

HFD 2020 ref. 9

Skattskyldigheten för ännu inte utbetald ersättning för upplåten avverkningsrätt till skog avseende en viss fastighet kan inte föras över till en gåvotagare när fastigheten ges bort tillsammans med fordringen på ersättning. Förhandsbesked om inkomstskatt.

14 kap. 2 §, 15 kap. 1 § och 21 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 11 februari 2020 följande dom (mål nr 3228-19).

Bakgrund

1. Skogsråvara kan avyttras genom att skogsägaren upplåter avverkningsrätt till skog. Inkomst från skogsbruk, såsom ersättning för avverkningsrätt till skog, beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

2. En näringsverksamhets resultat ska enligt huvudregeln beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Det innebär att intäkterna ska tas upp och kostnaderna dras av det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Den som har rätt till ersättning för avverkningsrätt till skog som ska betalas under flera år får dock i stället välja att tillämpa en alternativregel som innebär att ersättningen tas upp till beskattning allteftersom den betalas ut.

3. S.A.P. äger en fastighet med skogs- och jordbruksmark på vilken han bedriver näringsverksamhet. Han har sålt skog och har två fordringar avseende upplåten avverkningsrätt till skog.

4. Den första avverkningsrätten uppläts 2006. Avverkning och inmätning skedde 2008 och ersättningen bestämdes till drygt 130 000 kr. Två delbetalningar om sammanlagt 100 000 kr gjordes under 2009 och 2010.

5. Den andra avverkningsrätten uppläts 2017. Avverkning och inmätning skedde samma år och ersättningen bestämdes till drygt 640 000 kr. Två delbetalningar om sammanlagt 140 000 kr gjordes under 2017 och 2018.

6. S.A.P. har valt att vid beskattningen tillämpa alternativregeln och har därmed beskattats endast för de belopp som han har erhållit. Han har nu för avsikt att som ett led i ett generationsskifte överlåta hela sin näringsverksamhet med alla tillgångar inklusive fastigheten till sina två söner genom gåva. I överlåtelsen ska även de obeskattade fordringarna avseende de upplåtna avverkningsrätterna ingå.

Han ansökte om förhandsbesked för att få veta om överlåtelsen av fordringarna leder till att han ska inkomstbeskattas.

7. Skatterättsnämnden fann att skattskyldigheten för kommande betalningar av fordringarna kan tas över av sönerna i samband med gåvan och att överlåtelsen därför inte medför att S.A.P. ska beskattas för fordringarnas kvarvarande belopp. Som motivering angav nämnden att lydelsen av alternativregeln inte hindrar att sönerna tar över skattskyldigheten för kommande utbetalningar, snarare tvärtom. Nämnden hänvisade vidare till rättsfallet HFD 2011 ref. 79 och uttalade att med hänsyn till den kontinuitet som i övrigt råder vid benefika överlåtelser av det aktuella slaget bör även skattskyldigheten för kommande betalningar kunna tas över av gåvotagarna i samband med att de får fordringarna i gåva tillsammans med näringsverksamheten i övrigt.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att det aktuella förfarandet utlöser inkomstbeskattning.

9. *S.A.P.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om skattskyldigheten för ännu inte utbetald ersättning för upplåten avverkningsrätt till skog avseende en viss fastighet kan föras över till en gåvotagare när fastigheten ges bort tillsammans med fordringen på ersättning.

Rättslig reglering m.m.

11. I 15 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anges att ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

12. Enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § IL ska resultatet av en näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet 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.

13. Enligt 21 kap. 2 § IL får emellertid den som har rätt till ersättning för avverkningsrätt till skog som ska betalas under flera år i stället som intäkt varje år ta upp den del som betalas under året (alternativregeln).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. S.A.P. har upplåtit avverkningsrätt till skog enligt två avtal om avverkningsuppdrag. Han har valt att tillämpa alternativregeln i 21 kap. 2 § IL och har därmed beskattats endast för den del av ersättningen som han hittills har erhållit.

15. Ett villkor för att tillämpa alternativregeln är att den skattskyldige har rätt till ersättning för avverkningsrätt till skog. Efter att S.A.P. har överlåtit fordringarna på resterande del av ersättningen för avverkningsrätterna är det sönerna och inte han själv som har rätt till denna ersättning. Han uppfyller därmed inte längre villkoren för att tillämpa alternativregeln utan ska beskattas enligt huvudregeln i 14 kap. 2 § IL. Av lämnade förutsättningar framgår att beskattningstidpunkten enligt den regeln har inträtt vilket innebär att han – om han även fortsättningsvis ska anses vara skattskyldig för ersättningen – ska ta upp resterande del av ersättningen till beskattning det år då fordringarna överläts.

16. Skatterättsnämnden har emellertid ansett att skattskyldigheten för resterande del av ersättningen i och med gåvan går över på sönerna och att S.A.P. därför inte ska beskattas för denna vid överlåtelsen. Nämnden grundade sin slutsats dels på alternativregelns ordalydelse, dels på den kontinuitet som i övrigt råder vid benefika överlåtelser av det aktuella slaget.

17. Skattskyldigheten för ersättning för avverkningsrätt till skog följer av 15 kap. 1 § IL. Alternativregeln reglerar endast beskattningstidpunkten för ersättningen och har ingen betydelse för skattskyldigheten som sådan. En överföring av skattskyldigheten kan således inte grundas på alternativregeln i sig.

18. Vidare kan konstateras att det i inkomstskattelagen finns en rad bestämmelser om kontinuitet vid benefika överlåtelser som gör det möjligt att under vissa förutsättningar föra över skattskyldigheten för inkomster i näringsverksamhet till en annan person. Detta gäller t.ex. medel på skogs- och skogsskadekonton samt periodiserings- och expansionsfonder (se 21 kap. 41 §, 30 kap. 12 a § och 34 kap. 18 §). Någon motsvarande regel som innebär att skattskyldigheten kan föras över vid benefika överlåtelser av fordringar avseende avverkningsrätt till skog finns emellertid inte.

19. Skatterättsnämnden synes dock anse att det av rättsfallet HFD 2011 ref. 79 följer att det finns en generell kontinuitetsregel som medger att skattskyldigheten för kommande betalningar kan tas över av en gåvotagare i samband med förvärv av sådana fordringar genom gåva tillsammans med näringsverksamheten i övrigt.

20. Rättsfallet gällde bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 2 IL som föreskriver att skogsavdrag ska återföras till beskattning vid avyttring av en näringsfastighet. Frågan i målet var om en person som hade fått en skogsfastighet i gåva och därefter hade avyttrat

den skulle återföra skogsavdrag som den tidigare fastighetsägaren hade gjort.

21. Högsta förvaltningsdomstolen tog i sin bedömning avstamp i reglerna om medgivande av skogsavdrag i 21 kap. IL. Enligt dessa regler ska skogsavdrag beräknas med utgångspunkt i ett s.k. avdragsutrymme, vilket utgörs av en viss procent av fastighetens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är det högsta belopp som fastighetsägaren får dra av under innehavstiden. I takt med att skogsavdrag görs minskar alltså avdragsutrymmet och därmed de framtida möjligheterna till avdrag. För den som förvärvar en fastighet genom gåva eller annat benefikt fång beräknas avdragsutrymmet enligt bestämmelser i 16 §. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att dessa bestämmelser 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. Domstolens slutsats var att gåvotagaren med tillämpning av dessa bestämmelser fick anses själv ha gjort skogsavdrag och att avdragen därför skulle återföras till beskattning enligt 26 kap. 2 § IL.

22. Högsta förvaltningsdomstolens resonemang grundades således på en tolkning av de aktuella bestämmelserna och inte på en tillämpning av en oreglerad kontinuitetsprincip. Högsta förvaltningsdomstolen har vidare i tidigare praxis avvisat att en överföring av liknande slag som den nu aktuella skulle kunna göras med stöd av en oreglerad generell kontinuitetsprincip (RÅ 2001 not. 196). Domstolen har också uttalat att det allmänt gäller att skattskyldigheten för inkomster bara kan överföras om det finns stöd för detta i inkomstskattelagen (HFD 2018 ref. 36; jfr även RÅ 1962 ref. 46).

23. Tidigare praxis ger således inget stöd för att skattskyldigheten för ännu obeskattad del av ersättning för upplåten avverkningsrätt till skog bör kunna gå över på en gåvotagare genom tillämpning av en oreglerad kontinuitetsprincip utan talar tvärtom med styrka för att detta inte bör vara möjligt. Mot en sådan ordning talar också att den skulle innebära att ett skattekrav riktades mot gåvotagaren utan stöd i lag, vilket skulle strida mot legalitetsprincipen.

24. Av det anförda följer att överlåtelsen av fordringarna inte medför att S.A.P. befrias från skattskyldighet för ersättningen för avverkningsrätterna. Resterande del av ersättningen ska därför i enlighet med vad som anges i punkt 15 tas upp till beskattning det år då fordringarna överlåts. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska ändras i enlighet med det sagda.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att S.A.P. ska ta upp ännu inte utbetald

ersättning för upplåten avverkningsrätt till skog som intäkt vid beskattningen det år som han ger bort fordringarna på ersättning.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Andersson* och *von Essen*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

Skatterättsnämnden (2019-05-17, Eng, ordförande, *Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pålsson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

En överlåtelse av hela näringsverksamheten genom gåva medför inte att S.A.P. ska beskattas för kvarvarande fordringsbelopp hänförligt till fordringar avseende avtal om upplåten avverkningsrätt till skog.

Motivering

Skatterättsnämndens bedömning

För sådana avtal om upplåten avverkningsrätt till skog som är aktuella i ärendet inträder beskattningstidpunkten enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed efter avverkning och inmätning av virket (HFD 2017 ref. 58). I förevarande ärende har avverkning och inmätning skett när S.A.P. ska överlåta sin näringsverksamhet genom gåva. Beskattningstidpunkten enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed har således passerats vid överlåtelsen. En tillämpning av bestämmelsen i 21 kap. 2 § innebär dock i detta fall att S.A.P. inte beskattats för mer än vad som betalats ut till honom.

Fordringarna härrör från försäljning av tillgångar i näringsverksamheten och är att betrakta som kundfordringar. Enligt Skatterättsnämndens mening ändrar inte fordringarna karaktär på grund av överlåtelsen. Det finns därför i och för sig inget som hindrar att de aktuella fordringarna ingår i en underprisöverlåtelse. Frågan här blir snarare om skattskyldigheten för utfallande belopp kan övertas av gåvomottagarna eller om S.A.P. ska beskattas för fordringarna vid gåvotillfället.

Enligt 21 kap. 2 § får under vissa förutsättningar den som har rätt till ersättningen som intäkt varje år ta upp den del som betalas under året. Bestämmelsens lydelse kan inte anses hindra att skattskyldigheten övertas, snarare tvärtom. Med hänsyn till den kontinuitet som i övrigt råder vid benefika överlåtelser av det här slaget bör därför även skattskyldigheten för kommande utbetalningar från betalningsplanerna kunna övertas av gåvomottagarna i samband med att de får fordringarna i gåva tillsammans med S.A.P:s näringsverksamhet i övrigt (jfr HFD 2011 ref. 79). Någon beskattning av fordringarna hos S.A.P. vid gåvotillfället ska således inte ske.