att äga virket övergår från säljaren till köparen. Det ska därtill vara möjligt att beräkna inkomsten på ett tillförlitligt sätt. Den tidpunkt då dessa förutsättningar är uppfyllda beror på avtalsvillkorens innehåll och omständigheterna i det enskilda fallet. Om annat inte framgår av omständigheterna får den rätta tidpunkten dock anses vara när det, efter utförd avverkning, är möjligt att bestämma virkets volym och därmed köpeskillingen, dvs. när virket mäts in.

Som motivering anför nämnden bl.a. följande.

Det huvudsakliga syftet med att ingå ett avtal om upplåtelse av avverkningsuppdrag är att skogsägaren avser att sälja det virke som den areal som omfattas av avtalet genererar. Detta har stora

likheter med varuförsäljning och det som gäller för intäktsredovisning vid sådan försäljning kan därför ge vägledning i den nu aktuella frågan. För intäktsredovisning vid försäljning av varor ska enligt punkt 20 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:3) om redovisning av intäkter bl.a. följande villkor vara uppfyllda. Väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga varan ska ha förts över till köparen, inkomsten ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt och det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som företaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Skälen för avgörandet

I 14 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) anges att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet ska, enligt andra stycket första meningen, inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Högsta förvaltningsdomstolen gör beträffande innebörden av god redovisningssed ingen annan bedömning än Bokföringsnämnden.

Av det nu aktuella avtalet om avverkningsrätt framgår bl.a. följande. Upplåtelsen avser en uppskattad areal och volym. Virkesvärdet ska beräknas på leveransgill volym samt enligt gällande prislister och villkor vid avtalstillfället. Köpeskillingen utgörs av virkesvärdet med avdrag för köparens kostnader för uppdragets genomförande, dvs. efter inmätt nettovolym. Efter avräkning av redan erlagd ersättning utbetalas eventuellt återstående belopp i samband med slutredovisning. Skogsbolagets ansvar för skogsskyddet är begränsat till avverkat virke. Bolaget kan helt eller delvis häva avtalet om storm eller brand skulle drabba det upplåtna området innan avverkning skett.

Avtalsvillkoren innebär, enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning, att väsentliga risker och förmåner som var förknippade med att äga den skog som omfattades av avtalet överfördes till skogsbolaget först när inmätning skedde. Vid samma tidpunkt kunde köpeskillingen beräknas på ett tillförlitligt sätt. Mot denna bakgrund är det inte förenligt med god redovisningssed att ta upp inkomsten som intäkt redan det beskattningsår då avtalet ingicks och ersättningen erhöles.

Det anförda innebär att överklagandena ska bifallas. Vidare bör prövningstillstånd meddelas i målen i övrigt och underinstansernas avgöranden upphävas.

H.S. och B.L. har vunnit bifall till sina överklaganden och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen.

De ska därför beviljas ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med skäliga 20 000 kr vardera.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med bifall till överklagandena, att H.S. och B.L. inte ska ta upp ersättningen för avverkningsrätt till skog enligt avtal i juli 2010 som intäkt av näringsverksamhet vid 2011 års taxering.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i målen i övrigt och upphäver underinstansernas avgöranden.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar H.S. och B.L. ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med 20 000 kr vardera.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Nord, Ståhl, Baran* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Stina Pettersson.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2015-08-28, ordförande Karlsson):

Beskattningstidpunkt

Enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen räknas bl.a. innehav av näringsfastigheter och avverkningsrätt till skog alltid som näringsverksamhet.

Resultatet av näringsverksamhet skall enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet skall enligt andra stycket inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är föreskrivet i lag.

Från den nämnda huvudregeln görs undantag i bl.a. 21 kap. 2 § inkomstskattelagen. Om ersättning för avverkningsrätt till skog skall betalas under flera år, får enligt denna bestämmelse den som har rätt till ersättningen som intäkt varje år ta upp den del som betalas under året.

Av 15 kap. 1 § inkomstskattelagen framgår att ersättning för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar samt alla andra inkomster i näringsverksamhet ska tas upp som intäkt.

Avverkningsuppdrag är en nyttjanderätt som innebär att köparen avverkar skog på annans mark. Köparen ansvarar för att skogen avverkas och transporteras ut till bilväg på avtalat sätt. Säljarens ersättning består av virkesvärdet med avdrag för köparens kostnad. Slutgiltig köpeskilling räknas ut vid slutavräkning efter slutförd avverkning och inmätning. Att säljaren står risken för hur mycket eller litet virke som finns inom området innebär att skogsägarens ersättning för skogen regleras slutligt när det

avverkade virket mätts in och är beroende av att köparen utfört arbetet på rätt sätt. Om köparen inte apterar optimalt, tar höga stubbar, skadar timmer vid upparbetningen eller lämnar virke i skogen, får skogsägaren för litet betalt för sin skog.

Inkomst av skogsbruk beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder ska löpande redovisning göras inte bara av kontanta transaktioner utan dessutom av s.k. balansposter som fordringar och skulder. Intäkter och utgifter redovisas för det år de hänförs till enligt god redovisningssed. I princip kan två typfall av fordringar urskiljas, jfr RÅ 2006 ref. 63. I det ena typfallet föreligger ett avtal mellan två parter angående försäljning av varor eller tjänster. För säljaren uppkommer i sådant fall en fordran i och med att prestationen utförs. I det andra typfallet inträffar en händelse som ger en rätt till ersättning. När samtliga omständigheter som ger rätten har inträffat föreligger en fordran. Vid upplåtelse av avverkningsrätt anses skogsägaren ha fullgjort sitt åtagande genom avtalet om nyttjanderätt och en fordran har därmed uppkommit. Ersättning tas därför enligt huvudregeln upp som intäkt det år sådant avtal träffats, se RÅ 2004 ref 27 och RÅ 1990 not. 320. Tillämpning av undantagsbestämmelsen är frivillig och ger skogsägaren möjlighet att, med avvikelse från bokföringsmässiga grunder, i stället intäktsföra ersättningen enligt kontantprincipen de år då betalning inflyter.

H.S. och B.L. yrkar att beskattning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder och inte med stöd av undantagsregeln i 21 kap. 2 § inkomstskattelagen. Eftersom såväl uppkomsten av fordran genom upplåtelsen av nyttjanderätten som erhållandet av de 6 875 000 kr skett under 2010 är inkomsten i sin helhet hänförlig till detta år och ska därför enligt huvudregeln tas upp till beskattning vid 2011 års taxering.

Rationaliseringsförvärv och skogsavdrag

[text här utelämnad]

Ersättning för kostnader

Enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har den som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt, efter ansökan, rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

En ansökan om ersättning för kostnader ska göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit och ha kommit in till myndighet innan ärendet eller målet avgörs, 43 kap. 6 § skatteförfarandelagen.

H.S. och B.L. har inte vunnit bifall till något yrkande i målen. Ingen fråga i målen är heller av betydelse för rättstillämpningen och några synnerliga skäl för att ersättning ändå ska beviljas har inte framkommit. H.S:s och B.L:s ansökan om ersättning för kostnader i målen ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår såväl överklagandet som ansökan om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Göteborg (2016-07-08, *Classon, Börjesson och Rahimi*):

Beskattningstidpunkt och rationaliseringsförvärv

Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten.

Ersättning för kostnader

H.S. och B.L. har inte vunnit bifall till sin talan. Eftersom målen inte heller avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det annars finns synnerliga skäl för ersättning ska såväl överklagandet avseende förvaltningsrättens beslut att inte medge ersättning för kostnader som yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet. – Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.