Några anteckningar om lagen om insättning på investeringskonto för skog

Av kammarrättsrådet Jan Sundin

Vid årets och vid nästa års taxering – i vissa fall även vid 1977 och 1978 års taxeringar – gäller en ny, tydligen under stor brådska tillskapad skattelag, som för vissa skogsägare kan få mycket stor betydelse. Lagen, en säregen tvångslag, utfärdades så sent som den 20 december 1974 och torde komma som en mycket obehaglig överraskning för åtskilliga skogsägare, i synnerhet som lagen gäller även för vissa skogsaffärer under beskattningsåret 1974.

Kammarrättsassessorn Atterwall lämnade i förra häftet av denna tidskrift en redogörelse för huvuddragen i lagstiftningen. Det är av intresse att notera att lagen är anpassad till de regler som tidigare under åren 1952 och 1953 gällde om investeringskonto för skog men även till skogskontoförordningen. Enligt vad jag kan finna har man i huvudsak haft förstnämnda regler som förebild.

I detta sammanhang skall jag beröra några speciella frågor om den nya lagstiftningen.

I princip vill lagstiftaren komma åt skogsintäkter som hänför sig till perioden den 1 november 1974–den 31 december 1975.[1] Men därtill kommer den begränsningen att – när det gäller köpeskilling för avverkningsrätt eller för avyttrade skogsprodukter – insättningsskyldighet föreligger endast i sådana fall då skrift avtal om avyttringen träffats efter den 1 januari 1974.

När man läser ikraftträdandebestämmelserna till lagen får man den uppfattningen att det saknar betydelse när under kalenderåren 1974 och 1975 som avtal om avyttringen träffats. Men på denna punkt har skatteutskottet gjort ett uttalande som verkar förbryllande. I en motion hade yrkats att likvider som avser virkesleveranser före den 1 november 1974 inte i något fall skulle omfattas av insättningsskyldigheten. Utskottet (SkU 1974: 60, sid 26) redogjorde för innehållet i ikraftträdandebestämmelserna och uttalade att bestämmelsen innebär att insättningsskyldighet föreligger såvida avtal om virkesförsäljningen träffats under tiden den 1 januari–den 31 oktober 1974 och likviden inflyter efter den 1 november 1974. Även om retroaktiv lagstiftning – fortsatte utskottet – i möjligaste mån bör undvikas är det med

[1] Egentligen ville man komma åt alla skogsintäkter under år 1974, men av retroaktivitetsskäl begränsade man sig till intäkter under årets två sista månader.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32

hänsyn till risken för antedatering av leveransavtal enligt utskottets uppfattning inte möjligt att tillgodose motionärernas önskemål.

Den som okritiskt läser detta uttalande av utskottet kan onekligen föranledas tro att utskottet menar att lagens föreskrifter om insättningsskyldighet inte gäller om avtal om avyttring träffats efter den 31 oktober 1974. Något sådant torde utskottet inte mena. Det är beklagligt om uttalandet leder till missuppfattning av lagens innebörd på denna punkt. En sådan risk föreligger utan tvivel.

En särskild fråga är när man skall säga att skriftligt avtal om avyttring träffats. Många skogsaffärer – både med rotposter och leveransvirke – träffas vid tiden för ett årsskifte. Anta att en skogsägare accepterar ett anbud på en rotpost vid jultiden 1973. Skogsägaren undertecknar kontraktet med skogsköparen den 28 januari 1973 medan köparen gör det först den 2 januari 1974. I ett sådant fall kan man rimligtvis inte säga att avtalet träffats efter den 1 januari 1974. Bortsett från att tolkningssvårigheter i dylika fall kan uppstå kan man inte komma ifrån att det i många fall är mycket lätt för de avtalsslutande parterna att – sedan lagen blivit känd – antedatera avtalet.

En inte ovanlig situation är att en skogsägare av en virkesköpare – ofta en skogsägareförening – uppbär en likvid à conto. Han har kanske under ett flertal år levererat virke till köparen och det råder en mer eller mindre tyst överenskommelse mellan skogsägaren och köparen att skogsägaren skall fortsätta leveranserna och få uppbära likvid efter eget val. Kanske uppbär denne skogsägare i december 1974 ett stort belopp. I sådana fall har likviden beräknats efter de höga priserna under 1974 men det kan vara svårt att med säkerhet säga till vilket avtal just denna likvid hänför sig. Man kan inte undvika tolkningsproblem i dylika fall.

En annan situation är den att en skogsägare under december 1974 uppburit ett stort belopp som förskott på kommande virkesleveranser. Kanske är det förutsatt – utan att skriftligt avtal träffats – att virke skall levereras under två eller flera år. I dylika fall kan det vara svårt att säga att skriftligt avtal om avyttring träffats under 1974. Och hur blir situationen om skogsägaren i nämnda fall återbetalar en del av förskottet under 1975? Något hinder härför torde inte föreligga.

Även när det gäller uttag av skogsprodukter som används i egen rörelse skall insättningsskyldighet föreligga. Om vi begränsar oss till 1975 års taxering gäller insättningstvånget endast uttag under de två sista månaderna av 1974. Vid vilken tidpunkt har en sågverksägare med egen skog tagit ut virke för förädling i egen rörelse? Räcker det att träden avverkats under november eller december 1974? På denna punkt kan många intressanta tolkningsfrågor uppkomma. Möjligheterna för myndigheterna att bevisa att uttag skett under just denna korta tid måste onekligen i många fall vara begränsade.

Som Atterwall anför i sin artikel skall enligt skatteutskottets mening be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32

gränsningsregeln i 2 § andra stycket i lagen tillämpas så att skyldigheten att göra insättning på investeringskonto för skog inte omfattar högre belopp än den redovisade nettointäkten av förvärvskällan *före* fullgörandet av insättningsskyldigheten på investeringskonto för skog och *innan* avdrag gjorts för insättning på skogskonto. En sådan tolkning förefaller inte helt självklar för alla som endast läser lagtexten. En skogsägare som redovisar intäkt av skogsbruk på sin jordbruksbilaga kan förvisso – bland annat av blankettens formulering – föranledas att tro att vad som utgör nettointäkt av fastigheten är vad som återstår efter insättning på skogskonto. Detta förhållande kan leda till besvärliga missuppfattningar hos många.

Antag att en skogsägare i december 1974 uppburit 100.000 kr i köpeskilling för avverkningsrätt, som avyttrats under samma månad. Skogsägaren känner inte till den nya lagstiftningen. I slutet av december 1974 sätter han in 60.000 kr av likviden på skogskonto. Först i februari 1975 då han skall upprätta sin deklaration för beskattningsåret 1974 får han reda på innehållet i den nya lagen samt att han är tvingad att sätta in 20.000 kr på investeringskonto för skog senast den 15 februari. Kanske har han vid samma tillfälle disponerat över den del av likviden eller 40.000 kr som han inte satte in på skogskonto, varför han saknar likvida medel. Skogskontomedlen kan han enligt skogskontoförordningen få ut från banken först fyra månader efter insättningen eller således tidigast i slutet av april 1975. Man önskar att man kunde ge denne skogsägare – som har anledning att känna sig inte litet förgrymmad på den nya lagstiftningen – ett gott råd hur han skall förfara för att komma till rätta med förhållandena.

En vanlig situation är att skogsvårdsstyrelsen enligt bestämmelser i skogsvårdslagen ålägger en skogsägare att ställa säkerhet för kommande skogsvårdsåtgärder. Detta kan gälla mycket betydande belopp. Man brukar förfara på det sättet att skogsvårdsstyrelsen och skogsägaren träffar en överenskommelse om att skogsägaren skall spärra vissa medel på skogskonto och att dessa medel får disponeras av skogsägaren först sedan han visat att han vidtagit vissa skogsvårdsåtgärder på sin fastighet. I många fall kan det ha inträffat att dylika överenskommelser träffats under november eller december 1974. Det kan sedan bli nödvändigt att riva upp denna överenskommelse för att skogsägaren i stället skall få tillfälle att spärra medlen eller en del av dem på investeringskonto för skog. Man kan inte komma ifrån att en sådan konsekvens av lagstiftningen måste väcka irritation hos många jämte besvär för skogsvårdsstyrelserna. För de flesta måste det onekligen te sig ganska egalt om medel spärras på skogskonto eller på investeringskonto för skog.

I skogskontoförordningen finns som bekant bestämmelser om hur man skall förfara med skogskontomedel vid vissa inträffade förhållanden. Enligt 9 § skall sådana medel tagas till beskattning för det år då den skattskyldige överlåter fastigheten eller den huvudsakliga delen av densamma. För dödsbo gäller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32

att skogskontomedel som dödsboet har skall återföras till beskattning för det år då dödsboet skiftas eller – om de speciella reglerna om handelsbolagsbeskattning blir tillämpliga på dödsboet – för det år då dessa regler första gången skall tillämpas. Dessutom finns en speciell bestämmelse som avser bodelning. Slutligen stadgas i samma paragraf att skogskontomedel skall tagas till beskattning för det år då avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av samma medel.

Några motsvarande regler har man inte ansett erforderliga när det gäller den nya lagen. Resultatet torde bli att någon återföring av de spärrade medlen inte kommer att ske i de situationer som omtalas i skogskontoförordningen. Frågan berördes en smula i skatteutskottet som framgår av Atterwalls artikel. Man ansåg att det kunde finnas skäl att i vissa fall – bland annat vid dödsfall – få ut de spärrade medlen i förtid. Men det är inte sagt att de bestämmelser som gäller är tillräckliga för att undvika besvär och rättsförluster både för de enskilda och det allmänna. I avsaknad av regler om återföring får man anta att det alltid är den som insatt medel på investeringskonto för skog som skall beskattas för dem. Har han sålt fastigheten kan det inte bli fråga om att återföra beloppet till beskattning före femårsperioden. Det kan då bli besvärligt att återföra beloppet till beskattning. Möjlighet torde också föreligga att överlåta medlen på investeringskonto till annan. I sådana fall kan det bli diskussion om vem som skall beskattas vid femårstidens utgång eftersom avtal kan ha träffats om att köparen skall svara för skatten. Även vid arvskiften kan det bli liknande besvärligheter både för de enskilda och för taxeringsmyndigheterna. Särskilt gäller detta om det till riksbanken inbetalade beloppet därtill är spärrat genom överenskommelse med skogsvårdsstyrelsen.

Man kan slutligen fråga sig vilka konsekvenser denna tydligen i stor hast tillkomna lagstiftning kommer att få. Rent allmänt kan väl sägas att den som kommer att drabbas av insättningstvång är en begränsad grupp av större skogsägare. För beskattningsåret 1974 drabbas dock endast de som fått större likvider under november eller december samma år, avseende kontrakt upprättade under 1974. För dem som före årsskiftet kände till lagstiftningen var det lätt att i samråd med virkesköparen avtala om ett lämpligt avvägt uppskov med likviden som förföll till betalning under de två sista månaderna samma år. För beskattningsåret 1975 föreligger nära nog obegränsade möjligheter att ändra betalningsterminerna och på detta sätt undvika insättningsskyldigheten. Följden blir med all sannolikhet att de som drabbas är en begränsad grupp av skogsägare som är okunniga och som därför inte vidtagit åtgärder för att undvika insättningstvånget. Förnuftigt folk som tagit till vana att med vaksamt öga följa med allt nytt som kommer på beskattningsområdet kan utan större svårighet undvika att drabbas av lagen. Man kan räkna med att åtskilliga antedateringar av kontrakt om skogsprodukter kommer att bli en följd av lagstiftningen. Man kan även räkna med att både taxeringsmyn-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32

digheterna, riksbanken, länsstyrelserna och de enskilda kommer att drabbas av avsevärt besvär med lagen. Man kan inte rimligen räkna med att aktningen för de lagstiftande organen kommer att öka när de enskilda ser hur denna lag kommer att verka och hur lätt det många gånger kan vara att undkomma lagen.

I den proposition som låg till grund för lagen uttalade departementschefen att särskilda åtgärder borde vidtas för att skogsägarnas stora inkomster inte "blev fritt disponibla". Departementschefens tanke synes ha varit att ett sådant "fritt disponerande" hos en begränsad grupp av skattskyldiga skulle försvåra löneförhandlingarna. En sådan tanke ter sig inte särskilt realistisk. Om en skogsägare under ett visst år uppbär stora skogsintäkter är det i regel inte naturligt för honom att "fritt disponera" dessa. Det naturliga för honom är givetvis att placera en del av medlen på skogskonto för att därigenom minska progressiviteten. Man kan onekligen tycka att behovet av tvångssterilisering inte är särskilt stort när man har bestämmelserna om skogskonto. I stället för att införa den nya lagen hade man bort välja vägen att öka möjligheterna att sätta in medel på skogskonto. Då hade man uppnått samma syfte som man avser att uppnå med denna tvångslag. Dessutom hade man sluppit åtskilligt besvär både för myndigheter och enskilda.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:32

Tabellen är upprättad av kanslirådet Gunnar Björne	Ogift[1]; hemmavarande barn under 18 år saknas (f 2/11 1956—1/11 1974)	Ogift[1] med hemmavarande barn under 16 år (f 2/11 1958—1/11 1974)	Ogift[1] med hemmavarande barn mellan 16 och 18 år (f 2/11 1956—1/11 1958)	Gift[1] som inte sammanlevt med maken och haft hemmavarande barn under 16 år (f 2/11 1958—1/11 1974)	Gift[1] som inte sammanlevt med maken och haft hemmavarande barn mellan 16 och 18 år (f 2/11 1956—1/11 1958)	Gift[1] som sammanlevt med maken och haft högre inkomst[6] än denne; hemmavarande barn under 16 år saknas (f 2/11 1958—1/11 1974)	Gift[1] som sammanlevt med maken och haft lägre inkomst[6] än denne; hemmavarande barn under 16 år saknas (f 2/11 1958—1/11 1974)	Gift[1] som sammanlevt med maken och haft högre inkomst[7] än denne; hemmavarande barn under 16 år finns (f 2/11 1958—1/11 1974)	Gift[1] som sammanlevt med maken och haft lägre inkomst[7] än denne; hemmavarande barn under 16 år finns (f 2/11 1958—1/11 1974)
Avdrag för obl avgift till allmän sjukförsäkring[4]	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering	Belopp som påförts vid senaste taxering
Avdrag för försäkringspremier	max 250	max 500	max 500	max 250	max 250	Makarna gemensamt max 500	Makarna gemensamt max 500	Makarna gemensamt max 500	Makarna gemensamt max 500
Avdrag för underhåll av icke hemmavarande barn under 18 år (skall styrkas med skriftligt bevis)[9]	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn	max 2 500/barn
Förvärvsavdrag[2] avseende A-inkomst av rörelse[3] eller tjänst	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000	—	—	—	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000
Förvärvsavdrag[1] avseende A-inkomst av jordbruksfastighet	—	25 % av inkomsten[2], dock sammanlagt max 2 000	—	25 % av inkomsten[2], dock sammanlagt max 2 000	—	—	—	—	1 000
Förvärvsavdrag[1] tillkommande gift person med A-inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse, vars make biträtt i verksamheten	—	—	—	—	—	—	—	max 1 000[3]	max 1 000[3]
Grundavdrag[5]	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500
Skattereduktion	—	1 800	1 800	1 800	1 800	max 1 800[8]	—	max 1 800[8]	—

1 Med ogift jämställes änka, änkling, frånskild och sådan gift skattskyldig, som ingått äktenskap under beskattningsåret. För sådan gift skattskyldig, som inte sambeskattas med sin make och som inte haft barn under 18 år, gäller samma regler som för barnlös ogift. Skattskyldig med barn under 16 år får förvärvsavdrag som ogift vid taxeringen för det inkomstår maken avlidit under förutsättning att dödsfallet skedde före den 1 juli inkomståret trots att han då sambeskattas med denne. Med gifta skattskyldiga likställes skattskyldiga som utan att vara gifta sammanlevt under större delen av beskattningsåret, om de tidigare varit gifta med varandra eller har eller haft gemensamt barn. Sistnämnda regel tillämpas dock inte för det beskattningsår, under vilket det förhållande inträtt, som motiverar behandlingen som gift skattskyldig.

Om flera förvärvsavdrag ifrågakommer samtidigt gäller viss maximering. Förvärvsavdrag får för makar gemensamt eller för ensamstående skattskyldig inte uppgå till högre belopp än sammanlagt det högsta av samtidigt ifrågakommande maximibelopp.

Förvärvsavdraget får inte överstiga inkomsten i förvärvskällan eller av arbetet, i förekommande fall efter avdrag för omkostnader och — vid kommunaltaxeringen — garantibelopp i förvärvskällan.

3 Då fastighet ingår i förvärvskällan är avdraget 25 % av nettointäkten.

4 Förutsättningen är att avgiften påförts under beskattningsåret.

5 Grundavdraget trappas av då den statligt taxerade inkomsten överstiger 30 000 kr.

6 Med inkomst avses statligt taxerad inkomst.

7 Med inkomst avses ifråga om förvärvsavdrag A-inkomst. Vid lika inkomst medges den yngste maken förvärvsavdrag. Vid jämförelse av makarnas inkomster beaktas också sjömansinkomst.

8 Vid lika statligt taxerad inkomst medges den äldste maken skattereduktion.

9 Om underhållsbidraget utgår på grund av dom, medges avdrag även såvitt avser barn över 18 år.