

Förbättrat regelverk om beskattning av skog

Innehållsförteckning

1	Inledning	5
2	Lagförslag	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	6
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	21
2.3	Förslag till förordning om ändring i skogskontoförordningen (1954:144)	30
2.4	Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	31
2.5	Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)	32
3	Bakgrund	34
4	Gällande rätt	34
4.1	Områdesskydd enligt miljöbalken	34
4.1.1	Naturresevat och biotopskydd	34
4.1.2	Intrångsersättning och löseskilling	35
4.1.3	Beskattning av intrångsersättning och löseskilling	36
4.1.4	Avsättning till ersättningsfond	37
4.2	Naturvårdsavtal	39
4.2.1	Allmänt om naturvårdsavtal	39
4.2.2	Ersättning för naturvårdsavtal	40
4.2.3	Beskattning av ersättning för naturvårdsavtal	40
4.3	Vissa regler för beskattning av skog	41
4.3.1	Skogsavdrag	41
4.3.2	Skogskonto och skogsskadekonto	42
4.4	Lag om ränta på skogskontomedel m.m.	45
5	Förenklingar och förbättringar av skogsbeskattningen	46
5.1	Mer ändamålsenlig beskattning av intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål	46
5.1.1	En särskild ersättningsfond för naturvårdsmark med förlängd tid för att hitta ersättningsmark	47
5.1.2	Turordningsregel om det har gjorts avsättning till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark	49
5.1.3	Personuppgiftsbehandling	50
5.2	Periodisering av ersättning för naturvårdsavtal	53
5.2.1	Naturvårdskonto införs	53
5.2.2	Avdragets storlek	55
5.2.3	Ersättning för naturvårdsavtal i samfällighet	56

5.2.4	Insättning på naturvårdskonto.....	57
5.2.5	Uttag från naturvårdskonto	58
5.2.6	Byte av kreditinstitut	60
5.2.7	Överföring av område som omfattas av naturvårdsavtal eller naturvårdskontomedel	61
5.2.8	Beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond.....	63
5.2.9	Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst	64
5.2.10	Skattskyldighet för begränsat skattskyldig	64
5.2.11	Kontrolluppgifter för naturvårdskonto.....	64
5.3	Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. upphävs.....	66
6	Anpassning till EU-rätten.....	68
6.1	Skogsavdrag för fastigheter utomlands	68
6.1.1	Översyn av reglerna.....	68
6.1.2	Skogsavdrag på fastigheter inom EES.....	68
6.1.3	Krav på årlig uppgiftsskyldighet	69
6.1.4	Skattskyldighet för begränsat skattskyldiga	70
6.1.5	Omedelbar beskattning i vissa fall.....	71
6.2	Skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto	72
6.2.1	Översyn av reglerna.....	72
6.2.2	Konton i utländska kreditinstitut och skyldigheter enligt inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen.....	72
6.2.3	Krav på skattskyldighet inom EES vid övertagande av medel	78
6.2.4	Kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen.....	79
6.2.5	Avskattning av kontomedel när kontrolluppgift inte lämnas.....	81
6.2.6	Valutakursförändringar.....	83
6.2.7	Kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond.....	84
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	85
8	Konsekvensanalys	85
8.1	Offentligfinansiella effekter	86
8.2	Konsekvenser för företag	90
8.3	Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	92
8.4	Effekter för kommuner och regioner	93
8.5	Effekter på miljö och klimat.....	93
8.6	Effekter för den ekonomiska jämställdheten	93
8.7	Övriga effekter	93
9	Författningskommentar	93
9.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	93

9.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfandelagen (2011:1244)	111
-----	--	-----

1 Inledning

Inför budgetpropositionen för 2026 är det angeläget att skatteförslagen kan förberedas genom remittering. För att möjliggöra en samlad behandling av skatteförslag med budgeteffekter remitteras därför denna promemoria från Finansdepartementet. Om de skatteåtgärder som nu remitteras kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2026, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering, blir beroende av det ekonomiska läget, reformutrymmet och finansieringsbehovet samt de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

Denna promemoria innehåller ett antal förslag som syftar till att förenkla och förbättra skattereglerna som rör skog m.m., öka incitamenten till formell naturvårdsavsättning, anpassa skatteregler till EU-rätten och underlätta möjligheten till kontroll av vissa skattemässiga justeringar kopplade till skog m.m.

I promemorian föreslås ett mer ändamålsenligt sätt att beskatta intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål inom ramen för systemet med ersättningsfond. Förslaget innebär att avsättning till ersättningsfond för mark som definieras som naturvårdsmark får återföras det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. I promemorian föreslås också att en enskild näringsidkares ersättning för naturvårdsavtal ska kunna periodiseras genom att en enskild näringsidkare som får sådan ersättning under vissa förutsättningar får göra avdrag för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut. Kontot ska kallas naturvårdskonto. Reglerna för naturvårdskonto föreslås likna reglerna för skogskonto, men med vissa skillnader.

Promemorian innehåller också ett förslag om att lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska upphävas.

I syfte att anpassa skattereglerna för skogskonto, skogsskadekonto och det nya naturvårdskontot till EU-rätten innehåller promemorian förslag om att dessa konton under vissa förutsättningar ska få tillhandahållas från ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller av ett utländskt kreditinstituts filial i en stat inom EES. Förslaget medför vissa ändringar av andra skattebestämmelser, bl.a. regler för beräkning av valutakursförändringar och kapitalunderlaget för räntefördelning. För att upprätthålla systemet med kontrolluppgifter föreslås också att kontomedel som huvudregel ska tas upp till beskattning om kreditinstitutet inte fullgör vissa skyldigheter.

En ytterligare anpassning till EU-rätten som föreslås i denna promemoria är att möjligheten till skogsavdrag ska utvidgas till att omfatta fastigheter inom EES. För att säkerställa att en sådan förändring inte ökar risken för skatteundandragande föreslås bl.a. att den som är begränsat skattskyldig ska vara skattskyldig för återförda skogsavdrag. Det föreslås också omedelbar beskattning av gjorda skogsavdrag i vissa fall, t.ex. om ägaren inte längre är obegränsat skattskyldig inom EES.

Förslagen beräknas varaktigt minska skatteintäkterna med cirka 50 miljoner kronor.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 april 2026.

2 Lagförslag

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 3 kap. 18 §, 6 kap. 11 §, 14 kap. 8 §, 21 kap. 1, 4, 6, 21, 29–31, 33, 35–39 och 41 §§, 31 kap. 1, 3, 12, 16, 20 och 21 §§, 32 kap. 7 §, 33 kap. 12 §, 66 kap. 18 § och rubrikerna närmast före 21 kap. 21 och 39 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas 11 nya paragrafer, 21 kap. 22 a, 28 a, 32 a, 35 a, 37 a–37 c, 40 a och 42 §§, 26 kap. 9 a §, 31 kap. 19 a §§ och närmast före 21 kap. 22 a, 37 a och 37 c §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §²

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 3 och 4 samt 6 a § den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond, samt inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för återförda avdrag för ersättningsfond,

7. inkomstslaget närings- 7. inkomstslaget närings-
verksamhet för uttag eller utbetal- verksamhet för uttag eller utbetal-
ning från ett skogskonto *eller* ning från ett skogskonto,
skogsskadekonto som avses i skogsskadekonto *eller naturvårds-*
21 kap., *konto* som avses i 21 kap.,

8. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,

9. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2020:1071.

10. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige,

11. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap.,

12. inkomstslaget närings-
verksamhet eller kapital för
utdelning på andelar i svenska
ekonomiska föreningar, *och*

12. inkomstslaget närings-
verksamhet eller kapital för
utdelning på andelar i svenska
ekonomiska föreningar,

13. inkomstslaget kapital för
återfört investeraravdrag enligt
43 kap.

13. inkomstslaget kapital för
återfört investeraravdrag enligt
43 kap., *och*

14. *inkomstslaget
näringsverksamhet för återförda
skogsavdrag.*

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 12 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

6 kap.

11 §³

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,

3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,

4. inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

5. återförda avdrag för periodiseringsfond och ersättningsfond,

6. schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a §,

7. återfört uppskovsbelopp enligt
47 kap., *och*

7. återfört uppskovsbelopp enligt
47 kap.,

8. inkomst från ett svenskt
handelsbolag, om den begränsat
skattskyldige

8. inkomst från ett svenskt
handelsbolag, om den begränsat
skattskyldige

– inte beskattas för inkomsten i
den stat där denne hör hemma på
grund av klassificeringen i
skattehänseende av handelsbolaget
enligt denna stats lagstiftning, och

– inte beskattas för inkomsten i
den stat där denne hör hemma på
grund av klassificeringen i
skattehänseende av handelsbolaget
enligt denna stats lagstiftning, och

– anses vara i intressegemenskap
med handelsbolaget enligt
24 b kap. 3 §.

– anses vara i intressegemenskap
med handelsbolaget enligt
24 b kap. 3 §, *och*

9. *återförda skogsavdrag.*

³ Senaste lydelse 2021:473.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

14 kap.

8 §

Fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §, ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i räkenskaperna, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Om den säkrade posten är sådant lager som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § ska inte första strecksatsen i första stycket tillämpas.

Första stycket gäller inte fordringar på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårds-konto. Valutakursförändringar på sådana fordringar ska beaktas först vid beskattning enligt 21 kap.

21 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ersättningar för avverkningsrätt i 2 §,
- anläggning av skog och diken i 3 §,
- skogsavdrag i 4–19 §§, och
- skogskonto och skogs-skadekonto i 21–40 §§.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §. Vad som avses med naturvårdsavtal framgår av 22 a §.

4 §⁴

Avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) på en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruksenhet och är en kapitaltillgång får göras enligt bestämmelserna i 5–19 §§.

Avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) på en lantbruksenhet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som är en kapitaltillgång får göras enligt bestämmelserna i 5–19 §§.

Skogsavdrag får inte göras på grund av en intäkt som tas upp till beskattning efter det att all mark eller all produktiv skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av en ny ägare.

6 §⁵

Anskaffningsvärdet är det värde som enligt 12–19 §§ avser skog och produktiv skogsmark vid förvärv av en fastighet som är *taxerad som lantbruksenhet*.

Anskaffningsvärdet är det värde som enligt 12–19 §§ avser skog och produktiv skogsmark vid förvärv av en fastighet som är *en lantbruksenhet*.

Avdragsutrymmet är det högsta belopp som fastighetsägaren får dra av under innehavstiden.

Avdragsgrundande skogsintäkt är summan av beskattningsårets intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttring eller uttag av skogsprodukter. Med skogsintäkt avses också försäkringsersättning för skog och skogsprodukter.

Skogskonto och skogsskadekonto

Skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto

21 §

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk (skogsintäkt) får göra avdrag enligt bestämmelserna i 23–40 §§ för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (skogskonto eller skogsskadekonto).

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk (skogsintäkt) får göra avdrag enligt bestämmelserna i 23–28, 29–32, 33–40 och 41 §§ för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (skogskonto eller skogsskadekonto).

En enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre får göra avdrag enligt bestämmelserna i 28 a–31, 32a, 33, 35–38, 40 a och 42 §§ för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (naturvårdskonto).

Naturvårdsavtal

22 a §

Med naturvårdsavtal avses sådan skriftlig överenskommelse som anges i 7 kap. 3 § andra stycket jordabalken.

⁵ Senaste lydelse 2010:1531.

28 a §

Avdrag för insättning på naturvårdskonto ett visst beskattningsår får motsvara högst 90 procent av ersättningen för ett naturvårdsavtal.

29 §

Om utdelning från en samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket tas upp som intäkt av näringsverksamheten, ska den del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till likställas med intäkt av skogsbruk som den skattskyldige själv bedrivit.

Om utdelning från en samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket tas upp som intäkt av näringsverksamheten, ska den del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till likställas med intäkt av skogsbruk som den skattskyldige själv bedrivit.

Den del av utdelningen som kommer från ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till ska likställas med ersättning för naturvårdsavtal som den skattskyldige själv fått.

30 §

Avdrag får inte göras med så högt belopp att det uppkommer ett underskott.

Om det uppkommer underskott och det finns två eller flera konton enligt detta kapitel där minst ett av kontona är ett naturvårdskonto, ska avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto anses ske före avdrag för insättning på naturvårdskonto. Om det finns flera naturvårdskonton ska avdrag i första hand nekas för den sista insättningen. Om insättning gjorts samma dag på flera naturvårdskonton får den skattskyldige välja vilken ordning som insättningarna ska anses ha gjorts.

31 §

Avdrag får göras bara om avdragsbeloppet uppgår till minst

Avdrag får göras bara om avdragsbeloppet uppgår till minst

5 000 kronor för skogskonto *eller* 50 000 kronor för skogsskadekonto. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

5 000 kronor för skogskonto, 50 000 kronor för skogsskadekonto *eller* 25 000 kronor för varje naturvårdskonto. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

32 a §

Om det finns flera naturvårdsavtal och näringsidkaren sätter in ersättning på naturvårdskonto, ska det finnas ett naturvårdskonto för varje avtal där näringsidkaren gör eller har gjort en insättning.

En skattskyldig får inte göra insättning avseende ersättning för ett och samma naturvårdsavtal på naturvårdskonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlitade kreditinstitutet.

33 §⁶

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett skogskonto *eller* skogsskadekonto senast den dag som den skattskyldige enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett skogskonto, skogsskadekonto *eller* naturvårdskonto senast den dag som den skattskyldige enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

35 §

Som skogskonto *och* skogsskadekonto godtas bara sådant konto *hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige* för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.

Som skogskonto, skogsskadekonto *eller naturvårdskonto* godtas bara sådant konto för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år *och som tillhandahålls från*

- ett svenskt kreditinstitut,*
- ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska unionen (EU),*
- ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller*
- ett utländskt kreditinstitut filial i en stat inom EU.*

I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

En stat som inte är medlem i EU men som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

⁶ Senaste lydelse 2011:1256.

finns bestämmelser om skatt på räntan.

likställs vid tillämpningen av första stycket med en stat inom EU om staten har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar som har en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

35 a §

Om kontot tillhandahålls från utlandet godtas kontot som skogsskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto bara om kreditinstitutet har kommit in med ett skriftligt åtagande till Skatteverket enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

36 §⁷

Uttag från ett skogsskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det innestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor.

Sedan tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättning enligt 33 § senast skulle göras, ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.

Medel, som enligt 41 § tas över från ett skogsskonto eller ett skogsskadekonto, får tidigast tas ut och ska betalas ut av kreditinstitutet vid de tidpunkter som enligt första och andra styckena gäller för insättningen på det ursprungliga kontot.

Uttag från ett skogsskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det innestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor.

Medel, som enligt 41 § tas över från ett skogsskonto eller ett skogsskadekonto, får tidigast tas ut och ska betalas ut av kreditinstitutet vid de tidpunkter som enligt första och andra styckena gäller för insättningen på det ursprungliga kontot. Detsamma gäller medel som enligt 42 § tas över från ett naturvårdskonto.

37 §

Uttag från ett skogskonto *eller* skogsskadekonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut enligt 36 § andra stycket.

Uttag från ett skogskonto, skogsskadekonto *eller* naturvårds-konto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut enligt 36 § andra stycket.

Avskattning av medel

37 a §

Om kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 2–4 skatteförfarandelagen (2011:1244) inte lämnats för skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto, ska medlen på kontot tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om inte annat följer av 37 b §.

Medlen ska tas upp till beskattning det beskattningsår som kontrolluppgiften eller uppgiften hade avsett om den lämnats.

37 b §

Om kreditinstitutet vid enstaka tillfälle har underlåtit att lämna de uppgifter som anges i 37 a §, ska medlen på kontot inte tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om kontohavaren själv lämnar de uppgifter som skulle ha framgått av kontrolluppgiften senast den 31 oktober året efter beskattningsåret.

Valutakursförändring

37 c §

Medel på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårds-konto i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag de betalas ut eller skulle ha betalats ut. Om medlen ska beskattas enligt 37 a § ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår medlen ska tas upp som intäkt.

Medel på ett skogskonto *eller* skogsskadekonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 37 § om hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. En sådan överföring får även göras när lantbruksenheten och kontomedel tas över enligt 41 §.

Medel på ett skogskonto, skogsskadekonto *eller* naturvårdskonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 37 § om hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. En sådan överföring får även göras av *skogskonto och skogsskadekonto* när lantbruksenheten och kontomedel tas över enligt 41 § *eller av naturvårdskonto när hela eller en del av området som omfattas av ett naturvårdsavtal och kontomedel tas över enligt 42 §.*

När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och skatteförfarandelagen (2011:1244).

Överföring av lantbruksenhet eller kontomedel m.m.

Överföring av lantbruksenheter, kontomedel eller områden som omfattas av naturvårdsavtal

Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på *kontona* tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller inte om äganderätten övergår genom gåva och den skattskyldige har gjort avdrag för de insatta medlen. Första stycket gäller inte heller i fråga om medel som tas över enligt 41 §.

Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på *skogskonto och skogsskadekonto* tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten.

40 a §

Om medlen på ett naturvårdskonto övergår till en ny ägare eller om det träffas avtal om pantsättning av medel på ett naturvårdskonto ska medlen tas

⁸ Senaste lydelse 2011:1256.

⁹ Senaste lydelse 2008:1066.

*upp som intäkt i inkomstslaget
näringsverksamhet.*

*Första stycket gäller inte i fråga
om medel som tas över enligt 42 §.*

41 §¹⁰

Om den skattskyldiges lantbruksenhet med produktiv skogsmark övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning får denne ta över medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto utan att beskattning sker enligt 37 §,

– om mottagaren vid arv, testamente eller bodelning med anledning av ena makens död skriftligen förklarar att han tar över medlen, eller

– om parterna vid gåva eller bodelning av annan anledning än ena makens död träffar skriftligt avtal om att medlen tas över.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs

*– att mottagaren är obegränsat
skattskyldig i en stat inom
Europeiska ekonomiska samarbets-
området (EES) och inte enligt
skatteavtal har hemvist i en stat
utanför EES,*

– att kontot förs över direkt till mottagaren eller medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren, och

– att överföringen sker samma beskattningsår som lantbruksenheten övergår.

Om bara en del av lantbruksenheten övergår till den närstående, får denne ta över högst så stor del av kontomedlen som hans andel motsvarar av den övertagna produktiva skogsmarkens skogsbruksvärde i förhållande till skogsbruksvärdet för all produktiv skogsmark på lantbruksenheten det beskattningsår då enheten övergår.

42 §

*Om hela eller en del av området
som omfattas av ett
naturvårdsavtal övergår till en
närstående genom arv, testamente,
gåva eller bodelning får
mottagaren ta över högst så stor
del av kontomedlen på det
naturvårdskonto som hänför sig till
området som övergår till
mottagaren, utan att beskattning
sker enligt 37 §,*

*– om mottagaren vid arv,
testamente eller bodelning med
anledning av ena makens död
skriftligen förklarar att mottagaren
tar över medlen, eller*

¹⁰ Senaste lydelse 2010:1531.

– om parterna vid gåva eller bodelning av annan anledning än ena makens död träffar skriftligt avtal om att medlen tas över.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs

– att mottagaren är obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och inte enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES,

– att kontot förs över direkt till mottagaren eller medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren, och

– att överföringen sker samma beskattningsår som området övergår.

26 kap.

9 a §

Skogsavdrag på fastighet i utlandet ska också återföras när

– ägaren inte längre är obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller enligt skatteavtal får hemvist i en stat utanför EES, eller

– fastigheten överlåts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller som enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.

31 kap.

1 §

Avdrag får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel för belopp som sätts av till

- ersättningsfond för inventarier,
- ersättningsfond för byggnader och markanläggningar,
- ersättningsfond för mark, *och* – ersättningsfond för mark,
- ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel. – ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel, *och*
- ersättningsfond för naturvårds-
mark.

Med inventarier avses i detta kapitel inte sådana tillgångar som nämns i 18 kap. 1 § andra stycket.

Med naturvårdsmark avses mark för vilken ersättning lämnats för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken eller med stöd av skogsvårdslagen (1979:429) i samband med

– att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid, eller

– inlösen av fastigheten.

3 §

Den som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna. Detta gäller dock inte för en ersättningsfond för mark.

Den som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna. Detta gäller dock inte för en ersättningsfond för mark *eller en ersättningsfond för naturvårdsmark.*

12 §

En ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång.

En ersättningsfond för mark *eller en ersättningsfond för naturvårdsmark* får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång.

16 §

En tidigare avsättning anses ha tagits i anspråk före en senare avsättning till samma slags ersättningsfond.

Om avsättning gjorts till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark ska den avsättning som ska återföras först anses ha tagits i anspråk först. Om ersättningsfonderna ska återföras samtidigt får den skattskyldige välja vilken ersättningsfond som ska anses ha tagits i anspråk först.

19 a §

Om avdrag medgetts för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark ska i stället för vad som anges i 19 § följande gälla. Om fonden inte tas i anspråk senast under det tionde beskattningsåret

efter det beskattningsår då avdraget gjordes, ska avdraget som medgetts för avsättning till ersättningsfond för naturvårds- mark återföras detta år.

20 §¹¹

Avdraget ska återföras, även om tiden i 19 § inte har löpt ut, om Avdraget ska återföras, även om tiden i 19 och 19 a §§ inte har löpt ut, om

1. fonden tas i anspråk i strid med bestämmelserna i 10–15 §§,
2. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts och inte annat följer av 38 kap. 15 §,
3. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
4. den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
5. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
8. det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller
9. den som innehar fonden försätts i konkurs.

Vad som sägs i första stycket 2–4 gäller inte om avsättningen grundas på en sådan avyttring som avses i 5 § 1–4.

Avdrag behöver dock inte återföras enligt första stycket 5 om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES eller för över sitt registrerade säte i Sverige till en sådan stat. Detta gäller bara om den stat till vilken näringsverksamheten eller det registrerade sätet förs över är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

I 23 och 24 §§ finns bestämmelser om att ersättningsfonder i vissa fall får tas över av någon annan i stället för att avdragen återförs.

21 §

Om en enskild näringsidkare har fått avdrag för avsättning till en ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i sådana fall som avses i 5 §, ska återföringen göras i inkomstslaget näringsverksamhet till den del fonden motsvarar belopp som har tagits upp i inkomstslaget näringsverksamhet vid återföring av värdeminskningssavdrag m.m. enligt 26 kap. Avdraget i övrigt ska återföras i inkomstslaget kapital.

En enskild näringsidkare ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond för mark i inkomstslaget kapital.	En enskild näringsidkare ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond för mark eller en ersättningsfond för
---	---

naturvårdsmark i inkomstslaget kapital.

32 kap.

7 §¹²

Som upphovsmannakonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.

I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan.

Som upphovsmannakonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.

33 kap.

12 §

Vid beräkning av kapitalunderlaget ska tillgångarna tas upp till det skattemässiga värdet. I fråga om fastigheter som är kapitaltillgångar finns bestämmelser också i 13 §.

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska tas upp till halva beloppet.

Medel på skogskonto, skogsskadekonto, *naturvårdskonto* och upphovsmannakonto ska tas upp till halva beloppet.

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas till kursen vid tidpunkten för den insättning på kontot som medförde avdrag.

66 kap.

18 §¹³

I inkomstslaget näringsverksamhet får särskild skatteberäkning göras för ackumulerad inkomst i form av

1. sådana inkomster genom vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet eller annan personlig, självständig näringsutövning som inte medför avdrag på grund av insättning på upphovsmannakonto,

2. inkomster vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, företagsnamn och andra liknande rättigheter av goodwill natur,

3. ersättning som den skattskyldige får för att flytta från en lokal som används i näringsverksamheten,

4. återföring av värdeminskningssavdrag m.m. avseende näringsfastigheter enligt 26 kap. 2, 8, 9 eller 13 §,

5. återföring av avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll avseende näringsbostadsrätter enligt 26 kap. 10, 11 eller 13 §,

¹² Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

¹³ Senaste lydelse 2018:1677.

6. engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt, dock inte upplåtelse av rätt att avverka skog, eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, och

7. ersättning vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken och inkomster för en fastighetsägare som avser värdet av sådan förbättring som en nyttjanderättshavare bekostat.

Särskild skatteberäkning får inte göras om inkomsten medför avdrag på grund av insättning på naturvårdskonto enligt 21 kap.

1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.

2. Lagen tillämpas första gången på allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken eller skogsvårdslagen samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 mars 2026.

3. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

4. Genom lagen upphävs lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

5. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande på ränta som gottskrivits kontot före den 1 april 2026.

2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 2 kap. 1 §, 16 kap. 4 och 6 §§, 17 kap. 4 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 och 5 §§, 24 kap. 3 §, 31 kap. 1 §, 33 kap. 1, 2 och 11 §§, 38 kap. 1 och 2 §§ och rubrikerna närmast före 16 kap. 4 § och 24 kap. 3 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas tre nya paragrafer, 23 kap. 6 a §, 31 kap. 15 c §, 33 kap. 7 b § och närmast före 31 kap. 15 c § och 33 kap. 7 b § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §¹

Lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt

1. kupongskattelagen (1970:624),

2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,

3. *lagen (1990:676) om skatt på*

ränta på skogskontomedel m.m.,

4. tullagen (2016:253),

3. tullagen (2016:253),

5. lagen (2004:629) om trängsel-
skatt,

4. lagen (2004:629) om trängsel-
skatt,

6. vägtrafikskattelagen
(2006:227), och

5. vägtrafikskattelagen
(2006:227), och

7. lagen (2014:1470) om
beskattning av viss privatinförsel
av cigaretter.

6. lagen (2014:1470) om
beskattning av viss privatinförsel
av cigaretter.

Lagen gäller även för belopp som avses i 16 kap. 23 § mervärdes-
skattelagen (2023:200).

16 kap.

Skogs-, skogsskade- och upphovs-
mannakonto

Skogs-, skogsskade-, naturvårds-
och upphovsmannakonto

4 §

Kontrolluppgift ska lämnas om

1. insättning enligt

a) 21 kap. inkomstskattelagen
(1999:1229) på skogskonto *eller*
skogsskadekonto, och

a) 21 kap. inkomstskattelagen
(1999:1229) på skogskonto, skogs-
skadekonto *eller naturvårdskonto*,
och

b) 32 kap. inkomstskattelagen på upphovsmannakonto,

2. uttag och utbetalning enligt

a) 21 kap. 36 § inkomst-
skattelagen från ett skogskonto
eller ett skogsskadekonto, och

a) 21 kap. 36 § inkomstskatte-
lagen från ett skogskonto, ett

¹ Senaste lydelse 2023:208.

b) 32 kap. 8 § inkomstskattelagen från ett upphovsmannakonto, samt

3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt

a) 21 kap. 40 och 41 §§ inkomstskattelagen på skogskonto eller skogsskadekonto, och

b) 32 kap. 11 § första stycket 1 eller 2 inkomstskattelagen på upphovsmannakonto.

skogsskadekonto eller ett naturvårdskonto, och

b) 32 kap. 8 § inkomstskattelagen från ett upphovsmannakonto,

3. överföring av medel från ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto, samt

4. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt

a) 21 kap. 40–42 § inkomstskattelagen på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto, och

1 eller 2 inkomstskattelagen på

6 §

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. insatt belopp,

2. uttaget eller utbetalt belopp, och

3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.

2. uttaget eller utbetalt belopp,

3. överfört belopp, och

4. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.

I kontrolluppgiften enligt första stycket 3 eller 4 ska uppgift lämnas om det överlåtna eller överförda värdet den dag då överlåtelsen, överföringen eller övertagandet skedde. Kontrolluppgiften ska också innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren. Vid överföring av medel ska kontrolluppgiften också innehålla uppgift om det mottagande kreditinstitutet samt de konton mellan vilka överföring av medel har skett.

17 kap.

4 §²

Kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning behöver inte lämnas

1. för ett konto som det inte finns ett personnummer för och som har öppnats före den 1 januari 1985, om räntan understiger 100 kronor under året eller, om kontot innehas av mer än en person, räntan för var och en av dem understiger 100 kronor,

2. om den sammanlagda räntan på konton i annat fall än som avses i 1 understiger 100 kronor under året för en person,

3. för skogskonto, skogs- 3. för skogskonto, skogsskade-
skadekonto, upphovsmannakonto konto, *naturvårdskonto*, upphovs-
och pensionssparkonto, och mannakonto och pensions-
sparkonto, och

4. för tillgångar på ett investeringssparkonto, om kontot vid tidpunkten när avkastningen överfördes eller betalades in till kontot innehades av en obegränsat skattskyldig fysisk person eller ett obegränsat skattskyldigt dödsbo.

Första stycket 4 gäller inte ränta och annan avkastning på tillgångar som avses i 42 kap. 38 § eller ränta som avses i 42 kap. 42 § andra stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229).

22 kap.

5 §

Kontrolluppgift ska lämnas om utdelning till delägare i sådana samfälligheter som avses i 6 kap. 6 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den juridiska person som förvaltar samfälligheten.

I kontrolluppgiften ska uppgift I kontrolluppgiften ska uppgift
lämnas om utbetald utdelning och lämnas om utbetald utdelning och
hur stor del av utdelningen som hur stor del av utdelningen som
kommer från intäkt av skogsbruk kommer från
som bedrivs i samfälligheten.

1. intäkt av skogsbruk som
bedrivs i samfälligheten, och

2. ersättning i samfälligheten för
*naturvårdsavtal som avser fem år
eller längre.*

23 kap.

Lydelse enligt prop. 2024/25:109 Föreslagen lydelse

2 §³

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21, 23, 24, 26 och 27 §§, 22 a–22 c kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2 samt 4 § 1 a, 2 a, 3 och 4 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21, 23, 24, 26 och 27 §§, 22 a–22 c kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

³ Senaste lydelse 2022:1686.

5 §⁴

Utländska företag som driver bankverksamhet, värdepappersrörelse, fondverksamhet, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet eller som tillhandahåller PEPP-produkter i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering i landet, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i denna lag. Detsamma gäller en utländsk AIF-förvaltare som förvaltar en specialfond eller som marknadsför en utländsk specialfond i Sverige enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Skyldigheten att lämna en sådan förbindelse gäller inte ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som på grund av bestämmelser i den staten är förhindrat att lämna kontrolluppgifter. Skyldigheten gäller inte heller försäkringsgivare inom EES som bara meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Skyldigheten att lämna en sådan förbindelse gäller inte ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som på grund av bestämmelser i den staten är förhindrat att lämna kontrolluppgifter. Skyldigheten gäller inte heller försäkringsgivare inom EES som bara meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). *Skyldigheten gäller inte heller utländska kreditinstitut som bara tillhandahåller konton av typen skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto enligt 21 kap. inkomstskattelagen från utlandet.*

6 a §

Utländskt kreditinstitut som tillhandahåller skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto från annat än en filial i Sverige ska för varje sådant konto ge in ett åtagande till Skatteverket om att fullgöra skyldigheter enligt 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och om att lämna kontrolluppgifter om kontot i enlighet med 16 kap. och 2 §.

Åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren.

24 kap.

Kontrolluppgifter om skogs-,
skogsskade- och upphovsmanna-
konto

Kontrolluppgifter om skogs-,
skogsskade-, naturvårds- och
upphovsmannakonto

3 §

Kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 1 ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 juni närmast följande kalenderår.

*Kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 §
3 och 4 a ska ha kommit in till
Skatteverket inom 30 dagar från
den dag då kreditinstitutet har fått
kännedom om att överföringen,
överlåtelsen, pantsättningen eller
övertagandet har skett.*

31 kap.

Lydelse enligt prop. 2024/25:109 Föreslagen lydelse

1 §⁵

I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 a §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 c §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Skogsavdrag på fastighet i utlandet

⁵ Senaste lydelse 2024:1136.

15 c §

Den som gör skogsavdrag på fastighet i utlandet ska lämna uppgift om

– fastighetens beteckning och adress, och

– avdragsutrymmet för fastighetens skog och produktiva skogsmark.

Den som har skogsavdrag på fastighet i utlandet ska lämna uppgift om

– avdragsutrymmet för fastighetens skog och produktiva skogsmark vid beskattningsårets utgång, och

– adress i utlandet där innehavaren är bosatt.

Om fastigheten eller en del av fastigheten överläts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska dödsboet eller överlåtaren lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för den nya ägaren.

33 kap.

1 §⁶

I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med särskilda uppgifter (2 och 2 a §§),
- uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),
- uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),
- uppgifter som ska lämnas av en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (6 a och 6 b §§),
- uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),
- uppgifter om periodiseringsfond och ersättningsfond (7 a §),
 - uppgifter om skogsavdrag på fastighet i utlandet (7 b §),*
- uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),
- uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),
- uppgifter som ska lämnas av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat (9 a §),
- uppgifter i fråga om vissa förhandsbesked i skattefrågor (9 b §),
- när särskilda uppgifter ska lämnas (10–11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

2 §⁷

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,

3. bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige,

4. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,

5. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,

6. kontroll av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond,

7. beslut om avräkning av utländsk skatt, *och*

7. beslut om avräkning av utländsk skatt,

8. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallat.

8. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagesbeskattning återkallat, *och*

9. kontroll av skogsavdrag på fastigheten i utlandet.

Skogsavdrag på fastighet i utlandet

7 b §

Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har skogsavdrag på fastighet i utlandet ska lämna särskild uppgift om sådana förhållanden som avses i 31 kap. 15 c § andra och tredje styckena.

11 §⁸

Särskilda uppgifter enligt 5, 7 och 8–9 a §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

Särskilda uppgifter enligt 5, 7, 7 b och 8–9 a §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

Nuvarande lydelse

<i>Särskilda uppgifter enligt</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
5 §	Den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum
7 §	den 2 maj året efter beskattningsåret

⁷ Senaste lydelse 2020:954.

⁸ Senaste lydelse 2019:1147.

8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det
9 a §	tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning gäller fick ta del av det

Föreslagen lydelse

<i>Särskilda uppgifter enligt</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum
7 och 7 b §§	den 2 maj året efter beskattningsåret
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det
9 a §	tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning gäller fick ta del av det

38 kap.

1 §⁹

Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,

2. åtagande

a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,

b) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,

c) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor, *och* c) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor,

d) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter,

d) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter, *och*

e) enligt 23 kap. 6 a § om att fullgöra skyldigheter och lämna kontrolluppgifter om skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårds-konto,

3. deklARATIONER,

4. land-för-land-rapporter,

5. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,

6. särskilda uppgifter,

7. tilläggsskatterapporter,

8. ändringar av eller tillägg till en tilläggsskatterapport,

9. periodiska sammanställningar,

10. underrättelser enligt 22 c kap. 7 §, och

11. anmälningar enligt 33 d kap. 3 § andra stycket och 33 d kap. 4 § tredje stycket.

2 §¹⁰

Följande uppgifter ska undertecknas:

1. uppgifter i deklaration, och

2. särskilda uppgifter som ska lämnas av

a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,

b) en fysisk eller juridisk person enligt 33 kap. 6 a §,

c) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §, *och* c) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §,

d) uppgiftsskyldiga enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond. d) uppgiftsskyldiga enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond, *och*

e) den som har skogsavdrag på fastighet i utlandet enligt 33 kap. 7 b §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.

2. Bestämmelserna i 16 kap. 4 och 6 §§, 17 kap. 4 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 §, 24 kap. 3 §, 31 kap. 15 c § och 33 kap. 1, 2, 7 b och 11 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser tid efter den 31 mars 2026.

¹⁰ Senaste lydelse 2020:954.

2.3 Förslag till förordning om ändring i skogskontoförordningen (1954:144)

Härigenom föreskrivs i fråga om skogskontoförordningen (1954:144)¹
dels att 8 § ska upphöra att gälla,
dels att 1 och 5 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

Med skogskonto förstås i denna förordning *ett sådant särskilt konto* i ett kreditinstitut som avses i 21 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229). Vad som sägs om skogskonto gäller även skogsskadekonto.

Med skogskonto *och naturvårds-konto* förstås i denna förordning *sådana särskilda konton* i ett kreditinstitut som avses i 21 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229). Vad som sägs om skogskonto gäller även skogsskadekonto.

5 §³

Om en kontrolluppgift som har lämnats enligt 16 kap. 4 § 1 a skatteförfarandelagen (2011:1244) inte har följts vid ett beslut om avdrag för insättning på ett skogskonto *eller* skogsskadekonto, ska Skatteverket snarast möjligt lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Ett sådant meddelande ska också lämnas till kreditinstitutet om innestående medel har tagits upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 21 kap. 39 *eller* 40 § inkomstskattelagen (1999:1229). Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft.

Om en kontrolluppgift som har lämnats enligt 16 kap. 4 § 1 a skatteförfarandelagen (2011:1244) inte har följts vid ett beslut om avdrag för insättning på ett skogskonto, skogsskadekonto *eller naturvårdskonto*, ska Skatteverket snarast möjligt lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Ett sådant meddelande ska också lämnas till kreditinstitutet om innestående medel har tagits upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 21 kap. 39, 40 *eller 40 a §§* inkomstskattelagen (1999:1229). Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft.

Denna förordning träder i kraft den 1 april 2026.

¹ Senaste lydelse av förordningens rubrik 1988:1521 8 § 1993:1230.

² Senaste lydelse 2004:333.

³ Senaste lydelse 2011:1264.

2.4 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet¹ ska införas en ny paragraf, 19 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 a §

Uppgifter som lämnats enligt 31 kap. 13 § skatteförfarandelagen (2011:1244) om avdrag för avsättning till ersättningsfond för sådan naturvårdsmark som avses i 31 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) som gjorts under beskattningsåret, ska gallras tolv år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Detsamma gäller för handlingar med sådana uppgifter.

Denna förordning träder i kraft den 1 april 2026.

¹ Senaste lydelse av förordningens rubrik 2003:1023.

2.5 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs att det i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) ska införas tre nya paragrafer, 5 kap. 9 a och 11 c §§ och 20 kap. 3 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

9 a §

Ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) att fullgöra skyldigheter och att lämna kontrolluppgifter om skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto ska innehålla följande identifikationsuppgifter för kreditinstitutet och kontohavaren:

- 1. namn,*
- 2. personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer, samt*
- 3. postadress.*

Åtagandet ska även innehålla identifikationsuppgifter för kontot i form av kontonummer eller motsvarande.

11 c §

En kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 3 och 4 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska i fråga om skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto även innehålla följande identifikationsuppgifter för den som tar över medel, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett:

- 1. namn,*
- 2. personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer,*
- 3. postadress, samt*

4. kontonummer eller motsvarande.

20 kap.

3 a §

Uppgifter som lämnats enligt 31 kap. 13 § skatteförfarandelagen (2011:1244) om avdrag för avsättning till ersättningsfond för sådan naturvårdsmark som avses i 31 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) som gjorts under beskattningsåret, ska gallras tolv år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Detsamma gäller även för handlingar med sådana uppgifter.

Denna förordning träder i kraft den 1 april 2026.

3 Bakgrund

Finansdepartementet tog i augusti 2023 emot Skatteverkets promemoria *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog*. I promemorian föreslås en ersättningsfond för naturvårdsmark som syftar till mer ändamålsenlig beskattning av intrångsersättning och löseskilling för naturvårdande ändamål. Dessutom föreslås att ersättning för naturvårdsavtal ska kunna periodiseras genom avdrag för belopp insatta på ett naturvårdskonto. Naturvårdskontot föreslås likna skogskontot, med vissa skillnader. Skatteverkets förslag syftar till att göra skattereglerna mer gynnsamma för naturvårdsavsättning och samtidigt beakta risken för skatteundandragande och administrativa bördor.

Skatteverket har i en äldre promemoria från 2014, *Skattereglerna för skogsbruk – Anpassning till EU-rätten*, föreslagit ändrade regler för skogsavdrag samt skogskonto och skogsskadekonton. I promemorian föreslås bl.a. att kreditinstitut som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska kunna tillhandahålla skogskonto och skogsskadekonto för avdragsgilla insättningar samt att skogsavdrag ska få göras för fastigheter inom EES. Promemorian remitterades av Finansdepartementet i december 2014.

Förslagen i promemorian från 2014 har efter remissen inte resulterat i förslag från regeringen om ny lagstiftning. Skatteverket föreslår dock i promemorian från 2023 att vissa av ”EU-anpassningarna” från den äldre promemorian ska införas för naturvårdskonto.

I delbetänkande *Ett tydligt regelverk för aktivt skogsbruk* (SOU 2024:91) av 2024 års skogspolitiska utredning uppmanar utredaren regeringen att gå vidare med förslagen om periodisering av intäkterna från naturvårdsavtal som har lämnats av Skatteverket i promemorian från 2023. Vidare tog Finansdepartementet den 21 december 2010 emot en hemställan från Naturvårdsverket, Skogsstyrelsen och Länsstyrelsen Skåne (Fi2010/05768) om införande av en möjlighet att skjuta upp beskattningen av ersättning från naturvårdsavtal.

4 Gällande rätt

4.1 Områdesskydd enligt miljöbalken

Formell naturvårdsavsättning kan ske genom områdesskydd enligt miljöbalken.

4.1.1 Naturreservat och biotopskydd

Mark- eller vattenområde kan formellt skyddas för all framtid genom bl.a. beslut om naturreservat och biotopskyddsområde. När en fastighetsägare upplåter marken till staten för obegränsad tid kallas det allframtidsupplåtelse (jfr 45 kap. 7 § inkomstskattelagen [1999:1229], härafter IL).

Naturreservat är det vanligaste sättet att långsiktigt skydda värdefull natur. Naturreservat är en stark skyddsform som ofta består av sammanhängande värdefull natur där naturskog, vattendrag, marina miljöer, öppna kulturlandskap och myrar kan ingå. Av 7 kap. 4 § miljöbalken framgår att länsstyrelsen eller kommunen får förklara ett mark- eller vattenområde som naturreservat i syfte att bevara biologisk mångfald, vårda och bevara värdefulla naturmiljöer eller tillgodose behov av områden för friluftslivet. Ett område som behövs för att skydda, återställa eller nyskapa värdefulla naturmiljöer eller livsmiljöer för skyddsvärda arter får också förklaras som naturreservat.

Biotopskyddsområden är områden som på grund av sina särskilda egenskaper är värdefulla livsmiljöer för hotade djur- eller växtarter. Biotopskyddsområde är en skyddsform som kan användas för små mark- och vattenområden, s.k. biotoper. Biotoperna är också viktiga för vanligare arter, samt för omväxling i landskapet. Av 7 kap. 11 § miljöbalken framgår att regeringen i fråga om små mark- eller vattenområden som på grund av sina särskilda egenskaper är värdefulla livsmiljöer för hotade djur- eller växtarter eller som annars är särskilt skyddsvärda får meddela föreskrifter om att samtliga lätt igenkännbara områden av ett visst slag i landet eller i en del av landet ska utgöra biotopskyddsområden, och att en myndighet eller kommun i det enskilda fallet får besluta att ett område ska utgöra ett biotopskyddsområde. Regeringen har i förordningen (1998:1252) om områdesskydd enligt miljöbalken m.m. föreskrivit att Skogsstyrelsen eller en kommun får meddela förvaltningsbeslut om biotopskyddsområde inom sådan särskild skyddsvärd skogsmark som anges i bilaga 2 till förordningen. Regeringen har i förordningen vidare föreskrivit att även länsstyrelsen inom vissa områden får besluta om biotopskyddsområde (6, 7 och 7 a §§ förordningen om områdesskydd enligt miljöbalken m.m.).

4.1.2 Intrångsersättning och löseskilling

En fastighetsägare har rätt till ersättning på grund av beslut som innebär att mark tas i anspråk eller att pågående markanvändning inom berörd del av en fastighet avsevärt försvåras, bl.a. vid bildande av naturreservat eller biotopskyddsområde (31 kap. 4 § miljöbalken). Detta innefattar bl.a. ersättning för allframtidsupplåtelse. Vid en allframtidsupplåtelse får fastighetsägaren ersättning i form av intrångsersättning. Bestämmelserna i expropriationslagen (1972:719) ska gälla vid ersättning enligt 31 kap. miljöbalken, om inte balken innehåller avvikande bestämmelser (31 kap. 2 § miljöbalken). För allframtidsupplåtelse innebär det att intrångsersättning ska betalas med ett belopp som motsvarar den minskning av fastighetens marknadsvärde som uppkommer genom allframtidsupplåtelsen. Därutöver ska ytterligare intrångsersättning betalas med 25 procent av marknadsvärdeinsparningen. Uppkommer i övrigt skada för ägaren genom allframtidsupplåtelsen, ska även sådan skada ersättas, dock endast till sitt värde utan påslag med 25 procent (4 kap. 1 § expropriationslagen). I och med att intrångsersättning numera utgår med 125 procent av marknadsvärdeinsparningen överstiger denna ersättning i många situationer den köpeskilling som staten kan erbjuda vid köp (jfr SOU 2020:73 s. 182).

Om det vid en allframtidsupplåtelse uppstår synnerliga olägenheter vid pågående användning av fastigheten, har fastighetsägaren rätt att få fastigheten inlöst i stället för att få ersättning (31 kap. 2 § miljöbalken). Enligt uppgift från Naturvårdsverket som Skatteverket återger i myndighetens promemoria från 2023 *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* har något yrkande om inlösen inte framställts de senaste 15–20 åren. Även enligt uppgift från Skogsstyrelsen till Skatteverket har det hittills endast rört sig om allframtidsupplåtelser.

Ett annat alternativ till intrångsersättning och löseskilling är att fastighetsägaren erbjuds annan mark som ersättningsmark. Inget påslag om 25 procent aktualiseras vid markbyte (SOU 2020:73 s. 199).

4.1.3 Beskattning av intrångsersättning och löseskilling

Intrångsersättning för allframtidsupplåtelse och löseskilling för inlösen beskattas, på samma sätt som när stat eller kommun genom köp övertar en näringsfastighet som är en kapitaltillgång, som en avyttring enligt kapitalvinstreglerna. Av 45 kap. 6 § IL framgår att om en ägare till en fastighet får engångsersättning för allframtidsupplåtelse, anses en så stor del av fastigheten avyttrad som ersättningen motsvarar av hela fastighetens marknadsvärde vid tiden för det beslut eller den upplåtelse som ersättningen grundar sig på. Enskild näringsidkare beskattas för intrångsersättningen respektive löseskillingen i inkomstlaget kapital (13 kap. 6 § första stycket IL) och juridisk person beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL). Om avyttringen sker av ett svenskt handelsbolag gäller för delägare som är fysiska personer att handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter inte räknas till inkomstlaget näringsverksamhet utan till inkomstlaget kapital (13 kap. 4 § IL).

Vid en avyttring beräknas kapitalvinsten som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet (44 kap. 13 § IL). Med omkostnadsbelopp avses anskaffningsutgifter ökade med förbättringsutgifter (44 kap. 14 § IL). Hur omkostnadsbeloppet ska beräknas vid allframtidsupplåtelse framgår av 45 kap. 24 § IL. Så stor del av omkostnadsbeloppet för fastigheten anses avse den del av fastigheten som anses avyttrad, som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid tiden för inskränkningen eller upplåtelsen. Omkostnadsbeloppet för den eller de allframtidsupplåtelser som den skattskyldige gör under beskattningsåret får i stället beräknas till sammanlagt 12 000 kronor. Omkostnadsbeloppet får dock inte överstiga de sammanlagda ersättningarna. I 45 kap. 25 § IL finns bestämmelser om hur mycket som återstår av fastighetens omkostnadsbelopp när en viss del av fastigheten har avyttrats tidigare under innehavstiden eller det tidigare under innehavstiden har skett en allframtidsupplåtelse mot en engångsersättning.

I inkomstlaget kapital ska 90 procent av kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp (45 kap. 33 § IL). Med den nuvarande skattesatsen i inkomstlaget kapital (30 procent) innebär det en beskattning med 27 procent av kapitalvinsten för enskild näringsidkare (65 kap. 7 § IL). För juridiska personer som ska ta upp intrångsersättning respektive

löseskilling i inkomstslaget näringsverksamhet är skattesatsen 20,6 procent (65 kap. 10 § IL).

Vid en avyttring kan det även bli aktuellt att återföra vissa tidigare medgivna avdrag till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

Av 26 kap. 2 § IL framgår att vid avyttring av en näringsfastighet ska följande avdrag återföras:

1. värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, och
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.

Med avyttring likställs sådan allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 7 § IL, om den innebär upplåtelse av mark, byggnad eller markanläggning (26 kap. 6 § IL).

4.1.4 Avsättning till ersättningsfond

I 31 kap. IL finns bestämmelser om näringsidkares rätt att göra avdrag för avsättning till ersättningsfonder. En näringsidkare får göra avdrag för avsättning till ersättningsfond om näringsidkaren fått skattepliktig ersättning för inventarier, byggnader och markanläggningar eller mark i samband med att en fastighet exempelvis avyttras genom tvång, under tvångsliknande situation eller att förfoganderätten till en fastighet inskränks för obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller på motsvarande sätt med stöd av andra författningar och ersättningen för den inskränkta förfoganderätten utgår som en engångsersättning (31 kap. 5 § IL). Syftet med ersättningsfonder är att en extraordinär ersättning inte ska beskattas om den återinvesteras på visst sätt i näringsverksamheten (jfr prop. 1989/90:110 s. 547). När en näringsidkare får intrångsersättning för mark som tas i anspråk genom allframtidsupplåtelse för att ett områdesskydd enligt miljöbalken ska bildas, har näringsidkaren möjlighet att göra avdrag för avsättning till en ersättningsfond enligt 31 kap. 5 § 5 IL. Av bestämmelsen framgår att avdrag för avsättning får göras om en näringsidkare får ersättning i samband med att förfoganderätten till en fastighet inskränks för obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller på motsvarande sätt med stöd av andra författningar, under förutsättning att ersättningen är en engångsersättning. Avdrag för avsättning till en ersättningsfond får enligt förhandsbesked från Skatterättsnämnden göras med stöd av 31 kap. 5 § 2 IL om näringsidkare får löseskilling för inlösen i stället för ersättning för inskränkningen efter att ha begärt det med stöd av 31 kap. 8 § miljöbalken (Skatterättsnämndens förhandsbesked den 11 december 2008, dnr 60–08/D). Av 31 kap. 5 § 2 IL framgår att avdrag för avsättning får göras om en näringsidkare får ersättning i samband med att en fastighet annars avyttras under sådana förhållanden att det måste

anses som en tvångsavyttring och det inte skäligen kan antas att den skulle ha avyttrats även om det inte hade funnits något tvång.

Om ersättningen tas i anspråk för ersättningsfond enligt bestämmelserna i 31 kap. IL, ska det ianspråktaga beloppet inte tas upp som intäkt (31 kap. 17 § IL).

Bestämmelserna om avdrag för avsättning till ersättningsfond gäller oavsett om den som får ersättning är fysisk eller juridisk person. Avdraget för avsättning till ersättningsfond får inte överstiga den ersättning som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Om ersättningen avser en avyttrad fastighet, får avdraget inte överstiga summan av de belopp som på grund av avyttringen tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet som kapitalvinst enligt 45 kap. IL och som återförda värdeminskningssavdrag m.m. enligt 26 kap. IL (31 kap. 7 § första och andra stycket IL).

Enskilda näringsidkare som får ersättning vid allframtidsupplåtelse eller löseskilling vid inlösen ska dock, som anges ovan, redovisa ersättningen i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § första stycket IL). För att en enskild näringsidkare ska kunna göra avdrag för en avsättning till ersättningsfond för ersättningen, kan näringsidkaren därför begära att kapitalvinster på näringsfastigheter vid sådana avyttringar som enligt 31 kap. 5 § IL medför rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 6 § andra stycket IL och 31 kap. 7 § tredje stycket IL).

Avsikten med avdrag för avsättning till ersättningsfond för mark är att ny mark ska förvärfas som ersättning för den upplåtna marken. Det är inte nödvändigt att det är samma slags näringsfastighet. En avsättning som skett från en skogsbruksfastighet får därmed användas för att förvärva t.ex. en jordbruksfastighet (jfr SOU 2020:73 s. 201).

Om en ersättningsfond inte tas i anspråk senast under det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes, ska avdraget återföras till beskattning detta år (31 kap. 19 § IL). Detta innebär att om exempelvis avdrag för ersättningsfond för mark gjorts, så måste en ersättningsmark förvärfas inom denna tidsfrist. Om så inte sker, ska avdraget återföras det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, medge att fonden behålls under en viss tid därefter. Som längst får den behållas till och med det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. En motsvarande bestämmelse om särskilda skäl fanns i lagen (1981:296) om eldsvådefonder. I förarbetena till den bestämmelsen anfördes att det för dispens bör krävas att den skattskyldige har svårigheter att ta fonden i anspråk inom föreskriven tid. Detta kan bero på yttre förhållanden, t.ex. konjunkturläget, eller på den skattskyldiges personliga förhållanden, t.ex. sjukdom. Dispens bör medges endast om den skattskyldige har konkreta planer på att ta fonden i anspråk inom den förlängda tiden (prop. 1980/81:68 s. 229).

När avdraget återförs till beskattning ska ett särskilt tillägg om 30 procent av det återförda beloppet tas upp som intäkt i det inkomstslag som återföringen görs (31 kap. 22 § första stycket IL). Bestämmelserna om tillägg infördes redan genom lagen om eldsvådefonder. I förarbetena till bestämmelsen om det särskilda tillägget angav regeringen att det får anses angeläget att sanktionen vid återföringen är tillräckligt kraftig för att avhålla skattskyldiga, som inte avser att företa några ersättnings-

investeringar, från att göra avsättningar till eldsvådefond bara för att erhålla en skattekredit (prop. 1980/81:68 s. 230).

Om det finns synnerliga skäl ska något tillägg inte göras (31 kap. 22 § andra stycket IL). Av kravet på synnerliga skäl följer att dispensprövningen bör vara restriktiv. I förarbetena till lagen om eldsvådefonder anges att ett fall då dispens bör medges är om skattskyldig på grund av sjukdom eller annan oförutsedd händelse blir tvungen att överlåta eller lägga ned sin verksamhet (prop. 1980/81:68 s. 230).

För att en avsättning till en ersättningsfond för intrångsersättning ska ge rätt till avdrag måste marken som ersättningen erhålls för vara en kapitaltillgång (31 kap. 6 § IL). Även marken som förvärfvas som ersättningsmark måste vara en kapitaltillgång (31 kap. 12 § IL).

Av 31 kap. 13 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), härafter SFL, framgår att den som har eller som under beskattningsåret har haft en ersättningsfond ska lämna uppgifter om

1. fondens ändamål,
2. fondens storlek,
3. fondens ianspråktagande, och
4. återfört avdrag för avsättning till fonden.

4.2 Naturvårdsavtal

4.2.1 Allmänt om naturvårdsavtal

Förutom de områdesskydd som regleras i miljöbalken och som beskrivs ovan har statliga myndigheter och kommuner möjlighet att teckna avtal med en fastighetsägare i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärden, s.k. naturvårdsavtal. Från och med år 2015 är det möjligt att teckna naturvårdsavtal även för att bevara skogars sociala värden (jfr Skogsstyrelsens PM 2014-12-08 Naturvårdsavtal för områden med höga sociala värden).

I Skatteverkets promemoria *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* från 2023 återges uppgifter från Naturvårdsverket om att 71 naturvårdsavtal har ingåtts under åren 2017–2021 varav 54 avtal ingåtts med enskilda näringsidkare. Enligt promemorian har Skogsstyrelsen vid motsvarande period ingått 368 naturvårdsavtal varav 189 avtal ingåtts med enskilda näringsidkare. Båda myndigheterna anger att trenden är att antalet nytecknade naturvårdsavtal minskar. Även av Skogsutredningens betänkande framgår att antalet nytecknade naturvårdsavtal fortsätter att minska trots att ersättningen för naturvårdsavtal höjdes år 2010 i syfte att öka fastighetsägarnas intresse för avtalsformen. Av betänkandet framgår vidare att samtliga granskade myndigheter uppger att anledningen till detta är den alltför relativt låga ersättningsnivån jämfört med intrångsersättningen (SOU 2020:73 s. 262).

Naturvårdsverket, länsstyrelserna och kommuner kan teckna naturvårdsavtal avseende samtliga ägoslag och naturtyper. Skogsstyrelsen tecknar normalt naturvårdsavtal för mark som omfattas av skogsvårdslagens bestämmelser. Tanken är att naturvårdsavtalen ska komplettera miljöbalkens områdesskydd (jfr SOU 2020:73 s. 221). Enligt 7 kap. 3 § jordabalken ska vad som överenskommits genom ett

naturvårdsavtal anses som en nyttjanderätt. Till skillnad från skyddsformerna enligt miljöbalken, som innebär ett skydd utan begränsning i tiden, så är skyddsformen som följer av ett naturvårdsavtal begränsad i tiden. Avtal kan som längst tecknas för 50 år (jfr 7 kap. 5 § jordabalken). Avtal tecknas normalt på de fasta avtalslängderna: 1, 3, 5, 10, 15, 20, 30, 40 eller 50 år (SOU 2020:73 s. 222).

Naturvårdsavtalen vänder sig främst till fastighetsägare som förutom att äga skogsmark med höga naturvärden också är intresserade av att bevara dessa värden. Detta förutsätter oftast att fastighetsägaren avstår från viss avverkning (prop. 2002/03:79 s. 6). Naturvårdsavtal kan träffas med både fysiska och juridiska personer, men vanligast är att naturvårdsavtalen ingås av fysiska personer.

4.2.2 Ersättning för naturvårdsavtal

Ersättningsreglerna i miljöbalken gäller inte vid beräkning av ersättning för naturvårdsavtal. Eftersom det inte heller i övrigt finns någon lagstadgad rätt till ersättning för naturvårdsavtal kan ett sådant avtal träffas utan ersättning om parterna är överens om detta. Normalt betalas dock ersättning vid tecknande av naturvårdsavtal (SOU 2020:73 s. 223).

Sedan år 2010 finns gemensamma riktlinjer som innebär att samma ersättning erbjuds fastighetsägaren oavsett med vilken myndighet avtalet tecknas (SOU 2020:73 s. 223). Av riktlinjerna framgår att ersättningen i normalfallet innefattar ett engångsbelopp på 8 000 kronor som utbetalas till fastighetsägaren när naturvårdsavtalet tecknats. Engångsbeloppet ska ses som en uppmuntran till fastighetsägare att teckna naturvårdsavtal även om det upplåtna området är litet eller avkastningen från området är låg. Förutom engångsersättningen ges ersättning utifrån bedömd avkastning från avtalsområdet vid tidpunkten för tecknande av avtal. Ersättning beräknas med en förenklad modell av skogens avkastning i avtalsområdet baserat på en schabloniserad beräkning av rotnetto.

Ersättningen kan inte med avdragsrätt sättas in på skogskonto (jfr prop. 2002/03:79 s. 12–13).

4.2.3 Beskattning av ersättning för naturvårdsavtal

Till skillnad från områdesskydd enligt miljöbalken gäller naturvårdsavtal endast för en begränsad tid. Ett naturvårdsavtal är därför inte, såsom exempelvis allframtidsupplåtelse, att jämföras med en avyttring som för enskilda näringsidkare ska beskattas i inkomstslaget kapital. Särskilda skatteregler om när inkomst från naturvårdsavtal ska tas upp saknas. Inkomsten ska därför, enligt 14 kap. 2 § IL, tas upp som intäkt det beskattningsår som inkomsten hänförs sig till enligt god redovisningssed.

I ett yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen år 2004 har Bokföringsnämnden uttalat att ersättning för ett avtal där det redan från början kan konstateras att det inte kommer att bli aktuellt att utföra någon prestation ska redovisas som en intäkt redan när ersättningen erhållits (RÅ 2005 ref. 49). Mot bakgrund av Bokföringsnämndens yttrande gjorde Skatteverket år 2005 i ett ställningstagande (*Inkomst från naturvårdsavtal*, SKV dnr 130 84518-05/111) bedömningen att inkomst från ett naturvårdsavtal som

enbart innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken och inte förutsätter någon prestation i sin helhet ska tas upp som intäkt när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen. Den ska således enligt Skatteverkets ställningstagande inte periodiseras över avtalstiden.

4.3 Vissa regler för beskattning av skog

Skogsavdrag och avdrag för insättningar på skogs- eller skogsskadekonton är två avdragsformer för fysiska personer som har inkomster från sin skogsfastighet. Även juridiska personer och svenska handelsbolag kan få göra skogsavdrag. Bestämmelserna finns i 21 kap. IL.

Att det finns särskilda beskattningsregler för just skog och skogsbruk motiveras av de specifika förutsättningar som råder för denna typ av näringsverksamhet och av skogsbrukets samhällsekonomiska betydelse. Kännetecknande för skogsbruk är att inkomsterna ofta uppkommer oregelbundet eller med långa mellanrum. Inkomstutjämnande regler har därför varit av särskild vikt för att skattesystemet inte ska hindra att arbetet med plantering, gallring och andra skogsvårdande åtgärder utförs vid den tidpunkt som är mest lämplig för att främja skogsverksamheten. Ett syfte med de särskilda beskattningsreglerna för skogsbruk är att säkerställa att skogsverksamheten bedrivs rationellt.

4.3.1 Skogsavdrag

Ägaren till en fastighet får göra avdrag på grund av avyttring av skog enligt 21 kap. 4–19 §§ IL, s.k. skogsavdrag. Reglerna gäller för både fysiska och juridiska personer. Avdragsmöjligheten gäller bara sådan fastighet som är taxerad som en lantbruksenhet och som är en kapitaltillgång. Enligt 21 kap. 4 § IL krävs dessutom att fastigheten är belägen i Sverige. Rätten till skogsavdrag ett visst beskattningsår knyts direkt till årets intäkter i skogsbruket. Avdrag kan emellertid bara medges med belopp som rymms inom skogsägarens avdragsutrymme. Avdragsutrymmet är det högsta belopp som fastighetsägaren får dra av under innehavstiden och bestäms med ledning av anskaffningsvärdet för skog och produktiv skogsmark vid förvärvet av lantbruksenheten. Regler om beräkningen av skogsavdrag och avdragsutrymme finns i 21 kap. 6–19 §§ IL.

Skogsavdraget möjliggör en senareläggning av beskattningen av skogsinkomster och underlättar egenfinansieringen vid köp av en skogsfastighet. En grundläggande tanke bakom skogsavdraget är att skogsägaren ska beskattas bara för avverkningar som innebär att ägaren tillgodogör sig avkastningen från fastigheten. Den del av avverkningen som utgör kapitaluttag får genomslag på beskattningen när fastigheten avyttras. Denna effekt åstadkoms genom att skogsägaren medges ett tillfälligt avdrag med ett belopp som ska motsvara värdet av kapitaluttaget. Skogsavdraget innebär alltså inte någon definitiv skattelättnad eftersom det avdragna beloppet enligt huvudregeln ska återföras till beskattning vid en framtida avyttring av fastigheten (26 kap. 2 § första stycket 2 IL). Om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger omkostnadsbeloppet vid en kapitalvinstberäkning, ska beloppet som återförs minskas med

skillnaden mellan fastighetens omkostnadsbelopp och ersättningen. I dessa fall minskas i stället fastighetens anskaffningsutgift (26 kap. 5 § IL och 45 kap. 16 § IL).

Skogsavdraget har effekt som ett skattemässigt värdeminskingsavdrag som bl.a. sänker fastighetsvärdet vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond. Om bara en del av fastigheten avyttras ska återföringsbeloppet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Bestämmelserna om återföring av gjorda skogsavdrag finns i 26 kap. IL.

Den som förvärvar en fastighet genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt (benefikt förvärv) tar över skyldigheten att återföra de skogsavdrag som gjorts av den tidigare ägaren. Denna skattemässiga kontinuitet för skogsavdrag reglerades tidigare i punkt 10 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370). Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är kontinuitetsprincipen alltså tillämplig, se HFD 2011 ref. 79. I nämnda avgörande slog domstolen fast att bestämmelserna i 21 kap. 16 § IL innebär att förvärvaren tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde samt att förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

4.3.2 Skogskonto och skogsskadekonto

Bestämmelser om skogskonto och skogsskadekonto finns i 21 kap. 21–41 §§ IL. Reglerna gäller bara för enskilda näringsidkare. Det huvudsakliga syftet med skogskontosystemet är att skogsägaren ska kunna fördela skogsintäkterna mellan olika beskattningsår och därigenom få en lägre effektiv beskattning (prop. 1981/82:182 s. 23). Skogsinkomster kan variera avsevärt från år till år. På ett stort antal fastigheter kan exempelvis avverkning inte äga rum årligen utan skogen måste sparas och större uttag göras på en gång. För en enskild näringsidkare kan omedelbar beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet av intäkterna medföra progressiv beskattning.

För att utjämna beskattningen av skogsinkomsterna kan enskilda näringsidkare få uppskov med beskattningen av inkomsterna. Detta sker genom att ett belopp motsvarande en viss del av beskattningsårets skogsintäkt sätts in på ett särskilt bankkonto (skogskonto eller skogsskadekonto). Den som sätter in ett belopp på ett skogskonto eller skogsskadekonto får dra av beloppet i deklarationen för det år intäkten uppkommit. Eftersom pengarna som sätts in på ett skogskonto eller skogsskadekonto inte inkomstbeskattas förrän det år de tas ut, kan oregelbundna skogsinkomster därmed jämnas ut mellan åren.

Möjligheten att få avdrag för insättningen på skogskonto och skogsskadekonto gäller endast enskilda näringsidkare som har en skogsintäkt, dvs. intäkt av skogsbruk (21 kap. 21 § IL). Rätten till avdrag för en insättning är inte direkt kopplad till själva innehavet av en skogsfastighet, utan till intäkten från brukandet av en skogsfastighet.

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller på en arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som skogsbruk räknas också när man avverkar skog på en lantbruksenhet på grund av en

avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig i samband med en fastighetsöverlåtelse eller fastighetsbildning. Avyttras en sådan förbehållen avverkningsrätt räknas även det som skogsbruk (21 kap. 22 § IL).

Avdrag för insättning på skogsskadekonto får göras bara om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid och den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning (21 kap. 23 § IL). Med huvudsaklig del avses att minst omkring 75 procent av skogsintäkterna ska hänföra sig till intäkter från sådan avverkning (jfr prop. 1981/82:182, s. 24). Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte göras om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto.

Storleken på avdraget

Avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto för ett visst beskattningsår får huvudsakligen göras med högst ett belopp som motsvarar summan av

1. 60 procent av skogsintäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
2. 40 procent av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter, och
3. 40 procent av skogsintäkter på grund av uttag av skogsprodukter.

Om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse medför att en betydande del av skogen bör avverkas i förtid, får den skattskyldige, till den del intäkten kommer från sådan avverkning, göra avdrag med högst ett belopp som motsvarar summan av

1. 80 procent av skogsintäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
2. 50 procent av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter, och
3. 50 procent av skogsintäkter på grund av uttag av skogsprodukter.

Med betydande del avses i normalfallet att skadan motsvarar två års tillväxt eller mer på den skogsmark som ingår i näringsverksamheten (jfr prop. 1978/79:81 s. 10).

Avdrag får inte göras med så högt belopp att det uppkommer ett underskott (21 kap. 30 § IL). Avdrag för insättning får vidare bara göras om avdragsbeloppet uppgår till minst 5 000 kronor för skogskonto och 50 000 kronor för skogsskadekonto (21 kap. 31 § IL). Man får bara göra avdrag för insättningar som gjorts på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto fram till senast den dag som inkomstdeklaration ska lämnas (21 kap. 33 § IL). Som skogskonto och skogsskadekonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år (21 kap. 35 § IL).

Uttag och överföring från kontot

Ett uttag från skogskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen och uttaget får avse hela det innestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor. Om det efter tio år från insättning finns kvarstående medel på skogskontot, ska kreditinstitutet betala ut beloppet. För skogsskadekonto gäller motsvarande efter tjugo år från insättningen (21 kap. 36 § IL). Ett uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Samma sak gäller kvarstående medel på kontona som betalas ut eller skulle ha betalats ut när tidsgränserna har gått ut (21 kap. 37 § IL).

Medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker om hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet (21 kap. 38 § IL). En sådan överföring får även göras när lantbruksenheten och kontomedel tas över genom arv, testamente, gåva eller bodelning och vissa förutsättningar är uppfyllda.

Av 21 kap. 39 § IL framgår att om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Vidare framgår att detta inte gäller om äganderätten övergår genom gåva och den skattskyldige har gjort avdrag för de insatta medlen eller i fråga om medel som tas över enligt 21 kap. 41 § IL.

Om den skattskyldiges lantbruksenhet med produktiv skogsmark övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning får denne ta över medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto utan att beskattning sker

- om mottagaren vid arv, testamente eller bodelning med anledning av ena makens död skriftligen förklarar att han tar över medlen, eller
- om parterna vid gåva eller bodelning av annan anledning än ena makens död träffar skriftligt avtal om att medlen tas över.

Vidare krävs därutöver

- att kontot förs över direkt till mottagaren eller medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren, och
- att överföringen sker samma beskattningsår som lantbruksenheten övergår.

Skattefrihet vid sådan överföring förutsätter att överlåtelsen avser hela den lantbruksenhet som överlåtaren bedriver skogsbruk på. Det finns dock inget hinder mot att överlåtelsen sker till två eller flera förvärvare. I dessa fall tillämpas 21 kap. 41 § tredje stycket IL som är en proportioneringsregel. I denna bestämmelse anges att om bara en del av lantbruksenheten övergår till den närstående, får denne ta över högst så stor del av kontomedlen som hans andel motsvarar av den övertagna produktiva skogsmarkens skogsbruksvärde i förhållande till skogsbruksvärdet för all produktiv skogsmark på lantbruksenheten det beskattningsår då enheten övergår.

Av förarbetena framgår att proportioneringsregeln omfattar både situationen då den närstående inte övertar alla fastigheter som tillsammans bildar lantbruksenheten och situationen då den närstående inte övertar den ursprungliga ägarens alla ägarandelar i aktuella fastigheter. Vidare framgår att proportioneringsregeln också kan bli tillämplig vid arealförvärv, dvs. överlåtelse av ett markområde. I dessa fall får den närstående högst ta över så stor del av kontomedlen som hans andel motsvarar av skogsbruksvärdet på den övertagna skogsmarken i förhållande till skogsbruksvärdet för all skogsmark på lantbruksenheten det beskattningsår då enheten övergår (jfr prop. 2008/09:41 s. 26).

Kontrolluppgifter för kontot

Kontrolluppgift ska lämnas av det kontoförande kreditinstitutet om insättning enligt 21 kap. IL på skogskonto eller skogsskadekonto, uttag och utbetalning från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto, samt överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända (16 kap. 4 och 5 §§ SFL). I skatteförfarandeförordningen (2011:1261), herefter SFF, anges närmare vilka identifikationsuppgifter kontrolluppgifterna ska innehålla (5 kap. 11 § SFF). Kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning behöver dock inte lämnas för skogskonto och skogsskadekonto (17 kap. 4 § första stycket 3 SFL). Det kreditinstitut som tillhandahåller skogskonto eller skogsskadekonto ska i stället på blankett som fastställs av Skatteverket – eller efter särskilt medgivande på annat lämpligt sätt – till Skatteverket lämna uppgift om kontohavare, kontoslag, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt (6 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.). Av 5 § skogskontoförordningen (1954:144) framgår att om en kontrolluppgift som har lämnats enligt 16 kap. 4 § 1 a SFL inte har följts vid ett beslut om avdrag för insättning på ett skogskonto eller skogsskadekonto, ska Skatteverket snarast möjligt lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Ett sådant meddelande ska också lämnas till kreditinstitutet om inestående medel har tagits upp som intäkt i inkomstlagen näringsverksamhet enligt 21 kap. 39 eller 40 §§ IL. Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft.

Enligt 8 § skogskontoförordningen finns bestämmelser om begäran om indrivning m.m. av skatt för ränta på skogskonto och skogsskadekonto enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. och dröjsmålsavgift enligt nämnda lag i 4–9 §§ indrivningsförordningen (1993:1229).

4.4 Lag om ränta på skogskontomedel m.m.

Skatt ska betalas på ränta på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Skatten uppgår till 15 procent av den ränta som gottskrivs kontot (3 §).

Kreditinstitutet ska före utgången av månaden efter den månad kontot har gottskrivits ränta till Skatteverket lämna uppgifter om kontohavare,

kontoslag, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt. Kreditinstitutet betalar skatten (6 och 8 §§).

Ränta på skogskonto, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto tas upp som intäkt av näringsverksamhet när medel på kontot beskattas.

5 Förenklingar och förbättringar av skogsbeskattningen

5.1 Mer ändamålsenlig beskattning av intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål

I betänkandet *Stärkt äganderätt, flexibla skyddsformer och naturvård i skogen*, SOU 2020:73, lämnade Skogsutredningen 2019 förslaget att regeringen borde utreda frågan om skattefrihet för intrångsersättning motsvarande 100 procent av marknadsvärdeminskningen, samt för löseskilling och markköp i naturvårdssyfte. Som ett andrahandsalternativ till skattefrihet ansåg utredningen att det borde utredas hur ersättning enligt 31 kap. miljöbalken för formellt skydd av skog på ett mer ändamålsenligt sätt kan avsättas till ersättningsfond. Utredningen ansåg att reglerna för avsättning till en ersättningsfond borde ses över i syfte att möjliggöra en förlängd tid för förvärv av ersättningsfastighet. Att kunna göra avsättningar i tre och som högst sex år till sådan fond ansåg Skogsutredningen inte sällan vara för kort tid för att hinna förvärva en tillräckligt attraktiv skogsbruksfastighet, särskilt i områden med ett svagt utbud (SOU 2020:73 s. 621).

Den dåvarande regeringen bestämde sig i prop. 2021/22:58 för att inte gå vidare med Skogsutredningens förstahandsalternativ om skattefri ersättning med motiveringen att den grundläggande principen bakom skattesystemet om att alla intäkter i princip ska beskattas bör upprätthållas. Regeringen angav att det i stället bör utredas om intrångsersättning eller löseskilling som ges för naturvårdande ändamål kan beskattas på ett mer ändamålsenligt sätt inom ramen för systemet med ersättningsfond. En sådan översyn kunde exempelvis gälla den tidsfrist inom vilken en ersättningsfastighet måste förvärfvas (prop. 2021/22:58 s. 15).

Mot bakgrund av Skogsutredningens förslag och regeringens bedömning i prop. 2021/22:58 fick Skatteverket i uppdrag av regeringen att analysera och lämna förslag på hur skattereglerna kan göras mer gynnsamma för att öka incitamenten till formell naturvårdsavsättning, samtidigt som bl.a. risken för skatteundandragande och den administrativa bördan skulle beaktas. Skatteverket har i augusti 2023 rapporterat uppdraget i promemorian *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* och föreslog då bl.a. att det ska införas en ersättningsfond för naturvårdsmark.

5.1.1 En särskild ersättningsfond för naturvårdsmark med förlängd tid för att hitta ersättningsmark

Promemorians förslag: Avdrag får göras för belopp som sätts av till ersättningsfond för naturvårdsmark.

Med naturvårdsmark avses mark för vilken ersättning lämnats för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken eller med stöd av skogsvårdslagen i samband med att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid, eller inlösen av fastigheten.

Bestämmelsen om att den som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna, gäller inte för en ersättningsfond för naturvårdsmark.

En ersättningsfond för naturvårdsmark får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång.

Om ersättningsfond för naturvårdsmark inte har tagits i anspråk senast under det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes, ska avdraget som medgetts för avsättning till ersättningsfonden återföras detta år.

Bestämmelsen som innebär att avdrag för ersättningsfonder i vissa situationer ska återföras även om tiden för att ta i anspråk fonden inte har löpt ut, ska gälla även för ersättningsfond för naturvårdsmark.

En enskild näringsidkare ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond för naturvårdsmark i inkomstslaget kapital.

Skälen för promemorians förslag

Tidsfristen för att hitta ersättningsmark förlängs till tio år

Intrångsersättning och löseskilling som erhålls för naturvårdande ändamål kan i dag sättas av till en ersättningsfond för mark i tre år. Om det finns särskilda skäl kan Skatteverket medge att fonden får behållas i högst sex år. Har återinvestering inte skett inom denna tid ska avdraget för avsättningen återföras till beskattning. När avdraget återförs ska ett särskilt tillägg om 30 procent av det återförda beloppet tas upp som intäkt. Det särskilda tillägget finns för att motverka avsättningar till ersättningsfond som den skattskyldige aldrig har avsett att återinvestera, utan som i stället görs i syfte att få en skattekredit.

Eftersom syftet med fonden är att ersättningen ska återinvesteras, är det rimligt att fastighetsägare vars mark blivit föremål för en allframtidssupplåtelse eller inlösen får tillräckligt med tid på sig för att kunna återinvestera i ny mark. Enligt Skogsutredningen ansågs tre och som högst sex år inte sällan vara för kort tid för att hinna förvärva en tillräckligt attraktiv skogsbruksfastighet, särskilt i områden med ett svagt utbud (SOU 2020:73 s. 621). Skatteverket har i arbetet med promemorian *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* från 2023 samrått med flera markägarorganisationer som har framfört att tiden för att förvärva ersättningsmark är för kort i situationer som rör ersättning för naturvårdande ändamål.

Det är markägarorganisationerna som är bäst lämpade att bedöma inom vilken tid en fastighetsägare i normalfallet bör kunna hitta lämplig

ersättningsmark. Flera markägareorganisationer har till Skatteverket angett att en rimlig tidsfrist för fastighetsägare att förvärva ersättningsmark är ca tio år. En skattekredit bör inte medges för längre tid än nödvändigt eftersom en lång skattekredit ökar risken för att den skatt som skjuts upp inte kommer att betalas. Ju längre tid fastighetsägaren får för att kunna förvärva ersättningsmark desto större krav ställs också på Skatteverkets kontroll- och utredningsverksamhet. Exempelvis kommer uppgifter att behöva sparas i Skatteverkets system en längre tid.

En tidsfrist på tio år anses med beaktande av ovanstående vara en rimlig avvägning där fastighetsägare som fått ersättning för naturvårdande ändamål får tillräckligt lång tid på sig för att hitta lämplig ersättningsmark, utan att risken blir för stor för att den skatt som skjuts upp inte kommer att betalas in och utan att Skatteverkets kontroll- och utredningsmöjligheter försvåras nämnvärt. Därför föreslås att det införs en ny sorts ersättningsfond, en ersättningsfond för naturvårdsmark, för ersättning som erhållits för naturvårdande ändamål. Avdrag för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark bör inte behöva återföras förrän senast det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes, om ersättningsfonden inte tagits i anspråk innan denna tidpunkt.

Tidsfristen på tio år föreslås gälla utan något ansökningsförfarande. Någon ansökan hos Skatteverket om förlängning, som i dag behöver göras av fastighetsägare som önskar behålla fonden längre än tre år, behöver således inte göras. Den administrativa bördan kommer därmed att minska både för fastighetsägaren och för Skatteverket.

Mark för övervägande naturvårdande ändamål

Tidsfristen på tio år föreslås gälla avsättningar till ersättningsfond för naturvårdsmark, med vilket åsyftas mark för vilken ersättning lämnats för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken i samband med att föfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid (allframtidsupplåtelser) eller inlösen av fastigheten. Ersättning enligt 31 kap. miljöbalken kan avse andra ändamål än naturvårdande ändamål. Exempelvis kan ändamålet med ersättningen vara kulturvård. I vissa fall kan ersättningen ha blandade ändamål. Den nya ersättningsfonden för naturvårdsmark bör endast gälla intrångsersättning och löseskilling där det övervägande skälet till ersättningen är naturvård. Avsättning bör få göras också för viss ersättning som betalas ut med stöd av skogsvårdslagen (1979:429), under förutsättning att det övervägande skälet bakom ersättningen är naturvård. Avsättning för ersättning enligt skogsvårdslagen kan aktualiseras med anledning av reglerna om ersättning vid nekat avverkningsstillstånd i fjällnära skog. Enligt skogsvårdslagen krävs tillstånd från Skogsstyrelsen för avverkning i fjällnära skog. Tillstånd får inte ges om avverkningen är oförenlig med intressen som är av väsentlig betydelse för naturvärden eller kulturmiljövärden. Om fastighetsägaren inte beviljas tillstånd till avverkning av fjällnära skog kan fastighetsägaren ha rätt till ersättning enligt skogsvårdslagen.

Skatteverket har i ställningstagandet *Beskattning av ersättning för nekat rätt att avverka fjällnära skog* (8-2634537) gjort bedömningen att en enskild näringsidkare som fått ersättning med anledning av ett nekat avverkningsstillstånd i fjällnära skog inte ska anses ha avyttrat någon del

av sin fastighet. Skatteverket anser inte heller att sådan ersättning med avdragsrätt kan sättas av till en ersättningsfond. Skatterättsnämnden har dock i ärende 114-24/D den 28 februari 2025, efter ansökan om förhandsbesked från Allmänna ombudet, ansett att innebörden av ett beslut om nekat tillstånd till avverkning i fjällnära skog är en inskränkning av förfoganderätten för all framtid som motsvarar intrång som gäller vid mer långtgående skydd för natur- och kulturvärden, t.ex. vid beslut om naturreservat. Eftersom grunden för inskränkningen har författningsstöd i skogsvårdslagen var det enligt Skatterättsnämnden fråga om en sådan allframtidssupplåtelse som avses i 45 kap. 7 § inkomstskattelagen, härefter IL. Det innebar vidare att den ersättning som lämnats till fastighetsägaren kunde sättas av till ersättningsfond. Allmänna ombudet har i mars 2025 överklagat Skatterättsnämndens förhandsbesked till Högsta förvaltningsdomstolen för fastställelse. Mot denna bakgrund framstår det som rimligt att mark där ersättning har betalats för nekat tillstånd till avverkning i fjällnära skog enligt skogsvårdslagen – där det övervägande skälet bakom ersättningen är naturvård – utgör naturvårdsmark med stöd av en annan författning än miljöbalken, och att ersättningen som utgår vid sådan avyttring får sättas av till den nya ersättningsfonden.

För avsättningar till ersättningsfond för mark som inte avsatts för naturvårdande ändamål ska i dag gällande regler angående tidsfrister om tre respektive sex år enligt 31 kap. 19 § IL fortsatt tillämpas.

I 31 kap. 3, 12 och 21 §§ IL finns specifika bestämmelser som gäller för ersättningsfond för mark. I 31 kap. 20 § IL finns vidare bestämmelser som anger att avdrag ska återföras även om tiden inte löpt ut om vissa särskilda förhållanden föreligger. Dessa bestämmelser gäller i dag för ersättningar som ges för naturvårdande ändamål som sätts av till ersättningsfond för mark och bör fortsatt gälla för dessa ersättningar. Därför föreslås att tillägg görs i dessa bestämmelser så att de blir tillämpliga även för ersättningar som sätts av till ersättningsfond för naturvårdsmark.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 31 kap. 1, 3, 12, 20 och 21 §§ IL och införandet av en ny paragraf, 31 kap. 19 a §, i IL.

5.1.2 Turordningsregel om det har gjorts avsättning till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark

Promemorians förslag: Om avsättning gjorts till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark ska den avsättning som ska återföras först anses ha tagits i anspråk först. Om ersättningsfonderna ska återföras samtidigt får den skattskyldige välja vilken ersättningsfond som ska anses ha tagits i anspråk först.

Skälen för promemorians förslag: Av 31 kap. 16 § IL framgår att en tidigare avsättning anses ha tagits i anspråk före en senare avsättning till samma slags ersättningsfond. Detta innebär att om flera avsättningar gjorts i samma fond, så ska alltid den äldsta avsättningen anses ha tagits i anspråk först. I dag gäller för alla ersättningsfonder att avdraget för avsättningen

ska återföras senast det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket medge att fonden får behållas som längst ytterligare tre beskattningsår.

En ny slags ersättningsfond föreslås införas och tiden för återföring för avsättning till den nya ersättningsfonden för naturvårdsmark ska vara längre än tiden för de befintliga ersättningsfonderna. Om olika tider för återföring ska gälla behövs en turordningsregel för att avgöra vilken avsättning som ska anses ha tagits i anspråk först när mark som är kapitaltillgång anskaffas. Annars finns en risk att den förlängda tidsfristen går förlorad. Därför föreslås att om avsättning gjorts till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark, ska den avsättning som ska återföras först anses ha tagits i anspråk först. Vidare föreslås att om ersättningsfonderna ska återföras samtidigt ska den skattskyldige få välja vilken ersättningsfond som ska anses ha tagits i anspråk först.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 31 kap. 16 § IL.

5.1.3 Personuppgiftsbehandling

Promemorians förslag: Skatteverket ska gallra uppgifter som lämnats om avdrag för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark som gjorts under beskattningsåret. Gallringen ska göras tolv år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret som uppgifterna rör har gått ut. Detsamma gäller för handlingar med sådana uppgifter.

Promemorians bedömning: Den personuppgiftsbehandling som förslaget om avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Den befintliga reglering som finns på personuppgiftsområdet är tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket med anledning av förslaget. Bortsett från den ändring som föreslås avseende gallringstid behöver därför inte några nya bestämmelser om denna behandling införas.

Skälen för promemorians förslag och bedömning

Förslaget om ersättningsfond för naturvårdsmark kan ge upphov till en sådan personuppgiftsbehandling som omfattas av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning. De personuppgifter som kan komma att behandlas är uppgifter för att identifiera skattebetalare (ex. namn och personnummer) och kontaktuppgifter (ex. postadress). Behovet av den nya uppgiftsskyldighet som medför personuppgiftsbehandlingen beskrivs i avsnitt 5.2.11. EU:s dataskyddsförordning är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsländer. Förordningen, som utgör

den generella regleringen av personuppgiftsbehandling inom EU, tillåter och förutsätter ibland att medlemsstaterna kompletterar förordningen med nationell lagstiftning. För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten finns lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och den tillhörande förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som innehåller bestämmelser som kompletterar EU:s dataskyddsförordning. Förutom vid behandling av personuppgifter om enskilda personer gäller vissa bestämmelser även vid behandling av uppgifter om juridiska personer (se 1 kap. 1 § andra stycket).

Den nu aktuella behandlingen av personuppgifter är nödvändig för att Skatteverket ska kunna fullgöra sitt myndighetsutövande uppdrag. Av 1 kap. 4 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter bl.a. får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter (punkt 1), revision och annan analys- eller kontrollverksamhet (punkt 4) och tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning (punkt 5). Av 2 kap. 2 § framgår vidare att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9 och 4 a §. I bl.a. 2 kap. 3 § och i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Den behandling av uppgifter som förslaget om ersättningsfond för naturvårdsmark ger upphov till hos Skatteverket i beskattningsdatabasen är tillåten enligt de angivna bestämmelserna. Behandlingen har därmed laglig grund enligt artikel 6.1 e samt 6.3 EU:s dataskyddsförordning.

Förslaget medför dock att det behöver göras följdändringar vad gäller gallringstid. Som anges ovan föreslås att återföring av ersättningsfond som avser ersättning som ges för naturvårdande ändamål ska ske senast det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. I enlighet med 31 kap. 13 § skatteförfarandelagen (2011:1244), härafter SFL, ska den som har eller som under beskattningsåret har haft en ersättningsfond lämna uppgifter om fondens ändamål, fondens storlek, fondens ianspråktagande, och återfört avdrag för avsättning till fonden.

För fysiska personer och andra juridiska personer än aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller huvudregeln i 2 kap. 11 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och 20 kap. 2 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), härafter SFF, avseende gallring när uppgifter lämnas avseende ersättningsfond om inget annat anges i 2 kap. 11 a, 12 och 12 § nämnda lag. Huvudregeln innebär att uppgifterna och handlingarna i beskattningsdatabasen kommer att gallras senast sju år efter utgången av det kalenderår då den beskattningsperiod som uppgifterna och handlingarna kan hänföra sig till gick ut. Uppgifter och handlingar som avser revision ska enligt 12 § gallras tio år efter utgången av det kalenderår då revisionen avslutades. Eftersom den föreslagna nya ersättningsfonden ska återföras senast det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes behöver nya gallringsbestämmelser införas för fysiska personer och andra juridiska

personer än aktiebolag och ekonomiska föreningar för att ge Skatteverket förutsättningar att kontrollera att återföring sker senast det 10 året.

För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller den längre gallringsfristen på elva år enligt 19 § första stycket förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och 20 kap. 2 § SFF. Även här behöver nya gallringsbestämmelser införas, eftersom en tidsfrist om elva år skulle försvåra Skatteverkets möjlighet att utföra kontroll om ersättningsfond inte återförs förrän det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes.

För att Skatteverket ska kunna kontrollera att återföring sker av gjorda avdrag för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark bör en bestämmelse införas som innebär att uppgifter som lämnas enligt 31 kap. 13 § SFL avseende sådana avdrag som gjorts under beskattningsåret, ska gallras tolv år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Gallringsfristen bör vara densamma oavsett om det är aktiebolag, ekonomiska föreningar, andra juridiska personer eller fysiska personer som lämnat uppgifterna om ersättningsfond för naturvårdsmark. Gallringsfristen bör vidare vara densamma oavsett om uppgifter lämnats elektroniskt eller i pappersform.

De föreslagna ändringarna medför således att uppgifter och handlingar hos Skatteverket avseende avdrag för avsättning till naturvårdsmark i stället ska gallras tolv år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Enligt vad som anförts ovan bedöms det nödvändigt att lagra uppgifterna under denna tid för att det, även vid omprövning, ska vara möjligt att kontrollera vilka uppgifter som legat till grund för ett beslut. Här kan noteras att omprövning av ett beskattningsbeslut under olika förutsättningar kan ske upp till sex år efter utgången av det beskattningsår som beslutet rör. Med hänsyn till att antalet skattebetalare som kan komma att omfattas av regelverket är förhållandevis litet bedömer regeringen att det är tillräckligt att uppgifterna sparas under så lång tid att Skatteverket har möjlighet att fatta beslut till nackdel för skattebetalaren även om det inte har lämnats en oriktig uppgift, dvs. inom två år från utgången av beskattningsåret. Mot denna bakgrund är det nödvändigt att gallringstiden förlängs till tolv år efter utgången av det beskattningsår som en avsättning till den nya ersättningsfonden har gjorts, eftersom medlen ska återföras senast efter tio år. Bestämmelsen bedöms därmed vara förenlig med principen om lagringsminimering i artikel 5.1 e i EU:s dataskyddsförordning.

Sammanfattningsvis bedöms att den personuppgiftsbehandling som förslaget om ersättningsfond för naturvårdsmark ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Bortsett från de ändringar som föreslås avseende gallringstid bedöms den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet vara en tillräcklig reglering för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket med anledning av förslaget. Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

Författningsförslag

Förslagen medför införandet av en ny paragraf, 19 a §, i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet samt införandet av en ny paragraf, 20 kap. 3 a §, i SFF.

5.2 Periodisering av ersättning för naturvårdsavtal

När ett naturvårdsavtal tecknas kan ersättning betalas ut. Ersättningen betalas i normalfallet ut som ett engångsbelopp vid avtalets tecknande. Ersättningen hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Resultatet i näringsverksamheten ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och inkomster ska 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.

I Skatteverkets promemoria *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* från 2023 framgår att flera markägarorganisationer anser att naturvårdsavtalen är skattemässigt missgynnade, vilket kan förklara varför det tecknas förhållandevis få naturvårdsavtal i jämförelse med allframtidsupplåtelser. Enligt uppgift från Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) till Skatteverket utgör endast 38 000 hektar naturvårdsavtal utav 2,4 miljoner hektar skogsmark med formellt skydd. Finansdepartementet har den 21 december 2010 mottagit en hemställan från Naturvårdsverket, Skogsstyrelsen och Länsstyrelsen Skåne (Fi2010/05768) om införande av en möjlighet att skjuta upp beskattningen av ersättning från naturvårdsavtal.

I Skatteverkets promemoria från 2023 föreslås en möjlighet för enskilda näringsidkare till att periodisera viss typ av ersättning för naturvårdsavtal på ett särskilt naturvårdskonto. Reglerna som föreslås liknar reglerna för skogskonto och skogsskadekonto. I delbetänkande *Ett tydligt regelverk för aktivt skogsbruk* (SOU 2024:91) av 2024 års skogspolitiska utredning uppmanar utredaren regeringen att gå vidare med detta förslag från Skatteverkets promemoria.

5.2.1 Naturvårdskonto införs

Promemorians förslag: En enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre, får göra avdrag för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (naturvårdskonto).

Med naturvårdsavtal avses sådan skriftlig överenskommelse som anges i 7 kap. 3 § andra stycket jordabalken.

Skälen för promemorians förslag

Ett nytt slags konto bör införas

Naturvårdsavtal gäller för en begränsad tid och kan därför inte jämföras med allframtidsupplåtelse som medför att en del av fastigheten skattemässigt anses ha avyttrats. I avsaknad av särskilda regler ska

inkomsten från naturvårdsavtal tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Enligt ställningstagande från Skatteverket, som bygger på yttrande från Bokföringsnämnden, har myndigheten gjort bedömningen att inkomst från ett naturvårdsavtal som enbart innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken och inte förutsätter någon prestation i sin helhet ska tas upp som intäkt när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen (se avsnittet om gällande rätt). Flera markägarorganisationer anser, mot bakgrund av bl.a. Skatteverkets ställningstagande, att naturvårdsavtalen är skattemässigt missgynnade.

För att minska de progressiva effekter som kan uppstå när en enskild näringsidkare beskattas för ersättning för ett naturvårdsavtal och för att på ett mer ändamålsenligt sätt beskatta ersättningen som betalas ut för naturvårdande ändamål bör det finnas en möjlighet att periodisera inkomst från naturvårdsavtal. Det framstår som lämpligt att en sådan periodisering görs på ett nytt slags konto, ett naturvårdskonto. Det beror bl.a. på att ersättning för naturvårdsavtal kan liknas vid skogsintäkt på så sätt att den skattepliktiga intäkten som ska tas upp inte motsvarar värden som genereras under beskattningsåret. Den progressiva beskattningen som kan uppstå för en enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal kan, på samma sätt som vid skogsintäkt, sägas träffa värden som kan ses som hänförliga till andra år än det beskattningsår inkomsten realiserar. Naturvårdskontot bör därför i stora delar följa samma systematik som gäller för skogskonto och skogsskadekonto och gemensamma bestämmelser bör i vissa delar gälla för kontona. Det bedöms lämpligt att placera de nya reglerna tillsammans med de nuvarande, i 21 kap. IL.

Naturvårdsavtal enligt jordabalken

En enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal föreslås få göra avdrag för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (naturvårdskonto) om vissa förutsättningar är uppfyllda. Med naturvårdsavtal avses enligt förslaget sådan skriftlig överenskommelse som anges i 7 kap. 3 § andra stycket jordabalken.

Av 21 kap. 24 § IL framgår att avdrag för insättning på skogsskadekonto inte får göras om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto. Någon sådan begränsning behövs inte för naturvårdskonto. Under förutsättning att underskott inte uppkommer bör rätten till avdrag för insättning på naturvårdskonto inte påverkas av om avdrag för insättning gjorts på skogskonto eller skogsskadekonto. Avdrag för insättning på naturvårdskonto bör således få göras även om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto.

Naturvårdsavtalet ska avse fem år eller längre

Naturvårdsavtal tecknas i huvudsak av Skogsstyrelsen och Naturvårdsverket. Enligt Skatteverkets uppgifter, som presenteras i promemorian *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* från 2023, har endast en procent av de naturvårdsavtal som ingåtts av Skogsstyrelsen tecknats för en kortare period än tio år. Av uppgifter från Naturvårdsverket framgår att cirka 12 procent av deras naturvårdsavtal tecknats för en

kortare tid än 10 år och att medelavtalstiden är 25 år. Kommunala naturvårdsavtal tecknas endast i begränsad omfattning.

Behovet av att kunna periodisera ersättning för naturvårdsavtal kan antas öka ju längre tid avtalet löper och det är framförallt en omedelbar beskattning av intäkter från naturvårdsavtal som sträcker sig många år in i framtiden som kan medföra progressionseffekter. Förenklingsskäl och administrativa skäl talar för att avsättning till naturvårdskonto inte ska kunna göras för korta avtal. Med hänsyn till detta finns skäl att införa en bestämmelse som innebär att periodisering endast ska vara möjlig för ersättning för naturvårdsavtal som avser en viss löptid. En lämplig minsta avtalstid framstår som fem år. Mot denna bakgrund föreslås att en enskild näringsidkare endast får göra avdrag för belopp som sätts in på ett naturvårdskonto om naturvårdsavtalet har en löptid om fem år eller längre.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 1 och 21 §§ IL och införandet av en ny paragraf, 21 kap. 22 a §, i IL.

5.2.2 Avdragets storlek

Promemorians förslag: Avdrag för insättning på naturvårdskonto ett visst beskattningsår får motsvara högst 90 procent av ersättningen för ett naturvårdsavtal.

Avdrag får inte göras med så högt belopp att det uppkommer ett underskott. Om det uppkommer underskott och det finns två eller flera konton där minst ett av kontona är ett naturvårdskonto ska avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto anses ske före avdrag för insättning på naturvårdskonto. Om det finns flera naturvårdskonton ska avdrag nekas för i första hand den sista insättningen. Om insättning gjorts samma dag på flera naturvårdskonton får den skattskyldige välja vilken ordning som insättning ska anses ha gjorts.

Avdrag får göras bara om avdragsbeloppet uppgår till minst 25 000 kronor för varje naturvårdskonto. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Skälen för promemorians förslag

Avdragsnivå

Syftet med förslaget med naturvårdskonto är att minska de progressiva effekter som kan uppstå när en enskild näringsidkare beskattas för ersättning för ett naturvårdsavtal. Det framstår dock som rimligt att en viss del av ersättningen även fortsättningsvis tas upp till beskattning vid tidpunkten för undertecknandet av naturvårdsavtalet, dvs. när markägarens prestation är utförd.

Tecknandet av ett naturvårdsavtal är, till skillnad från skogsintäkter som kan sättas in på skogskonto eller skogsskadekonto, i normalfallet inte förenat med några större kostnader för näringsidkaren eftersom avtalet innebär ett avstående från att vidta åtgärder. Därför bör avdragsnivåerna inte motsvara de avdragsnivåer som gäller för skogskonto eller

skogsskadekonto. Som beskrivs nedan föreslås att periodisering ska vara möjlig under tio års tid (avsnitt 5.2.5). Med beaktande av detta framstår 90 procent av ersättningen vara en rimlig nivå för högsta möjliga avsättning. Det är upp till den enskilde näringsidkaren att bestämma hur periodisering ska ske under tioårsperioden för att minska eventuella progressions-effekter av ersättningen.

Underskott

För skogsskonto och skogsskadekonto anges att avdrag inte får göras med så högt belopp att underskott uppkommer (21 kap. 30 § IL). Detta innebär att avdrag inte får göras med högre belopp än som svarar mot näringsverksamhetens resultat före avdraget för insättningsbeloppet. Bestämmelsen bör också gälla för insättning på naturvårdskonto.

Om avdrag medför att underskott uppkommer bör det finnas en turordningsregel som anger vilket avdrag som ska nekas i första hand. Det föreslås därför att om det uppkommer underskott och det finns två eller flera konton där minst ett av kontona är ett naturvårdskonto ska avdrag för insättning på skogsskonto eller skogsskadekonto anses ske före avdrag för insättning på naturvårdskonto. Om det finns flera naturvårdskonton ska avdrag nekas för i första hand den sista insättningen. Om insättning gjorts samma dag på flera naturvårdskonton får den skattskyldige välja vilken ordning som insättning ska anses ha gjorts.

Minimibelopp för avdrag

För skogsskonto och skogsskadekonto finns bestämmelser om minimibelopp för avdrag. Avdrag får bara göras om avdragsbeloppet uppgår till minst 5 000 kronor för skogsskonto eller 50 000 kronor för skogsskadekonto. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor (21 kap. 31 § IL). Administrativa skäl talar för att ett minimibelopp för avdrag för insättning bör finnas även för naturvårdskonto.

En möjlighet till periodisering av ersättning för naturvårdsavtal kan antas få större betydelse vid hög ersättning. Med hänsyn till att syftet med förslaget är att möjliggöra periodisering och uppnå en mer skatterättsligt neutral beskattning och att avdrag endast föreslås få göras för naturvårdsavtal som är fem år eller längre, bör minimibeloppet vara högre än det som gäller för skogsskonto. Avdrag föreslås därför bara få göras om avdragsbeloppet uppgår till minst 25 000 kronor för varje naturvårdskonto. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 30 och 31 § IL och införandet av en ny paragraf, 21 kap. 28 a §, i IL.

5.2.3 Ersättning för naturvårdsavtal i samfällighet

Promemorians förslag: Om utdelning från en samfällighet tas upp som intäkt av näringsverksamheten, ska den del av utdelningen som kommer från ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten under det

beskattningsår som utdelningen hänför sig till likställas med ersättning för naturvårdsavtal som den skattskyldige själv fått.

Skälen för promemorians förslag: Om utdelning från en samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL tas upp som intäkt av näringsverksamheten, ska den del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till likställas med intäkt av skogsbruk som den skattskyldige själv bedrivit (21 kap. 29 § IL). Eftersom en samfällighet kan ingå naturvårdsavtal och därmed få ersättning för naturvårdsavtal bör bestämmelsen kompletteras så att den också omfattar naturvårdsavtal. Därför föreslås att om utdelning från en samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL tas upp som intäkt av näringsverksamheten, ska den del av utdelningen som kommer från ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till likställas med ersättning för naturvårdsavtal som den skattskyldige själv fått.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 29 § IL.

5.2.4 Insättning på naturvårdskonto

Promemorians förslag: Om finns flera naturvårdsavtal och näringsidkaren sätter in ersättningen på naturvårdskonto, ska det finnas ett naturvårdskonto för varje avtal där näringsidkaren gör eller har gjort en insättning. En skattskyldig får inte göra insättning avseende ersättning för ett och samma naturvårdsavtal på naturvårdskonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlitade kreditinstitutet.

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett naturvårdskonto senast den dag som den skattskyldige enligt skatteförarandelagen ska lämna inkomstdeklaration.

Som naturvårdskonto bör godtas konto för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år och som tillhandahålls av sådana kreditinstitut som i dag kan tillhandahålla skogskonto eller skogsskadekonto, dvs. ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige. Under vissa förutsättningar ska ett konto som tillhandahålls från ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska unionen (EU) eller ett utländskt kreditinstituts filial i en stat inom EU godtas som naturvårdskonto.

Skälen för promemorians förslag

Ett naturvårdskonto för respektive naturvårdsavtal

En näringsidkare kan ingå flera naturvårdsavtal. Om ersättning för flera naturvårdsavtal sätts in på samma naturvårdskonto skulle det kunna uppstå problem vid t.ex. överlåtelse av område som omfattas av naturvårdsavtal med anledning av generationsskiftet, då det kan vara svårt att veta vilka medel på naturvårdskontot som hänför sig till vilka naturvårdsavtal. Om

det exempelvis finns medel på ett naturvårdskonto som avser tre naturvårdsavtal från tre olika fastigheter och endast en av fastigheterna tas över av närstående, är det inte givet hur stor del av medlen på kontot som kan tas över utan att beskattning sker (se avsnitt 5.2.7). Om det finns flera naturvårdsavtal och ersättningen för respektive avtal sätts in på varsitt naturvårdskonto blir det tydligt vilka medel som hänför sig till vilka naturvårdsavtal. Detta underlättar vid ett generationsskifte. Därför föreslås att det ska finnas ett naturvårdskonto för respektive avtal där näringsidkaren gör eller har gjort en insättning, om näringsidkaren väljer att sätta in ersättningen från naturvårdsavtal på naturvårdskonto. Förslaget skiljer sig här från skogskonto, då en fastighetsägares skogsintäkt från olika lantbruksenheter för ett beskattningsår får sättas in på ett och samma skogskonto (jfr 21 kap. 21 § IL).

Likt reglerna för skogskonto och skogsskadekonto bör en skattskyldig inte få göra insättning avseende ersättning för ett och samma naturvårdsavtal på naturvårdskonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker ska avdrag göras bara för insättning hos det först anlitade kreditinstitutet.

När medlen på naturvårdskonto senast ska sättas in

Av 21 kap. 33 § IL framgår att avdrag för insättning för skogskonto och skogsskadekonto bara får göras om medlen sätts in på ett sådant konto senast den dag som den skattskyldige enligt skatteförfarandelagen ska lämna inkomstdeklaration. Eftersom insättning på naturvårdskonto bör redovisas i inkomstdeklaration på samma sätt som skogskonto och skogsskadekonto är det rimligt att bestämmelsen ska gälla också för ersättning för naturvårdsavtal som sätts in på naturvårdskonto.

Godtagbara kreditinstitut

Som naturvårdskonto bör godtas konto för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år och som tillhandahålls av sådana kreditinstitut som i dag kan tillhandahålla skogskonto eller skogsskadekonto, dvs. ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige. Vidare föreslås i avsnitt 6.2.2 att också konto som tillhandahålls från ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska unionen (EU) eller ett utländskt kreditinstituts filial i en stat inom EU, under vissa förutsättningar ska kunna godtas som skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto. Eftersom de nya reglerna är gemensamma för flera sorters konton beskrivs reglerna närmare i det senare avsnittet.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 33 och 35 §§ i IL och införande av en ny paragraf, 21 kap. 32 a §, i IL.

5.2.5 Uttag från naturvårdskonto

Promemorians förslag: Uttag från ett naturvårdskonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000

kronor. När tio år har gått från ingången av det år då insättning senast skulle göras, ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.

Medel från ett naturvårdskonto som tas över utan omedelbar beskattning i samband med att hela eller del av området som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning, får tidigast tas ut och ska betalas ut av kreditinstitutet vid de tidpunkter som gäller för insättningen på det ursprungliga kontot.

Uttag från ett naturvårdskonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut.

Skälen för promemorians förslag

När och hur uttag får göras

För skogskonto och skogsskadekonto finns bestämmelser som anger när uttag får göras och hur stor del av beloppet som uttaget får avse (21 kap. 36 § första stycket IL). Av bestämmelsen framgår att uttag får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen och att ett uttag inte får vara lägre än 1 000 kr. Motivet för denna tidsgräns var att förhindra missbruk av uppskovsrätten, t.ex. att pengarna sätts in på skogskonto någon dag före deklarationens avlämnande och tas ut strax därefter (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 287). Av bestämmelsen framgår också att kvarstående medel ska betalas ut sedan tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättningen senast skulle göras. Det framstår som lämpligt att reglerna för när och hur uttag får göras från naturvårdskonto följer reglerna för uttag från skogskonto och skogsskadekonto.

Av Skatteverkets promemoria *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* från 2023 framgår att ett genomsnittligt naturvårdsavtal under perioden 2017–2021 motsvarade en ersättning om cirka 225 000–250 000 kronor. Skatteeffekten för ersättning för naturvårdsavtal kan bli relativt hög för en enskild näringsidkare om möjlighet till periodisering av ersättningen saknas. Med hänsyn tagen till omfattningen av den statliga inkomstskatt som ett genomsnittligt naturvårdsavtal kan innebära framstår en periodisering under en tioårsperiod som en lämplig avvägning för att minska den progressiva beskattning som i dag kan bli aktuell när en fastighetsägare får ersättning för ett naturvårdsavtal. Tiden motsvarar den tid som medel på ett skogskonto kan vara innestående innan kreditinstitutet betalar ut medlen och beskattning sker. Tiden motsvarar även den tid som en ackumulerad inkomst som längst får delas upp på (66 kap. 5 § IL).

För skogskonto och skogsskadekonto finns bestämmelser som anger när uttag får göras av medel som tas över i samband med att lantbruksenheten övergår till närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning (21 kap. 36 § tredje stycket IL). Motsvarande bestämmelser angående uttag vid t.ex. generationsskifte bör gälla även när medel tas över från ett naturvårdskonto (se vidare avsnitt 5.2.7).

Uttag och utbetalning från ett naturvårdskonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet

För skogskonto och skogsskadekonto finns bestämmelser som anger att uttag från ett konto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs samt att motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut (21 kap. 37 § IL). Avdragsgilla insättningar på naturvårdskonto kommer på samma sätt som avdragsgilla insättningar på skogskonto och skogsskadekonto innebära en uppskjuten beskattning av inkomster. Ett uttag eller en utbetalning från naturvårdskonto bör därför beskattas på samma sätt som uttag eller utbetalning från skogskonto eller skogsskadekonto.

I sammanhanget kan noteras att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1972 ref 58 slagit fast att om medel förs över från ett skogskonto eller skogsskadekonto till ett annat skogskonto eller skogsskadekonto med samma villkor inom samma kreditinstitut, eller mellan olika kontor inom kreditinstitutet, räknas överföringen inte som ett uttag. Samma princip bör gälla även vad gäller överföringar mellan naturvårdskonton.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 36 och 37 §§ IL.

5.2.6 Byte av kreditinstitut

Promemorians förslag: Medel på ett naturvårdskonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker, om hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. En sådan överföring får även göras utan att beskattning sker när kontomedel tas över i samband med att hela eller en del av området som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning, om vissa förutsättningar är uppfyllda.

När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter i fråga om naturvårdskonto enligt inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen.

Skälen för promemorians förslag: För skogskonto och skogsskadekonto finns bestämmelser som anger att medel under vissa förutsättningar får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker (21 kap. 38 § IL). En möjlighet att byta bank utan skattekonsekvenser skulle enligt förarbetena till bestämmelsen bl.a. öka kontots attraktivitet (prop. 1988/89:41 s. 6–8). Motiven till bestämmelsen om byte av kreditinstitut för skogskonto aktualiseras även för naturvårdskonto. Även medel på ett naturvårdskonto bör få föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker om hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. En sådan överföring bör även få göras när kontomedel tas över i samband med att hela eller del av området som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående genom

arv, testamente, gåva eller bodelning, om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Att överföring måste göras till ett motsvarande konto för att beskattning inte ska ske vid byte av kreditinstitut innebär att kontot måste vara ett naturvårdskonto. Om medlen överförs till ett konto som tillhandahålls från utlandet måste ett åtagande ha lämnats till Skatteverket av det utländska kreditinstitutet, se avsnitt 6.2.2. I dessa fall måste det kreditinstitut som medlen överförs till ha kommit in till Skatteverket med sitt åtagande vid tidpunkten då det ska prövas om den uppskjutna beskattningen ska förlöpa. Om åtagande inte kommit in vid denna tidpunkt kommer bytet av kreditinstitut att medföra att medlen på kontot ska tas upp till beskattning.

För skogskonto och skogsskadekonto finns bestämmelser som anger att överförande kreditinstitutet ska lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen. Motsvarande bör gälla för naturvårdskonto.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 38 § IL.

5.2.7 Överföring av område som omfattas av naturvårdsavtal eller naturvårdskontomedel

Promemorians förslag: Om medlen på ett naturvårdskonto övergår till en ny ägare eller om det träffas avtal om pantsättning av medel på ett naturvårdskonto ska medlen som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstlaget näringsverksamhet. Huvudregeln gäller dock inte när kontomedel tas över i samband med att hela eller en del av området som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning om följande förutsättningar är uppfyllda. Vid arv, testamente eller bodelning med anledning av ena makens död ska mottagaren skriftligen förklara att mottagaren tar över medlen. Vid gåva eller bodelning av annan anledning än ena makens död ska parterna träffa skriftligt avtal om att medlen tas över. Kontot ska föras över direkt till mottagaren eller medlen föras direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren. Överföringen ska ske samma beskattningsår som området övergår. Mottagaren ska också vara obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och inte enligt skatteavtal ha hemvist i en stat utanför EES.

Om endast del av ett område som omfattas av ett naturvårdsavtal övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning får mottagaren ta över högst så stor del av kontomedlen på det naturvårdskonto som hänför sig till området som övergår till mottagaren.

Skälen för promemorians förslag

När medel på ett naturvårdskonto övergår till ny ägare

I likhet med vad som gäller medel på skogskonto och skogsskadekonto bör medlen på ett naturvårdskonto som huvudregel tas upp som intäkt om de övergår till en ny ägare. Detsamma gäller om avtal träffas om pantsättning av medel på naturvårdskonto.

När områden som omfattas av naturvårdsavtal och medel på naturvårdskonton övergår till närstående

Möjligheten att i samband med generationsskiften överföra skogskonton och skogsskadekonton utan omedelbar beskattning har motiverats med att reglerna kan antas komma att underlätta generationsskiften (prop. 2008/09:41 s. 13–14). För att underlätta generationsskiften som involverar naturvårdsavtal och naturvårdskonto är det rimligt att också medel på denna typ av konto som övergår till ny ägare inte per automatik behöver tas upp som intäkt om naturvårdskontot övergår till närstående i samband med att område som omfattas av ett naturvårdsavtal övergår genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Med närstående avses samma krets som för skogskonto och skogsskadekonto, dvs. make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i (2 kap. 22 § IL).

I syfte att öka incitamenten till formell naturvårdsavsättning som kan ske genom naturvårdsavtal bör möjligheten att överföra medel på naturvårdskonto utan omedelbar beskattning vid generationsskiften inte begränsas till situationer då hela området som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående. Reglerna för naturvårdskonto föreslås således skilja sig från reglerna för skogskonto och skogsskadekonto, där det krävs att hela lantbruksenheten övergår till närstående för att medel ska få tas över (21 kap. 41 § IL). Om endast en del av området som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående bör dock inte alla medel på naturvårdskontot som hänför sig till området få tas över av närstående utan omedelbar beskattning. Mottagaren av området som omfattas av naturvårdsavtal bör i detta fall högst få ta över så stor del av medlen på naturvårdskontot som hänför sig till området som övergår till mottagaren, utan att omedelbar beskattning sker. Följande exempel kan illustrera detta.

En fastighetsägare ska överlåta medlen på sitt naturvårdskonto och området som omfattas av naturvårdsavtal till sin sambo och sina två barn från ett tidigare äktenskap. Halva naturvårdskontomedlen och halva området övergår till sambon. Vidare övergår 40 procent av kontomedlen och 25 procent av området till barn A samt 10 procent av kontomedlen och 25 procent av området till barn B. Fastighetsägaren ska då ta upp 65 procent av de överlåtna medlen till beskattning, där 50 procent avser delen av kontomedlen som överläts till sambon och 15 procent avser delen av kontomedlen som överläts till barn A som inte motsvaras av överlåtet område. Eftersom sambon i det här exemplet inte omfattas av definitionen av närstående i inkomstskattelagen kan skattskyldigheten inte föras över till sambon alls, utan fastighetsägaren beskattas vid överföringen för den del av kontomedlen som övergår till sambon. Barn A tar över skattskyldigheten för 25 procent av det belopp på fastighetsägarens konto

vid tidpunkten för överföringen, dvs. 25/40 x beloppet, dvs. 62,5 procent av beloppet som överfördes till barn A. Fastighetsägaren beskattas vid överföringen för resterande del av de kontomedel som överfördes till barn A. Barn B tar över skattskyldigheten för hela de överförda naturvårds-kontomedlen.

Det bör noteras att den som tar över område som omfattas av naturvårdsavtal inte måste ta över kontomedel. Den som området övergår från har möjlighet att behålla medlen på naturvårdskontot.

För att en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning ska få ta över naturvårdskontot bör vissa förutsättningar vara uppfyllda. Enligt vad som gäller för skogskonto och skogsskadekonto bör krävas att mottagaren vid arv, testamente eller bodelning med anledning av ena makens död skriftligen förklarar sig ta över medlen. Om området övergår till närstående vid gåva eller bodelning av annan anledning än ena makens död bör krävas att parterna träffar skriftligt avtal om att medlen tas över.

Överföring av medel från naturvårdskonto till närstående bör kunna ske utan omedelbar beskattning på två sätt. Det bör krävas att kontot förs över direkt till mottagaren eller att medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren, och att överföringen sker samma beskattningsår som området övergår. Att överföring måste göras till ett motsvarande konto för att omedelbar beskattning inte ska ske innebär att kontot måste vara ett naturvårdskonto. Dessutom krävs att det överförande kreditinstitutet lämnar det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter. En ytterligare förutsättning för att överföring av medel till närstående ska vara möjlig, som utvecklas i avsnitt 6.2.3 – och där också föreslås för skogskonto och skogsskadekonto – är att mottagaren ska vara obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), och inte enligt skatteavtal ha hemvist i en stat utanför EES.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 39 § IL och införandet av två nya paragrafer, 21 kap. 40 a och 42 §§, i IL.

5.2.8 Beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond

Promemorians förslag: Vid beräkning av kapitalunderlaget ska medel på naturvårdskonto tas upp till halva beloppet.

Skälen för promemorians förslag: För att beräkna positiv eller negativ räntefördelning och avsättningen till expansionsfond används ett kapitalunderlag. Av 33 kap. 12 § IL respektive 34 kap. 7 § IL framgår att vid beräkning av kapitalunderlaget ska tillgångarna tas upp till det skattemässiga värdet. Av 33 kap. 12 §, till vilket 34 kap 7 § hänvisar, framgår vidare att medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska tas upp till halva beloppet vid beräkning av kapitalunderlaget. Motsvarande bör gälla även för medel på naturvårdskonto.

5.2.9 Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst

Promemorians förslag: Särskild skatteberäkning får inte göras om inkomsten medför avdrag på grund av insättning på naturvårdskonto

Skälen för promemorians förslag: En särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst vid ersättning för naturvårdsavtal kan i dag göras i enlighet med 66 kap. 18 § 6 IL om övriga förutsättningar för sådan beräkning är uppfyllda. Av 66 kap. 19 § andra stycket IL framgår att särskild skatteberäkning inte får göras om inkomsten medför avdrag på grund av insättning på skogskonto och skogsskadekonto. Bestämmelsen syftar till att den skattskyldige inte ska kunna få dubbel lindring i beskattningen. Det saknas skäl till att en skattskyldig som har medel på naturvårdskonto ska ha möjlighet till dubbel lindring i beskattningen. Därför föreslås motsvarande bestämmelser för naturvårdskonto.

5.2.10 Skattskyldighet för begränsat skattskyldig

Promemorians förslag: Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett naturvårdskonto.

Skälen för promemorians förslag: I 3 kap. 18 § IL anges bl.a. att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap IL. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att systemet med skogskonto och skogsskadekonto är avsett att skjuta upp beskattningen, inte att undanta kontomedlen från beskattning och att det därför i förteckningen över de inkomster som en begränsat skattskyldig ska beskattas för i Sverige bör göras ett tillägg för uttag och utbetalningar från skogskonton och skogsskadekonton (prop. 2008/09:41 s. 21–22). Motsvarande bestämmelser bör införas för begränsat skattskyldig vid uttag eller utbetalning från ett naturvårdskonto.

5.2.11 Kontrolluppgifter för naturvårdskonto

Promemorians förslag: Kontrolluppgift ska lämnas om insättning, uttag och utbetalning till och från ett naturvårdskonto samt överföring,

överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel som finns på ett naturvårdskonto. Kontrolluppgifter som rör naturvårdskonto ska lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om insatt belopp, uttaget eller utbetalt belopp samt överfört belopp. I kontrolluppgiften ska det också lämnas uppgift om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.

I kontrolluppgift om utdelning till delägare i samfälligheter ska det lämnas uppgift om hur stor del av utdelningen som kommer från ersättning i samfälligheten för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre.

Om en kontrolluppgift som har lämnats om insättning på naturvårdskonto inte har följts vid ett beslut om avdrag för insättning på naturvårdskonto, ska Skatteverket snarast möjligt lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Det ska också lämnas meddelande till kreditinstitutet om inestående medel har tagits upp som intäkt i näringsverksamhet på grund av att de har övergått till en ny ägare eller för att ett avtal har träffats om pantsättning av medlen. Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft.

Kontrolluppgift behöver inte lämnas om ränteinkomster eller annan avkastning för naturvårdskonto.

Skälen för promemorians förslag

Kontrolluppgifter ska lämnas för naturvårdskonto

För att underlätta för både kontoinnehavare och myndigheter bör kontrolluppgifter motsvarande de som i dag lämnas för skogskonto och skogsskadekonto också lämnas för naturvårdskonto. Det innebär att kontrolluppgift ska lämnas om insättning, uttag och utbetalning samt överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel avseende naturvårdskonto. I avsnitt 6.2.4 föreslås att kontrolluppgift ska lämnas vid överföring av medel från ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto. Med överföring avses att medlen på ett naturvårdskonto hos ett kreditinstitut överförs till ett motsvarande konto hos ett annat kreditinstitut. Eftersom de nya reglerna är gemensamma för flera sorters konton beskrivs reglerna närmare i det senare avsnittet. Med överlåtelse avses här när medlen på naturvårdskonto övergår till en ny ägare. Medel kan exempelvis övergå till en ny ägare genom att avtal träffas om överlåtelse eller genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Likt vad som gäller för ränta på skogskonto och skogsskadekonto föreslås att kontrolluppgifter inte ska lämnas avseende ränteinkomster för naturvårdskonto.

I avsnitt 5.3 föreslås att lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. upphävs, varför bestämmelserna om skyldighet att lämna uppgifter enligt denna lag inte behöver justeras så att de också omfattar naturvårdskonto.

I 16 kap. 6 § SFL finns bestämmelser om vilka uppgifter en kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § SFL ska innehålla. I och med förslaget som medför tillägg i 16 kap. 4 § SFL, så blir även 16 kap. 6 § SFL

tillämplig för naturvårdskonto. Eftersom även begränsat skattskyldiga personer föreslås vara skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett naturvårdskonto, se avsnitt 5.2.10, ska kontrolluppgifter även lämnas när naturvårdskonto innehas av begränsat skattskyldiga personer.

I avsnitt 6.2.4 föreslås ytterligare regler angående kontrolluppgifter som bl.a. syftar till att anpassa reglerna om naturvårdskonto till EU:s regler.

Kontrolluppgift som inte följs i beskattningen

Om en kontrolluppgift som har lämnats för en insättning som har legat till grund för avdrag inte har följts vid ett beslut om avdrag för insättning på ett naturvårdskonto, t.ex. med anledning av underskott på kontot, föreslås att Skatteverket enligt skogskontoförordningen snarast möjligt ska lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Meddelande ska också lämnas om medlen på kontot tas upp som intäkt i näringsverksamhet för att de övergår till en ny ägare eller då avtal träffas om pantsättning av medel på naturvårdskonto. Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft. Reglerna motsvarar vad som gäller när kontrolluppgifter för skogskonto och skogsskadekonto inte följs i beskattningen.

Kontrolluppgift avseende samfällighet

I avsnitt 5.2.3 föreslås att om utdelning från en samfällighet tas upp som intäkt av näringsverksamhet ska den del av utdelningen som kommer från ersättning för naturvårdsavtal likställas med ersättning för naturvårdsavtal som den skattskyldige själv fått. Därför bör det i kontrolluppgift som ska lämnas avseende samfälligheten även lämnas uppgift om hur stor del av utdelningen som kommer från ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre. Eftersom avdrag för insättning på naturvårdskonto enbart föreslås få göras för ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre behöver samfälligheten inte lämna uppgift om hur stor del av utdelningen som kommer från naturvårdsavtal som avser kortare tid än så.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 16 kap. 4 och 6 §§, 17 kap. 4 §, 22 kap. 5 § och 23 kap. 2 § SFL, samt i 1 och 5 §§ skogskontoförordningen.

5.3 Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. upphävs

Promemorians förslag: Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska upphöra att gälla.

Skälen för promemorians förslag: Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. infördes i samband med 1990 års skattereform. Av förarbetena till bestämmelserna framgår att den uppskjutna beskattning som följer av reglerna om skogskonto m.m. ger en räntefri skattecredit och att det därför finns skäl till att beskatta räntan. Med hänsyn tagen till

antaganden om inflation och ränta och med beaktande av andra faktorer ansågs en skattesats på 15 procent som lämplig (prop. 1989/90:110 s. 580–582).

Reglerna om skogskonto och skogsskadekonto har tillkommit för att skattereglerna inte ska styra en näringsidkare mot oönskade skogsavverkningar. Reglerna möjliggör en lindrigare beskattning genom periodisering även om en större skogsavverkning görs under ett beskattningsår. Att det tas ut en definitiv källskatt på räntan på avsatta medel framstår inte i linje med ändamålet att uppmuntra till en rationell skötsel och avverkning av skog. Det gäller särskilt med beaktande av att storleken på den skattekredit som följer av möjligheten till periodisering på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto har minskat sedan lagen trädde i kraft. Det beror på att de genomsnittliga marginalskatterna i inkomstslaget näringsverksamhet har minskat kraftigt för stora grupper av enskilda näringsidkare sedan 1990. Skatten som tas ut med 15 procent av räntan som gottskrivs kontot har inte ändrats sedan reglerna infördes.

Uttag av källskatt på ränta på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto kan jämföras med andra skattemässiga justeringar tillgängliga för enskilda näringsidkare, exempelvis avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond samt överavskrivningar, som inte är förenade med uttag av källskatt på eventuell avkastning på avsatta medel. Till skillnad från dessa övriga skattemässiga dispositioner förenas en avsättning till skogskonto m.m. visserligen av krav på att näringsidkaren ska tillgodoräknas ränta på medlen (21 kap. 35 § och 32 kap. 7 § IL). Föreskrifter om krav på ränta bör dock i sig inte vara skäl för uttag av källskatt, eftersom räntan är skattepliktig och kommer att beskattas i näringsidkarens verksamhet vid uttag eller utbetalning.

Det är angeläget att skogsägare m.fl. har möjlighet att periodisera verksamhetens resultat på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto för att hantera den progressiva beskattning som kan vara särskilt kännbar i branscher där intäkter kan variera stort från år till år. Reglerna om källskatt enligt lagen om skogskonto m.m. framstår, med beaktande av att marginalskatterna för enskilda näringsidkare har sänkts stadigt från tidpunkten då regelverket infördes, som onödigt betungande. Reglerna framstår också som administrativt komplicerade, även om en stor del av det administrativa arbetet ligger på kreditinstituten. En slopad källskatt bedöms förbättra förutsättningarna för skogsägare m.fl. att bedriva sin verksamhet ändamålsenligt och långsiktigt.

Det föreslås därför att lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. upphävs från och med den 1 april 2026. Att lagen slopas innebär att räntan som gottskrivs kontot i sin helhet ska beskattas vid uttag eller utbetalning av medel. Det bedöms därför även fortsättningsvis inte finnas behov av kontrolluppgifter från kreditinstitutet när ränta gottskrivs kontot.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 35 § och 32 kap. 7 § IL och i 2 kap. 1 § SFL, att 8 § i skogskontoförordningen (1954:144) upphävs samt att lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. upphävs.

6 Anpassning till EU-rätten

6.1 Skogsavdrag för fastigheter utomlands

6.1.1 Översyn av reglerna

Skogsavdrag får göras på grund av avyttring av skog på en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruksenhet och är en kapitaltillgång. Det innebär att en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som har en intäkt från avyttring av skog på en i utlandet belägen fastighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229), härafter IL, inte har möjlighet att göra skogsavdrag, eftersom den utländska skogsfastigheten inte är en fastighet i Sverige taxerad som lantbruksenhet.

Det kan noteras att Skatteverket i ställningstagandet *Skogsavdrag, skogskonto och EES* (Skatteverkets diarienummer 131 684681-07/111) har förklarat att myndigheten anser att nuvarande bestämmelser strider mot den fria etableringsrätten och att myndigheten redan i dag anser att skogsavdrag kan erhållas vid skogsintäkt från en fastighet belägen inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), trots inkomstskattelagens lydelse.

6.1.2 Skogsavdrag på fastigheter inom EES

Promemorians förslag: Möjligheten till avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) utvidgas till att omfatta fastigheter inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Avdrag får göras för fastighet som är en lantbruksenhet och en kapitaltillgång.

Skälen för promemorians förslag

Risk för hinder mot fri etablering

Skattelättnaden som uppkommer vid skogsavdrag är temporär, se avsnitt 4.3.1. Återföring av ett tidigare medgivet skogsavdrag beskattas oberoende av om några medel faktiskt tas ut från näringsverksamheten. Beskattningen som följer av skogsavdraget ger i sig därmed inte upphov till någon gränsöverskridande kapitalrörelse. Det finns inte heller någon skyldighet för skogsägaren att använda de medel som frigörs genom skogsavdrag för att finansiera nya fastighetsförvärv. Att skogsavdraget förbättrar fastighetsägarens, tillika näringsidkarens, likviditet bör inte sättas i samband med någon särskild kapitalrörelse. Bestämmelserna om skogsavdrag bör därför inte anses ha ett direkt samband med investering i en skogsfastighet, eller med någon annan gränsöverskridande kapitalrörelse. Att faktisk drift av skogsbruk är en förutsättning för att få göra skogsavdrag är en ytterligare omständighet som indikerar att reglerna inte huvudsakligen syftar till att stimulera fastighetsinvesteringar. Ägandet är snarast att se som en underliggande, om än nödvändig, del i avdragets konstruktion. En kapitalrörelse i samband med investering i en skogsfastighet bör därför, i detta sammanhang, ses som en inte avgörande och därmed underordnad del i etableringen. Att den som äger och driver

skogsbruk på en fastighet i utlandet inte kan medges skogsavdrag bör mot bakgrund av detta inte komma i konflikt med EU:s regler om fri rörlighet för kapital. Reglerna om skogsavdrag i sin nuvarande utformning bedöms dock riskera att strida mot den etableringsfrihet som ska gälla inom EES.

För att reglerna inte ska strida mot EU:s regelverk föreslås att rätten till skogsavdrag utvidgas till att också omfatta en skattskyldig som har skogsintäkter från vissa fastigheter belägna i annat land inom EES. Möjligheten till avdrag gäller dock inte om den utländska inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal eftersom det enligt 9 kap. 5 § IL i sådana fall finns ett avdragsförbud.

Fastighet i ett land inom EES

Enligt inkomstskattelagen gäller i dag att skogsavdrag får göras avseende en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruksenhet och är en kapitaltillgång. En fastighet som ligger i ett annat land är inte föremål för fastighetstaxering i Sverige. För att bestämmelserna om skogsavdrag ska få tillämpas när avyttring av skog görs på en fastighet i ett annat land bör det i stället krävas att fastigheten är av sådant slag att den hade taxerats som en lantbruksenhet, om den hade taxerats i Sverige. När tillämpningen av reglerna utsträcks till att omfatta fastigheter inom EES följer det av 2 kap. 2 § IL, jämförd med 2 kap. 15 § IL att begreppet lantbruksenhet kan avse både en svensk och en utländsk sådan. Enligt förstnämnda bestämmelse omfattar de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Enligt sistnämnda bestämmelse avses med lantbruksenhet en enhet av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 4 och 6 §§ IL.

6.1.3 Krav på årlig uppgiftsskyldighet

Promemorians förslag: Den som gör skogsavdrag på en utländsk fastighet ska lämna uppgifter om fastighetens beteckning, adress och avdragsutrymme. Den som har skogsavdrag på en utländsk fastighet ska lämna uppgifter om avdragsutrymmet för fastighetens skog och produktiva skogsmark och innehavarens adress. Om fastigheten eller en del av fastigheten överläts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska nödvändiga identifikationsuppgifter lämnas för den nya ägaren. Även den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration ska lämna uppgifter om sådana förhållanden som Skatteverket behöver för att bedöma om skogsavdraget ska bestå.

Uppgifterna ska undertecknas och lämnas senast den dag då inkomstdeklarationen för beskattningsåret ska ha kommit in till myndigheten, eller senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Skälen för promemorians förslag: Om skogsavdragen kopplas till fastigheter som är belägna utomlands och beviljade avdrag i större utsträckning kan tas över av personer som inte är obegränsat skattskyldiga

i Sverige försvåras Skatteverkets arbete med att kontrollera att skogsavdragen återförs på ett korrekt sätt.

Skatteverket får i dag kontinuerlig information från Lantmäteriets fastighetsregister. Om uppgifterna från fastighetsregistret indikerar att det har skett en ägarförändring eller någon annan ändring av en fastighet som ingår i en näringsverksamhet med beviljade skogsavdrag under inkomståret får Skatteverket anledning att kontrollera om avdraget eventuellt ska återföras till beskattning. Om möjligheten till skogsavdrag utvidgas till att även gälla fastigheter i andra länder behöver Skatteverket få tillgång till motsvarande information på annat sätt. För en effektiv kontroll av skogsavdragen krävs, förutom uppgifter om ägarförändringar, uppgifter om vissa fastighetsregleringar, vederlag och upplåtelser. Dessutom krävs uppgifter om att fastighetsägaren flyttar till en stat utanför EES och avdraget därmed ska återföras till beskattning (se avsnitt 6.1.5 angående förslag om omedelbar beskattning i vissa fall). Mot denna bakgrund framstår det rimligt att fastighetsägares rätt till skogsavdrag på utländska fastigheter förenas med en skyldighet att lämna årliga uppgifter som visar att förutsättningarna för skattefrihet är uppfyllda. Fastighetsägaren är den som har lättast att tillhandahålla korrekt och relevant information om sig själv och fastigheten. Uppgiftsskyldigheten bör därför inte innebära en oproportionerlig administrativ börda. Uppgifterna bör undertecknas och lämnas till Skatteverket för varje beskattningsår som skogsavdraget löper. Uppgifterna ska lämnas enligt fastställt formulär och Skatteverket ska ha rätt att förelägga en person att fullgöra uppgiftsskyldigheten.

Om fastighetsägaren är skyldig att lämna inkomstdeklaration bör uppgifterna lämnas senast den dag då deklarationen för beskattningsåret ska ha kommit in till myndigheten. I annat fall bör uppgifterna lämnas som en särskild uppgift senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 31 kap. 1 §, 33 kap. 1, 2 och 11 §§, 38 kap. 2 § skatteförfarandelagen, härafter SFL, och införandet av två nya paragrafer, 31 kap. 15 c och 33 kap. 7 b §§, i SFL.

6.1.4 Skattskyldighet för begränsat skattskyldiga

Promemorians förslag: Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för återförda skogsavdrag.

Skälen för promemorians förslag: Det är viktigt att medgivna skogsavdrag är möjliga att återföra till beskattning. I avsnitt 6.1.2 föreslås att skogsavdrag i vissa fall ska vara möjligt att göra för fastigheter belägna i en stat inom EES. Om fastigheten ligger utomlands saknas med nuvarande lagstiftning stöd för att beskatta återföring av skogsavdrag om ägaren är begränsat skattskyldig. En sådan situation kan uppkomma dels när en obegränsat skattskyldig person flyttar utomlands och blir begränsat skattskyldig, dels när återföringsskyldigheten tillfaller en begränsat skattskyldig person genom ett benefikt förvärv av fastigheten. Ett tänkbart scenario är att en obegränsat skattskyldig person avlider och dennes

fastighet i utlandet tillfaller ett barn eller annan arvinge som bor där fastigheten är belägen eller i något annat land.

För att den temporära skattelättnad som uppkommer genom reglerna om skogsavdrag inte ska riskera att bli en permanent skattelättnad föreslås att inkomst från återförda skogsavdrag läggs till i inkomstskattelagens förteckning över beskattningsbara inkomster för den som är begränsat skattskyldig.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL.

6.1.5 Omedelbar beskattning i vissa fall

Promemorians förslag: Skogsavdrag på fastighet i utlandet ska återföras när ägaren inte längre är obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller enligt skatteavtal får hemvist i en stat utanför EES. Skogsavdraget ska också återföras när fastigheten överlåts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller som enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.

Skälen för promemorians förslag: Det är svårt att effektivt kontrollera och säkerställa uppbörd av ett medgivet skogsavdrag på en utländsk fastighet som innehas av en person med skatterättsligt hemvist utanför EES. Personen behöver inte ha någon annan koppling till Sverige än en skattecredit. För att säkerställa att den tillfälliga skattefördelen som uppnås genom skogsavdrag inte blir en permanent skattefördel i dessa fall föreslås att skogsavdrag på en fastighet i utlandet ska tas upp till beskattning omedelbart om ägaren upphör att vara obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller får hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES. Detsamma bör gälla om fastigheten överlåts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller som visserligen är obegränsat skattskyldig i en sådan stat men enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.

Förslaget innebär att en flytt till ett land utanför EES kan föranleda att skogsavdrag måste återföras tidigare än vad som annars hade varit fallet. Förslaget innebär också att den kontinuitet som gäller när svenska fastigheter övergår till en ny ägare genom en benefik transaktion inte ska gälla fullt ut. Den föreslagna skillnaden i behandling beroende på om fastighetens ägare är obegränsat eller begränsat skattskyldig bedöms vara en nödvändig och proportionerlig åtgärd för att hindra risken för missbruk av reglerna om skogsavdrag.

Författningsförslag

Förslagen medför införandet av en ny paragraf, 26 kap. 9 a §, i IL.

6.2 Skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto

6.2.1 Översyn av reglerna

Skogskonto och skogsskadekonto bedömdes av Skatteverket i promemorian *Skattereglerna för skogsbruk – Anpassning till EU-rätten* från 2014 att riskera att strida mot den EU-rättsliga regleringen om fri rörlighet för tjänster. Promemorian remitterades av Finansdepartementet i december 2014 men har ännu inte lett till lagstiftning.

Med hänsyn till den översyn som nu görs av reglerna om skogsbeskattning finns anledning att åter se över möjligheterna till en anpassning av skattereglerna för skogsbruk till EU-rätten. Syftet med översynen är att säkerställa att regelverket avseende beskattning av skog är förenliga med de skyldigheter som följer av Sveriges medlemskap i EU, och förslagen bedöms uppfylla detta syfte. Förslagen bedöms inte utgöra något statligt stöd.

6.2.2 Konton i utländska kreditinstitut och skyldigheter enligt inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen

Promemorians förslag: Skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto får tillhandahållas av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska unionen (EU) eller av ett utländskt kreditinstituts filial i en stat inom EU. Även kreditinstitut som hör hemma i eller bedriver verksamhet i en filial i ett land som inte tillhör EU men som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) får tillhandahålla sådana konton, om staten har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller med EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar med en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

Det utländska kreditinstitutet ska åta sig att för varje konto fullgöra de skyldigheter som följer av inkomstskattelagen och åta sig att lämna kontrolluppgifter om kontot enligt skatteförfarandelagen. Åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på fastställt formulär.

Skyldighet för utländska kreditinstitut att innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med skatteförfarandelagen ska inte gälla för kreditinstitut som bara tillhandahåller konton av typen skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto från utlandet.

Skälen för promemorians förslag

Godtagbara kreditinstitut

Att det bara är insättningar på särskilda konton i Sverige som ger rätt till avdrag för insättning på skogskonto och skogsskadekonto hindrar den som vill utnyttja ett sådant avdrag från att placera kapitalet hos ett utländskt kreditinstitut. En utgångspunkt för att en nationell skatteregel ska utgöra ett hinder enligt EU-rätten är att det ska vara fråga om en negativ särbehandling av en person eller en transaktion med koppling till utlandet jämfört med ett motsvarande inhemskt fall. Kravet på att kreditinstitutet ska höra hemma eller bedriva verksamhet från en filial i Sverige gäller oavsett var skogsbruket bedrivs. Reglerna som rör skogsbruk kan därför inte anses särbehandla den som bedriver verksamhet i annat land.

Begränsningen till svenska kreditinstitut och utländska kreditinstituts filialer i Sverige vad gäller skogskonto och skogsskadekonto innebär dock en negativ särbehandling av kreditinstitut som tillhandahåller banktjänster i andra medlemsstater, jämfört med de som tillhandahåller motsvarande tjänster i Sverige. Att villkora rätten till avdrag genom att kräva att avdragsbeloppet sätts in hos ett kreditinstitut som är etablerat i Sverige riskerar därmed att strida mot den EU-rättsliga regleringen om fri rörlighet för tjänster.

Banksparande utgör enligt EU-domstolen både en tjänst och en kapitalrörelse i fördragets mening. Det är därför nödvändigt att avgöra om någon av friheterna kan anses överordnad den andra och i så fall vilken. EU-domstolen kom i mål C-452/04, *Fidium Finanz*, fram till att yrkesmässig kreditgivning i princip kan hänföras till såväl friheten att tillhandahålla tjänster som till den fria rörligheten för kapital. Domstolen ansåg dock att friheten att tillhandahålla tjänster i det fallet dominerade över den fria rörligheten för kapital. Domstolen konstaterade att de i målet omtvistade nationella bestämmelserna, som genom att försvåra köp av finansiella tjänster som erbjöds av bolag med säte utanför EES, kunde resultera i att nämnda tjänster skulle utnyttjas mindre ofta. Detta skulle i sin tur kunna innebära att de gränsöverskridande finansiella flödena kopplade till tillhandahållandet av sådana tjänster skulle minska. Det var emellertid bara en oundviklig konsekvens av inskränkningen av friheten att tillhandahålla tjänster. EU-domstolens resonemang om kreditgivning bedöms gå att applicera också på den finansiella tjänst som här är i fråga, dvs. inlåning på konto. Friheten att tillhandahålla tjänster i form av konto som är en förutsättning för kontoinnehavarens avdragsrätt får anses överordnad den fria rörligheten för kapital. Eftersom den fria rörligheten för tjänster – till skillnad från den fria rörligheten för kapital – inte gäller gentemot länder utanför EU och Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) kan frågan begränsas till om ett konto hos ett kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES, eller en filial i en stat inom EES, bör godtas som skogskonto eller skogsskadekonto. Resonemanget bör också gälla för eventuella begränsningar rörande det naturvårdskonto som föreslås i avsnitt 5.2.1.

Att bara konton i svenska kreditinstitut och utländska kreditinstituts filialer i Sverige godtas som skogskonto och skogsskadekonto bidrar till att trygga kapitalinsättningarna. Att banktillgångarna kan garanteras är särskilt angeläget eftersom det handlar om konton som är anvisade som ett

villkor för avdragsrätt. Därtill finns ett intresse av att tillgångarna säkert kommer att återföras till beskattning. Kapitalinsättningarna på svenska kreditinstitut och utländska kreditinstituts filialer i Sverige tryggas genom att kreditinstituten står under fullständig näringsrättslig reglering och tillsyn. Dessutom omfattas insättningar av lagen (1995:1571) om insättningsgaranti.

Utländska kreditinstitut omfattas av det regelverk och den insättningsgaranti som gäller i det land där institutet är registrerat. EU-staternas insättningsgarantier är direktivreglerade (Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/49/EU av den 16 april 2014 om insättningsgarantisystem [omarbetning]). Enligt direktivet ska EU-staterna (inklusive Sverige) garantera insättningar på upp till 100 000 euro per person. Medlemsstater är också skyldiga att kontrollera att en filial inom medlemsstaten till ett kreditinstitut som har huvudkontor utanför EU har ett skydd som motsvarar vad som föreskrivs i direktivet. Om skyddet inte är likvärdigt med vad som föreskrivs enligt direktivet får medlemsstaten kräva att filialen ansluter sig till existerande insättningsgarantisystem inom medlemsstaten. Eventuella skillnader i medlemsstaternas tillsyn och kontroll av finansiella aktörer och insättningsgarantier bör, mot bakgrund av direktivet, inte utgöra godtagbara skäl för negativ särbehandling av kreditinstitut som är etablerade inom EU vad gäller möjligheten att från utlandet tillhandahålla konton som berättigar till skattemässiga avdrag.

För att underlätta indrivning, minska kontrollproblem och säkerställa att kapitalinsättningarna är tryggade är det, mot bakgrund av ovanstående, lämpligt att i viss mån begränsa vilka utländska kreditinstitut som ska kunna tillhandahålla aktuella konton utanför Sverige för avdragsgilla insättningar.

Om skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EU kommer det att vara möjligt att begära handräckning för indrivning av skattefordringar med stöd av rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder. Om kreditinstitutet hör hemma i en stat utanför EU så får eventuella avtal eller överenskommelser avgöra i vilken utsträckning handräckning för indrivning av den aktuella skatten kan ske.

För att underlätta indrivning och minska kontrollproblem föreslås därför att konto som ska kunna godtas som skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto i utlandet ska tillhandahållas av ett sådant utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EU eller från ett utländskt kreditinstituts filial i en stat inom EU. Om det utländska kreditinstitutet eller filialen hör hemma i en stat inom EES som inte är medlem i EU bör det, för att säkerställa kapitalinsättningarna, krävas att det finnas ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar som har en räckvidd som var likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder. Motsvarande begränsning gäller t.ex. avseende möjlighet till anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning i 63 kap. 14 § SFL.

Åtagande att fullgöra de skyldigheter som följer av 21 kap. IL

Om utländska kreditinstitut godtas kunna tillhandahålla skogskonton, skogsskadekonton och naturvårdskonton för avdragsgilla insättningar är det angeläget att de utländska kreditinstituten iakttar samma skyldigheter som gäller för de svenska kreditinstitut som tillhandahåller sådana konton. I sammanhanget kan noteras att utländska kreditinstitut som tillhandahåller konto från filial i Sverige omfattas av samma skyldigheter som ett svenskt kreditinstitut som tillhandahåller motsvarande konto. Ett utländskt företag som inte är etablerat i Sverige lyder emellertid inte under svensk jurisdiktion. För att kunna tillhandahålla de aktuella kontona krävs (och föreslås krävas vad gäller naturvårdskonto) att kreditinstitutet uppfyller vissa skyldigheter enligt inkomstskattelagen. Det gäller bl.a. skyldighet att betala ut kvarstående medel på kontot efter en viss tid samt att vid byte av kreditinstitut lämna vissa uppgifter till mottagande kreditinstitut. För att upprätthålla en korrekt beskattning är det viktigt att utländska kreditinstitut som avser att tillhandahålla skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto och som inte lyder under svensk jurisdiktion åtar sig att uppfylla de skyldigheter som följer med dessa konton.

Av EU-domstolens praxis framgår att administrativa ålägganden kan utgöra en faktor som påverkar bedömningen av om regler, som avser att tillgodose intresset av att skatt tas ut, är adekvata och proportionella, dvs. om reglerna kan anses förenliga med EU-rätten (jfr prop. 2007/08:55 s. 63). Ett åtagande för utländska kreditinstitut att följa bestämmelserna som rör skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto i inkomstskattelagen bedöms nödvändigt för att medel på dessa konton ska kunna beskattas korrekt. Innebörden av åtagandet blir att kreditinstitut som vill tillhandahålla aktuella konton åtar sig att följa samma bestämmelser som deras svenska motsvarigheter. Åtagandet syftar till att undanröja skillnaderna mellan svenska och utländska kreditinstitut. Ett krav på åtagande att följa aktuella bestämmelser i 21 kap. IL bedöms därmed vara ett administrativt krav som är både adekvat och proportionellt.

Mot bakgrund av vad som anges ovan föreslås att konto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut bara godtas som skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto om kreditinstitutet åtar sig att fullgöra de skyldigheter som avser ett sådant konto och som följer av 21 kap. IL. De skyldigheter som avses är att betala ut kvarstående medel från kontot när en viss tid har passerat sedan insättningen samt att lämna uppgifter till mottagande kreditinstitut i samband med att kontomedel förs över till annat kreditinstitut. Det innebär att avdrag inte får göras för belopp som sätts in på ett konto där åtagande inte har lämnats av det utländska kreditinstitutet som tillhandahåller kontot. För att kontot ska behandlas som ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto måste åtagandet ha kommit in till Skatteverket när avdragsrätten prövas.

Åtagande enligt skatteförfarandelagen

Det kommer vara avgörande att det kontoförande institutet lämnar kontrolluppgifter för att medlen på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto ska kunna återföras till beskattning och för att systemet med uppskjuten beskattning ska fungera. I avsnitt 6.2.4 föreslås att kontrolluppgift ska lämnas om överföring av medel från ett skogskonto,

skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto samt vid närståendes övertagande av medel på ett sådant konto.

Eftersom även utländska kreditinstitut som tillhandahåller konton utanför Sverige föreslås kunna tillhandahålla konton för avdragsgilla insättningar är det angeläget att de utländska kreditinstituten iakttar samma skyldigheter som gäller för svenska kreditinstitut och utländska kreditinstituts filialer i Sverige som tillhandahåller konton av detta slag. Ett utländskt företag som inte är etablerat i Sverige lyder emellertid inte under svensk jurisdiktion.

Utländska företag som driver bankverksamhet i Sverige utan att inrätta filial eller motsvarande etablering i landet ska i dag, enligt 23 kap. 5 § SFL, ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Denna förbindelse ska lämnas innan verksamheten inleds. Syftet är att Skatteverket ska få kontrolluppgifter om räntor, banktillgodohavanden, utdelningar och innehav av värdepapper etc. även när de skattskyldiga anlitat utländska företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet i Sverige.

En utländsk bank som tillhandahåller en typ av konton som är särskilt anpassade för att uppfylla svenska regler om avdrag för insättningar på skogskonton, skogsskadekonton och naturvårdskonton får anses rikta sig till den svenska marknaden. Att en utländsk bank marknadsför en produkt som på detta sätt vänder sig enbart till kunder som är skattskyldiga i Sverige i syfte att tillhandahålla ett medel för att utjämna kontohavarens beskattningsbara inkomster över en längre tid, tyder på ett affärsmässigt engagemang av viss varaktighet. Det bör således vara fråga om gränsöverskridande verksamhet i Sverige och regleringen i 23 kap. 5 § SFL skulle därför i princip täcka in de utländska kreditinstitut som, med ett etableringskrav knutet till EES, skulle kunna erbjuda aktuella konton utan att ha en filial eller motsvarande etablering i Sverige.

I promemorian *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* från 2023 skriver Skatteverket att myndighetens erfarenhet är att den förbindelse som lämnas till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgift i vissa fall efterlevs dåligt av de utländska aktörerna. För att godta uppskjuten beskattning måste Sverige ha praktiska möjligheter att beskatta uttagna medel som svarar mot medgivna avdrag. Att utbetalda medel på kontot ska beskattas i sin helhet är en omständighet som innebär att det finns starka skäl för skärpta krav på de utländska aktörer som avser att tillhandahålla skogskonton, skogsskadekonton eller naturvårdskonton, jämfört med de som lämnar kontrolluppgifter som används för att beskatta avkastningen på tillgångarna. Det bedöms därför att en generell förbindelse att lämna kontrolluppgifter som lämnas vid ett enda tillfälle inte är tillräcklig för detta ändamål.

Mot denna bakgrund föreslås att ett konto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut från annat än en filial i Sverige bara godtas som skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto om det utländska kreditinstitutet åtar sig att fullgöra skyldigheter att lämna kontrolluppgift enligt skatteförfarandelagen. Det innebär att avdrag inte får göras för belopp som sätts in på ett konto där åtagande inte har lämnats av det utländska kreditinstitutet som tillhandahåller kontot. För att kontot ska

behandlas som ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto måste åtagandet ha kommit in till Skatteverket när avdragsrätten prövas.

Ett åtagande för varje konto

Fråga är om det ska räcka att lämna ett åtagande som gäller alla de konton som ett kreditinstitut tillhandahåller eller om det är mer ändamålsenligt och effektivt att kreditinstitutet lämnar ett åtagande för varje konto som öppnas. Det är viktigt att det föreslagna förfarandet inte blir så krångligt för de utländska kreditinstituterna att det begränsar den fria rörligheten för tjänster. Åtgärden får därför inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess syfte.

Med hänsyn till att behållningen på de tre aktuella kontotyperna består av medel som tillfälligt undantas från beskattning är det nödvändigt att det, redan i samband med att avdragsrätten bedöms, klart och tydligt framgår att det kontoförande institut som tillhandahåller det aktuella kontot är medvetet om sitt ansvar för att medlen återförs till beskattning och att detta sker i rätt tid. Ett åtagande för varje konto är därmed motiverat för att upprätthålla sambandet med den uppskjutna beskattningen. Det är också till fördel för den näringsidkare som vill öppna ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto utomlands om han eller hon direkt kan konstatera om kreditinstitutet uppfyller de formella krav som ställs för att insättningen ska vara avdragsgill. Det föreslås därför att åtagande ska lämnas för varje enskilt skogskonto, skogsskadekonto respektive naturvårdskonto. Det bedöms praktiskt och fullt tillräckligt att åtagande enligt både inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen görs i ett sammanhang och konkretiseras i en och samma handling.

De handlingar som kreditinstitutet utfärdar vid insättningstillfället bör med anledning av förslaget kompletteras med en information till den som öppnar kontot om att det utländska kreditinstitutet åtar sig att fullgöra de skyldigheter som följer av inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen. Det formella åtagandet görs därefter gentemot Skatteverket på sätt som beskrivs nedan. Kreditinstitut som bara tillhandahåller skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto ska därmed inte omfattas av skyldigheten att innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Dessa kreditinstitut ska i stället, för att kunna tillhandahålla sådana konton, ge in ett åtagande till Skatteverket om att fullgöra skyldigheter enligt inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen.

Ett åtagande som lämnas på detta sätt bör inte öka kreditinstitutets administrativa börda något nämnvärt. Däremot gagnar en sådan rutin Skatteverkets kontrollverksamhet. Den borgar också för att kreditinstitutets skyldigheter blir tydliga för såväl kreditinstitutet som för kontohavaren. I förhållande till åtagandets betydelse bör dessutom en något ökad administration kunna accepteras. Kravet på ett åtagande för varje konto bör mot denna bakgrund ses som en väl avvägd och proportionerlig administrativ åtgärd för att uppnå ändamålet med de nya bestämmelserna.

Vad ett åtagande enligt inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen ska innehålla

Det föreslagna åtagandet om att fullgöra skyldigheter enligt inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen bör innehålla identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren. Därför föreslås att det införs en bestämmelse i skatteförfarandeförordningen som anger vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas i ett åtagande. Uppgifterna som ska lämnas för kreditinstitutet och kontohavaren är namn, personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer, samt postadress. Uppgifterna som ska lämnas för kontot är kontonummer eller motsvarande.

Åtagandet föreslås vidare – i likhet med åtaganden som lämnas av utländska försäkringsgivare respektive utländska gåvomottagare enligt 23 kap. 6 och 7 §§ SFL – lämnas till Skatteverket på fastställt formulär (38 kap. SFL 1 §). Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (prop. 2010/11:165 s. 856).

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 35 § IL och införandet av en ny paragraf, 21 kap. 35 a §, i IL, ändringar i 23 kap. 5 § och 38 kap. 1 § SFL och införandet av en ny paragraf, 23 kap. 6 a §, i SFL, samt införandet av en ny paragraf, 5 kap. 9 a §, i skatteförfarandeförordningen, härafter SFF.

6.2.3 Krav på skattskyldighet inom EES vid övertagande av medel

Promemorians förslag: För att en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning ska få ta över medel på ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto utan beskattning krävs att den närstående är obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), och inte enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.

Skälen för promemorians förslag: Obeskattade medel kan byta innehavare när en lantbruksenhet med produktiv skogsmark övergår till närstående enligt 21 kap. 41 § IL. Liknande regler föreslås för område som omfattas av naturvårdsavtal och naturvårdskonto, se avsnitt 5.2.7. Reglerna innebär att det inte nödvändigtvis är samma person som gjort avdrag för insättning på kontot som vid uttag eller utbetalning av medel kommer att vara skattskyldig för dem. Om mottagaren finns i tredje land har Sverige begränsade möjligheter till effektiv kontroll och uppbörd.

För minska risken för skatteundandragande föreslås att övertagande av skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto utan omedelbara beskattningskonsekvenser bara ska vara möjligt om mottagaren är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES och inte heller enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.

Regler som föreskriver olika skattemässiga effekter beroende på vem fastigheten överläts till kan sannolikt inkräkta på de fria kapitalrörelserna,

som ska gälla även mellan EU:s medlemsstater och tredjeländ. För att en regel som inskränker den fria rörligheten ska kunna rättfärdigas krävs att den kan motiveras utifrån ett unionsrättsligt godtagbart ändamål och att bestämmelsen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess syfte.

En bestämmelse som begränsar möjligheten att till närstående i vissa fall överlåta medel på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto utan omedelbara beskattningskonsekvenser bedöms som en lämplig åtgärd för att säkra beskattningen med beaktande av de begränsade möjligheter till effektiv kontroll och uppbörd som råder i förhållande till tredjeländ. Särskilt gäller det med beaktande av att medlen på dessa konton föreslås kunna placeras hos ett utländskt kreditinstitut. Syftet med den föreslagna regeln är att upprätthålla det samband som måste finnas mellan avdragen insättning på kontot och att utbetalda belopp från kontot kan beskattas. Att kontomedlen som huvudregel får behållas även om fastigheten eller området överläts innebär dessutom att kontomedlen för det mesta kan stå kvar hos den ursprungliga kontohavaren helt utan beskattningskonsekvenser. Ändamålet med regeln kan således uppnås utan någon skattemässig effekt för den kontohavare som medgett avdraget. Att kontinuitetsprincipen inskränks bör mot denna bakgrund ses som en proportionell åtgärd som kan rättfärdigas.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 21 kap. 41 § IL och införandet av en ny paragraf, 21 kap. 42 §, i IL.

6.2.4 Kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen

Promemorians förslag: Kontrolluppgift ska lämnas om överföring av medel från ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto. I kontrolluppgift som lämnas för överföring eller överlåtelse av medel ska uppgift lämnas om det överlätna eller överförda värdet den dag då överlåtelsen, överföringen eller övertagandet skedde. Kontrolluppgiften ska också innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren. Vid överföring av medel ska kontrolluppgiften också innehålla uppgift om det mottagande kreditinstitutet samt de konton mellan vilka överföring av medel har skett.

Kontrolluppgift om överföring av medel ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från den dag kreditinstitutet har fått kännedom om att överföringen har skett. Detsamma gäller kontrolluppgift om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.

Skälen för promemorians förslag

Kontrolluppgift ska lämnas vid överföring av medel

I avsnitt 6.2.2 föreslås att skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut från annat än en filial i Sverige under vissa förutsättningar ska kunna godtas

som ett sådant konto. En sådan förutsättning är att det utländska kreditinstitutet åtar sig att fullgöra vissa skyldigheter. Om medel på ett skogskonto, skogsskadekonto, eller naturvårdskonto förs över till ett utländskt kreditinstitut är det därför viktigt att Skatteverket snabbt kan få information om transaktioner som innebär att kontomedel flyttas utanför svensk jurisdiktion. Det är också av vikt att medlen på utländska konton kan följas vid byten mellan utländska kreditinstitut.

För att kunna följa transaktionerna behöver Skatteverket få in kontrolluppgifter vid överföring av medel till ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto i utländskt kreditinstitut. Motsvarande behov finns om medel förs över till ett nytt konto inom samma kreditinstitut, men utanför svensk jurisdiktion.

Som beskrivits tidigare framgår av EU-domstolens praxis att administrativa ålägganden kan utgöra en sådan faktor som påverkar bedömningen av om regler, som avser att tillgodose intresset av att skatt tas ut, är adekvata och proportionella, dvs. om reglerna kan anses förenliga med EU-rätten. Ett sådant särskilt administrativt krav som ett åtagande innebär för utländska kreditinstitut kan som beskrivits i bl.a. avsnitt 6.2.2 motiveras som både adekvat och proportionellt, eftersom det utgör grunden för en nödvändig kontroll. Att lägga på ett ytterligare administrativt krav som endast avser överföring av medel från skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto till ett motsvarande konto i utlandet riskerar att inte vara adekvat och proportionellt, eftersom ett sådant krav ytterligare skulle öka skillnaden i behandling av utländska aktörer jämfört med svenska (jfr prop. 2007/08:55 s. 61–63). En ny kontrolluppgiftsskyldighet vid överföring av medel till ett annat kreditinstitut bör därför omfatta överföring till alla kreditinstitut, oavsett om de mottagande kreditinstituten är etablerade i Sverige eller utomlands. Detsamma gäller överföring av medel från konton inom samma kreditinstitut. Kontrolluppgiftsskyldighet bör i dessa fall gälla oberoende av till vilket land medel inom samma kreditinstitut förs över till. Därför föreslås ett tillägg i 16 kap. 4 § SFL som innebär att kontrolluppgift ska lämnas om överföring av medel från ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto. Kontrolluppgift ska i dessa fall lämnas både när kontomedel förs över till ett nytt kreditinstitut och när kontomedel förs över till ett nytt konto i samma kreditinstitut. Vidare ska kontrolluppgift lämnas oavsett om överföringen sker mellan konton som innehas av samma person eller när överföringen sker till en annan person.

Med anledning av förslaget bör det även framgå vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgift om överföring av medel från ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto. Därför föreslås ett tillägg i 16 kap. 6 § SFL. Tillägget innebär att kontrolluppgiften ska innehålla uppgifter om det överförda värdet den dag då överföringen gjordes. Kontrolluppgiften ska också innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren samt uppgift om det mottagande kreditinstitutet samt de konton mellan vilka överföring av medel har skett.

Skogskonto och skogsskadekonto kan enligt 21 kap. 41 § IL i vissa fall föras över utan beskattningskonsekvenser till närstående. Liknande regler föreslås i avsnitt 5.2.7 för naturvårdskonto. Om medlen ska finnas kvar i befintligt kreditinstitut kan medlen föras över till mottagaren genom att medlen förs över till ett motsvarande konto i mottagarens namn eller att

innehavaren av det befintliga kontot ändras. Om medlen på kontot förs över till ett nytt konto bör kontrolluppgiften innehålla uppgifter motsvarande de som föreslås med tillägget i 16 kap. 6 § SFL. Om medlen finns kvar på samma konto behöver Skatteverket endast få uppgift om det överlåtna värdet samt identifikationsuppgifter för den nya innehavaren, dvs. mottagaren av medlen.

Inkomstskattelagen hindrar inte att en kontohavare byter konto och kreditinstitut flera gånger under samma år. Det är angeläget att det vid varje överföringstillfälle är möjligt att kontrollera om villkoren för fortsatt uppskjuten beskattning är uppfyllda. Detsamma gäller vid överlåtelse och pantsättning av kontomedel eller när närstående tar över sådana medel. En kontrolluppgift när medel på ett skogskonto, skogsskadekonto, eller naturvårdskonto förs över till ett motsvarande konto, vid överlåtelse eller när avtal träffas om pantsättning samt när kontomedel tas över av närstående bör därför lämnas i nära anslutning till överföringen. Det föreslås mot denna bakgrund att en sådan kontrolluppgift ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från den dag kreditinstitutet har fått information om att en överföring har skett.

Av 5 kap. 11 § SFF framgår att en kontrolluppgift ska innehålla vissa identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för. Vid överföring av medel från ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto samt vid överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel på ett sådant konto när närstående övertar befintligt konto föreslås, som nämnts ovan, att en kontrolluppgift ska innehålla identifikationsuppgifter för den som tar över medel, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett. Det föreslås därför att det införs en bestämmelse i skatteförfarandeförordningen som anger vilka identifikationsuppgifter som, utöver vad som anges i 5 kap. 11 § SFF, ska lämnas i en sådan kontrolluppgift för den som tar över medel, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett. Uppgifterna som ska lämnas är namn, personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer, postadress, samt kontonummer eller motsvarande.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 16 kap. 4 och 6 §§, 23 kap. 2 §, 24 kap. 3 § och 38 kap. 1 § SFL, samt införandet av en ny paragraf, 5 kap. 11 c §, i SFF.

6.2.5 Avskattning av kontomedel när kontrolluppgift inte lämnas

Promemorians förslag: Om kontoförande kreditinstitut inte fullgör sin skyldighet att lämna kontrolluppgift om uttag, utbetalning, överföring m.m. för skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto ska medlen på kontot tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Medlen ska tas upp till beskattning det beskattningsår som kontrolluppgiften hade avsett om den lämnats.

Om kreditinstitutet vid enstaka tillfälle har underlåtit att lämna kontrolluppgift ska medlen på kontot inte tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om kontohavaren själv lämnar de uppgifter som skulle ha framgått av kontrolluppgiften senast den 31 oktober året efter beskattningsåret.

Skälen för promemorians förslag: Kreditinstitutet som tillhandahåller skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto är skyldiga att lämna kontrolluppgifter för dessa konton. Brister i kreditinstitutets uppgiftsskyldighet riskerar att få betydande beskattningskonsekvenser. Eftersom skattepliktiga uttag från dessa konton kan göras vid ett eller flera tillfällen, i stort sett när som helst inom en lång tidsperiod (tio år för skogskonto och naturvårdskonto, tjugo år för skogsskadekonto), är det av yttersta vikt att Skatteverket kan förlita sig på kontrolluppgifter som visar hur stora uttag som görs från kontot under en viss beskattningsperiod. Om systemet med kontrolluppgifterna fallerar, riskerar betydande belopp att helt undgå beskattning på grund av de tidsgränser som finns för omprövning och efterbeskattning.

Mot denna bakgrund föreslås att medlen på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto ska kunna återföras till beskattning om det kontoförande institutet inte uppfyller sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter. Det spelar för frågan om denna avskattning ingen roll om kontot tillhandahålls från Sverige eller från ett annat land.

Avskattning bör ske det beskattningsår som kontrolluppgiften hänför sig till, eftersom det är under detta beskattningsår som händelsen som medförde en skyldighet att lämna kontrolluppgift inträffade. Därmed föreslås att om kontrolluppgifter inte har lämnats, ska medlen på kontot tas upp till beskattning det beskattningsår som kontrolluppgiften eller uppgiften hade avsett om den lämnats.

Eftersom den enskilde näringsidkaren riskerar att drabbas av negativa beskattningskonsekvenser på grund av agerande som näringsidkaren själv inte kan råda över, är det rimligt att en underlåtelse att lämna kontrolluppgift kan läkas i efterhand. Om en felaktighet har läkts bör det vara möjligt att undvika att kontomedlen återförs till beskattning. Ett beslut om att återföra kontomedel till beskattning bör därför föregås av att kontohavaren ges tillfälle att själv komma in med uteblivna uppgifter för att på så sätt undgå att kontobehållningen återförs till beskattning. Eftersom det är fråga om att läka en brist i efterhand bör en tidsgräns sättas inom vilken uppgifterna ska ha lämnats. För att skapa praktiska förutsättningar för Skatteverket att kunna lämna besked om slutlig skatt inom den tidsgräns som anges i 56 kap. 10 § SFL bör uppgifterna komma in senast den 31 oktober året efter beskattningsåret. För att underlåtelser av detta slag inte ska sättas i system bör möjligheten att undgå beskattning bara kunna användas när kreditinstitutet vid enstaka tillfällen har brustit i sin uppgiftsskyldighet. Att möjligheten att läka brister i kontrolluppgift begränsas till enstaka tillfälle innebär att ansvar läggs på kontohavaren att se till att kreditinstitutet uppfyller sina skyldigheter, och att hantera konsekvenserna av att kreditinstitutet inte sköter sig. Det bedöms av stor vikt för systemet att korrekta kontrolluppgifter lämnas utan dröjsmål. Möjlighet till komplettering till och med den 31 oktober året efter

beskattningsåret bedöms i detta sammanhang utgöra en generös tidsram för kontohavaren att läka eventuella brister.

Författningsförslag

Förslagen medför införande av två nya paragrafer, 21 kap. 37 a och 37 b §§, IL.

6.2.6 Valutakursförändringar

Promemorians förslag: Valutakursförändringar på fordringar på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto ska beaktas först vid beskattningen.

Medel på kontot i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag de betalas ut eller skulle ha betalats ut. Om medlen ska tas upp till beskattning för att kontoförande kreditinstitut inte fullgjort sin skyldighet att lämna kontrolluppgift ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår medlen ska tas upp som intäkt.

Skälen för promemorians förslag: Medel på skogskonto och skogsskadekonto beskattas i dag i inkomstslaget näringsverksamhet när de betalas ut eller skulle ha betalats ut. Sätts medlen in i utländsk valuta kommer valutakursförändringar att få skattemässig effekt eftersom behållningen räknas om till svensk valuta. I det fall en valutakursvinst gjorts under den tid medlen varit insatta på kontot kommer valutakursvinsten att läggas till grund för beskattning. På motsvarande sätt kommer en valutakursförlust att leda till att en del av det medgivna avdraget inte kommer att återföras till beskattning.

Det är angeläget att valutakursförändringar inte får genomslag vid beskattningen flera gånger. Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 § IL, värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Det innebär att orealiserade vinster eller förluster till följd av ändrade valutakurser ska påverka det beskattningsbara resultatet. Bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL har en generell utformning och gäller alla slag av fordringar i näringsverksamheten. Regeln är inte beroende av hur företaget har redovisat posterna. Oavsett om företaget beaktat kursändringar i räkenskaperna ska balansdagens valutakurser tillämpas vid beskattningen. Den förändring av tillgångarnas värde som beror på att olika valutakurser tillämpas vid räkenskapsårets början och slut är skattepliktig respektive avdragsgill. Detta under förutsättning att postens värdering i redovisningen är kopplad till beskattningen genom 14 kap. 2 § IL eller att den omfattas av reglerna i 14 kap. 8 § IL. Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och inkomster och utgifter ska periodiseras enligt god redovisningssed om inte annat är särskilt föreskrivet i lag.

För att säkerställa att kontomedel på konton i utlandet inte påverkar det beskattningsbara resultatet flera gånger om behövs en bestämmelse som uttryckligen anger att vinster och förluster på grund av valutakursförändringar ska beaktas först vid beskattningen enligt 21 kap. IL.

Kontomedel i utländsk valuta som återförs till beskattning i Sverige måste räknas om till svensk valuta. Att omräkningen inte nödvändigtvis motsvaras av en verklig valutatransaktion innebär att det är en rent skatteteknisk åtgärd som inte behöver återspeglas i den skattskyldiges bokföring. Hur omräkningen ska göras måste därför regleras särskilt. Mot denna bakgrund föreslås en bestämmelse om att medel i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag då medlen betalas ut eller skulle ha betalats ut. Om medlen enligt förslag i avsnitt 6.2.5 ska beskattas för att kontrolluppgift inte lämnats, ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår då medlen ska tas upp som intäkt.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 14 kap. 8 § IL och införandet av en ny paragraf, 21 kap. 37 c §, i IL.

6.2.7 Kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond

Promemorians förslag: Vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond ska medel på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto i utländsk valuta värderas till kursen vid tidpunkten för den insättning på kontot som medförde avdrag.

Skälen för promemorians förslag: Medel på skogskonto och skogsskadekonto ska vid beräkning av kapitalunderlaget för positiv eller negativ räntefördelning enligt 33 kap. 12 § IL tas upp till halva beloppet. Motsvarande gäller för kapitalunderlag för expansionsfond enligt 34 kap. 7 § IL. I avsnitt 5.2.8 föreslås paragrafen omfatta också naturvårdskonto.

I avsnitt 6.2.6 föreslås att valutakursförändringar på fordringar på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto ska beaktas först när beskattning ska ske av medel på ett sådant konto. Om beskattning inte har skett och beräkning av kapitalunderlag ska göras behövs en bestämmelse om när utländsk valuta på kontot ska räknas om till svenska kronor. Bortsett från att medel på aktuellt konto i utländsk valuta ska värderas vid beskattningen, så sker en värdering av kontot i utländsk valuta vid insättningen. Av förenklingsskäl bör medel på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto vid beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond värderas till kursen vid tidpunkten för den insättning på kontot som medförde avdrag. Ränta som gottskrivits på kontot kommer med en sådan regel visserligen att värderas till kursen vid ett annat tillfälle än gottskrivningstidpunkten, men det bedöms godtagbart av förenklingsskäl.

Författningsförslag

Förslagen medför ändringar i 33 kap. 12 § IL.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De föreslagna bestämmelserna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 april 2026. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Lagen tillämpas första gången på allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken eller skogsvårdslagen samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 mars 2026.

De föreslagna bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 april 2026 och ska tillämpas i den nya lydelsen för första gången på kontrolluppgifter som avser tid efter den 31 mars 2026.

Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. upphävs från och med den 1 april 2026. Lagen är fortsatt tillämplig på ränta som gottskrivits kontot innan lagens upphörande.

Skälen för promemorians förslag: För att förenkla och förbättra skattereglerna för skogsägare m.fl. och anpassa reglerna till EU-rätten är det angeläget att de föreslagna författningsändringarna träder i kraft så snart som möjligt. Enskilda näringsidkare, som särskilt berörs av promemorians förslag avseende skogskonto, naturvårdskonto m.m., har kalenderår som beskattningsår. Med hänsyn till promemorians omfattning bedöms det dock inte möjligt att de föreslagna bestämmelserna ska hinna träda i kraft så att de kan tillämpas på hela beskattningsår 2026. Det bedöms möjligt för de föreslagna bestämmelserna att träda i kraft tidigast den 1 april 2026 och kunna tillämpas för första gången på allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken eller skogsvårdslagen samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 mars 2026.

Promemorians förslag föreslås inte vara tillämpliga på händelser som skett före ikraftträdandet. Även om bestämmelserna inte föreslås ha retroaktiv tillämpning kan exempelvis en insättning på ett naturvårdskonto i oktober 2026 hänförlig till naturvårdsavtal som har tecknats efter den 31 mars 2026 påverka den enskilda näringsidkarens skattepliktiga resultat för hela 2026.

Ändringarna som avser kontrolluppgifter m.m. i skatteförfarandelagen (2011:1244) bör tillämpas i den nya lydelsen för första gången på kontrolluppgifter som avser tid efter den 31 mars 2026.

Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. föreslås upphöra från den 1 april 2026. Den upphävda lagen ska dock tillämpas på ränta som gottskrivits kontot innan denna tidpunkt.

8 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagens effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

De offentligfinansiella effekterna till följd av ändrade skatte- och avgiftsregler beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräknings-

konventioner. Beräkningarna görs i ikraftträdandeårets priser och volymer och utgår vanligtvis från att beteendet hos individer och företag inte ändras till följd av förändringarna i skattereglerna. Antagandet om oförändrat beteende ger en god uppskattning av åtgärdernas effekt på kort och medellång sikt. På längre sikt, och för att analysera andra konsekvenser än de offentligfinansiella effekterna, kan ett mer dynamiskt synsätt behöva användas, där skattebaser tillåts påverkas av regeländringen.

8.1 Offentligfinansiella effekter

Nedan redovisas fyra separata beräkningar av de offentligfinansiella effekterna av förslagen om särskild ersättningsfond för naturvårdsmark, naturvårdskonto, slopad ränta på skogskontomedel och anpassningar till EU-rätten.

Särskild ersättningsfond för naturvårdsmark

Enligt förslaget införs en särskild ersättningsfond för naturvårdsmark. Ersättningsfonden för naturvårdsmark skiljer sig från befintlig ersättningsfond genom att tiden för att hitta ersättningsmark sätts till tio år. Motsvarande tid i befintlig ersättningsfond är tre år, med möjlighet för Skatteverket att bevilja förlängning till sex år. Syftet med den längre tiden är att ge markägarna bättre möjligheter att hitta lämplig ersättningsmark. Om återinvestering i ny mark inte skett inom tioårsperioden återförs avsättningen till beskattning. Återföring kan behöva göras även om tiden för avsättning inte har löpt ut, t.ex. för att näringsverksamheten upphör. Om avdraget återförs till beskattning ska ett särskilt tillägg om 30 procent tas upp som intäkt.

Den offentligfinansiella effekten uppstår på två sätt. För det första kan den längre tiden för att hitta en ersättningsfastighet förväntas medföra att en mindre del av avsatta belopp kommer att återföras till beskattning med det särskilda tillägget om 30 procent. För det andra kommer de belopp som ändå kommer att återföras att beskattas vid en senare tidpunkt.

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten görs utifrån följande underlag, förutsättningar och antaganden. Som underlag för beräkningen används utbetalda intrångsersättningar från Naturvårdsverket, dessa uppgår till 1,3 miljarder kronor år 2024. För att beräkna effekten behövs vidare uppgifter om hur stor del av intrångsersättningen som sätts av till ersättningsfond, hur stor del som återförs på grund av att någon återinvestering inte görs och en uppskattning av vilken påverkan den längre tiden för att hitta en ersättningsfastighet har på återfört belopp. När det gäller avsättningen till ersättningsfond antar Skatteverket i promemorian *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* att 70 procent av utbetald intrångsersättning för naturvårdande ändamål sätts av och att 7 procent återförs till beskattning samt att detta sker 4 år senare med den föreslagna ersättningsfonden än vad som skett med den befintliga fonden.

Med de beskrivna förutsättningarna innebär det att det belopp som återförs till beskattning enligt dagens regler kan beräknas till 82,8 miljoner kronor ($1\,300 \cdot 0,7 \cdot 0,07 \cdot 1,3 = 82,8$). Det saknas underlag för att göra

någon mer precis uppskattning av hur den förlängda tiden påverkar storleken på återfört belopp. I brist på annan information antas därför att det belopp som återförs till beskattning kommer att halveras. Eftersom senareläggningen får effekt på återfört belopp det sjunde året efter ikraftträdande året innebär det att det återförda beloppet år 2033 kommer att uppgå till 41,4 miljoner kronor, i stället för 82,8 miljoner kronor om reglerna inte hade ändrats ($82,8 \cdot 0,5 = 41,4$). Den varaktiga effekten, beräknad enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner, uppgår till 39,3 miljoner kronor. Till detta kommer effekten av senareläggningen av det belopp som fortfarande kommer att återföras, 41,4 miljoner. Även denna effekt uppstår först år 2033 och motsvarar den prognostiserade realräntan införandeåret, 0,76 procent. Effekten motsvaras av den ränta som staten får betala för att kompensera för den senarelagda betalningen genom upplåning, under åren 2033 till 2035. Den årliga räntan uppskattas till cirka 300 000 kronor ($41,4 \cdot 0,0076 = 0,3$). Den varaktiga effekten av senareläggningen är försumbar.

Naturvårdskonto

I promemorian föreslås att det införs ett särskilt naturvårdskonto för enskilda näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal. Enligt förslaget medges avdrag för belopp som sätts in på naturvårdskonto, vilket högst får uppgå till 90 procent av ersättningen för naturvårdsavtal. Beloppet tas ut och beskattas någon gång under den följande tioårsperioden.

Den offentligfinansiella effekten uppstår genom att beskattningen förskjuts i tiden. I stället för att beskattas det år ersättningen betalas ut kan beskattningen fördelas fritt över en tioårsperiod. Förskjutningen medför en senarelagd beskattning. I enskilda fall kan fördelningen av beskattningen även innebära en progressionseffekt, genom att beskattningen sker till en lägre marginalskattesats än annars.

Beräkningen av den offentligfinansiella effekten görs utifrån följande underlag, förutsättningar och antaganden. Som underlag för beräkningen används information om naturvårdsavtal som ingåtts mellan fysiska personer och Skogsstyrelsen respektive Naturvårdsverket. Totalt har naturvårdsavtal om cirka 15 miljoner kronor årligen ingåtts de senaste åren. I beräkningen antas att 90 procent av beloppen sätts in på naturvårdskonto och att det finns kvar på kontot under hela tioårsperioden. I beräkningen antas vidare att naturvårdskontot ersätter den reserveringsmöjlighet som finns genom periodiseringsfonden. Periodiseringsfonden ger en möjlighet att skjuta upp 30 procent av överskottet i maximalt sex år. Naturvårdskontot antas därför medföra att 70 procent av insatt belopp förskjuts i tio år och att resterande belopp förskjuts från sex till tio år. Eftersom eventuell progressionseffekt varierar stort mellan enskilda personer, och ofta inte uppstår alls, bortses från denna. Beräkningen sker utifrån sammantagna vägda genomsnittliga skattesatser för aktiva respektive passiva enskilda näringsidkare. Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner uppgår den genomsnittliga marginalskattesatsen för aktiv enskild näringsverksamhet till 31,02 procent och för passiv enskild näringsverksamhet till 43,07 procent. Utöver inkomstskatt betalas egenavgifter om 28,97 procent på överskott av aktiv näringsverksamhet

och särskild löneskatt om 24,26 procent på passiv näringsverksamhet. När hänsyn tas till att egenavgifter och särskild löneskatt är avdragsgilla kan den genomsnittliga skattesatsen för aktiv näringsverksamhet beräknas till 46,5 procent $((31,02/1,2897) + (28,97/1,2897) = 46,5)$ och för passiv näringsverksamhet till 54,2 procent $((43,07/1,2426) + (24,26/1,2426) = 54,2)$. Enligt Skatteverkets statistikportal är cirka 75 procent av skogsägarna aktiva näringsidkare och cirka 25 procent passiva näringsidkare.

Utifrån ovan beskrivna förutsättningar beräknas den offentligfinansiella effekten införandeåret enligt följande. Underlaget för beräkningen motsvarar 90 procent av det samlade beloppet för naturvårdsavtal, 13,5 miljoner kronor $(15 \cdot 0,9 = 13,5)$. Eftersom reglerna föreslås träda i kraft den 1 april justeras underlaget ned till 75 procent införandeåret, dvs. till 10,1 miljoner kronor. Av detta belopp antas 70 procent beskattas efter tio år i stället för vid utbetalningen och 30 procent beskattas efter tio år i stället för att förskjutas i sex år genom avsättning till periodiseringsfond. Den skatt som förskjuts i tio år kan därmed beräknas till 3,4 miljoner kronor $((10,1 \cdot 0,75 \cdot 0,7 \cdot 0,465) + (10,1 \cdot 0,25 \cdot 0,7 \cdot 0,542) = 3,4)$. Den skatt som förskjuts från sex år till tio år kan beräknas till 1,5 miljoner kronor $((10,1 \cdot 0,75 \cdot 0,3 \cdot 0,465) + (10,1 \cdot 0,25 \cdot 0,3 \cdot 0,542) = 1,5)$. Den skatt som förskjuts i tio år medför en offentligfinansiell effekt från införandeåret 2026 och den skatt som förskjuts från sex till tio år medför en offentligfinansiell effekt från 2032. Från år 2027 får förslaget fullt genomslag. Den offentligfinansiella effekten uppgår under åren 2027 till 2031 till 4,6 miljoner kronor per år $((13,5 \cdot 0,75 \cdot 0,7 \cdot 0,465) + (13,5 \cdot 0,25 \cdot 0,7 \cdot 0,542) = 4,6)$. Den varaktiga effekten beräknas i enlighet med Finansdepartementets beräkningskonventioner och uppgår till cirka 0,4 miljoner kronor.

Slopad skatt på ränta på skogskontomedel

Om källskatt inte längre dras på ränta på skogskontomedel uppstår två effekter, som är motverkande. Den första effekten består av den uteblivna källskatten och är negativ för de offentliga finanserna. Den andra effekten uppstår genom att ett större belopp kommer att beskattas som inkomst av näringsverksamhet när skogskontomedlen tas ut.

Som underlag för beräkningen används Ekonomistyrningsverkets (ESV) uppgifter om källskatt på ränta på skogskontomedel och bankernas uppgifter om inlåningsräntan på skogskonto. Den genomsnittliga källskatten för åren 2020 till 2024 uppgick enligt ESV:s redovisning till 22 miljoner kronor. Den genomsnittliga inlåningsräntan på skogskonto uppgår enligt uppgifter från ett urval banker till cirka 2 procent.

Den första deffekten antas motsvara den genomsnittliga källskatten under åren 2020 till 2024, -22 miljoner kronor. Den andra deffekten är positiv för de offentliga finanserna genom att ett belopp motsvarande källskatten kommer att finnas kvar på skogskontona och i stället beskattas som näringsverksamhet när det tas ut. Detta belopp kommer dessutom att växa med ränta på ränta under den tid det finns kvar på kontona. Den andra deffekten beräknas enligt följande. Efter 1 år kommer 22 miljoner kronor att ha växt till 22,4 miljoner kronor $(22 \cdot 1,02 = 22,4)$, efter två år kommer beloppet att ha växt till 22,9 miljoner kronor $(22 \cdot 1,02^2 = 22,9)$, efter tre

år till 23,3 miljoner kronor ($22 \cdot 1,02^3 = 23,3$) osv. Efter tio år har beloppet växt till 26,8 miljoner kronor ($22 \cdot 1,02^{10}$). Med antagandet att uttagen från skogskonto fördelas jämnt över en tioårsperiod tas en tiondel av insatta medel ut efter ett år, en tiondel två år efter insättningen osv. Efter tio år har alla medel tagits ut. Eftersom förslaget innebär att räntan inte beskattas löpande kommer de medel som årligen tas ut att vara större än de annars hade varit. Det betyder att året efter införandeåret kommer ytterligare 2,2 miljoner kronor att tas ut ($22,4/10 = 2,2$), år två kommer ytterligare 4,5 miljoner att tas ut ($22,4/10 + 22,9/10 = 4,5$), år tre kommer ytterligare 6,9 miljoner kronor att tas ut ($22,4/10 + 22,9/10 + 23,3/10 = 6,9$), osv. År tio kommer ytterligare 24,6 miljoner kronor att betalas ut ($22,4/10 + 22,9/10 + 23,3/10 + 23,8/10 + 24,3/10 + 24,8/10 + 25,3/10 + 25,8/10 + 26,3/10 + 26,8/10 = 24,6$). Eftersom dessa uttag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet medför förslaget en positiv offentligfinansiell effekt på skatteintäkterna av näringsverksamhet. Med en genomsnittlig skattesats för aktiv näringsverksamhet om 46,6 procent, en genomsnittlig skattesats för passiv näringsverksamhet om 54,2 procent och en fördelning mellan aktiv och passiv näringsverksamhet motsvarande 75/25 betyder det ökade skatteintäkter om 1,1 miljoner kronor året efter införande året ($(0,75 \cdot 2,2 \cdot 0,466) + (0,25 \cdot 2,2 \cdot 0,542) = 1,1$), 2,2 miljoner kronor två år efter införandeåret ($(0,75 \cdot 4,5 \cdot 0,466) + (0,25 \cdot 4,5 \cdot 0,542) = 2,2$) och 3,3 miljoner kronor tre år efter ($(0,75 \cdot 6,9 \cdot 0,466) + (0,25 \cdot 6,9 \cdot 0,542) = 3,3$) osv. Tio år efter införandeåret kommer skatteintäkterna att öka med 11,9 miljoner kronor ($(0,75 \cdot 24,6 \cdot 0,466) + (0,25 \cdot 24,6 \cdot 0,542) = 11,9$). Den varaktiga effekten beräknad enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner uppgår till 11,4 miljoner kronor.

Anpassning till EU-rätten

Ett införande av möjlighet till skogsavdrag för alla fastigheter, oavsett om de är belägna i Sverige eller i annat EES-land, medför en utökning av den skogsareal som potentiellt kan omfattas av skogsavdrag. Skatteverket bedömer i promemorian *Skattereglerna för skogsbruk – Anpassning till EU-rätten* att en sådan ändring påverkar ett mycket begränsat antal personer och att den inte medför någon nämnvärd offentligfinansiell effekt. Eftersom omständigheterna inte har förändrats sedan Skatteverket publicerade sin promemoria och det i övrigt inte framkommit något som ger skäl till annan bedömning bedöms den offentligfinansiella effekten vara försumbar.

En utökning av möjligheten för utländskt kreditinstitut i annat EES-land att tillhandahålla Skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto bedöms inte medföra någon offentligfinansiell effekt.

Tabell 8.1 Offentligfinansiella effekter

Miljarder kronor

	Bruttoeffekt 2026	Nettoeffekt 2026	Nettoeffekt 2027	Nettoeffekt 2028	Varaktig effekt
Särskild ersättningsfond	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00	-0,04
Naturvårdskonto	-0,00	-0,00	-0,01	-0,01	-0,00
Slopad ränta skogskonto	-0,02	-0,02	-0,02	-0,02	-0,01
Anpassning till EU-rätten	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totalt	-0,02	-0,02	-0,03	-0,03	-0,05

8.2 Konsekvenser för företag

Konsekvenserna uppstår främst för skogsägare, som kan vara såväl enskilda näringsidkare som aktiebolag eller annan juridisk form. En bedömning görs även av om det uppstår några konsekvenser för företag som använder skogsråvara i sin produktion.

Vilka som berörs

Förslaget om särskild ersättningsfond för naturvårdsmark kan potentiellt beröra alla fastighetsägare. Förslagen om naturvårdskonto och slopad ränta på skogskontomedel kan potentiellt beröra alla fysiska personer som är fastighetsägare respektive bedriver skogsbruk. Anpassningarna till EU-rätten kan potentiell beröra obegränsat skattskyldiga personer som äger skogsfastighet i annat EES-land och begränsat skattskyldiga personer som äger skogsfastighet i Sverige.

Ur ett principiellt perspektiv påverkas således de flesta skogsägare av förslagen i den meningen att de skulle kunna få intrångsersättning, ingå naturvårdsavtal eller få ersättning som kan sättas in på skogskonto. De flesta skogsägare behöver därför förhålla sig till regeländringarna, även om de i närtid inte direkt kommer att påverkas genom att den skatt de betalar förändras. Av det skälet visas i detta avsnitt statistik både över alla skogsägare, dvs. de som potentiellt kan beröras, och de som berörs direkt av respektive förslag.

I tabellerna nedan visas antalet personer som bedriver skogsbruk fördelade på juridisk form respektive omsättningsstorlek. Totalt finns cirka 150 000 personer som bedriver skogsbruk. Av tabell 8.2 framgår att cirka 95 procent är fysiska personer och cirka 5 procent juridiska personer.

Tabell 8.2 Skogsbruk fördelning efter juridisk form

Antal och andel

Juridisk form	Antal	Andel
Enskild näringsverksamhet	142 420	94,8 %
Aktiebolag	3 776	2,5 %
Ekonomisk förening	167	0,1 %
Ideell förening	476	0,3 %
Handelsbolag	245	0,2 %
Övriga juridiska former	3 186	2,1 %
Totalt	150 270	100,0 %

Källa: Skatteverket, statistikportalen

I tabell 8.3 har antalet skogsbruk delats in efter storleken på omsättningen. Cirka 93 procent har en omsättning under 1 miljon kronor. I mindre skogsbruk, som inte har en regelbunden avverkning, kan omsättningen vara mycket ojämn sett över en längre tid. Många skogsbruk kan därför under mer eller mindre långa perioder finnas i omsättningsintervallet under 1 miljon kronor, för att enstaka år hamna i andra omsättningsintervall med betydligt högre omsättning.

Tabell 8.3 Skogsbruk fördelning efter omsättningsstorlek

Antal och andel

Omsättning	Antal	Andel
– 1 miljon kronor	139 494	92,8 %
1 – 10 miljoner kronor	7 571	5,0 %
10 – 20 miljoner kronor	491	0,3 %
20 – 50 miljoner kronor	240	0,2 %
50 – 100 miljoner kronor	56	0,0 %
100 – 500 miljoner kronor	38	0,0 %
500 – 1 000 miljoner kronor	7	0,0 %
1 000 miljoner kronor -	8	0,0 %
Uppgift saknas	2 366	1,6 %
Totalt	150 271	100,0 %

Källa: Skatteverket, statistikportalen

Statistiken ovan visar alla som berörs av förslagen i egenskap av skogsägare som måste förhålla sig till regelverket. När det gäller förslagen om särskild ersättningsfond och naturvårdskonton är bedömningen att det är mycket få skogsägare som direkt kommer att beröras under ett år. Enligt uppgifter från Naturvårdsverket och Skogsstyrelsen betalades intrångsersättning till mellan 500 och 600 fastighetsägare per år under åren 2022 till 2024. Naturvårdsavtal ingicks med cirka 50 personer per år under samma period. Mer förmånliga skatteregler för periodisering av naturvårdsavtal kan dock innebära att intresset för sådana avtal ökar framöver. Förslaget om slopad ränta på skogskontomedel berör betydligt fler. Enligt Skatteverkets statistikportal gjordes under åren 2021 till 2023

i genomsnitt 13 000 insättningar på skogskonto. Förslagen om anpassningar till EU-rätten berör endast ett fåtal personer.

Hur företagen berörs

Förslaget om en särskild ersättningsfond för naturvårdsmark berör fastighetsägare vars skog har sådana naturvärden att den kan omfattas av naturvårdsbestämmelser som medför ersättning. Förslaget medför att fastighetsägaren får längre tid på sig att hitta en skogsfastighet som kan ersätta den som inte längre kan användas för t.ex. skogsbruk.

Förslaget om naturvårdskonto medför att inkomsterna från naturvårdsavtal kan periodiseras på liknande sätt som vid avverkning och försäljning av virke. Det innebär att andra faktorer än skattekonsekvenserna kommer att vara avgörande när skogsägarna överväger hur deras skog ska brukas.

Förslaget om borttagande av den löpande beskattningen av räntan på skogskontot medför en skattesänkning för skogsägare som påverkar såväl likviditeten som lönsamheten positivt. Storleken på skattesänkningen är densamma som den offentligfinansiella effekten.

Inget av förslagen medför någon större påverkan på den administrativa bördan för företagen.

Förslagen om särskild ersättningsfond för naturvårdsmark och naturvårdskonto medför att det för vissa skogsägare kan bli relativt sett mer lönsamt att bevara skogen i stället för att avverka den. Det innebär i sin tur att den totala arealen av skog som brukas för att senare avverkas blir mindre. Det är dock viktigt att i sammanhanget notera syftet med förslagen som är att de två alternativen, att avverka eller ta emot ersättning för att bevara skogen, ska vara neutrala ur beskattningssynpunkt. Det innebär i sin tur att det är andra faktorer än beskattningen som styr utbudet av skogsråvaror, och i detta sammanhang är det fortfarande främst storleken på de offentliga medel som sätts av för naturvårdande ändamål som har betydelse. Bedömningen är därför att förslagen om särskild ersättningsfond för naturvårdsmark och naturvårdskonton inte har någon märkbar påverkan på utbudet av skogsråvaror.

Något behov av särskilda informationsinsatser bedöms inte finnas.

8.3 Effekter för statliga myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket redovisar i promemorian *Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog* beräkningar av kostnaderna för förslagen. Förslaget om särskild ersättningsfond kommer att innebära att ett nytt register behöver skapas och att deklaraionsblanketterna behöver kompletteras. Förslaget om naturvårdskonto innebär att Skatteverket behöver justera deklaraionsblanketter och ta fram ett formulär för utländska kreditinstitut. De engångsvisa kostnaderna beräknas till 400 000 kronor och kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagen bedöms inte medföra någon ökning av antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslagen bedöms inte påverka andra statliga myndigheter.

8.4 Effekter för kommuner och regioner

Förslagen påverkar inte kommuner och regioner.

8.5 Effekter på miljö och klimat

Förslaget om naturvårdskonto medför att ersättning vid naturvårdsavtal inte resulterar i högre beskattning jämfört med den beskattning som hade skett om skogen i stället avverkats. Detta medför att intresset för att ingå naturvårdsavtal kan öka. Något som i sin tur innebär att arealen av skog som omfattas av naturvårdsavtal och därmed kommer att bidra till att bevara den biologiska mångfalden och inlagring av koldioxid inom LULUCF-sektorn, kommer att öka marginellt.

8.6 Effekter för den ekonomiska jämställdheten

Enligt uppgifter från Skogsstyrelsen är fördelningen av skogsägare mellan män och kvinnor cirka 60 procent respektive 40 procent. Det betyder att gruppen män påverkas av förslagen i något högre grad än kvinnor.

8.7 Övriga effekter

Förslagen kan medföra att arealen av värdefull skog och mark för naturvårdande ändamål ökar i någon grad. I övrigt uppstår inga effekter på miljön, sysselsättningen eller inflationen. Förslagen medför heller inga fördelningseffekter.

9 Författningskommentar

9.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

3 kap.

18 § Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 3 och 4 samt 6 a § den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond, samt inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för återförda avdrag för ersättningsfond,

7. inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto, skogsskadekonto *eller naturvårdskonto* som avses i 21 kap.,

8. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,

9. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

10. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige,

11. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap.,

12. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,

13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap., *och*

14. *inkomstslaget näringsverksamhet för återförda skogsavdrag.*

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 12 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

Paragrafen innehåller en förteckning över inkomster som en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för.

Ändringarna i *sjunde punkten* innebär att en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett naturvårdskonto.

Av *fljortonde punkten*, som är ny, framgår att en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för återförda skogsavdrag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.10 och avsnitt 6.1.4.

6 kap.

11 § Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,

3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,

4. inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

5. återförda avdrag för periodiseringsfond och ersättningsfond,

6. schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a §,

7. återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap.,

8. inkomst från ett svenskt handelsbolag, om den begränsat skattskyldige

– inte beskattas för inkomsten i den stat där denne hör hemma på grund av klassificeringen i skattehänseende av handelsbolaget enligt denna stats lagstiftning, och

– anses vara i intressegemenskap med handelsbolaget enligt 24 b kap. 3 §, och

9. återförda skogsavdrag.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

Paragrafen innehåller en förteckning över inkomster som en begränsat skattskyldig juridisk person är skattskyldig för.

Av *nionde punkten*, som är ny, framgår att en begränsat skattskyldig juridisk person är skattskyldig för återförda skogsavdrag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.4.

14 kap.

8 § Fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till det verkliga värdet enligt 17 kap. 20 §, ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

– samma värde används i räkenskaperna, och

– värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Om den säkrade posten är sådant lager som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § ska inte första strecksatsen i första stycket tillämpas.

Första stycket gäller inte fordringar på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto. Valutakursförändringar på sådana fordringar ska beaktas först vid beskattning enligt 21 kap.

I paragrafen regleras värdering av fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta.

Av *tredje stycket*, som är nytt, framgår att valutakursförändringar på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto inte ska omfattas av huvudregeln som beskrivs i första stycket, och som innebär värdering till kursen vid beskattningsårets utgång. I stället ska aktuell valutakurs beaktas först när beskattning ska ske enligt 21 kap.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.6.

21 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

– ersättningar för avverkningsrätt i 2 §,

– anläggning av skog och diken i 3 §,

– skogsavdrag i 4–19 §§, och

– skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto i 21–42 §§.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §. Vad som avses med naturvårdsavtal framgår av 22 a §.

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Ändringarna i paragrafens *första stycke fjärde strecksats* förklarar att bestämmelser om naturvårdskonto finns i kapitlet.

Ändringarna i paragrafens *andra stycke* anger i vilken paragraf det förklaras vad som avses med naturvårdsavtal.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.1.

4 § Avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) på en *lantbruksenhet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* som är en kapitaltillgång får göras enligt bestämmelserna i 5–19 §§.

Skogsavdrag får inte göras på grund av en intäkt som tas upp till beskattning efter det att all mark eller all produktiv skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av en ny ägare.

I paragrafen anges att avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) får göras enligt de följande bestämmelserna i kapitlet.

Ändringarna i *första stycket* innebär att skogsavdrag får göras för lantbruksenhet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Avdragsrätten förutsätter att den utländska inkomsten beskattas i Sverige. I annat fall gäller avdragsförbudet i 9 kap. 5 §.

Termen lantbruksenhet har hämtats från fastighetstaxeringslagen (1979:1152) vilket framgår av 2 kap. 15 §. En fastighet i ett annat land är inte föremål för fastighetstaxering i Sverige. Vid en bedömning av om bestämmelser om skogsavdrag ska få tillämpas på en skogsintäkt från en fastighet i annat land krävs att fastigheten är av sådant slag att den i Sverige hade taxerats som lantbruksenhet. Detta följer av 2 kap. 2 § jämförd med 2 kap. 15 §. Enligt förstnämnda bestämmelse omfattar de termer och uttryck som används i lagen motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Att hänvisningen till det svenska taxeringsförfarandet slopas innebär i sak inte någon ändring av den bedömning som måste göras för att bestämma vilka fastigheter som kan bli aktuella för skogsavdrag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.2.

6 § Anskaffningsvärdet är det värde som enligt 12–19 §§ avser skog och produktiv skogsmark vid förvärv av en fastighet som är *en* lantbruksenhet.

Avdragsutrymmet är det högsta belopp som fastighetsägaren får dra av under innehavstiden.

Avdragsgrundande skogsintäkt är summan av beskattningsårets intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttring eller uttag av skogsprodukter. Med skogsintäkt avses också försäkringsersättning för skog och skogsprodukter.

I paragrafen anges hur anskaffningsvärdet, avdragsutrymmet och avdragsgrundande skogsintäkt ska beräknas.

Ändringarna i *första stycket* görs för att anpassa bestämmelsen till ändringarna i 4 §. Bedömningen av om en fastighet i Sverige är en lantbruksenhet utgår ifrån fastighetstaxeringen. Vad gäller en fastighet i ett annat land krävs att fastigheten är av sådant slag att den i Sverige skulle ha taxerats som en lantbruksenhet. Vid beräkningen av anskaffningsvärdet för skogsbruket är utgångspunkten enligt 12 § taxerade värden för fastigheten. Enbart svenska fastigheter har ett taxeringsvärde. För fastigheter belägna utanför Sverige men inom Europeiska ekonomiska

samarbetsområdet får beräkningen i stället göras med ledning av 13 §. Av den bestämmelsen framgår att, bl.a. i de fall 12 § inte kan tillämpas, anskaffningsvärdet är det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen för skog och produktiv skogsmark.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.2.

21 § En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk (skogsintäkt) får göra avdrag enligt bestämmelserna i 23–28, 29–32, 33–40 och 41 §§ för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (skogskonto eller skogsskadekonto).

En enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre får göra avdrag enligt bestämmelserna i 28 a–31, 32a, 33, 35–38, 40 a och 42 §§ för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (naturvårdskonto).

I paragrafen anges att en enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk får göra avdrag enligt bestämmelserna som följer för belopp som sätts in på skogskonto eller skogsskadekonto.

I första stycket görs en redaktionell ändring så att det framgår vilka paragrafer som innehåller bestämmelser om avdrag för skogskonto och skogsskadekonto.

Av andra stycket, som är nytt, framgår att en enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre får göra avdrag enligt vissa av de följande bestämmelserna för belopp som sätts in på naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.1.

22 a § *Med naturvårdsavtal avses sådan skriftlig överenskommelse som anges i 7 kap. 3 § andra stycket jordabalken.*

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av begreppet naturvårdsavtal.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.1.

28 a § *Avdrag för insättning på naturvårdskonto ett visst beskattningsår får motsvara högst 90 procent av ersättningen för ett naturvårdsavtal.*

Paragrafen, som är ny, förklarar att avdrag för insättning på naturvårdskonto ett visst beskattningsår får motsvara högst 90 procent av ersättningen för ett naturvårdsavtal.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2.

29 § Om utdelning från en samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket tas upp som intäkt av näringsverksamheten, ska den del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruk i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till likställas med intäkt av skogsbruk som den skattskyldige själv bedrivit.

Den del av utdelningen som kommer från ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten under det beskattningsår som utdelningen hänför sig till ska likställas med ersättning för naturvårdsavtal som den skattskyldige själv fått.

I paragrafen anges hur utdelning från samfällighet avseende intäkt av skogsbruk ska behandlas vid avdrag. Ändringarna i paragrafen innebär att

ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten ska likställas med ersättning för naturvårdsavtal som den skattskyldige själv fått.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.3.

30 § Avdrag får inte göras med så högt belopp att det uppkommer ett underskott.

Om det uppkommer underskott och det finns två eller flera konton enligt detta kapitel där minst ett av kontona är ett naturvårdskonto, ska avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto anses ske före avdrag för insättning på naturvårdskonto. Om det finns flera naturvårdskonton ska avdrag i första hand nekas för den sista insättningen. Om insättning gjorts samma dag på flera naturvårdskonton får den skattskyldige välja vilken ordning som insättningarna ska anses ha gjorts.

I paragrafen anges att avdrag inte får göras med så högt belopp att det uppkommer ett underskott.

Av *andra stycket*, som är nytt, anges vilket avdrag som i första hand ska nekas om underskott uppkommer och det finns två eller flera konton där minst ett av kontona är ett naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2.

31 § Avdrag får göras bara om avdragsbeloppet uppgår till minst 5 000 kronor för skogskonto, 50 000 kronor för skogsskadekonto *eller 25 000 kronor för varje naturvårdskonto*. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

I paragrafen anges beloppsgränser för att avdrag ska få göras. Ändringarna i paragrafen förklarar att beloppsgränsen för avdrag för varje naturvårdskonto är 25 000 kronor.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2.

32 a § *Om det finns flera naturvårdsavtal och näringsidkaren sätter in ersättning på naturvårdskonto, ska det finnas ett naturvårdskonto för varje avtal där näringsidkaren gör eller har gjort en insättning.*

En skattskyldig får inte göra insättning avseende ersättning för ett och samma naturvårdsavtal på naturvårdskonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlitade kreditinstitutet.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om naturvårdskonto när det finns flera naturvårdsavtal.

I *första stycket* anges att om det finns flera naturvårdsavtal och näringsidkaren sätter in ersättningen på naturvårdskonto, ska det finnas ett naturvårdskonto för respektive avtal. Till skillnad från vad som gäller för skogskonto och skogsskadekonto kan en enskild näringsidkare ha flera naturvårdskonton för ett och samma beskattningsår.

Andra stycket innehåller en bestämmelse om förbud att göra insättning avseende ersättning för ett och samma naturvårdsavtal i mer än ett kreditinstitut.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.4.

33 § Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett skogskonto, skogsskadekonto *eller naturvårdskonto* senast den dag som den skattskyldige enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

Paragrafen innehåller bestämmelser om senaste tidpunkt för insättning på konto för att avdrag ska få göras. Ändringen i paragrafen innebär att den utökas till att också omfatta naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.4.

35 § Som skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto godtas bara sådant konto för vilket ränta tillgodoses minst en gång per år *och som tillhandahålls från*

- ett svenskt kreditinstitut,
- ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska unionen (EU),

- ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller

- ett utländskt kreditinstituts filial i en stat inom EU.

En stat som inte är medlem i EU men som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, likställs vid tillämpningen av första stycket med en stat inom EU om staten har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar som har en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

I paragrafen anges förutsättningar för att ett konto ska kunna godtas som skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto.

Ändringarna i *första stycket* innebär att bestämmelsen utökas till att också omfatta naturvårdskonto. Strukturen i paragrafen görs om på så sätt att de kreditinstitut som kan tillhandahålla skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto redovisas i strecksatser.

Innehållet i de *andra och fjärde strecksatserna* i första stycket är nytt och innebär att konto kan tillhandahållas från ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska unionen (EU) eller av ett utländskt kreditinstituts filial i en stat inom EU. Liksom tidigare kan också svenskt kreditinstitut (*första strecksatsen*) och utländskt kreditinstituts filial i Sverige (*tredje strecksatsen*) tillhandahålla de aktuella kontona.

Andra stycket innehåller en hänvisning till lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Eftersom lagen föreslås upphöra tas hänvisningen bort. I stället anges att även stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i vissa fall likställs med stater inom EU. Det gäller under förutsättning att staten har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar som har en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

Ytterligare förutsättningar vad gäller godtagbara konton finns i 35 a §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.4, 5.3 och 6.2.2.

35 a § Om kontot tillhandahålls från utlandet godtas kontot som skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto bara om kreditinstitutet har kommit in med ett skriftligt åtagande till Skatteverket enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Paragrafen, som är ny, innehåller ytterligare krav för att ett konto som enligt 35 § får tillhandahållas från utlandet ska godtas som skogsskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto.

Det utländska kreditinstitutet måste för varje konto komma in med ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen.

Att åtagandet lämnats till Skatteverket när avdragsrätten ska prövas är en förutsättning för att avdrag för kontoinsättningen ska kunna medges. Om åtagandet inte har lämnats till Skatteverket vid denna tidpunkt uppfyller kontot inte villkoren för skogsskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto och då medges inte avdrag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.2.

36 § Uttag från ett skogsskonto, skogsskadekonto *eller naturvårdskonto* får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor.

Sedan tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättning enligt 33 § senast skulle göras, ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.

Medel, som enligt 41 § tas över från ett skogsskonto eller ett skogsskadekonto, får tidigast tas ut och ska betalas ut av kreditinstitutet vid de tidpunkter som enligt första och andra styckena gäller för insättningen på det ursprungliga kontot. *Detsamma gäller medel som enligt 42 § tas över från ett naturvårdskonto.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om uttag från skogsskonto och skogsskadekonto. Ändringarna i paragrafen innebär att den utökas till att också omfattar naturvårdskonto.

Genom ändringen i *första stycket* framgår när uttag från naturvårdskonto tidigast får göras.

Ändringen i *tredje stycket* avser situationer där medel på ett naturvårdskonto enligt 42 § ska föras över till en mottagare utan att överföringen medför att medlen vid den tidpunkten ska återföras till beskattning. Genom bestämmelsen överförs den tidsgräns för tidigaste uttag och tidpunkt för utbetalning från kreditinstitutet av eventuellt återstående belopp som gällt för överlåtare till mottagaren. Tiden ska således räknas från och med den insättning som den ursprunglige kontohavaren gjorde (jfr prop. 2008/09:41 s. 24).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.5.

37 § Uttag från ett skogsskonto, skogsskadekonto *eller naturvårdskonto* ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut enligt 36 § andra stycket.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när uttag och utbetalning från kontot ska tas upp till beskattning. Ändringen i paragrafen innebär att den utökas till att också omfattar naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.5.

37 a § Om kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 2–4 skatteförfarandelagen (2011:1244) inte lämnats för skogsskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto, ska medlen på kontot tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om inte annat följer av 37 b §.

Medlen ska tas upp till beskattning det beskattningsår som kontrolluppgiften eller uppgiften hade avsett om den lämnats.

Paragrafen, som är ny, reglerar en skyldighet att under vissa förutsättningar ta upp medel på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till beskattning.

Första stycket innebär att medlen på kontot ska tas upp till beskattning om kreditinstitutet inte har lämnat kontrolluppgifter för kontot enligt 16 kap. 4 § 2–4 skatteförfarandelagen (2011:1244). Skyldighet att ta upp medlen till beskattning kan aktualiseras om en del av kontomedlen tas ut från kontot utan att en kontrolluppgift lämnas. Skattskyldigheten kan också aktualiseras om kontrolluppgift inte lämnats när kontomedel förts över till ett annat kreditinstitut, eller vid pantsättning eller övertagande av medel. Medel på skogskontot, skogsskadekontot eller naturvårdskontot ska dock inte tas upp till beskattning om 37 b § är tillämplig.

I *andra stycket* regleras att medlen ska tas upp till beskattning det beskattningsår som kontrolluppgiften eller uppgiften hade avsett om den hade lämnats.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.5.

37 b § *Om kreditinstitutet vid enstaka tillfälle har underlåtit att lämna de uppgifter som anges i 37 a §, ska medlen på kontot inte tas upp som intäkt i inkomstlagen näringsverksamhet om kontohavaren själv lämnar de uppgifter som skulle ha framgått av kontrolluppgiften senast den 31 oktober året efter beskattningsåret.*

Paragrafen, som är ny, ger kontohavaren en möjlighet att undgå skyldigheten att ta upp medel på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till beskattning när kreditinstitutet vid enstaka tillfällen har underlåtit att lämna kontrolluppgift.

För att undvika beskattning på denna grund måste kontohavaren själv lämna uppgifter som motsvarar vad som skulle ha framgått av kreditinstitutets kontrolluppgift. Uppgifterna ska lämnas senast den 31 oktober året efter beskattningsåret. Det kan t.ex. vara ett årsbesked eller annan handling som är utgiven av kreditinstitutet och som innehåller de uppgifter som skulle ha framgått av kontrolluppgiften eller uppgiften. Möjligheten för kontohavaren själv att komma in med uppgifterna ska bara tillåtas vid enstaka tillfällen. Om kontohavaren har läkt kreditinstitutets brist i fråga om underlåtenheten att lämna uppgifter genom att själv lämna in motsvarande uppgifter ett år kan kontohavaren inte läka avsaknaden av en uppgift det därpå följande året. Om däremot uppgifterna för det aktuella kontot lämnas korrekt under flera år, t.ex. fem–sex år, och kreditinstitutet därefter på nytt försummar sin uppgiftsskyldighet ska kontohavaren åter kunna avhjälpa bristen genom att själv lämna motsvarande uppgifter.

Ett beslut om att återföra kontomedel till beskattning på grund av utebliven kontrolluppgift måste föregås av att kontoinnehavaren ges tillfälle att själv komma in med uppgifter för att på så sätt undgå att kontobehållningen återförs till beskattning. Det är kontohavaren som ska visa att förutsättningarna för fortsatt skattecredit är uppfyllda. Det är emellertid Skatteverkets ansvar att se till att kontohavaren uppmärksammas på att kreditinstitutet brustit i sin uppgiftsskyldighet och

får tillfälle att åtgärda denna brist innan ett beslut om beskattning eventuellt fattas.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.5.

37 c § Medel på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag de betalas ut eller skulle ha betalats ut. Om medlen ska beskattas enligt 37 a § ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår medlen ska tas upp som intäkt.

Paragrafen, som är ny, behandlar värdering av medel i utländsk valuta.

I *första meningen* anges hur kontomedel i utländsk valuta ska värderas när medel betalas ut eller skulle ha betalats ut. Värderingen ska då ske till valutakursen den dag behållningen betalas ut eller skulle ha betalats ut. Av *andra meningen* framgår hur värderingen ska göras om medlen på kontot ska beskattas enligt 37 a § för att kontoförande kreditinstitut inte har lämnat kontrolluppgift. Värderingen ska då i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår medlen ska tas upp som intäkt. Valutakurseffekter som beror på att avdragsbeloppet värderats till en annan kurs än den som ska användas när kontomedlen tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet får därmed genomslag vid beskattningen. Kontomedlen består av det insatta kapitalbeloppet och den gottskrivna räntan.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.6.

38 § Medel på ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 37 § om hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. En sådan överföring får även göras av *skogskonto och skogsskadekonto* när lantbruksenheten och kontomedel tas över enligt 41 § eller av *naturvårdskonto* när hela eller en del av området som omfattas av ett naturvårdsavtal och kontomedel tas över enligt 42 §.

När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och skatteförfarandelagen (2011:1244).

Paragrafen innehåller bestämmelser om byte av kreditinstitut utan beskattning för skogskonto och skogsskadekonto samt bestämmelser om informationsplikt mellan kreditinstitutet. Ändringarna i paragrafen innebär att den utökas till att också gälla naturvårdskonto.

Genom ändringen i *första styckets första mening* framgår att också naturvårdskonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 37 § om hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

Av *första styckets andra mening* framgår att en överföring får göras av naturvårdskonto när hela eller en del av området som omfattas av ett naturvårdsavtal och kontomedel tas över enligt 42 §. Att överföring måste göras till ett motsvarande konto för att beskattning inte ska ske vid byte av kreditinstitut innebär, i fråga om naturvårdskonto, att det konto dit medlen överförs också måste vara ett sådant konto som kan godtas som ett naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

39 § Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på *skogskonto och skogsskadekonto* tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten.

Vad som föreskrivs i första stycket gäller inte om äganderätten övergår genom gåva och den skattskyldige har gjort avdrag för de insatta medlen. Första stycket gäller inte heller i fråga om medel som tas över enligt 41 §.

Paragrafen innehåller bestämmelser om skyldighet att ta upp medel på *skogskonto* och *skogsskadekonto* som intäkt när lantbruksenheten övergår till en ny ägare.

Ändringarna i *första stycket* tydliggör att paragrafen gäller *skogskonto* och *skogsskadekonto*, inte *naturvårdskonto*.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.7.

40 a § Om medlen på ett *naturvårdskonto* övergår till en ny ägare eller om det träffas avtal om pantsättning av medel på ett *naturvårdskonto* ska medlen tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Första stycket gäller inte i fråga om medel som tas över enligt 42 §.

Paragrafen, som är ny, innehåller regler om beskattning av medel på *naturvårdskonto* i vissa fall.

I *första stycket* anges att om medlen på ett *naturvårdskonto* övergår till en ny ägare eller om avtal träffas om pantsättning av medel på ett *naturvårdskonto* så ska medlen tas upp till beskattning. Medel kan exempelvis övergå till en ny ägare genom att avtal träffas om överlåtelse eller genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Av *andra stycket* framgår att första stycket inte gäller om förutsättningarna i 42 § är uppfyllda. Detta innebär att medel inte ska tas upp till beskattning om förutsättningarna i 42 § är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.7.

41 § Om den skattskyldiges lantbruksenhet med produktiv skogsmark övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning får denne ta över medel på ett *skogskonto* eller *skogsskadekonto* utan att beskattning sker enligt 37 §,

- om mottagaren vid arv, testamente eller bodelning med anledning av ena makens död skriftligen förklarar att han tar över medlen, eller

- om parterna vid gåva eller bodelning av annan anledning än ena makens död träffar skriftligt avtal om att medlen tas över.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs

- att mottagaren är obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och inte enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES,

- att kontot förs över direkt till mottagaren eller medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren, och

- att överföringen sker samma beskattningsår som lantbruksenheten övergår.

Om bara en del av lantbruksenheten övergår till den närstående, får denne ta över högst så stor del av kontomedlen som hans andel motsvarar av den övertagna produktiva skogsmarkens skogsbruksvärde i förhållande till skogsbruksvärdet för all produktiv skogsmark på lantbruksenheten det beskattningsår då enheten övergår.

I paragrafen anges de krav som ställs för att medel på skogskonto eller skogsskadekonto ska få tas över av en närstående utan att uttaget beskattas.

Ändringen innebär att en ny *första strecksats* läggs till i *andra stycket* där det framgår att en förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är att mottagaren ska vara obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och inte enligt skatteavtal ha hemvist i en stat utanför EES.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.3.

42 § Om hela eller en del av området som omfattas av ett naturvårdsavtal övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning får mottagaren ta över högst så stor del av kontomedlen på det naturvårdskonto som hänför sig till området som övergår till mottagaren, utan att beskattning sker enligt 37 §,

– om mottagaren vid arv, testamente eller bodelning med anledning av ena makens död skriftligen förklarar att mottagaren tar över medlen, eller

– om parterna vid gåva eller bodelning av annan anledning än ena makens död träffar skriftligt avtal om att medlen tas över.

Utöver vad som sägs i första stycket krävs

– att mottagaren är obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och inte enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES,

– att kontot förs över direkt till mottagaren eller medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren, och

– att överföringen sker samma beskattningsår som området övergår.

I paragrafen, som är ny, regleras möjligheten att föra över medel på ett naturvårdskonto till en närstående i samband med en benefik överlåtelse av område som omfattas av naturvårdsavtal utan att medlen ska återföras till beskattning vid den tidpunkten.

Vad som avses med begreppet närstående anges i 2 kap. 22 §. Med ”en” närstående ska inte förstås en begränsning till en mottagare. Bestämmelsen är tillämplig även om det finns fler än en mottagare. Däremot kan bestämmelsen inte tillämpas i förhållande till en mottagare som är en juridisk person (jfr prop. 2008/09:41 s. 26).

Av *första stycket* framgår att mottagaren, utan direkt beskattning, får ta över högst så stor del av kontomedlen på det naturvårdskonto som hänför sig till området som övergår till mottagaren. Med ”en” del ska inte förstås att bestämmelsen inte kan tillämpas då flera delar av området övergår till närstående.

I fem strecksatser regleras de närmare förutsättningarna för att en överföring inte ska medföra att medlen ska återföras till omedelbar beskattning.

Första stycket första och andra strecksatserna anger att mottagaren uttryckligen ska ta över kontomedlen.

I *andra stycket första strecksatsen* anges att mottagaren ska vara obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och inte enligt skatteavtal ha hemvist i en stat utanför EES.

I *andra stycket andra strecksatsen* behandlas hur konto och kontomedlen ska föras över till den nya innehavaren. En möjlighet är att kontot med inestående medel förs över direkt till den nya innehavaren. En annan möjlighet är att den nya innehavaren får ett nytt konto och att

kontomedlen förs över direkt från överlåtarens konto till det nya kontot. I 38 § behandlas de fall där ett nytt konto finns hos ett annat kreditinstitut än det ursprungliga kontot. I båda fallen, när konto och kontomedel förs över till den nya innehavaren, ställs krav att medlen ska föras över direkt. Därmed avses inte den tid inom vilken överföringen ska göras, utan att det inte får finnas något mellanled. Om kontomedlen förs över till ett nytt konto måste det nya kontot vara ett motsvarande konto. Det innebär att kontot dit medlen överförs måste vara ett sådant konto som godtas som ett naturvårdskonto. Vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att konto ska godtas som naturvårdskonto framgår av 35 och 35 a §§. Av 35 a § framgår att utländska kreditinstitut eller filialer i vissa fall måste lämna åtagande till Skatteverket för att få tillhandahålla naturvårdskonto. Om åtagande inte har kommit in till Skatteverket vid överföringen av kontomedlen uppfyller inte kontot villkoren för naturvårdskonto och då kan inte den uppskjutna beskattningen fortlöpa. Beskattning av medlen på kontot ska då ske enligt 40 a §.

I *andra stycket tredje strecksatsen* anges när kontomedlen senast ska överföras. Det beskattningsår som är relevant i detta sammanhang är överlåtarens.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.7 och 6.2.3.

26 kap.

9 a § Skogsavdrag på fastighet i utlandet ska också återföras när

– ägaren *inte längre är obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller enligt skatteavtal får hemvist i en stat utanför EES, eller*

– *fastigheten överläts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller som enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.*

Paragrafen, som är ny, innehåller nya grunder för återföring av skogsavdrag på fastighet i utlandet.

I *första strecksatsen* anges att skogsavdraget ska återföras om ägaren inte längre är obegränsat skattskyldig i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller enligt skatteavtal får hemvist i en stat utanför EES.

I *andra strecksatsen* anges att skogsavdraget ska återföras om fastigheten överläts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller som enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.

Enligt huvudregeln i 2 § ska skogsavdrag återföras till beskattning när fastigheten avyttras. Den nya bestämmelsen innebär inte att skogsavdrag på utländska fastigheter ska återföras enbart av den anledningen att fastighetsägaren blir begränsat skattskyldig. Om fastighetsägaren flyttar till en stat inom EES och behåller sin fastighet får skogsavdraget behållas även om Sverige skulle tappa beskattningsrätten till de löpande inkomsterna från fastigheten. Återföring enligt denna paragraf är således inte knuten till att skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör. För att säkerställa beskattning av skogsavdrag på en fastighet i utlandet ska avdraget återföras om fastighetsägaren upphör att vara obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller, visserligen är obegränsat

skattskyldig, men får hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES. Skogsavdrag som återförs till beskattning enligt bestämmelsen ska beräknas utan hänsyn till eventuell skillnad mellan fastighetens marknadsvärde och omkostnadsbeloppet vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.5.

31 kap.

1 § Avdrag får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel för belopp som sätts av till

- ersättningsfond för inventarier,
- ersättningsfond för byggnader och markanläggningar,
- ersättningsfond för mark,
- ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel, och
- *ersättningsfond för naturvårdsmark.*

Med inventarier avses i detta kapitel inte sådana tillgångar som nämns i 18 kap. 1 § andra stycket.

Med naturvårdsmark avses mark för vilken ersättning lämnats för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken eller med stöd av skogsvårdslagen (1979:429) i samband med

- *att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid, eller*
- *inlösen av fastigheten.*

I paragrafens *första stycke* slås fast att avdrag får göras för belopp som sätts av till olika slags ersättningsfonder. I första stycket läggs en ny strecksats till. Tillägget innebär att en ny slags ersättningsfond, ersättningsfond för naturvårdsmark, införs.

I *tredje stycket*, som är nytt, införs en definition av begreppet naturvårdsmark. För att mark ska avse naturvårdsmark måste ersättning ha lämnats för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken eller med stöd av skogsvårdslagen (1979:429) i samband med att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid eller att fastigheten inlöses. Exempel på när ersättning utgår för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken är när mark genom beslut har förklarats som naturreservat eller biotopskyddsområde. Ersättning som till övervägande del utgår för annat ändamål än naturvård, exempelvis kulturvård, omfattas därmed inte. Med uttrycket övervägande avses mer än hälften (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 498). Ersättning enligt skogsvårdslagen kan aktualiseras om den betalas ut för övervägande naturvårdande ändamål i samband med inskränkning av förfoganderätten till fjällnära skog.

I tredje stycket finns två strecksatser. Av strecksatserna framgår att ersättning måste ha lämnats i samband med antingen att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid eller att fastigheten inlöses.

I *första strecksatsen* anges att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid. När avtal träffas om en allframtidsupplåtelse så är bestämmelsen i denna strecksats uppfylld (jfr 45 kap. 7 §).

I *andra strecksatsen* anges inlösen. Vad som avses med inlösen framgår av 31 kap. 8 § miljöbalken.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

3 § Den som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna. Detta gäller dock inte för en ersättningsfond för mark *eller en ersättningsfond för naturvårdsmark*.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att näringsidkare som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut ska göra avsättning i räkenskaperna som motsvarar avdraget. Detta gäller dock inte i fråga om ersättningsfond för mark. I paragrafen görs ett tillägg som innebär att vad som gäller för ersättningsfond för mark även ska gälla för ersättningsfond för naturvårdsmark.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

12 § En ersättningsfond för mark *eller en ersättningsfond för naturvårdsmark* får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad ersättningsfond för mark får tas i anspråk för. I paragrafen görs ett tillägg som anger att även en ersättningsfond för naturvårdsmark får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

16 § En tidigare avsättning anses ha tagits i anspråk före en senare avsättning till samma slags ersättningsfond.

Om avsättning gjorts till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark ska den avsättning som ska återföras först anses ha tagits i anspråk först. Om ersättningsfonderna ska återföras samtidigt får den skattskyldige välja vilken ersättningsfond som ska anses ha tagits i anspråk först.

Paragrafen anger i vilken ordning olika avsättningar till ersättningsfonder ska anses ha tagits i anspråk.

Andra stycket, som är nytt, anger i vilken ordning avsättningar som gjorts till ersättningsfond för mark respektive ersättningsfond för naturvårdsmark ska anses ha tagits i anspråk när anskaffning av mark som är kapitaltillgång skett. Första meningen ska tillämpas om avsättning gjorts till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark. I dessa fall ska den avsättning som ska återföras först anses ha tagits i anspråk först. Om ersättningsfonderna ska återföras samtidigt ska andra meningen tillämpas, som innebär att den skattskyldige i dessa fall får välja vilken ersättningsfond som ska anses ha tagits i anspråk först.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.2.

19 a § *Om avdrag medgetts för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark ska i stället för vad som anges i 19 § följande gälla. Om fonden inte tas i anspråk senast under det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes, ska avdraget som medgetts för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark återföras detta år.*

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om när återföring ska ske av ett avdrag för avsättning till en ersättningsfond för naturvårdsmark. Av paragrafen framgår att, i stället för vad som anges i 19 §, avdraget som

medgettts för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark ska återföras det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes om ersättningsfonden inte tagits i anspråk innan dess.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

20 § Avdraget ska återföras, även om tiden i 19 och 19 a §§ inte har löpt ut, om

1. fonden tas i anspråk i strid med bestämmelserna i 10–15 §§,
2. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts och inte annat följer av 38 kap. 15 §,
3. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
4. den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
5. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
8. det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller
9. den som innehar fonden försätts i konkurs.

Vad som sägs i första stycket 2–4 gäller inte om avsättningen grundas på en sådan avyttring som avses i 5 § 1–4.

Avdrag behöver dock inte återföras enligt första stycket 5 om skattskyldigheten upphör på grund av att den som innehar fonden för över den näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige till en stat inom EES eller för över sitt registrerade säte i Sverige till en sådan stat. Detta gäller bara om den stat till vilken näringsverksamheten eller det registrerade sätet förs över är medlem i Europeiska unionen eller har ingått en sådan särskild överenskommelse som avses i 63 kap. 14 § andra stycket skatteförordelagen (2011:1244).

I 23 och 24 §§ finns bestämmelser om att ersättningsfonder i vissa fall får tas över av någon annan i stället för att avdragen återförs.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när avdrag för avsättning till ersättningsfond ska återföras även om tiden i 19 § inte har löpt ut.

I *första stycket* görs ett tillägg som innebär att bestämmelserna även ska gälla för ersättningsfond för naturvårdsmark.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

21 § Om en enskild näringsidkare har fått avdrag för avsättning till en ersättningsfond för byggnader och markanläggningar i sådana fall som avses i 5 §, ska återföringen göras i inkomstslaget näringsverksamhet till den del fonden motsvarar belopp som har tagits upp i inkomstslaget näringsverksamhet vid återföring av värdeminskningssavdrag m.m. enligt 26 kap. Avdraget i övrigt ska återföras i inkomstslaget kapital.

En enskild näringsidkare ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond för mark eller en ersättningsfond för naturvårdsmark i inkomstslaget kapital.

Paragrafen innehåller bestämmelser om i vilka inkomstslag som avdrag för avsättning till ersättningsfond ska återföras i.

I *andra stycket* görs ett tillägg som innebär att vad som gäller för ersättningsfond för mark även ska gälla för ersättningsfond för naturvårdsmark. Detta innebär att en enskild näringsidkare ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond för naturvårdsmark i inkomstslaget kapital.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.1.

32 kap.

7 § Som upphovsmannakonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.

I paragrafen anges förutsättningarna för att ett konto ska kunna godtas som ett upphovsmannakonto.

Andra stycket innehåller en hänvisning till lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Eftersom lagen föreslås upphöra tas stycket bort.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

33 kap.

12 § Vid beräkning av kapitalunderlaget ska tillgångarna tas upp till det skattemässiga värdet. I fråga om fastigheter som är kapitaltillgångar finns bestämmelser också i 13 §.

Medel på skogskonto, skogsskadekonto, *naturvårdskonto* och upphovsmannakonto ska tas upp till halva beloppet.

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas till kursen vid tidpunkten för den insättning på kontot som medförde avdrag.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur tillgångarna ska värderas vid beräkning av kapitalunderlaget.

I *andra stycket* görs ett tillägg som innebär att även medel på naturvårdskonto, på samma sätt som medel på skogskonto och skogsskadekonto, ska tas upp till halva beloppet.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges hur medel på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas vid beräkning av kapitalunderlaget. Värdering ska ske till kursen vid tidpunkten för den insättning på kontot som medförde avdrag. Det innebär att samma värdering gäller för hela den period som medlen finns kvar på kontot, utan hänsyn till valutakursförändringar under innehavstiden.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.7.

66 kap.

18 § I inkomstslaget näringsverksamhet får särskild skatteberäkning göras för ackumulerad inkomst i form av

1. sådana inkomster genom vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet eller annan personlig, självständig näringsutövning som inte medför avdrag på grund av insättning på upphovsmannakonto,

2. inkomster vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, företagsnamn och andra liknande rättigheter av goodwill's natur,

3. ersättning som den skattskyldige får för att flytta från en lokal som används i näringsverksamheten,

4. återföring av värdeminskningsskatt m.m. avseende näringsfastigheter enligt 26 kap. 2, 8, 9 eller 13 §,

5. återföring av avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll avseende näringsbostadsrätter enligt 26 kap. 10, 11 eller 13 §,

6. engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt, dock inte upplåtelse av rätt att avverka skog, eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, och

7. ersättning vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken och inkomster för en fastighetsägare som avser värdet av sådan förbättring som en nyttjanderättshavare bekostat.

Särskild skatteberäkning får inte göras om inkomsten medför avdrag på grund av insättning på naturvårdskonto enligt 21 kap.

I paragrafen anges vissa av de inkomster som kan aktualisera de särskilda beräkningsreglerna för skatt på ackumulerad inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

Andra stycket, som är nytt, begränsar tillämpningen av bestämmelserna i första stycket på så sätt att insättning på naturvårdskonto medför att de särskilda beräkningsreglerna för skatt på ackumulerad inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet inte får tillämpas. Motsvarande bestämmelser gäller avseende skogskonto och skogsskadekonto (19 § andra stycket).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.9.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.

2. Lagen tillämpas första gången på allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken eller skogsvårdslagen samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 mars 2026.

3. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

4. Genom lagen upphävs lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

5. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande på ränta som gottskrivits kontot före den 1 april 2026.

Av första punkten framgår att lagen träder i kraft den 1 april 2026.

Av andra punkten framgår att lagen ska tillämpas första gången på allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken eller skogsvårdslagen samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 mars 2026.

Av tredje punkten framgår att äldre bestämmelser fortfarande gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. De nya bestämmelserna föreslås inte ha retroaktiv tillämpning men de skattemässiga justeringar som föreslås, exempelvis avdrag för insättning på naturvårdskonto, som görs efter ikraftträdandet kan påverka resultatet av den enskilda näringsverksamheten för hela beskattningsår 2026.

Av fjärde punkten framgår att lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. upphör.

Av femte punkten framgår att den upphävda lagen ska tillämpas på ränta som gottskrivits kontot före den 1 april 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 7.

9.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfandelagen (2011:1244)

2 kap.

1 § Lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt

1. kupongskattelagen (1970:624),
2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. tullagen (2016:253),
4. lagen (2004:629) om trängselskatt,
5. vägtrafikskattelagen (2006:227), och
6. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter.

Lagen gäller även för belopp som avses i 16 kap. 23 § mervärdesskattelagen (2023:200).

Paragrafen inleder kapitlet och anger att den gäller för skatt, dock inte skatt enligt de uppställda lagarna. Paragrafen ändras genom att tredje punkten, som nämner lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., tas bort och de efterföljande punkterna numreras om.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

16 kap.

4 § Kontrolluppgift ska lämnas om

1. insättning enligt
 - a) 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto, och
 - b) 32 kap. inkomstskattelagen på upphovsmannakonto,
2. uttag och utbetalning enligt
 - a) 21 kap. 36 § inkomstskattelagen från ett skogskonto, ett skogsskadekonto eller ett naturvårdskonto, och
 - b) 32 kap. 8 § inkomstskattelagen från ett upphovsmannakonto,
3. överföring av medel från ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto, samt
4. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt
 - a) 21 kap. 40–42 § inkomstskattelagen på skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto, och
 - b) 32 kap. 11 § första stycket 1 eller 2 inkomstskattelagen på upphovsmannakonto.

I paragrafen regleras kontrolluppgiftsskyldigheten och vilka händelser som omfattas av uppgiftsskyldighet.

I första punkten a) görs ett tillägg som innebär att kontrolluppgift även ska lämnas om insättning på naturvårdskonto.

I andra punkten a) görs ett tillägg som innebär att kontrolluppgift även ska lämnas om uttag och utbetalning på naturvårdskonto.

Innehållet i tredje punkten är nytt. Av bestämmelsen framgår att kontrolluppgift ska lämnas om överföring av medel från ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto till ett motsvarande konto. Detta innebär att kontrolluppgift ska lämnas om medel på kontot förs över till ett annat motsvarande konto såväl inom samma kreditinstitut som mellan två olika kreditinstitut. Som exempel på den första situationen kan nämnas att medel på ett skogskonto i ett kreditinstituts filial i Sverige förs över till ett

skogskonto i samma kreditinstituts filial i Danmark. Kontrolluppgift ska lämnas vid överföring av medel från skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto enligt 21 kap. 38 och 41 respektive 42 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) samt vid överföring av medel till ett nytt konto inom samma kreditinstitut som innehas av samma person.

Kontrolluppgift för skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto ska lämnas av såväl svenska som utländska kreditinstitut. Av 5 § framgår att kontrolluppgiften ska lämnas av det kontoförande kreditinstitutet, vilket vid överföringstillfället är detsamma som det kreditinstitut som för över kontomedlen.

Innehållet i *fjärde punkten*, som är ny, förs över från nuvarande tredje punkten. Ett tillägg görs i underpunkten a som innebär att bestämmelsen blir tillämplig även för naturvårdskonto. Om medel på naturvårdskonto övergår till ny ägare eller om avtal träffas om pantsättning av medel på naturvårdskonto ska medlen tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 21 kap. 40 a § inkomstskattelagen. Kontrolluppgift ska därför lämnas för dessa händelser. Kontrolluppgift ska även lämnas om naturvårdskontot tas över av närstående enligt 21 kap. 42 § inkomstskattelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.11 och 6.2.4.

6 § I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. insatt belopp,
2. uttaget eller utbetalt belopp,
3. överfört belopp och
4. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.

I kontrolluppgiften enligt första stycket 3 eller 4 ska uppgift lämnas om det överlåtna eller överförda värdet den dag då överlåtelsen, överföringen eller övertagandet skedde. Kontrolluppgiften ska också innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren. Vid överföring av medel ska kontrolluppgiften också innehålla uppgift om det mottagande kreditinstitutet samt de konton mellan vilka överföring av medel har skett.

I paragrafen specificeras vilka uppgifter som en kontrolluppgift enligt 4 § ska innehålla. I och med tillägget i 4 § att kontrolluppgift även ska lämnas för vissa händelser på naturvårdskonto, är även 6 § tillämplig på naturvårdskonto.

Innehållet i *tredje punkten* är nytt. Av bestämmelsen framgår att i kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om överfört belopp. Av 21 kap. 38 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att medel på skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto under vissa förutsättningar får föras över till ett annat kreditinstitut utan omedelbar beskattning. Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter gäller även om medel förs över mellan två konton inom samma kreditinstitut som innehas av samma person. Kontrolluppgiften ska lämnas av såväl svenska som utländska kreditinstitut.

Innehållet i *fjärde punkten*, som är ny, förs över från nuvarande tredje punkten. I och med tillägget med naturvårdskonto i 4 § fjärde punkten kommer bestämmelsen i denna punkt även att vara tillämplig på naturvårdskonto. Detta innebär att i kontrolluppgift om naturvårdskonto ska uppgift lämnas om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel på naturvårdskonto.

Andra stycket, som är nytt, tydliggör vilken information som ska lämnas i kontrolluppgifter. Vid övertagande av medel på ett skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto enligt 21 kap. 41 eller 42 §§ inkomstskattelagen framgår att även uppgift om belopp som tagits över och nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren ska lämnas.

Kontomedel kan enligt 21 kap. 41 eller 42 §§ inkomstskattelagen tas över antingen genom att kontot tas över av mottagaren eller att medlen förs över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren. Om skogskontot, skogsskadekontot eller naturvårdskontot tas över av mottagaren ska fjärde punkten tillämpas. Om medlen i stället förs över till ett motsvarande konto i ett annat kreditinstitut eller inom samma kreditinstitut ska tredje punkten tillämpas, se ovan.

En benefik överlåtelse av lantbruksenhet med produktiv skogsmark eller område som omfattas av naturvårdsavtal enligt 21 kap. 41 respektive 42 §§ inkomstskattelagen kan innebära att den uppskjutna beskattningen av medel på kontot tas över av en obegränsat eller begränsat skattskyldig person. Det avgörande för om den uppskjutna beskattningen kan tas över av mottagaren är bl.a. vem som tar över medlen. Mottagaren måste därför kunna identifieras. Således behövs identifikationsuppgifter för den person som tar emot medlen. Uppgift om överfört belopp behöver också lämnas. Kontrolluppgiften ska lämnas av såväl svenska som utländska kreditinstitut.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.11 och 6.2.4.

17 kap.

4 § Kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning behöver inte lämnas

1. för ett konto som det inte finns ett personnummer för och som har öppnats före den 1 januari 1985, om räntan understiger 100 kronor under året eller, om kontot innehas av mer än en person, räntan för var och en av dem understiger 100 kronor,

2. om den sammanlagda räntan på konton i annat fall än som avses i 1 understiger 100 kronor under året för en person,

3. för skogskonto, skogsskadekonto, *naturvårdskonto*, upphovsmannakonto och pensionssparkonto, och

4. för tillgångar på ett investeringssparkonto, om kontot vid tidpunkten när avkastningen överfördes eller betalades in till kontot innehades av en obegränsat skattskyldig fysisk person eller ett obegränsat skattskyldigt dödsbo.

Första stycket 4 gäller inte ränta och annan avkastning på tillgångar som avses i 42 kap. 38 § eller ränta som avses i 42 kap. 42 § andra stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229).

I paragrafen regleras undantag från kontrolluppgiftsskyldigheten avseende ränteinkomster eller annan avkastning.

I *tredje punkten* görs ett tillägg som innebär att kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning inte behöver lämnas för naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.11.

22 kap.

5 § Kontrolluppgift ska lämnas om utdelning till delägare i sådana samfälligheter som avses i 6 kap. 6 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den juridiska person som förvaltar samfälligheten.

I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om utbetald utdelning och hur stor del av utdelningen som kommer från

1. intäkt av skogsbruk som bedrivs i samfälligheten, och
2. ersättning i samfälligheten för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre.

I paragrafen regleras kontrolluppgiftsskyldigheten för samfälligheter.

Tredje stycket delas upp i två punkter. Innehållet i *första punkten* är oförändrat i förhållande till nuvarande lydelse. Innehållet i *andra punkten* är nytt och innebär att i kontrolluppgiften ska även uppgift lämnas om utbetald utdelning och hur stor del av utdelningen som kommer från ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten. Eftersom avdrag för insättning på naturvårdskonto enbart får göras för ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre behöver samfälligheten inte lämna uppgift om hur stor del av utdelningen som kommer från naturvårdsavtal som avser kortare tid än så.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.11.

23 kap.

2 § Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2 samt 4 § 1 a, 2 a, 3 och 4 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21, 23, 24, 26 och 27 §§, 22 a–22 c kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

I paragrafen anges vilka kontrolluppgifter som ska lämnas för begränsat skattskyldiga fysiska personer.

Bestämmelsen anpassas till de ändringar som görs av 16 kap. 4 §, där en ny tredje punkt införs och innehållet i den nuvarande tredje punkten flyttas till en fjärde punkt.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.11 och 6.2.4.

5 § Utländska företag som driver bankverksamhet, värdepappersrörelse, fondverksamhet, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet eller som tillhandahåller PEPP-produkter i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering i landet, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i denna lag. Detsamma gäller en utländsk AIF-förvaltare som förvaltar en specialfond eller som marknadsför en utländsk specialfond i Sverige enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Skyldigheten att lämna en sådan förbindelse gäller inte ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som på grund av bestämmelser i den staten är förhindrat att lämna kontrolluppgifter. Skyldigheten gäller inte heller försäkringsgivare inom EES som bara meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). *Skyldigheten gäller inte heller utländska kreditinstitut som bara tillhandahåller konton av typen skogskonto, skogsskadekonto och naturvårdskonto enligt 21 kap. inkomstskattelagen från utlandet.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om att utländska företag i vissa fall ska ge in en förbindelse till Finansinspektionen att lämna kontrolluppgifter.

I *andra stycket* görs ett tillägg så att skyldigheten att lämna förbindelser inte ska gälla kreditinstitut som bara tillhandahåller skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto enligt 21 kap. inkomstskattelagen. Det ställs inte något krav på att ett kreditinstitut måste tillhandahålla ett visst antal konton, eller krav på att kreditinstitutet ska tillhandahålla fler än en typ av konto.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.2.

6 a § *Utländskt kreditinstitut som tillhandahåller skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto från annat än en filial i Sverige ska för varje sådant konto ge in ett åtagande till Skatteverket om att fullgöra skyldigheter enligt 21 kap inkomstskattelagen (1999:1229) och om att lämna kontrolluppgifter om kontot i enlighet med 16 kap. och 2 §.*

Åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om åtagande för utländskt kreditinstitut.

I *första stycket* finns bestämmelser om att utländskt kreditinstitut som tillhandahåller skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto från annat än en filial i Sverige, för varje sådant konto, ska ge in ett åtagande till Skatteverket om att fullgöra skyldigheter enligt inkomstskattelagen och att lämna kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen. Åtagandet omfattar de allmänna bestämmelserna om kontrolluppgifter, tiden för inlämning och skyldigheten att lämna uppgift. Åtagandet innebär också att kreditinstitutet måste följa tillämpliga bestämmelser i skatteförfarandeförordningen och de föreskrifter som Skatteverket beslutar om avseende kontrolluppgiftsskyldigheten.

I *andra stycket* anges att åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren. Vilka uppgifter som är nödvändiga specificeras i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

I 21 kap. 35 a § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att åtagande enligt skatteförfarandelagen måste ha kommit in för att ett konto ska godtas som skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.2.

24 kap.

3 § Kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 1 ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 juni närmast följande kalenderår.

Kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 3 och 4 a ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från den dag då kreditinstitutet har fått kännedom om att överföringen, överlåtelsen, pantsättningen eller övertagandet har skett.

I paragrafen anges när kontrolluppgift ska lämnas om insättningar.

Andra stycket, som är nytt, anger när kontrolluppgift ska lämnas om överföring av medel samt överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.4.

31 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),
- uppgifter som fysiska personer och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),
- uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–15 c §§),
- uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 c §§),
- uppgift om tillkommande belopp (20 §),
- uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),
- uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),
- uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),
- uppgift om tillskott och uttag (30 §),
- uppgift om betalning till utlandet (31 §),
- uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),
- uppgifter om skattereduktion (33 och 33 b–33 d §§), och
- uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Paragrafen inleder kapitlet och förklarar dess innehåll.

En ändring görs i *fjärde strecksatsen* för att anpassa innehållsförteckningen till den nya bestämmelsen om skogsavdrag på fastighet i utlandet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

15 c § *Den som gör skogsavdrag på fastighet i utlandet ska lämna uppgift om*

- *fastighetens beteckning och adress, och*
- *avdragsutrymmet för fastighetens skog och produktiva skogsmark.*

Den som har skogsavdrag på fastighet i utlandet ska lämna uppgift om

- *avdragsutrymmet för fastighetens skog och produktiva skogsmark vid beskattningsårets utgång, och*

- *adress i utlandet där innehavaren är bosatt.*

Om fastigheten eller en del av fastigheten överläts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska dödsboet eller överlåtaren lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för den nya ägaren.

Paragrafen, som är ny, föreskriver en uppgiftsskyldighet för den som har eller begär skogsavdrag på en fastighet i utlandet.

Av *första och andra styckena* framgår vilka uppgifter som ska lämnas. Att uppgiftsskyldigheten gäller för den som har beviljats avdrag innebär att uppgifter om bl.a. fastighetens avdragsutrymme vid beskattningsårets utgång ska lämnas årligen under den tid som skattekrediten löper.

Tredje stycket anger vilka uppgifter som dödsboet eller överlåtaren ska lämna vid en benefik överlåtelse av hela eller en del av fastigheten. Skogsavdraget övertas under vissa förutsättningar vid en sådan överlåtelse av den nya fastighetsägaren och denne måste då kunna identifieras. Nödvändiga identifikationsuppgifter är uppgift om den nya ägarens namn, adress, personnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

33 kap.

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- syftet med särskilda uppgifter (2 och 2 a §§),
- uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),
- uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),
- uppgifter som ska lämnas av en fysisk eller juridisk person som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige (6 a och 6 b §§),
- uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),
- uppgifter om periodiseringsfond och ersättningsfond (7 a §),
- uppgifter om skogsavdrag på fastighet i utlandet (7 b §),
- uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),
- uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),
- uppgifter som ska lämnas av den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat (9 a §),
- uppgifter i fråga om vissa förhandsbesked i skattefrågor (9 b §),
- när särskilda uppgifter ska lämnas (10–11 §§), och
- redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §).

Paragrafen inleder kapitlet och förklarar dess innehåll.

Listan över de bestämmelser som finns i kapitlet utökas med en ny *sjunde strecksats* för att upplysa om den nya bestämmelsen 7 b §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

2 § Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

1. bedömning av stiftelsers, ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
2. beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer,
3. bedömning av skattskyldigheten enligt inkomstskattelagen för fysiska eller juridiska personer som hör hemma i en annan stat och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige,
4. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,
5. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands,
6. kontroll av avdrag för avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond,
7. beslut om avräkning av utländsk skatt,
8. beslut om beskattning för den som har fått ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat, och
9. kontroll av skogsavdrag på fastigheten i utlandet.

Paragrafen förklarar när särskilda uppgifter ska lämnas.

Nionde punkten, som är ny, anger att särskild uppgift ska lämnas till ledning för Skatteverkets kontroll av skogsavdrag på fastighet i utlandet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

7 b § Den som inte är skyldig att lämna inkomstdeklaration och som har skogsavdrag på fastighet i utlandet ska lämna särskild uppgift om sådana förhållanden som avses i 31 kap. 15 c § andra och tredje styckena.

Av paragrafen, som är ny, framgår att även den som inte är deklarationsskyldig ska lämna sådana uppgifter om fastighet i utlandet och

dess ägare som behövs för att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna för skattekrediten alltså är uppfyllda.

Vilka uppgifter som ska lämnas anges genom en hänvisning till 31 kap. 15 c § andra och tredje styckena.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

11 § Särskilda uppgifter enligt 5, 7, 7 b och 8–9 a §§ ska lämnas enligt följande uppställning:

<i>Särskilda uppgifter enligt</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
5 §	den 12 i månaden efter den månad då tillställningen ägde rum
7 och 7 b §§	den 2 maj året efter beskattningsåret
8 §	den 1 oktober året före det kalenderår uppgifterna avser
9 §	tre månader efter den dag då den som beslutet om nedsättning av utländsk skatt gäller fick del av det
9 a §	tre månader efter den dag då den som beslutet om återkallelse av godkännande för tonnageskatt gäller fick ta del av det

I paragrafen framgår när särskilda uppgifter senast ska ha kommit in till Skatteverket. En hänvisning till 7 b § läggs till i tabellen vilket innebär att särskild uppgift enligt 7 b § ska lämnas den 2 maj året efter beskattningsåret. I tabellens andra spalts inledning görs en språklig justering.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

38 kap.

1 § Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande
 - a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,
 - b) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
 - c) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor,
 - d) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter, och
 - e) enligt 23 kap. 6 a § om att fullgöra skyldigheter och lämna kontrolluppgifter om skogskonto, skogsskadekonto eller naturvårdskonto,
3. deklarationer,
4. land-för-land-rapporter,
5. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,
6. särskilda uppgifter,
7. tilläggsskatterapporter,
8. ändringar av eller tillägg till en tilläggsskatterapport,
9. periodiska sammanställningar,
10. underrättelser enligt 22 c kap. 7 §, och
11. anmälningar enligt 33 d kap. 3 § andra stycket och 33 d kap. 4 § tredje stycket.

I paragrafen bestäms vilka uppgifter som ska lämnas enligt fastställt formulär. Åtagande enligt 23 kap. 6 a § läggs till som *punkt 2 e*.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.2.

2 § Följande uppgifter ska undertecknas:

1. uppgifter i deklaration, och
2. särskilda uppgifter som ska lämnas av
 - a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,
 - b) en fysisk eller juridisk person enligt 33 kap. 6 a §,
 - c) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §,
 - d) uppgiftsskyldiga enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond, och
 - e) *den som har skogsavdrag på fastighet i utlandet enligt 33 kap. 7 b §.*

Av paragrafen framgår vilka uppgifter som ska undertecknas.

Av *punkt 2 e*, som är ny, framgår att särskilda uppgifter som enligt 33 kap. 7 b § ska lämnas av den som har skogsavdrag på fastighet i utlandet ska undertecknas.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 april 2026.
2. Bestämmelserna i 16 kap. 4 och 6 §§, 17 kap. 4 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 §, 24 kap. 3 §, 31 kap. 15 c § och 33 kap. 1, 2, 7 b och 11 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser tid efter den 31 mars 2026.

I *punkt 1* anges att lagen träder i kraft den 1 april 2026.

I *punkt 2* anges att bestämmelser om kontrolluppgifter som rör skogskonto, skogsskadekonto, naturvårdskonto och upphovsmannakonto ska tillämpas första gången på uppgifter avser tid efter den 31 mars 2026.

Övervägandena finns i avsnitt 7.