

Ref 59**Fråga om vad som avses med rationaliseringsförvärv vid tillämpningen av bestämmelserna om skogsavdrag i inkomstskattelagen.**

21 kap. 4, 9 och 10 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 december 2023 följande dom (mål nr 1087-23).

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. M.R. 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 M.R. 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. M.R. 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. M.R. 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. M.R. 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. M.R. 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. M.R. anser att förvärven utgör led i skogsbrukets yttre rationalisering och att det därmed är fråga om rationaliseringsförvärv i inkomstskattelagens mening.

13. M.R. 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 M.R:s 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 samlings-term 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 M.R. 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 M.R. därmed har rätt till förhöjt skogsavdrag och i så fall med vilket belopp.

18. M.R. 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att M.R:s 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 M.R. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 45 500 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Lisemoe Casselblad*.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2022-05-19, ordförande Jungar):

Vad som menas med rationaliseringsförvärv

I förarbetena till reglerna om skogsavdrag framgår att ett rationaliseringsförvärv ska leda till att en existerande brukningsenhet blir lämpligare och bättre (prop. 1978/79:204, s. 57). Uttrycket har varit föremål för diskussion i två utredningar. I betänkandet om Reavinstuppskov (SOU 1985:39, s. 25) anges att med rationaliseringsavyttring avses avyttringar som möjliggör skapande av större brukningsenheter eller enheter av sådan form att nyttjandet underlättas. Vidare kan det vara fråga om att tillföra en enhet visst slag av mark som tidigare funnits i otillräcklig mängd. Enligt Jordförvärvsutredningen (SOU 2001:38, s. 93 f.) var det fråga om förvärv som leder till en rationellare drift av brukningsenheten genom att dess yttre gränser ändrats (SOU 2014:68 s 195).

Syftet med rationaliseringsförvärv är att uppmuntra sammanslagningar av små brukningsenheter till mer rationella och ändamålsenliga enheter. Bedömningen om ett visst förvärv är ett rationaliseringsförvärv får göras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och t.ex. hur stora fastigheterna är, hur de är placerade (om enklaver försvinner eller ägosplittrade områden förenas), eller att fastigheten har skogsvägar som medför enklare transporter (jfr. Kammarrätten i Jönköpings dom i mål

nr 1490–1492-18). I likhet med Skatteverket anser förvaltningsrätten att ett förvärv som gjorts genom fastighetsreglering saknar betydelse för bedömningen om det skatterättsligt är ett rationaliseringsförvärv.

M.R. har inte gjort sannolikt att de aktuella förvärven är rationaliseringsförvärv

M.R. har som skäl till att det är rationaliseringsförvärv fört fram bl.a. att den sammanhängande brukningsenheten som uppstått i och med förvärven ger rationaliseringseffekter i fråga om etablering, markberedning och gallring. Till stöd för sin talan har han kommit in med en karta över brukningsenheten samt ett intyg upprättat av en skogsmästare. I intyget anges bl.a. genom att ett skogsmarksinnehav växer ökar även åtgärdsbehovet, både avseende röjning, gallring och slutavverkning. Förvärven har även inneburit att skogsmaskiner kan nyttjas på ett effektivare och bättre sätt, att den efterföljande transporten vid avverkning blir lättare, efterföljande markberedning blir mer kostnadseffektiv samt att det blir lättare och billigare att kunna utnyttja externa entreprenörer. Det anges också att majoriteten av vägarna som idag löper över brukningsenheten inte är samfälliga. Genom att numera äga majoriteten av vägnätet kan markägarna själva optimera underhållet av vägarna på brukningsenheten.

Det är klart att förvärven inneburit en väsentlig utökning av brukningsenhetens areal. Det kan sannolikt medföra att kostnader för bl.a. etablering, markberedning och gallring blivit lägre, såsom beskrivits i intyget. Enligt förvaltningsrätten är de förbättringar som beskrivits däremot främst allmänna fördelar med en större brukningsenhet, vilket generellt sett ger möjligheter till billigare drift. Detta är inte i sig tillräckligt för att anse att det är ett rationaliseringsförvärv (jfr bl.a. Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 483-17). I regel krävs att det inte bara uppstår effektiviseringsvinster som är konsekvenser av att en brukningsenhetens areal har utökats utan även att det finns specifika fördelar med att slå samman ägorna, t.ex. förbättringar i hur marken kan användas eller utnyttjandet av omkringliggande infrastruktur (jfr. Kammarrätten i Jönköpings dom i mål nr 836-21).

Enligt förvaltningsrätten har M.R. i detta fall inte visat några specifika omständigheter på konkreta förbättringar av den aktuella brukningsenheten till följd av förvärven. Intyget av skogsmästaren är generellt hållt och beskriver mer allmänt stordriftsfördelar snarare än konkreta förbättringar av brukningsenheten hänförlig till karaktären av de områden som förvärvats. Att förvärven medfört att två områden förenas kan tala för att det uppstått arronderingsförbättringar. Däremot hade den redan befintliga brukningsenheten två skogsskiften med betydande areal. Det är alltså inte fråga om områden som tidigare inte var stora nog för rationellt skogsbruk eller ett ägosplittrat område. Inte heller framgår av kartorna att det funnits enklaver på tidigare ägd mark. Ändamålsenliga skogsvägar verkar ha funnits tidigare och att förvärven medför att fastighetsägaren kan sköta vägen själv utan att behöva samråda och diskutera med grannar innebär enligt förvaltningsrätten inte en förändring av vägnätet på så sätt att brukningsenheten förbättrats. Mot denna bakgrund anser förvaltningsrätten att M.R. inte gjort det sannolikt att fastighetsförvärven är rationaliseringsförvärv. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för ombudskostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för ombudskostnader.

Kammarrätten i Stockholm (2023-02-14, *Silfverhjelm, Åsbrink och Landelius*):*Skogsavdrag på grund av rationaliseringsförvärv*

Frågan i målet är om M.R. har gjort sannolikt att förvärven av del av fastigheten Hede Kyrkby 15:2 och fastigheten Hede Kyrkby 15:75 utgör ett rationaliseringsförvärv som ger rätt till skogsavdrag.

De förvärvade fastigheterna ligger i anslutning till fastigheter som M.R. ägde sedan tidigare och har inneburit att brukningsenheten har samlats i ett sammanhängande område. Förvärven har även inneburit en betydande utökning av brukningsenhetens areal.

Vittnet E.G. har fört fram bl.a. följande. Den ursprungliga brukningsenheten har förbättrats genom förvärven. Den stora vinsten ligger i frakten av maskinerna. Ju mer man kan göra per flytt, desto bättre affär blir det. Det sänker den relativa kostnaden och ger en miljömässig effekt. Gällande vägnätet är majoriteten av vägarna inte samfälliga. Det är en fördel när det är samma ägare att man inte behöver göra en lantmäteriförrättning. Vidare blir det en samordningsvinst vid underhållet av vägarna.

Allmänna fördelar med en större brukningsenhet är inte i sig tillräckligt för att det ska vara fråga om rationaliseringsförvärv. Kammarrätten anser att det, även med beaktande av E.G:s uppgifter, inte har presenterats tillräckligt specifika omständigheter som visar att förvärven har medfört sådana konkreta förbättringar av brukningsenheten att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv.

Kammarrätten instämmer därför i förvaltningsrättens bedömning att M.R. inte har gjort sannolikt att förvärven utgör rationaliseringsförvärv. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten.