Några spörsmål om skogskonto

Av förste länsassessorn Jan Sundin

För drygt 15 år sedan infördes skogskontoförordningen. Genom denna förordning har man försökt mildra verkningarna av progressiviteten för en skogsägare, som under ett år gör ett stort skogsuttag — kanske omfattande tillväxten under flera år. Viss del av skogslikviden får insättas på ett särskilt bankkonto, varmed för skogsägaren följer rätt till avdrag vid taxeringen för motsvarande belopp. Först när han tar ut pengarna från kontot, inträder beskattning.

Det är känt, att skogskontosystemet rönt stor uppskattning bland skogsägarna. Enligt uppgift (SOU 1969:30, s 164) uppgick år 1967 summan av medel på skogskonton i hela riket till 378 milj. kr. Det är troligt, att beloppet i dag är åtskilligt större, beroende på den starkt förbättrade skogskonjunkturen under de senaste åren.

Skogskontoförordningens bestämmelser är mycket kortfattade och kan synas vara lätta att tillämpa. Emellertid visar det sig, att det vid den praktiska tillämpningen lätt uppstår felaktigheter av olika slag. I viss utsträckning torde dessa felaktigheter — som någon gång kan drabba den skattskyldige mycket hårt — ha sin grund i bristande kännedom om förordningens bestämmelser hos bankernas personal.

Några speciella frågor, som rör tillämpningen av skogskontoförordningen, skall i det följande närmare beröras.

Överflyttning av skogskonto från en bank till en annan

Det förekommer ofta, att en skogsägare önskar överflytta sina skogskontomedel från en bank till en annan. Kanske har han själv flyttat, och det kan då te sig lämpligt för honom att också överflytta sina banktillgodohavanden till en bank på den nya bosättningsorten. Ibland kan det röra sig om två olika kontor, tillhörande samma bank, men i andra fall kan det röra sig om två olika bankföretag. Det kan också inträffa, att en bank som villkor för att bevilja en skogsägare ett lån fordrar, att skogsägaren överflyttar sina skogskontomedel från ett annat bankföretag till den långivande banken. Formellt innebär dylika överflyttningar — oavsett om det gäller samma bankföretag eller inte — att det sker ett uttag från skogskontot, varav följer, att medlen skall upptas till beskattning. Se RÅ 1970 ref 35, SN 1971 s 104. — Huruvida överflyttningar — särskilt inom samma bankföretag — alltid leder till beskattning är ovisst. Det torde nämligen förekomma, att banken inte underrättar taxeringsmyndigheterna om uttaget.

Det kan påpekas, att skogsskattekommittén i sitt betänkande[1] uppmärksammat detta spörsmål. Enligt kommittén kan ett legitimt behov av att kunna flytta över skogskonto till annan bank föreligga t ex vid byte av bostadsort eller då en skogsä-

[1] SOU 1969:30, s 176.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

gare vill flytta över sina bankaffärer till annan bank. Enligt kommittén synes intet vara att erinra mot att sådan överflyttning får ske utan att den betraktas som uttag från kontot. Kommittén föreslog, att till 8 § skogskontoförordningen fogades ett nytt stycke av följande lydelse:

"Såsom uttag betraktas inte att på skogskonto innestående medel till hela beloppet direkt överföras från en bank till en annan, om den sistnämnda därvid förbinder sig att med avseende å de överflyttade medlen iakttaga vad som ålegat den bank, hos vilka medlen tidigare stått inne."

Skogskontomedel som säkerhet för fullgörande av skogsvårdsåtgärder

Enligt 24 § skogsvårdslagen gäller, att en skogsvårdsstyrelse under vissa förutsättningar kan fordra, att en skogsägare ställer säkerhet för vissa åtgärder efter en avverkning. Så kan ske, om avverkning företas på sådant sätt, att det kommer att bli fråga om kostnader för skogssådd, plantering eller dylika åtgärder. Om skogsägaren inte ställer säkerhet, kan skogsvårdsstyrelsen meddela avverkningsförbud på fastigheten. Under senare år har det — åtminstone i de nordliga länen — blivit allt vanligare, att skogsvårdsstyrelserna kräver säkerhet för återväxtåtgärder. Orsaken härtill är, att skogsägarna ofta försummat att vidta dessa åtgärder. Man har också kommit till den uppfattningen, att man inte i den utsträckning man tidigare trott kan lita på försynen när det gäller att få ny skog efter en avverkning. Det kan nämnas, att kostnaderna för återväxtåtgärder ofta blir betydande. I många fall räknar man med 600—800 kr per hektar eller ännu mer.

I skogsvårdslagen finns inga föreskrifter om vilken slags säkerhet, som kan komma i fråga. Det föreskrivs endast, att säkerheten skall vara betryggande. Åtminstone i vissa län tycks skogsvårdsstyrelserna förfara på i stort sett följande sätt. När skogsvårdsstyrelsen fått kännedom om att en skogsägare planerar eller påbörjat en avverkning av sådan omfattning, att det kan bli fråga om större skogsvårdsåtgärder, sätter sig skogsvårdsstyrelsen i förbindelse med skogsägaren. Stundom försöker skogsvårdsstyrelsen träffa överenskommelse med skogsägaren jämlikt 19 § skogsvårdslagen om att denne senast viss dag skall ha vidtagit vissa närmare angivna åtgärder på sin fastighet. Därefter får skogsägaren underteckna en förbindelse på särskild blankett. En skogsvårdsstyrelse använder en blankett av i huvudsak följande lydelse:

"Till säkerhet för kulturkostnaderna förbinder sig undertecknad härmed gentemot skogsvårdsstyrelsen att på mitt skogskonto nr ..... i ..... låta innestå ett belopp av ..... kronor eller det mindre belopp som skogsvårdsstyrelsen bestämmer med hänsyn till de återväxtåtgärder som kommit till utförande.

Denna förbindelse utgör icke pantförskrivning av de på skogskontot innestående medlen."

Samma skogsvårdsstyrelse kräver vidare, att skogsägaren ifyller ett brev enligt ett fastställt formulär. Brevet är ställt till viss bank och lyder:

"Sedan skogsvårdsstyrelsen i X län fordrat ställande av säkerhet för utförande av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

återväxtåtgärder på fastigheten ..... i ..... socken med lägst kronor ..... anhåller jag härmed att hos Er på skogskonto/kapitalräkning/sparkasseräkning få insätta kronor ..... med dispositionsrätten tills vidare endast för skogsvårdsstyrelsen i X län till först nämnda belopp. Utbetalning av spärrat belopp sker först efter företeende av intyg, utfärdat av skogsvårdsstyrelsen.

Medlen översänds per ..... /överlämnas kontant.

Samtidigt anhåller jag att genom Er få ombesörjt, att skogsvårdsstyrelsen i X län underrättas om att medlen med inskränkt dispositionsrätt enligt ovan insatts för fastigheten."

Om en skogsägare gjort insättning på skogskonto och samtidigt underskrivit dessa handlingar, uppstår fråga, om skogsägaren pantsatt skogskontomedlen. Har avtal om pantsättning skett, skall enligt 9 § skogskontoförordningen skogskontomedlen upptas till beskattning för det beskattningsår, under vilket avtalet träffats. Eftersom skogsägaren i regel gör skogskontoinsättningen samma år som han underskriver ifrågavarande handlingar, uppkommer frågan om återförande av skogskontomedlen till beskattning i regel samma år som insättningen sker.

Den avgörande frågan är således, om avtal om pantsättning av skogskontomedlen skett. För det första kan det väl konstateras, att den tidigare omnämnda förbindelsen, som skogsägaren underskriver, inte kan anses innebära ett avtal om pantsättning. Mera tveksamt är väl, om man skall anse, att skogsägaren i och med att han underskriver brevet till banken ingått ett pantavtal. Eftersom motboken med banken inte överlämnats till skogsvårdsstyrelsen, torde något avtal om pantsättning inte ha kommit till stånd. Med hänsyn härtill torde bestämmelserna i skogskontoförordningen om återförande till beskattning av skogskontomedlen inte kunna komma i fråga.

I det tidigare omförmälda formuläret till bank har lämnats möjlighet för skogsägare att insätta medlen på vanlig bankräkning i stället för på skogskonto. Om insättning sker på vanlig bankräkning, kan det givetvis inte bli fråga om avdrag för det insatta beloppet enligt skogskontoreglerna. Erfarenheten visar dock, att skogsägare kan missförstå saken och felaktigt bibringas den uppfattningen, att avdragsrätt föreligger även i sådant fall. I ett skattemål hävdade således en skogsägare, som insatt pengarna på vanlig bankräkning, att ett villkor för avverkningen var, att medlen reserverades och att avdragsrätt därför förelåg redan för det år då medlen reserverades. Avdrag vägrades. Målet gick inte längre än till kammarrätten.

Maximiinsättning vid s k avverkningsuppdrag

Sedan gammalt har en skogsägare sålt skog från sin fastighet på två olika sätt. Den ena metoden innebär, att skogsägaren tecknar ett s k leveranskontrakt med en virkesköpare — i regel ett skogsbolag eller en skogsägareförening. Genom kontraktet åtar sig skogsägaren att till virkesköparen leverera viss kvantitet virke. Säljaren ombesörjer själv avverkningen och transporten av virket, i regel till bilväg eller flottled. Eventuella kostnader härför betalar han. Köparen erlägger betalning för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

virket efter gällande priser. Virket mäts vid leveransplatsen, och betalning beräknas efter inmätta kvantiteter. Den andra metoden, som förr var mycket vanlig, innebär, att skogsägaren tecknar ett rotköpskontrakt med virkesköparen. Denne köper då träden på rot. I civilrättsligt hänseende är det fråga om ett avtal om nyttjanderätt. I flertalet fall är träden på något sätt "utmärkta", stämplade, men någon gång förekommer, att avtalet omfattar alla träd inom visst område. Likviden utgörs av ett på förhand bestämt belopp. Köparen ombesörjer och bekostar avverkning och transport av virket, och oavsett vilket ekonomiskt utbyte denne får, är skogsägaren garanterad den avtalade likviden.

Vid sidan av dessa två metoder har under senare år tillkommit en annan metod, nämligen avtal om avverkningsuppdrag eller kontrakt om leveransrotköp. Denna metod används i stor utsträckning i sådana fall, då en skogsägare vill sälja sina skogsprodukter till en skogsägareförening och han inte själv kan ombesörja avverkningen av skogen. Olika former av kontrakt förekommer härvid. I regel uppdrar skogsägaren till föreningen att på skogsägarens fastighet avverka ett visst antal utstämplade träd. Föreningen skall stå för alla kostnader för virkets utdrivande. Priset på skogen är inte i förväg bestämt utan skall utgöras av det värde, som efter uppmätning uträknats, med avdrag för avverkningskostnaderna. På sätt och vis liknar ett sådant kontrakt ett kontrakt, varigenom skogsägaren åtar sig att själv avverka och utdriva skogen, alltså ett leveranskontrakt. Den enda skillnaden är att skogsägaren uppdrar åt virkesköparen att utföra arbetet. Å andra sidan liknar ett kontrakt om avverkningsuppdrag ett rotköpskontrakt. Den enda skillnaden är, att priset för skogen inte är på förhand bestämt. På sina håll har man under senare år gått in för att i kontrakten om avverkningsuppdrag införa ett tillägg, innebärande att skogsägaren under alla förhållanden garanteras visst netto av avverkningen.

I beskattningshänseende har denna mellanform av avtal om skogsköp inte blivit uppmärksammad i någon större utsträckning. I 21 § kommunalskattelagen omtalas bland intäkter av skogsbruk dels intäkter som uppkommit genom avyttring av skogsprodukter och dels intäkter som erhållits genom upplåtelse av avverkningsrätt. Men i kommunalskattelagen finns inga föreskrifter, som syftar till att reglera, när en intäkt skall hänföras till den ena eller den andra gruppen. I själva verket behövs inte några sådana föreskrifter, eftersom intäkter av båda arterna skall upptas som inkomst.

Emellertid måste vid inkomstbeskattningen i ett hänseende tas till om en intäkt härrör från upplåtelse av avverkningsrätt eller från avyttring av virke, som skogsägaren själv avverkat. Enligt skogskontoförordningen får nämligen uppskov åtnjutas med olika procentsatser för olika slag av skogsinkomster. Då fråga är om köpeskilling för skog, som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt, är procenttalet 60, medan procenttalet då det gäller köpeskilling för avyttrade skogsprodukter är 40. I förordningen sägs ingenting om till vilken av dessa grupper köpeskilling, som en skogsägare får vid ett avverkningsuppdrag, skall hänföras. Frågan har lösts genom ett utslag av regeringsrätten den 4 juni 1970. Regeringsrätten fann i utslaget, att fråga var om köpeskilling för avverkningsrätt (RÅ 1970 not 1373).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

Det kan nämnas, att riksskattenämnden behandlat frågan, huruvida kontrakt om avverkningsuppdrag i mervärdeskattehänseende skall anses utgöra avtal om upplåtelse av avverkningsrätt, se denna tidskrift 1970, R II:49. Riksskattenämnden sade inledningsvis, att frågan blir beroende på innehållet i avtalet. "Helt allmänt" — fortsätter riksskattenämnden — "kan dock uttalas följande om avverkningsuppdrag och s k leveransrotköp. I de fall säljaren på köparen överlåter den skog som utstämplats eller på annat sätt utmärkts är detta att anse som ett avtal om upplåtelse av avverkningsrätt."

Senare uppkom på skogsägarhåll fråga, vad som avsågs med att skogen utstämplats eller på annat sätt utmärkts. Denna fråga besvarade riksskattenämnden den 26 november 1970 på följande sätt:

"Skog bör anses som "utmärkt" genom de av Er angivna metoderna för markering, såsom färgning av träd, snitsling av berört område eller markering på karta eller skogsbruksplan av det område inom vilket köparen på grund av avtalet äger avverka växande skog".

När länsstyrelsen bedömer ett avverkningsuppdrag i mervärdesskattehänseende, måste den således i varje särskilt fall avgöra, om skogen före avverkningen utmärkts på angivet sätt eller inte. När det däremot gäller att vid inkomsttaxeringen avgöra, huruvida köpeskilling för avverkningsuppdrag är att hänföra till köpeskilling för avverkningsrätt, synes man — såvitt framgår av det ovannämnda rättsfallet — inte behöva ställa den frågan.

En fråga om skogskonto och bodelning

Jämlikt 9 § andra stycket skogskontoförordningen skall vid skifte av dödsbo på skogskonto innestående medel upptas som bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, under vilket dödsboet skiftas. Enligt tredje stycket i samma paragraf skall på samma sätt en slutreglering av skogskontot ske, om make vid bodelning tillagts fastighet, som förut tillhört andra maken. En fråga, som rör tolkningen av dessa bestämmelser, har förelegat till bedömande i ett den 10 juni 1970 meddelat utslag på besvär av dödsboet efter Ingeborg Lindberg (RÅ 1970 not 1410, SN 1971 s 48). Ingeborg Lindberg dog i oktober 1960 och efterlämnade make samt barn. Bland tillgångarna i dödsboet ingick en jordbruksfastighet. I april 1961 förrättades arvskifte, varvid efterlevande maken, Olof Lindberg, tillskiftades fastigheten. Fråga uppstod, om skogskontomedel skulle återföras till beskattning eller inte på grund av skiftet. Regeringsrätten yttrade:

"Av handlingarna i målet framgår att fastigheten Hädanberg 3:14 tillhört Olof Lindbergs giftorättsgods och att Olof Lindberg vid bodelning erhållit den honom förut tillhöriga fastigheten. Jämlikt grunderna för 9 § tredje stycket förordningen om taxering för inkomst av medel, som insatts på skogskonto, skall bodelningen därför icke föranleda beskattning av de å skogskonto insatta medlen".

Rättsfallet är av stor principiell betydelse. Det är intressant, att regeringsrätten åberopade grunderna för tredje stycket i 9 §, medan kammarrätten åberopade andra stycket i samma paragraf.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

En fråga om skogskontor och vissa dödsbon

År 1969 införde man vissa tillägg till reglerna i skogskontoförordningen. Dessa var föranledda av de fr o m 1969 års taxering gällande reglerna om beskattning av vissa dödsbon. Bland annat gjordes ett tillägg till 1 §, innebärande att rätt till skogskontoinsättning inte föreligger för delägare i oskiftat dödsbo, på vilket 53 § 3 mom kommunalskattelagen tillämpas, för någon del av den inkomst han åtnjutit av dödsboets verksamhet. De dödsbon, som det här är fråga om, är dödsbon, som fortfarande är oskiftade ett visst antal år efter dödsfallet och som dessutom överskrider antingen inkomstgränsen 10.000 kr eller förmögenhetsgränsen 100 000 kr. Dylika dödsbon skall som bekant behandlas som handelsbolag i beskattningshänseende.

I praktiken föreligger på sina håll en påtaglig strävan att behålla dödsbon så länge som möjligt så att delägarbeskattning undviks. Det gäller därvid bl a att hålla inkomsten under 10 000 kr. När det gäller dödsbon med skogsfastighet, har det förfarandet kommit till användning, att dödsboet säljer skog på rot för t ex 15 000 kr och sätter in på skogskonto så mycket, att inkomstgränsen 10 000 kr underskrids. Fråga uppstår då, om dödsboet får göra sådan insättning och få avdrag. Enligt 1 § skogskontoförordningen föreligger sådan rätt: där talas om oskift dödsbo utan någon inskränkning. Men i den proposition, som låg till grund för ändringarna i skogskontoförordningen, finns några uttalanden, som kan ge anledning till en motsatt tolkning. I propositionen (nr 97 år 1969, s 22) erinras till en början om att delägare i handelsbolag inte får göra insättning på skogskonto. Delägare i dödsbon, som det här är fråga om, bör likställas med delägare i handelsbolag i detta hänseende. I förtydligande syfte bör paragrafen ändras. Rätt att göra insättning på skogskonto bör således enligt departementschefen inte tillkomma dessa dödsbodelägare. Departementschefen fortsätter: ”Att sådan rätt ej heller tillkommer dödsbon av hithörande slag framgår redan av den nu gällande lydelsen i 1 §. Dödsbon som behandlas som handelsbolag skall nämligen inte lämna deklaration till ledning för taxering”. Dessa uttalanden kan möjligen tolkas så att man menat, att ett dödsbo, som före skogskontoavdraget skulle överskrida 10 000 kronorsgränsen, inte genom avdrag för insättning på skogskonto får bestå. Oavsett vad man kan ha menat, torde det dock vara rimligt att tolka bestämmelserna så, att man i dylika fall inte kan vägra avdrag.

Innebörden av uttrycket ”köpeskilling” i 2 § skogskontoförordningen

Enligt 2 § i förordningen gäller vissa maximigränser för skogskontoinsättning, nämligen vissa procent av köpeskillingen. Om en skogsägare sålt en rotpost för 100 000 kr inklusive mervärdeskatt, blir frågan, om man med uttrycket köpeskilling skall avse köpeskillingen inklusive eller exklusive mervärdeskatt. Frågan har väl i regel ingen större praktisk betydelse. Vilken tolkning som kan vara rimlig, är svårt att säga. Har man i kontraktet talat om viss köpeskilling, vari ingår mervärdeskatt, har man enligt min mening svårt att säga, att köpeskillingen är lägre, d v s exklusive mervärdeskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07