

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4938-16
4939-16

meddelad i Stockholm den 20 oktober 2017

KLAGANDE

1. AA
2. BB

Ombud för båda:
Jur. dr Urban Rydin
LRF Konsult, Skattebyrå
Box 565
201 25 Malmö

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 juli 2016 i mål nr 5214-15 och 5215-15

SAKEN

Inkomstskatt m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Dok.Id 185028

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

Mål nr
4938-16
4939-16

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

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA och BB ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med 20 000 kr vardera.

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.

AA och BB 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.

Mål nr
4938-16
4939-16

AA och BB redovisade dellikviden som ett förskott i räkenskaperna 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.

AA och BB 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. rationaliseringsförvärv skulle medges. Ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten yrkades med 18 750 kr.

Förvaltningsrätten, som avslag överklagandena och yrkandena om ersättning för ombudskostnader, fann att AA och BB 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.

AA och BB överklagade förvaltningsrättens dom till kammarrätten. Där yrkade de ersättning för ombudskostnader med 27 500 kr. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslag såväl överklagandena som yrkandena om ersättning för ombudskostnader.

AA och BB 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.

Mål nr
4938-16
4939-16

YRKANDEN M.M.

AA och BB 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

Mål nr
4938-16
4939-16

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 prislistor 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.

Mål nr
4938-16
4939-16

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

AA och BB 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Eskil Nord, Kristina Ståhl, Mahmut Baran och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Stina Pettersson.

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 28 augusti 2015 i mål nr 1020-14 och 1024-14
Skatteverkets beslut den 10 december 2012, dnr 450-309632-12/5472 och 450-309627-12/5472