



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1087-23

meddelad i Stockholm den 28 december 2023

KLAGANDE

AA

Ombud: Jur.dr Urban Rydin
AB Rostur
Tornaplatsen 4
223 63 Lund

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 14 februari 2023 i mål nr 4517-22

SAKEN

Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att AAs fastighetsförvärv utgör rationaliseringsförvärv enligt 21 kap. 10 § första stycket inkomstskattelagen och återförvisar målet till Skatteverket för ny handläggning i enlighet med vad som anges i punkt 17.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 45 500 kr.

BAKGRUND

1. Den som avyttrar skog på en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruksenhet och är en kapitaltillgång har rätt till skogsavdrag. Skogsavdraget beräknas med utgångspunkt i bl.a. skogens anskaffningsvärde och den avdragsgrundande skogsintäkten. Huvudregeln för en enskild näringsidkare är att avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten. Om fastigheten har förvärvats som ett led i skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv) får avdrag göras med ett belopp som motsvarar hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Ett skogsavdrag ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras.
2. AA är delägare i fastigheterna Hede Kyrkby 15:77 och Hede Kyrkby 15:78. Under 2019 förvärvade han del i fastigheterna Hede Kyrkby 15:2 och Hede Kyrkby 15:75. Dessa fastigheter ligger mellan och gränsar till dem som han var delägare i sedan tidigare. Förvärven ledde till att det bildades en sammanhållen brukningsenhet och att arealen fördubblades, från drygt 1 800 hektar till drygt 3 600 hektar produktiv skogsmark.
3. I sin inkomstdeklaration för beskattningsåret 2019 gjorde AA skogsavdrag enligt bestämmelsen om rationaliseringsförvärv. Skatteverket beslutade att neka avdrag enligt den bestämmelsen med motiveringen att det inte var fråga om rationaliseringsförvärv. Skatteverket ansåg att brukningsenheten före förvärven var tillräckligt stor för att möjliggöra ett rationellt skogsbruk och att en utökning av arealen inte leder till att enheten kan brukas mer rationellt.
4. AA överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslog överklagandet. Enligt förvaltningsrätten hade förvärven inneburit en väsentlig utökning av brukningsenheten vilket sannolikt kunde leda till lägre kostnader för bl.a. etablering, markberedning och gallring. Sådana effektiviseringsvinster som är

en följd av att en brukningsenhets areal ökar räcker emellertid inte för att det ska vara fråga om rationaliseringsförvärv.

5. AA överklagade till Kammarrätten i Stockholm som avlog överklagandet. Allmänna fördelar med en större brukningsenhet är enligt kammarrätten inte i sig tillräckligt för att det ska vara fråga om rationaliseringsförvärv utan för det krävs specifika omständigheter som visar att förvärven har medfört konkreta förbättringar av brukningsenheten.

YRKANDEN M.M.

6. AA yrkar att skogsavdrag ska medges i enlighet med bestämmelsen om rationaliseringsförvärv. Han yrkar även ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 45 500 kr.
7. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

8. Frågan i målet är vad som avses med rationaliseringsförvärv vid tillämpningen av bestämmelserna om skogsavdrag i inkomstskattelagen (1999:1229).

Rättslig reglering m.m.

9. Den som avyttrar skog på en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruksenhet och är en kapitaltillgång har enligt 21 kap. 4 § inkomstskattelagen rätt att göra avdrag på grund av avyttringen (skogsavdrag). Skogsavdraget ska enligt 5 § beräknas med utgångspunkt i bl.a. skogens

anskaffningsvärde och den avdragsgrundande skogsintäkten. Vad som avses med dessa begrepp framgår av 6 § första och tredje styckena.

10. Enligt 21 kap. 9 § första stycket får en enskild näringsidkare göra avdrag med högst 50 procent av anskaffningsvärdet, dock högst ett belopp som motsvarar 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten. Skogsavdrag får dock enligt 10 § första stycket göras med högst ett belopp som motsvarar hela den avdragsgrundande skogsintäkten, om näringsidkaren har förvärvat fastigheten genom köp, byte eller på liknande sätt eller genom fastighetsreglering eller klyvning och förvärvet är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering (rationaliseringsförvärv).
11. Av 26 kap. 2 § första stycket 2 framgår att ett skogsavdrag ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. AA har förvärvat del i fastigheter som ligger i anslutning till fastigheter som han sedan tidigare var delägare i. Samtliga fastigheter utgör en enda brukningsenhet och förvärven medförde en fördubbling av arealen, från drygt 1 800 hektar till drygt 3 600 hektar produktiv skogsmark. AA anser att förvärven utgör led i skogsbrukets yttre rationalisering och att det därmed är fråga om rationaliseringsförvärv i inkomstskattelagens mening.
13. AA har bl.a. pekat på att den större och nu sammanhängande brukningsenheten som förvärven resulterat i ger rationaliseringseffekter och därmed kostnadsbesparingar i fråga om etablering, markberedning och gallring. Förvärven har inneburit att skogsmaskiner och arbetslag kan användas på ett mer kostnadseffektivt sätt och att virkestransporter efter avverkning och efterföljande markberedning kan genomföras på ett mer rationellt sätt. Till stöd för dessa

uppgifter åberopar han ett intyg av en skogsmästare, vilken även hördes som vittne i kammarrätten.

14. Högsta förvaltningsdomstolen ifrågasätter inte att fastighetsförvärven har medfört att AAs skogsbruk kan bedrivas på ett mer rationellt sätt, framför allt till följd av de stordriftsfördelar som en större areal leder till genom att maskiner och arbetslag kan användas mer kostnadseffektivt. Frågan är om detta innebär att förvärven kan anses utgöra led i skogsbrukets yttre rationalisering.
15. Bestämmelsen om förhöjt skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv infördes genom lagstiftning 1979. Vad som menas med att ett förvärv är ett led i skogsbrukets yttre rationalisering framgår inte av lagtexten och förarbetena ger föga vägledning. Vad som kan utläsas är att det ska handla om fastighetsförvärv som medfört förbättrade brukningsenheter och som exempel anges att en person som ett led i skogsbrukets yttre rationalisering utökar sitt innehav av skogsmark genom att köpa en grannfastighet (prop. 1978/79:204 s. 57 f.).
16. Enligt Nationalencyklopedin är rationalisering en samlingsterm för åtgärder som sätts in för att effektivisera en verksamhet, antingen genom att producera mer med givna resurser eller genom att minska resursåtgången för ett givet resultat. I Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien anges att rationalisering är organisation av något på ett mer arbetsbesparande sätt. I brist på närmare vägledning i förarbetena till bestämmelsen om rationaliseringsförvärv anser Högsta förvaltningsdomstolen att dessa beskrivningar kan ligga till grund för bedömningen.
17. De effektiviseringsvinster som AA har beskrivit och som vinner stöd i det av honom åberopade intyget får anses överensstämma med dessa beskrivningar. Förvärven får därmed anses utgöra rationaliseringsförvärv i inkomstskattelagens mening. Den omständigheten att brukningsenheten redan tidigare förefaller ha varit tillräckligt stor för att kunna brukas på ett rationellt sätt

ändrar inte den bedömningen. Det bör ankomma på Skatteverket att pröva om AA därmed har rätt till förhöjt skogsavdrag och i så fall med vilket belopp.

18. AA har yrkat ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 45 500 kr. Han har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Han har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Det yrkade beloppet är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Mats Anderson och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lisemoe Casselblad.